



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI SALERNO

DIPARTIMENTO DI SCIENZE GIURIDICHE

**DOTTORATO DI RICERCA IN "DIRITTO INTERNAZIONALE E
DIRITTO INTERNO IN MATERIA INTERNAZIONALE: PUBLIC
ETHICS, PERSON, STAKEHOLDERS AND CSR" - (PESPECO)**

XIV CICLO

Tesi di dottorato in

*Legittimo risparmio di imposta, elusione fiscale e abuso del
diritto: il Caso "Dolce & Gabbana"*

Coordinatore:
Ch.ma Prof.ssa
MARIA CRISTINA FOLLIERO

Dottorando:
GIOACCHINO CARBONE
Matr.: 8881800059

Tutor
Ch.mo Prof.
CLAUDIO PREZIOSI

ANNO ACCADEMICO 2014-2015

LEGITTIMO RISPARMIO D'IMPOSTA, ELUSIONE FISCALE E ABUSO DEL DIRITTO: IL CASO "DOLCE&GABBANA"

INDICE

INTRODUZIONE

CAPITOLO I

LA NOZIONE DI ELUSIONE FISCALE

I.1 – Lecito risparmio d'imposta

I.2 – Evasione

I.3 - Elusione tra lecito risparmio d'imposta ed elusione

CAPITOLO II

STRUMENTI DI LOTTA ALL'ELUSIONE FISCALE NELL'ORDINAMENTO GIURIDICO ITALIANO FINO ALLA SENTENZA HALIFAX N. C-255/02 EMANATA DALLA CGUE

II.1 - L'interpretazione antielusiva

II.2 - La riqualificazione degli atti e dei negozi elusivi

II.3 - Norme con contenuto espressamente antielusivo e norme con *ratio* antielusiva

II.4 – Normativa antielusione fino al 1997

II.5 – Art. 37-bis introdotto dall'art. 7 del D.lgs 358/97

II.5.1 - Norma sostanziale (c. 1 e c. 3)

II.5.2 - Norma procedimentale (c. 2, c. 4, c. 5, c., 6 e c. 7)

II.5.3 - Disapplicabilità delle norme antielusive (c.8)

II.6 – Tentativo di inquadramento dell’elusione nell’ambito dei contratti in frode alla legge

II.7 - La nullità dei negozi elusivi per mancanza di causa.

CAPITOLO III

LA PORTATA INNOVATIVA DELL’APPLICAZIONE DEL PRINCIPIO DI ABUSO DEL DIRITTO IN FUNZIONE ANTIELUSIVA. LE SENTENZE S.U. 30.055–57/08 E L’INTRODUZIONE PER VIA GIURISPRUDENZIALE DELLA CLAUSOLA GENERALE ANTIELUSIVA DI CHIUSURA DEL SISTEMA.

III.1 – Individuazione, nel divieto di abuso del diritto, di una clausola generale antielusiva non scritta

III.2 – Erronea interpretazione del principio di abuso del diritto come categoria giuridica comprensiva dell’elusione e della simulazione.

**III.3 – La sentenza della Corte di Cassazione, sez. Penale, n. 7739-2012.
La distinzione tra le condotte di abuso/elusione e quelle di evasione.**

III.4 – La problematica della rilevabilità d’ufficio delle eccezioni fondate sui principi comunitari e costituzionali

CAPITOLO IV

IL CASO DOLCE&GABBANA, LA PAVENTATA RILEVANZA PENALE DELLE OPERAZIONI ABUSIVE ED ELUSIVE, I RISCHI INSITI IN TALE OPERAZIONE ERMENEUTICA CHE SI SGANCIA DAL PRINCIPIO DI STRETTA LEGALITA’.

IV.1 – Abuso del diritto e applicazione delle sanzioni amministrative

IV.2 - Il caso Dolce&Gabbana. La ricostruzione del fatto e la vicenda processuale.

IV.3 - I profili di diritto penale tributario afferenti al caso Dolce&Gabbana.

IV.4 – La sentenza della Corte di Cassazione n. 43809/15 e l’assoluzione dei due stilisti dal reato di omessa dichiarazione.

CAPITOLO V

L’INGLOBAMENTO DEL PRINCIPIO DI ABUSO DEL DIRITTO NELL’ART. 10-BIS DELLO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE. IL DEFINITIVO SUPERAMENTO DEL PROBLEMA DELLA RILEVANZA PENALE DELLE CONDOTTE ABUSIVE ED ELUSIVE.

V.1 – L’art. 5 della legge delega n. 23-2014 e la raccomandazione n. 2012/772/U.E. sulla pianificazione fiscale aggressiva

V.2 – Art. 10-bis D.P.R. 212/2000 come nuova clausola generale antiabuso. La previsione dell’utilizzo in via residuale dell’art. 10-bis. Il comma 13 e la definitiva affermazione della irrilevanza penale delle condotte abusive.

V.3 – Profili critici in termini di distinzione concettuale tra abuso ed evasione. La tutela antiabuso e gli ordinari rimedi interpretativi.

V.4 – La centralità del comma 12 nell’interpretazione della nuova disciplina antiabuso. Conclusioni.

BIBLIOGRAFIA

GIURISPRUDENZA CONSULTATA

INTRODUZIONE

L'elusione fiscale, ora affiancata dal principio di abuso del diritto, è una strada utilizzata dal contribuente per ottenere un indebito risparmio d'imposta particolarmente difficile da contrastare da parte dell'ordinamento giuridico di diritto tributario perché ottenuto mediante l'utilizzo di uno o più negozi giuridici pacificamente consentiti e disciplinati dalla legge, aggirando in tal modo l'ostacolo, rappresentato dalla normativa fiscale da applicare con relativa tassazione più onerosa, grazie ad un'operazione che si traveste da lecito risparmio d'imposta. Inoltre, prima dell'ultima modifica normativa, il legislatore italiano, a differenza di quanto fatto in altri ordinamenti giuridici stranieri, non ha mai voluto introdurre una clausola generale antielusiva nel diritto tributario italiano, anche se essa avrebbe rappresentato il sistema più efficace per chiudere gli spazi lasciati sguarniti dalle singole norme antielusive e dall'interpretazione, unici anticorpi tradizionalmente utilizzati dal nostro ordinamento di diritto tributario per contrastare le operazioni elusive. Il legislatore è stato sempre ben consapevole dell'efficacia assicurata da una clausola generale antielusiva, ma non ha mai voluto utilizzarla per il timore di attribuire all'Agenzia delle Entrate una potestà di accertamento così ampia da poter potenzialmente finire per penalizzare la libertà di iniziativa economica privata che, in base all'art. 41 della Costituzione, soffre il solo limite della pubblica utilità.

Prima dell'introduzione dell'art. 10-bis dello Statuto dei Diritti del Contribuente ad opera del D.lgs 128-2015, la norma di riferimento in tema di elusione fiscale era costituita dall'art. 37-bis D.P.R. n. 600 del 1973 (oggi

abrogata con l'entrata in vigore dell'art. 10-bis) la quale esprimeva la scelta legislativa di limitare la tutela antielusiva in senso settoriale e non generale in quanto applicabile solo ad un numero delimitato di singole operazioni individuate nel comma 3. Ciò non era casuale e corrispondeva ad una scelta operata dal legislatore nazionale che scaturiva da un dibattito conseguente alla sostituzione della pregressa disposizione contenuta nell'art. 10 Legge n. 408/1990 con l'art. 37-bis. Questa scelta del legislatore ha prodotto nuovi ed ampi dibattiti in dottrina ed in giurisprudenza a causa delle nuove ed a volte particolarmente articolate fattispecie elusive "inventate" dai contribuenti e che il sistema tributario italiano ha faticato a contrastare mediante l'utilizzo degli ordinari strumenti di lotta all'elusione dato che, come indicato, anche il procedimento di accertamento previsto nell'abrogato art. 37-bis poteva essere azionato solo in un numero chiuso di fattispecie previamente definite dal legislatore. L'esigenza di individuare uno strumento di difesa generale presente in tutti gli stati membri è emersa anche in Europa, con particolare riferimento all'Iva. Infatti, si è verificato che a volte le grandi società multinazionali cercano di utilizzare a proprio favore le differenze tra le normative fiscali dei diversi Stati membri al fine di ottenere l'indebito risparmio d'imposta, problema particolarmente sentito in ambito Iva. Queste esigenze hanno portato la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ad utilizzare per la prima volta l'antico principio di abuso del diritto in funzione antielusiva nella famosa sentenza Halifax n. C-255/02, poi seguita da altre sentenze dello stesso tenore, la quale ha individuato in esso quel principio presente implicitamente oppure esplicitamente in tutti gli ordinamenti degli Stati membri e dunque capace di contrastare in maniera più efficace le nuove e particolarmente sfuggenti fattispecie di elusione. Gli orientamenti europei in questione hanno evidenziato i vincoli della legislazione nazionale, in termini di tutela antiabuso, rispetto ai tributi armonizzati ed hanno reso critica la pregressa scelta di contrastare l'abuso e l'elusione con una normativa di tipo settoriale

e non generale. La Corte di Cassazione, in un primo momento, ha cominciato ad applicare il principio di abuso del diritto in funzione antielusiva recependolo dalla Giurisprudenza della CGUE ma poi, con le note sentenze a S.U. n. 30055–30056-30057 del 2008, ha affermato che tale principio è implicitamente contenuto nella nostra Costituzione in base agli artt. 2 e 53. In tal modo, è stata introdotta per via giurisprudenziale la clausola generale antielusiva di cui si è sempre discusso anche in dottrina e ciò ha permesso ai giudici di sganciarsi dal principio di stretta legalità, potendo dunque prospettare anche delle implicazioni penali per determinate operazioni abusive, aspetto prima implicitamente escluso dalla disciplina contenuta nell’art. 37–bis. Proprio in relazione a quest’ultimo profilo, una parte del mio lavoro è incentrata nello studio del caso Dolce&Gabbana nel quale i due stilisti, a seguito della qualificazione da parte dell’Agenzia delle Entrate di una loro operazione societaria come “esterovestizione” mediante la creazione di una società avente formalmente sede in Lussemburgo, sono stati (inizialmente) imputati per i reati di truffa ai danni dello Stato ex art. 640, 2° comma, c.p, dichiarazione infedele e omessa dichiarazione ex artt. 4 e 5 D.lgs n. 74–2000.

Infine, l’ultimo capitolo è incentrato sull’analisi della disciplina contenuta nell’art. 10-bis dello Statuto dei Diritti del Contribuente, recentemente introdotto dal D.lgs 128-15 (che ha abrogato l’art. 37-bis del D.P.R. 600/73) e grazie alla quale il principio di abuso del diritto è stato positivizzato in una norma di legge. La mia analisi sottolinea la scelta del legislatore tributario di inserire la nuova disciplina antiabuso nello Statuto dei Diritti del Contribuente, ma soprattutto evidenzia il definitivo superamento del problema della rilevanza penale delle condotte abusive ed elusive secondo quanto indicato nel comma 13 e propone un’interpretazione della nuova disciplina antiabuso incentrata sul comma 12 in modo da poter giungere alla conclusione che, con la codificazione dell’abuso, il legislatore ha deciso di reprimere tale fenomeno mediante una tutela generale e

residuale che però non estende l'area dell'evasione, ma piuttosto consente all'Amministrazione di comprimere il lecito risparmio d'imposta, in ciò apportando un netto cambiamento rispetto a quanto avveniva nel precedente approccio giurisprudenziale.

CAPITOLO I

LA NOZIONE DI ELUSIONE FISCALE

I.1 - Lecito risparmio d'imposta

L'elusione fiscale è considerata dalla dottrina maggioritaria come occupante uno spazio intermedio tra risparmio d'imposta ed evasione fiscale.

Per poterla ben definire è allora necessario, preliminarmente, affrontare la questione e fornire il significato di risparmio d'imposta ed evasione fiscale.

Quando l'ordinamento fornisce al contribuente una pluralità di comportamenti economico-sostanziali fungibili tra loro rispetto all'attività da svolgere, questi può scegliere la strada fiscalmente meno onerosa in quanto si muove all'interno di possibilità non vietate dalla legge tributaria o da essa prestabilite.

La scelta della strada più conveniente tra quelle che offre l'ordinamento tributario, la c.d. pianificazione fiscale, è del tutto legittima e comporta vantaggi economici nella misura in cui il contribuente non sconfini per tale via nella violazione aperta e manifesta ovvero anche indiretta di un obbligo tributario già validamente sorto per effetto del verificarsi del presupposto d'imposta¹; quest'ultimo rappresenta in definitiva l'indice di

¹ Che cosa significa verificarsi del presupposto d'imposta? La risposta a questa domanda non ha valore definitorio soltanto per il concetto tributario di presupposto d'imposta, ma anche rispetto all'elusione e all'evasione. Innanzitutto il presupposto

capacità contributiva alla quale per legge si riconnette l'obbligazione tributaria intesa come dovere costituzionale di solidarietà politica, economica e sociale.

L'elemento discriminante delle condotte volte al risparmio d'imposta lecito e positivo, rispetto a quelle finalizzate al risparmio illecito, è individuabile nella limitazione del verificarsi del presupposto impositivo. In altre parole il contribuente ha diritto di regolare giuridicamente i propri rapporti economici in modo da risparmiare imposte se riesce a determinare il presupposto impositivo nella maniera più limitata possibile, se cioè riesce a non far verificare alcun presupposto d'imposta o a far verificare un presupposto dal quale scaturisca un'imposta più bassa.

I.2 – Evasione fiscale

Il tipo di risparmio che sempre integra gli estremi dell'illecito, costituendo per definizione la violazione dei limiti posti dalla legge, è l'evasione.

Essa si sostanzia in quel comportamento del contribuente che determina una violazione diretta degli obblighi d'imposta, sorti in conseguenza del

d'imposta si può intendere verificato sotto due aspetti: formale e sostanziale. Il presupposto si verifica formalmente quando la fattispecie astratta che il legislatore ha configurato come presupposto trova riscontro nella fattispecie concreta. Si verifica sostanzialmente quando il fine, il risultato economico della fattispecie concreta è lo stesso di quello contemplato nella fattispecie astratta. Questa definizione è importante nella distinzione tra le due figure dell'elusione e dell'evasione: nell'evasione il presupposto si verifica formalmente e sostanzialmente. Nell'elusione il presupposto, pur non verificandosi formalmente, si verifica però sostanzialmente.

verificarsi di tutti gli elementi propri per la nascita dell'obbligazione tributaria, tra cui il presupposto dell'imposta, cioè cosa, atto, rapporto che la norma istitutiva del tributo indica come elemento cui connettere l'obbligo al pagamento di quel tributo. Essa è stata definita da alcuni autori come << *inadempimento colpevole della pretesa tributaria già validamente sorta attraverso la realizzazione della fattispecie* >>².

L'evasione si ha quando il contribuente sfugge all'obbligo di pagare l'imposta ricorrendo a strumenti illeciti per occultare in tutto o in parte la materia imponibile o alterandola all'accertamento o al pagamento del tributo, il quale è dovuto perché si è compiutamente verificato il presupposto d'imposta. Tali strumenti illeciti possono consistere in condotte puramente omissive (come ad esempio l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi o l'omessa fatturazione di corrispettivi), oppure in comportamenti commissivi (come ad esempio annotazioni di fatture per operazioni inesistenti, intestazione di redditi a soggetti fittiziamente interposti per attenuare la progressività delle aliquote IRPEF).

Il comportamento finalizzato all'evasione è quindi piuttosto semplice: una volta che il fatto imponibile esista nella sua integrità, l'azione del soggetto passivo non è volta a modificarne legalmente la struttura, ma solamente a sfuggirne illegalmente le conseguenze.

I.3 – Elusione tra lecito risparmio d'imposta ed evasione fiscale

Quanto finora detto permette di meglio inquadrare e comprendere il fenomeno elusivo dal punto di vista sistematico come figura posta a metà

² HENSEL A., *Diritto tributario*, Milano, 1956.

strada tra il legittimo risparmio d'imposta (o pianificazione fiscale) e l'evasione fiscale.

L'elusione si discosta dal lecito risparmio d'imposta perché è una forma di risparmio che è conforme alla lettera ma non alla ratio delle norme tributarie: il contribuente che elude segue un percorso che gli permette di evitare la tassazione più onerosa e di beneficiare di quella meno onerosa. Elusione ed abuso sono dunque nozioni simmetriche. Il contribuente non applica il trattamento fiscale appropriato per quel comportamento, e, al tempo stesso, applica (indebitamente) una normativa più favorevole.³

Essa non è di facile inquadramento sistematico perché il contribuente per ottenere il risparmio non consentito dall'ordinamento utilizza assetti negoziali realmente voluti e consentiti dalla legge, dunque ci si trova di fronte a pratiche elusive a volte difficili da interpretare e contenere con strumenti giuridici appropriati.

L'elusione ricorre ogni qualvolta il contribuente, nel perseguire un determinato obiettivo economico, effettua una distorsione formale delle proprie scelte al fine di impedire che si verifichi, appunto formalmente, il presupposto giuridico dell'imposta più gravosa, minimizzando così il carico tributario.

In altre parole l'individuo attua il proposito elusivo variando formalmente le proprie scelte, cioè con l'utilizzazione di strumenti giuridici alternativi a quelli che fanno verificare il presupposto d'imposta più gravoso senza però modificare la struttura economica dell'operazione e perseguendo lo stesso risultato economico.

In questo modo il presupposto d'imposta può dirsi verificato sostanzialmente, seppure non formalmente.

³ TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2016, p. 247 ss.

E' stato detto che l'elusione si sostanzia in un << *comportamento voluto non vietato dall'ordinamento e consistente nell'impiego abnorme di un istituto consentito, al fine del risparmio d'imposta* >>⁴.

L'elusione si differenzia dunque dal lecito risparmio d'imposta in quanto persegue un vantaggio fiscale non consentito dall'ordinamento che, a differenza di ciò che accade nella pianificazione fiscale, non contempla tra le strade da esso consentite quella attraverso cui il contribuente vorrebbe raggiungere un dato risultato economico; quest' ultimo è dunque ottenuto aggirando le norme di diritto tributario mediante l'utilizzo di negozi giuridici formalmente validi ed efficaci.

L'elusione si differenzia dall'evasione perché quest'ultima si realizza attraverso una violazione diretta delle norme che connettono un determinato carico fiscale al verificarsi del presupposto d'imposta, ad esempio attraverso l'occultamento dello stesso; l'elusione invece formalmente non viola alcuna norma giuridica perché, come già detto, utilizza strumenti giuridici consentiti dall'ordinamento al fine però di raggiungere vantaggi economici vietati dall'ordinamento.

Facendo un riferimento al gioco, si può dire che eludere significa mettere in scacco una norma con astuzia; tuttavia mentre l'evasione presuppone che in questo gioco si ricorra al baro, nell'elusione, per converso, il gioco è condotto con procedimenti più sottili ed elaborati, con i quali non c'è violazione di una norma bensì aggiramento di essa, o meglio dei presupposti d'imposta che la norma individua.

Più in particolare, i comportamenti elusivi sono sintetizzati in due fondamentali categorie:

⁴ FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Torino, 2004.

a) raggiungimento di un determinato risultato economico attraverso una scansione contrattuale insolita o inutilmente complessa dal punto di vista economico ed articolata rispetto agli strumenti tipici a disposizione del contribuente per perseguire i medesimi effetti economici;

b) compimento di un'operazione soltanto perché si vuole ottenere un vantaggio fiscale, senza perseguire alcun tangibile interesse economico-aziendale, come nel caso delle fusioni di società tra cui non è prospettabile alcuna sinergia economica, eseguita al fine di compensare perdite di una (c.d. bara fiscale) con profitti dell'altra.

La sostanziale difficoltà ad inquadrare il fenomeno dell'elusione dipende da due fattori fondamentali:

1) l'atto o gli atti compiuti sono di per sé leciti. C'è stato chi, ponendo l'accento su questa caratteristica, ha definito l'elusione come *<< un'evasione legale o un'evasione legalizzata, in quanto il comportamento elusivo è teso a sottrarre l'agente al pagamento della giusta imposta utilizzando strumenti leciti (al contrario di ciò che accade per l'evasione fiscale) >>⁵.*

2) Il fine a cui questi atti tendono è però illecito ed inoltre questa sua antigiusuridicità è di complessa verifica e dimostrazione: è stato già chiarito che il fine di risparmiare imposte non è autonomamente, intrinsecamente illecito ed inoltre la difficoltà di dimostrare la finalità elusiva da parte dell'amministrazione finanziaria è aumentata dal fatto che vengono usate forme tipizzate dagli effetti pienamente leciti e meritevoli di tutela; per questi motivi non è la forma, in sé stessa, che produce l'effetto vietato dall'ordinamento, ma l'impiego distorto, abnorme che ne viene fatto per raggiungere un effetto economico non

⁵ UCKMAR V., *Imposte sul patrimonio. Appunti per uno studio comparativo*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, Padova, 1986.

tipico di quella forma giuridica utilizzata e che si sostanzia in un'attenuazione dell'entità dell'imposta che la legge prevede per quel tipo di risultato economico che il contribuente sta' perseguendo.

L'elusione per definizione non è mai *contra legem*, dal momento che proprio nella legge trova il suo fondamento.⁶ Questa liceità degli strumenti attraverso i quali si manifesta l'elusione costituisce l'elemento di profonda differenza con l'evasione: mentre quest'ultima è stata definita come un problema di conoscenza e di informazione, nell'elusione invece i fatti sono correttamente manifestati al fisco, regolarmente enunciati dove la legge prevede, cioè nelle dichiarazioni, negli allegati, nei bilanci o nelle scritture contabili. Il problema dell'elusione consiste dunque nella valutazione. Ciò che si deve valutare è se la liceità dei mezzi adottati sia di per sé sufficiente a garantire o meno la liceità del risultato raggiunto per il loro tramite.

L'altro elemento qualificante l'elusione risiede nel fatto che le conseguenze fiscali di tali atti (cioè il raggiungimento di un determinato risultato economico attraverso un onere fiscale inferiore a quello realmente dovuto qualora il contribuente avesse agito secondo modelli giuridici ordinari, per cui non ci sono altre ragioni diverse da quelle fiscali per abbandonare i modelli suddetti) sono indebite e perciò non accettabili. In altri termini, mentre con l'evasione si sottrae al fisco un reddito tassabile già maturato perché si è verificato il relativo presupposto d'imposta occultandolo all'amministrazione finanziaria, con l'elusione si evita, attraverso un certo utilizzo, però vero ed effettivo, di determinati negozi giuridici, che un elemento economico si manifesti

⁶ LUPI R., Elusione fiscale: modifiche normative e prime sviste interpretative, in Rass. Trib., 1995.

come imponibile oppure si modifica il regime fiscale normalmente relativo a quell'elemento prima che esso venga ad esistenza.

Da quanto finora detto risulta chiaro che la difficoltà nell'individuazione del fenomeno elusivo risiede nel confine a volte sfumato tra il lecito risparmio d'imposta e l'elusione, mentre risulta più facile individuare la linea di demarcazione con l'evasione.

L'elusione è una figura contrastante che percorre i confini della legalità, perché ha in sé uno strumento lecito di concretizzazione ma un fine illecito che non può giustificarla. E' l'equilibrio con cui il mezzo ed il fine si pongono fra loro che dovrebbe permettere di individuare l'evento elusivo⁷.

La dottrina ha cercato di sviluppare degli schemi di ragionamento con l'obiettivo di qualificare in concreto le operazioni elusive, sintetizzando in alcuni punti fondamentali la condotta elusiva.

Secondo l'orientamento dominante rappresentano indici di un'operazione elusiva: il ricorso ad un comportamento che, pur essendo consentito dall'ordinamento, si presenta come "anormale" rispetto a quelli solitamente adottati nelle medesime condizioni, cioè diverso da quelli che normalmente si usa per raggiungere un dato risultato; l'ottenimento con questo strumento giuridico dello stesso risultato che sarebbe raggiungibile tramite l'istituto giuridico "normale" previsto dalla legge fiscale; la mancanza di un vero vantaggio economico capace di giustificare questo tipo di operazione, la quale risulta dunque dovuta esclusivamente ai vantaggi fiscali da essa comportati; il conseguimento di un vantaggio fiscale non consentito dall'ordinamento in relazione all'operazione sostanziale realmente posta in essere.

⁷ MANERA M., *Il trasferimento di partecipazioni ed elusione fiscale*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1997.

CAPITOLO II

STRUMENTI DI LOTTA ALL'ELUSIONE FISCALE NELL'ORDINAMENTO GIURIDICO ITALIANO FINO ALLA SENTENZA HALIFAX N. C-255/02 EMANATA DALLA CGUE

II.1 - L'interpretazione antielusiva

L'ordinamento giuridico cerca di contrastare il fenomeno elusivo attraverso varie tecniche.

Un primo metodo è rappresentato dall'interpretazione antielusiva, che si ha quando l'amministrazione finanziaria interpreta estensivamente una norma tributaria al fine di ricomprendere nella fattispecie imponibile anche il comportamento elusivo.

In tal modo il comportamento suddetto cessa di essere qualificato come elusivo e diventa una delle tante ipotesi cui è applicabile una data fattispecie.

L'interpretazione opera prima dell'elusione e può impedire che essa nasca. Essa preclude la scappatoia giuridica su cui puntava il contribuente evitando in tal modo che il disegno elusivo vada a buon fine.

Per l'interpretazione di una norma giuridica si può fondamentalmente scegliere tra l'utilizzo di un metodo rigido e formalistico e un metodo non formalistico: quella del primo tipo non consente interpretazioni

antielusive perché non permette la traduzione in chiave estensiva ed evolutiva della norma giuridica, negando l'ammissibilità di ogni criterio storico-evolutivo tale da permettere la ricomprensione nell'originaria fattispecie astratta di similari fattispecie concrete, in nome della certezza del diritto; quella del secondo tipo invece permette un certo distacco dalla lettera della legge facendo prevalere la necessità di adeguare la norma originaria ai nuovi casi emersi dalla pratica giuridica e che rappresentano il portato della naturale evoluzione socio-economica tipica di ogni società.

Questo tipo di interpretazione permette di realizzare la volontà attualizzata della legge, dando il giusto rilievo alle novità prodottesi nell'ordinamento giuridico e valorizzando la *ratio* del tributo.

Esso favorisce le possibilità di interpretazione in chiave antielusiva e << *privilegia opzioni che rispecchiano principi fondamentali del diritto tributario* >>⁸, quali il principio di uguaglianza in relazione a situazioni di pari capacità contributiva o il principio della giusta imposta.

Un'interpretazione effettuata nel modo suddetto può stroncare sul nascere l'elusione e << *l'intento di evitare facili elusioni è quindi uno degli argomenti che spingono gli uffici fiscali e i giudici ad adottare una certa interpretazione invece di un'altra* >>⁹.

Nel tentativo di contrastare le pratiche elusive dei contribuenti è però necessario e opportuno non distaccarsi eccessivamente dalla norma originaria, ma al contrario occorre avere dei sufficienti margini testuali e sistematici altrimenti l'interprete corre il rischio di trasformarsi in legislatore. A volte il comportamento elusivo risulta inattaccabile sul piano interpretativo, almeno per chi cerca di evitare chirurgie giuridiche

⁸ TESAURO F., *op. cit.*

⁹ LUPI R., *op. cit.*

che dovrebbero essere estranee ai compiti dell'interprete, proprio perché la base normativa risulta troppo debole e si inserisce in una legislazione tributaria nella quale la disciplina casistica delle singole fattispecie unita ai compromessi nella stesura delle singole norme relegano in secondo piano i concetti sistematici ed principi generali di settore cui l'interprete dovrebbe potersi appoggiare.

In questi casi lo strumento interpretativo non può sventare il disegno elusivo. E' stato detto che l'elusione comincia laddove finisce l'interpretazione¹⁰.

II.2 - La riqualificazione degli atti e dei negozi elusivi

L'elusione può essere contrastata anche con l'utilizzo di un'altra tecnica consistente nella valorizzazione delle circostanze di fatto e della sostanza economica dell'operazione al fine di operare una riqualificazione dei negozi giuridici in uno schema diverso da quello formalmente invocato dai contraenti e più aderente alla reale pattuizione intercorsa tra le parti.

In questo caso l'interprete cerca di superare l'apparenza formale ed esteriore che è stata data al negozio giuridico facendo emergere il vero affare che le parti intendevano mascherare sotto il *nomen juris* di un diverso contratto il quale, essendo soggetto ad una tassazione meno onerosa, gli avrebbe permesso di raggiungere un vantaggio fiscale senza modificare la sostanza economica dell'operazione.

Negli ordinamenti di alcuni paesi europei, come ad esempio la Germania, un'apposita clausola generale antielusiva autorizza espressamente la

¹⁰ HENSEL A., *Zur Dogmatik des Begriffs Steuerumgehung*, in *Festgabe der Bonner Juristenfacultat fur E. ZITELMANN*, Monaco di Baviera, 1923.

riqualificazione dei negozi; nel nostro ordinamento, nonostante la mancanza di una tale norma, sia l'amministrazione finanziaria che la giurisprudenza utilizzano questo strumento al fine di impedire pratiche elusive e applicare la tassazione che i contribuenti volevano evitare. Si tratta di un'operazione che, al pari dell'interpretazione, va effettuata nei limiti di quanto consentito dalle regole sull'interpretazione dei contratti, senza basarsi esclusivamente sulla realtà economica del negozio posto in essere dalle parti in nome di una generica prevalenza della sostanza sulla forma o della reale sostanza dei fatti.

Nel caso in cui sussistono delle incertezze sulla reale portata di un accordo contrattuale risulta corretto indagare quale sia stata la comune intenzione delle parti non limitandosi al senso letterale delle parole, così come previsto dall'art. 1362 c.c.; ma tale operazione non deve essere compiuta quando generiche considerazioni economico-sostanziali risultano prive di adeguato supporto legislativo, altrimenti si corre il rischio di infrangere il principio della certezza delle regole pur di smascherare la manovra frodatrice del contribuente; se l'interprete giungesse a tali estremi finirebbe per far prevalere la sostanza non sulla forma ma sulla norma.

Senza un'adeguata base normativa si corre il rischio di giungere ad una determinazione dell'imposta basata sulla contrapposizione tra forma e sostanza ma contraria alle regole del diritto positivo, elemento del quale l'interprete non può fare a meno.

Un esempio di riqualificazione di negozi giuridici ritenuti elusivi è rappresentato dalle operazioni di *sale and lease back*. In questi casi un'impresa vende un bene ad una società di leasing la quale lo retrocede in leasing allo stesso venditore. L'operazione nel suo complesso è stata riqualificata dall'amministrazione finanziaria come una manovra avente

nel suo complesso una finalità di mero finanziamento; è stato ritenuto che in tali fattispecie la vendita viene fatta per ottenere credito ed ha per corrispettivo non il prezzo ma il finanziamento suddetto il quale verrà restituito tramite le rate di leasing.

Più in generale, significativa è anche la fattispecie dei “contratti a gradini” che si ha quando viene utilizzata una pluralità di contratti tutti finalizzati ad un determinato risultato.

II.3 – Norme con contenuto espressamente antielusivo e norme con *ratio* antielusiva

L’ordinamento giuridico per contrastare l’elusione si serve di due diverse tipologie di norme giuridiche: una prima tipologia è rappresentata dalle norme con contenuto espressamente antielusivo le quali si caratterizzano per il fatto di individuare specifiche fattispecie qualificate come elusive e di collegarvi appositi poteri dell’amministrazione finanziaria; la seconda tipologia è costituita dalle norme con *ratio* antielusiva le quali, a differenza di quelle del primo tipo, sono implicitamente antielusive, cioè pur non identificando specifiche operazioni che si presumono poste in essere per finalità frodatore ai danni del fisco, sono dettate per impedire ai contribuenti di attuare pratiche elusive. Con l’utilizzo delle disposizioni con contenuto espressamente antielusivo << *il legislatore non modifica le ordinarie norme impositive, ma attribuisce all’amministrazione finanziaria il potere di qualificare come elusiva una determinata operazione, in presenza di dati presupposti, e di imporre il pagamento del tributo eluso* >>¹¹.

¹¹ TESAURO F., *op. cit.*

Le norme con *ratio* antielusiva possono essere della più diversa specie e natura. Il legislatore emana questo tipo di disposizioni quando individua delle pratiche negoziali le quali sono abitualmente poste in essere dai contribuenti in modo da aggirare determinate norme impositive e, anziché ritenerle espressamente elusive, le disciplina in modo tale da vietare il conseguimento dei vantaggi fiscali che potrebbero essere alla base della loro attuazione.

Ad esemplificazione di quanto detto si può considerare il caso del *transfer price*, cioè il prezzo delle prestazioni tra società del medesimo gruppo; queste operazioni sono state disciplinate in modo tale da evitare che, tra società del medesimo gruppo quando una di esse si trovi in un paese estero dove vige un regime fiscale più favorevole per il bene oggetto del trasferimento, vengano pattuiti prezzi difforni dal valore normale del bene al solo fine di eludere le imposte dovute in Italia¹².

Un altro fenomeno elusivo piuttosto diffuso era rappresentato dall'acquisto delle partecipazioni totalitarie in società inattive ma aventi diritto a dedurre le perdite, le c.d. bare fiscali. La finalità dell'operazione era rappresentata per l'incorporante dalla possibilità di acquisire il diritto di dedurre le perdite dell'incorporata in modo da diminuire l'attivo imponibile.

Il legislatore prendendo atto che queste manovre avevano una finalità fraudolenta ai danni dell'erario, non sussistendo alcun reale interesse economico da parte della società incorporante nei confronti dell'attività d'impresa svolta dalla società incorporata, al fine di far cessare queste pratiche elusive ha posto una serie di limiti alla deducibilità delle perdite della società incorporata¹³.

¹² T.U.I.R., art. 76 c. 5.

¹³ T.U.I.R., art. 123 c. 5

II.4 – Normativa antielusione fino al 1997

In alcuni ordinamenti stranieri sono presenti norme antielusive di portata generale. Un esempio tra i più noti è rappresentato dall'ordinamento tedesco che prevede una norma di questo tipo fin dal 1919, la quale conteneva due clausole antielusive: una riguardava l'interpretazione economica delle norme fiscali e stabiliva il principio dell'interpretazione tributaria in base al suo contenuto economico, secondo un orientamento noto in Italia come << scuola di Pavia >>; un'altra era una clausola generale espressamente antielusiva. Una riforma del 1977 ha eliminato la norma sull'interpretazione economica delle leggi tributarie ed attualmente il paragrafo 42 dell' *abgabenordnung* stabilisce che << La norma fiscale non può essere elusa mediante l'abuso delle forme giuridiche. Vi è abuso, sotto il profilo fiscale, quando si configurano fenomeni economici sotto una forma giuridica non adeguata >>.

Nel nostro ordinamento si è creato un dibattito circa l'opportunità di introdurre una clausola generale antielusiva sulla falsariga di quella vigente in Germania oppure affidarsi a norme specifiche finalizzate a coprire di volta in volta le imperfezioni che il sistema tributario manifesta e il contribuente cerca di strumentalizzare a fini elusivi.

In dottrina c'è chi ha affermato << l'utilità di applicare in campo fiscale una norma generale antielusiva sullo schema della frode alla legge >> con rinvio all'ordinamento del codice civile ed ha osservato che << la possibilità di invocare entro i limiti di sistema la normativa sulla frode alla legge consentirebbe di coprire gli interstizi del sistema privi di specifica protezione antielusiva >>¹⁴. Secondo altri << il rischio di una

¹⁴ GALLO F., *Brevi appunti in tema di elusione e frode alla legge (nel reddito d'impresa)*, in *Rass. Trib.*, 1989.

*clausola antielusiva generale non è quello di ledere l'autonomia contrattuale civilistica, quanto quello di incrinare la certezza del diritto tributario>>.*¹⁵

Nel corso degli anni sono stati presentati vari progetti di legge aventi la finalità di introdurre una norma generale antielusiva ma nessuno di essi ha superato il dibattito parlamentare.

Negli anni ottanta, per tentare di arginare più efficacemente i fenomeni elusivi fu presentato il D.D.L. n. 1507/'80 (c.d. progetto Reviglio, dal nome dell'allora Ministro delle Finanze) che prevedeva una norma generale antielusione, ma tale progetto fu abbandonato.

Il D.D.L. n. 3461 del 04/02/1986 si proponeva di integrare le disposizioni sull'accertamento introducendo una norma generale antielusiva contro gli atti che avevano l'unico scopo di sottrarre redditi all'imposizione. Tale proposta avrebbe dovuto introdurre un'articolo 41-bis nell'ambito del D.P.R. 600/'73, secondo il quale gli uffici delle imposte avrebbero potuto considerare irrilevanti, agli effetti della determinazione del reddito, gli atti che hanno come causa principale o esclusiva la riduzione dell'onere tributario. Esso fu unificato con il D.D.L. n. 3858 del 16/07/1986 sulla "fusione di comodo", assumendo, pertanto, un carattere più particolare dedicato specialmente a questo fenomeno e non racchiudendo tutte le possibilità elusive.

Il D.D.L. n. 1301 del 01/09/1988 prevedeva una norma generale antielusione la quale recitava che *<< si ha elusione quando le parti pongono in essere uno o più atti giuridici tra loro collegati al fine di rendere applicabile una disciplina tributaria più favorevole di quella che specifiche norme impositive prevedono per la tassazione dei medesimi*

¹⁵ LUPI R., *Relazione del Secit, 6 ottobre 1993-L'usufrutto di azioni*, in *Rass. Trib.*, 1994.

risultati economici che si possono ottenere con atti giuridici diversi da quelli posti in essere >>. Tale norma consentiva di andare oltre la rigidità formale usata dal legislatore fiscale e prendere in considerazione il risultato economico dell'operazione posta in essere. La norma però fu ritenuta inadatta per il nostro paese e quindi non venne recepita in alcuna legge dello Stato.

Un primo vero modello di norma antielusione avente una portata più ampia e dunque non limitata ad una specifica fattispecie, fu introdotto dall'art. 10 l. 408/90. Essa si riferiva al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, scissioni, ai conferimenti di attivo ed agli scambi di azioni concernenti società di Stati membri diversi.

Stabiliva originariamente l'art. 10 della L. 408 del 29 dicembre 1990: << *E' consentito all'Amministrazione finanziaria 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 >>.*

L'Amministrazione finanziaria poteva dunque entrare nel merito di ciascuna operazione straordinaria per valutare la sussistenza di tutti i presupposti previsti dalla legge per il disconoscimento degli eventuali benefici fiscali.

A tale riguardo si osservi che, secondo la dottrina prevalente, dovevano sussistere contemporaneamente tutte e tre le condizioni fissate dalla norma: assenza di valide ragioni economiche, frodolenzia, esclusività della scopo di conseguire un risparmio di imposta. In questo modo c'era una maggiore garanzia che le interpretazioni della norma da parte dell'amministrazione finanziaria non fossero estensive. Tale

interpretazione è orientata nel senso di ricomprendere tra le operazioni da contrastare solo quelle che realizzino un anomalo e circoscritto beneficio fiscale.

Una serie di osservazioni in chiave negativa è stata avanzata dalla dottrina, ad esempio:

- << risulta problematico trovare la fattispecie incriminatrice cui fare riferimento >> dunque la norma << è incapace di avere effetti concreti >>¹⁶;

- << il termine “ fraudolentemente” può essere inteso nel senso che...>> è necessaria << l'esistenza dell'elemento psicologico; ciò dimostra come sia difficile per l'amministrazione finanziaria dare concreta applicazione alla norma di cui trattasi >>¹⁷;

- << soltanto un imprenditore stupido o folle compie operazioni delle quali si possa dimostrare la mancanza di valide ragioni economiche e lo scopo esclusivo di conseguire fraudolentemente un vantaggio fiscale >>¹⁸;

- << occorrerà una frode oggettiva e cioè una condotta integrante una falsa rappresentazione del reale..., una condotta idonea ad ostacolare l'accertamento dei fatti materiali >>¹⁹;

- << la norma non troverà occasioni per essere applicata, perché non ci sarà alcuno tanto sprovveduto da ricorrere a mezzi fraudolenti per fare

¹⁶ CORSO P., *Elusione e frode fiscale : il divario rimane*, in *Corr. Trib.*, 1991.

¹⁷ GALLI G.B., *L'elusione fiscale nelle operazioni di concentrazione e scorporo*, in *Fisco*, 1992.

¹⁸ FERRUCCI A., *Due diversi criteri per tassare le operazioni societarie: la sostanza economica per quelle transnazionali in ambito Cee; la forma civilistica per quelle nazionali*, in *Boll. Trib.*, n.10, 1992.

¹⁹ IZZO G., *Rischio penale della fusione per incorporazione*, in *Fisco*, n. 40, 1992.

operazioni, ed ottenere vantaggi, che possono essere fatti benissimo nel rispetto di tutte le regole disposte dall'ordinamento >>²⁰;

- la condizione dello scopo esclusivo << se intesa letteralmente renderebbe inapplicabile la norma antielusiva praticamente in tutti i casi >>²¹;

- << è assai difficilmente configurabile la frode alla legge con riferimento ad una norma impositiva di portata generale...>> e inoltre << prima di intaccare la legittimità fiscale di una determinata costruzione fiscale sarebbe necessario dichiarare l'illegittimità della costruzione civilistica >>, ma << non sempre è detto che tali estremi (gli estremi della frode alla legge fiscale) sussistano con riferimento alla legge civile >>²².

L'art. 10 della L. 408/90 è stato in seguito oggetto di esame ed interpretazione da parte del SECIT. Infatti, nella delibera n. 105/94 adottata dal Comitato di coordinamento del SECIT nella seduta del 5 luglio 1994 si legge: **<< Condizioni (o presupposti) di applicabilità - Sono essenzialmente due: l'assenza di valide ragioni economiche e lo scopo di risparmio di imposta, strettamente connesse tra loro. L'esclusività dello scopo non può essere intesa che come una sottolineatura del rigore con il quale deve valutarsi la sussistenza della prima condizione, mentre va escluso che l'avverbio "fraudolentemente" esprima qualcosa di più della connotazione complessiva dell'operazione come abuso dello strumento negoziale. In altri termini esso non introduce nella fattispecie alcun ulteriore elemento riconducibile**

²⁰ FERRETTO A. O., *Le operazioni societarie e la norma antielusione*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 6, 1992.

²¹ TIVOLI A., *Contro l'introduzione di una clausola generale antielusiva nell'ordinamento tributario vigente*, 1992.

²² COCIANI S. F., *Elusione, simulazione e negozio in frode alla legge. Profili penali*, in *Il Fisco*, n. 3, 1993.

*all'accezione penalistica dell' "artificio" o del "raggiro" (...) - **Indici e criteri di valutazione della mancanza di valide ragioni economiche** - I primi sono costituiti, tra l'altro, dalla sostanziale continuità del processo produttivo, con le stesse modalità e gli stessi mezzi, prima e dopo la fusione, con l'unica novità, trascurabile sotto il profilo economico, che gli stessi soggetti proseguono nella gestione della stessa impresa direttamente anziché indirettamente. Il giudizio sull'effettiva sostanza economica dell'operazione, poi, deve essere formulato, in ossequio al testo normativo di cui altrimenti si vanificherebbe l'applicazione, con esclusivo riferimento alla fusione ed ai soggetti ad essa partecipanti, e senza tener conto degli atti e delle negoziazioni preparatorie. Né ha rilevanza a tal fine, il fatto che l'operazione complessiva si sia svolta nell'ambito di un gruppo o di una famiglia, ovvero con la partecipazione di terzi estranei (...) >>.*

Questo tipo di interpretazione ha risolto alcuni dubbi posti dalla dottrina in quanto ha chiarito che:

- la condizione dello "scopo esclusivo" deve essere inteso come scopo di precipua importanza e non come fine esclusivo di tutta l'operazione posta in essere dal contribuente;
- l'avverbio "fraudolentemente" non ha nessuna attinenza con il significato penalistico di "artificio" o "raggiro", ma sottolinea un abuso dello strumento negoziale. Infatti l'elusione non ha nulla a che vedere con comportamenti frodatori nel senso penalistico del termine, ed avviene senza nascondere o dissimulare. L'artificio, se si vuole usare questo termine, avviene esclusivamente sul piano giuridico e tutti i fatti sono documentati nel modo previsto dalla legge (nelle scritture contabili, nei conti bancari ecc..).

L'art. 28 della L. 724/'94 ha modificato il testo della disposizione antielusiva contenuta nell'art. 10 della L. 408/'90 sancendo la piena neutralità fiscale delle operazioni di fusione e del costo delle partecipazioni sociali.

II.5 – Art. 37-bis introdotto dall'art. 7 del D.lgs 358/97

Testo:

<< 1. Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti.

2. 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.

3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano a condizione che, nell'ambito del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o piu' delle seguenti 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;

f) operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni 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.

4. L'avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2.

5. Fermo restando quanto disposto dall'articolo 42, l'avviso d'accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente e le imposte o le maggiori imposte devono essere calcolate tenendo conto di quanto previsto al comma 2.

6. Le imposte o le maggiori imposte accertate in applicazione delle disposizioni di cui al comma 2 sono iscritte a ruolo, secondo i criteri di cui all'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, concernente il pagamento dei tributi e delle sanzioni pecuniarie in pendenza di giudizio, unitamente ai relativi interessi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale.

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.

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 >>.

L'art. 37-bis D.P.R. 600/'73, introdotto dall'art. 7 del decreto legislativo n. 358 del 1997, ora abrogato dall'art. 10-bis dello Statuto dei Diritti del Contribuente, si articolava in otto commi che disciplinavano gli aspetti sostanziali della norma antielusiva, sia quelli procedurali relativi all'accertamento, alla riscossione delle maggiori imposte accertate ed i riflessi che l'applicazione della norma poteva produrre nei confronti di situazioni soggettive di terzi.

La struttura della norma antielusiva era la seguente:

a) *co. 1, co. 3*: individuano i criteri e i requisiti dell'operazione elusiva (norma sostanziale);

b) *co. 2, co. 4, co.5, co.6 e co.7*: indicano quali sono gli effetti che il riconoscimento dell'elusività di un'operazione comporta su due fronti fondamentali, l'uno relativo ai vantaggi fiscali conseguiti mediante l'operazione elusiva, consistente nel loro disconoscimento e nella relativa procedura (*co. 2, co. 4, co. 5*); l'altro relativo alla situazione soggettiva di terzi (*co. 6, co. 7*) (norma procedimentale);

co. 8: introduce, come novità importante nella nuova disposizione antielusiva, la possibilità di disapplicare le norme antielusive.

II.5.1 - Norma sostanziale (c. 1 e c. 3)

Il primo comma dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 prevedeva che *<<sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti>>*.

Il comma 3 prevedeva che le disposizioni contenute nei commi 1 e 2 si applicavano a condizione che nell'ambito del comportamento elusivo siano utilizzate una o più delle operazioni dallo stesso elencate.

L'applicazione della norma era dunque subordinata alla contemporanea ricorrenza delle seguenti condizioni:

- a) si doveva trattare di comportamenti “*privi di valide ragioni economiche*”;
- b) tali comportamenti dovevano essere diretti ad “*aggirare obblighi e divieti*” previsti dall’ordinamento tributario;
- c) gli stessi dovevano inoltre essere diretti all’ottenimento di riduzioni d’imposta o rimborsi “*indebiti*”;
- d) nell’ambito di tali comportamenti dovevano essere poste in essere una o più delle operazioni indicate al comma 3 della norma citata.

La disposizione chiariva inoltre che la fattispecie elusiva poteva consistere anche nel collegamento tra diversi atti, fatti o negozi poiché in genere, l’elusione poteva esaurirsi in una singola operazione ma poteva anche fondarsi su una pluralità di comportamenti.

Le suindicate condizioni non si ponevano tutte sullo stesso piano, essendo l’accertamento della presenza di alcune di esse logicamente prioritario ai fini della corretta applicazione delle disposizioni alle concrete fattispecie potenzialmente elusive.

In tale prospettiva, ipotizzando la ricorrenza delle condizioni sub d), al fine di stabilire se un’operazione fosse elusiva o costituisse un caso di legittimo risparmio d’imposta occorreva verificare preliminarmente la sussistenza delle condizioni sub b) e sub c): qualora esse nel concreto non ricorrevano, ci si sarebbe trovati di fronte ad un caso di legittimo risparmio d’imposta, a nulla rilevando la sussistenza o meno di valide ragioni economiche; qualora, invece, le suddette condizioni si realizzavano, solo la ricorrenza di valide ragioni economiche poteva impedire l’applicazione della norma antielusiva. Con riferimento all’espressione “*aggiramento di obblighi e divieti*” occorre soffermarsi sia sul concetto di “*aggiramento*”, che costituiva una novità rispetto alla

previgente formulazione della norma antielusiva contenuta nell'art. 10 della Legge 408 del 29 dicembre 1990, sia sugli "obblighi" e "divieti" previsti dall'ordinamento tributario suscettibili di essere, appunto, aggirati.

Esaminando dapprima quest'ultimo aspetto, occorre rilevare come la formulazione della norma fosse alquanto infelice poiché, come evidenziato dalla migliore dottrina, le norme tributarie sostanziali non hanno valenza precettiva, limitandosi ad assumere determinati fatti come presupposto d'imposta idoneo a determinare la nascita dell'obbligazione tributaria, e pertanto, non sono configurate in termini di obblighi e divieti²³.

Questi ultimi possono sorgere solo in un momento successivo al verificarsi del presupposto d'imposta, mentre è pacifico che l'elusione tributaria si pone in un momento agli stessi anteriore, essendo volta ad evitare il verificarsi stesso del presupposto²⁴.

Pertanto se la norma dovesse operare solo quando c'è aggiramento di un obbligo o di un divieto, la stessa risulterebbe inapplicabile a fattispecie elusive, essendo al limite idonea a reprimere l'evasione, che si pone a

²³ In tal caso, seppure con riferimento all'art. 10 della L. n. 408 del 1990, si veda CIPOLLINA S., *La legge civile e la legge fiscale*, Padova, 1992, p. 149; RUSSO P., *Brevi note in tema di disposizioni antielusive*, in *Rassegna Tributaria*, 1, 1999, p. 70; PICCONE FERRAROTTI P., *Riflessioni sulla norma antielusiva introdotta dall'art. 7 del D.Igs n. 358/1997*, in *Rass. Trib.*, 1997, p. 1155; attribuiscono invece portata precettiva alla norma sostanziale tributaria: MICHELI, *Legge (dir. Trib)*, in *Enc. Dir.*, XXIII, Milano, 1973, p. 1079; PACITTO P., *Attività negoziale, evasione ed elusione tributaria: spunti problematici*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1987, I, p. 742; GALLO F., *Brevi spunti in tema di elusione fiscale e frode alla legge (nel reddito d'impresa)*, in *Rass. Trib.*, 1989, I, p. 17 ss.

²⁴ BLUMENSTEIN E., *Sistema di diritto delle imposte, trad. it.* Forte, Milano, 1954, secondo il quale si ha elusione d'imposta quando << attraverso un determinato procedimento intenzionale fino dal principio venga posto in essere un fatto che integri i presupposti per l'imposizione, oppure attenui la grossezza dell'imposta dovuta >>; HENSEL A., *Diritto Tributario*, Milano, 1956, p. 142 ss., afferma che nell'elusione si impedisce il sorgere dell'obbligazione tributaria, evitando la fattispecie legale.

valle del presupposto considerato in qualsiasi fatto, commissivo od omissivo, del soggetto passivo che << *avendo posto in essere il presupposto del tributo, si sottrae, in tutto o in parte, ai connessi obblighi previsti dalla legge* >>²⁵.

Per evitare tale conclusione, parte della dottrina suggeriva di interpretare l'espressione "obblighi e divieti" non in senso tecnico, bensì nell'accezione di norma impositiva in quanto tale, o meglio di principio generale del quale la norma stessa costituiva espressione²⁶. In altri termini, il vantaggio fiscale indebito discenderebbe dal contrasto tra la condotta del contribuente ed il sistema normativo tributario nel suo complesso²⁷.

Tuttavia tale ricostruzione è stata criticata in base alla considerazione che il sistema è fatto di norme per cui o c'è violazione di norme precise, ed allora ne risulta violato anche il sistema, oppure tali norme mancano ed allora si deve escludere la violazione del sistema²⁸.

Come detto in precedenza, l'elemento di maggiore novità rinvenibile nell'art. 37-bis era costituito dal termine "aggiramento", con il quale il legislatore aveva inteso rappresentare la caratteristica essenziale dei comportamenti elusivi, consistente nell'utilizzazione di scappatoie formalmente legittime allo scopo di aggirare regimi fiscali tipici, ottenendo vantaggi che ordinariamente il sistema non consente e indirettamente disapprova²⁹. Come ribadito anche dall'amministrazione finanziaria³⁰, in questo modo veniva sostituito il termine

²⁵ LOVISOLO A., *Evasione ed elusione tributaria*, in *Enc. Giur. Treccani*, XIII ed., Roma, 1989,

²⁶ PICCONE FERRAROTTI P., *op. cit.*

²⁷ In tal senso LUNELLI R., *Normativa antielusione*, in *Il fisco*, n. 30/1997.

²⁸ RUSSO P., *op.cit.*

²⁹ Relazione governativa al D.Lgs n. 358/1997.

³⁰ Circolare n. 320/E del 19 dicembre 1997.

“fraudolentemente”, utilizzato nella precedente norma antielusiva, che aveva dato adito a notevoli difficoltà derivanti dalla possibilità di interpretare tale concetto in una accezione di natura “penalistica”, poiché l’elusione avviene nel rispetto della normativa vigente mediante l’articolazione di comportamenti del tutto leciti.

Difatti, il comportamento elusivo è diretto a sottrarre il presupposto d’imposta al suo regime ordinario per ricondurlo, attraverso articolazioni più o meno tortuose, a regimi più favorevoli; non v’è un contrasto con la norma, ma appunto un aggiramento compatibile con la stessa che consente di raggiungere ugualmente il risultato vietato.

Dunque il concetto di “aggiramento” presuppone comportamenti maliziosi, l’utilizzazione di manipolazione, scappatoie e stratagemmi; al contrario, non si può ravvisare alcun aggiramento fintanto che il contribuente si limita a scegliere tra comportamenti posti dal sistema fiscale su un piano di pari dignità, ad adottare una delle alternative che l’ordinamento mette a sua disposizione³¹.

Parte della dottrina ha posto in evidenza che la formulazione della norma consente di inquadrare il fenomeno dell’elusione nell’ambito del negozio in frode alla legge ex art. 1344 del codice civile, poiché l’aggiramento della norma tributaria costituisce il concetto cardine di detto istituto. Tale interpretazione, che sarebbe rafforzata dalla qualificazione come “indebiti” dei vantaggi tributari ottenuti dal contribuente, confermerebbe le conclusioni sul significato da attribuire alla locuzione “obblighi e divieti”, da interpretarsi, come detto, nel senso di norme e principi posti alla base dell’ordinamento tributario³².

³¹ In tal senso si esprime la relazione governativa al D.lgs 358/1997.

³² PICCONE FERRAROTTI P., *op.cit.*

La seconda condizione che deve sussistere affinché un determinato comportamento possa considerarsi elusivo è che dallo stesso derivi un vantaggio tributario “indebito”. In effetti, in mancanza di una riduzione d’imposta la norma non sarebbe applicabile poiché, come chiarisce la relazione governativa, ciò che è inopponibile all’Amministrazione Finanziaria non è tanto il comportamento elusivo in se stesso, quanto i vantaggi fiscali che ne derivano.

D’altra parte è di tutta evidenza che, in mancanza di un vantaggio di natura tributaria, la inopponibilità di un determinato comportamento, ai sensi dell’art. 37-bis, comma 1, sarebbe risultata sterile e priva di effetti considerato che non vi sarebbe stato nulla da disconoscere e nessuna maggiore imposta da recuperare; inoltre, poiché gli effetti dei comportamenti elusivi rimangono fermi sia sul piano civilistico sia sotto tutti gli altri profili tributari diversi da quelli che attengono al fenomeno elusivo, non è dato rinvenire nessuna conseguenza derivante da eventuali inopponibilità³³.

Come detto in precedenza, i vantaggi “indebiti” sono quelli derivanti dall’aggiramento di regimi fiscali tipici che ordinariamente il sistema non consente ed indirettamente disapprova; inoltre essi sono qualificabili come “indebiti” solo nello specifico contesto della norma antielusione, non essendo esplicitamente vietati dall’ordinamento e quindi legittimi.

³³ Tale conclusione, pacifica in dottrina, è ribadita dalla relazione governativa al D.lgs n. 358/1997 << *l’inopponibilità all’Amministrazione finanziaria dei comportamenti elusivi ribadisce la valenza esclusivamente fiscale dell’elusione, che riguarda comportamenti effettivamente voluti e non simulati, e i cui effetti rimangono impregiudicati sul piano civilistico* >>. D’altronde vale la pena di rilevare come l’art. 10, comma 3, della L. 27 luglio 2000 n. 212, *Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*, espressamente disponga che << ... *Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto* >>.

Momento fondamentale nel sindacato sull'elusività di una determinata operazione è rappresentato dal confronto oggettivo tra regimi fiscali, com'era confermato dal comma 2 dell'art. 37-bis, che prevedeva non solo il disconoscimento dei vantaggi tributari conseguenti all'operazione posta in essere dal contribuente, ma anche l'applicazione delle imposte in base alle disposizioni eluse.

In altri termini, occorre stabilire un confronto tra maggior onere fiscale derivante dal comportamento ritenuto "corretto" e quello, minore, determinatosi a seguito della fattispecie elusiva.

La "riqualificazione" giuridica del comportamento elusivo al fine di assoggettarlo alla disciplina prevista per la fattispecie elusa, appare tuttavia difficoltosa da molteplici punti di vista.

Infatti, ed in primo luogo, non è agevole individuare i criteri da seguire in detta opera di riqualificazione: secondo autorevole dottrina, l'onere fiscale "ordinario", derivante dalla fattispecie "corretta", non potrebbe essere individuato su basi giuridiche ed il raffronto tra regimi andrebbe effettuato mediante criteri meramente economici, avendo riguardo alla situazione economica sostanziale³⁴.

In secondo luogo, l'identificazione della fattispecie "corretta" sarebbe possibile solo in quelle fattispecie elusive che, al fine di raggiungere un determinato risultato economico realizzabile mediante un'operazione normalmente utilizzata dagli operatori ma fiscalmente onerosa, si caratterizzano per una articolazione complessa ed insolita che, pur

³⁴ Tale interpretazione è caldeggiata da BETTI E., *Normativa antielusione terzo (ed ultimo?) atto*, in *Boll. Trib.*, 1997, p. 1771; PICCONE FERRAROTTI P., *Riflessione sulla norma antielusiva ...*, cit., p. 1172; si veda anche ZIZZO G., *Prime considerazioni sulla nuova disciplina antielusione*, in *AA.VV., Commento agli interventi di riforma tributaria*, 1999, p. 458 ss.

consentendo comunque il raggiungimento del prefisso obiettivo di natura economica, consente un abbattimento del carico fiscale. Spesso il risultato viene raggiunto mediante l'adozione di un negozio "indiretto", ovvero frazionando una operazione giuridica in distinte operazioni tra loro collegate che consentono di ottenere un risultato finale, non caratteristico di nessuna di esse, equivalente a quello garantito dall'operazione originaria.

Con riferimento alla quantificazione del vantaggio, nel silenzio della norma, sorge il dubbio se debba farsi esclusivo riferimento alle imposte dirette o se, al contrario, occorra instaurare il confronto tra i regimi fiscali applicabili considerati nella loro globalità, ossia tenendo conto anche di altre imposte gravanti sull'operazione. Tale secondo approccio sembra preferibile, stante la possibilità che una più tenue imposizione diretta sia compensata da un maggior debito relativo ad imposte indirette.

Importante è il riferimento contenuto nella norma di discussione al collegamento tra comportamenti, che evidenzia la necessità di considerare il disegno elusivo complessivo basato normalmente su una pluralità di atti tra loro coordinati. D'altra parte è la stessa Relazione governativa al D.lgs n. 358/'97 a riconoscere che il vantaggio fiscale non deriva quasi mai da una singola operazione, discendendo anche da eventi preparatori o consequenziali.

Innanzitutto la formulazione letterale della norma chiarisce che il disegno elusivo complessivo non è necessariamente composto di soli negozi giuridici (in particolare contratti) ma anche di atti non negoziali e semplici fatti.

Come rilevato dalla dottrina, la norma, accogliendo una nozione di "procedimento elusivo", riconosce che mentre una singola operazione di per sé considerata consente raramente applicazioni elusive, la stessa

collegata ad atti e negozi ulteriori, che individualmente considerati risultano innocui e pienamente legittimi, può consentire un numero indeterminato di operazioni potenzialmente elusive³⁵.

Posto quanto sopra, occorre individuare quale tipo di collegamento debba sussistere tra i comportamenti posti in essere dal contribuente considerato che, sul punto, la norma è generica richiedendo soltanto che detti atti, fatti e negozi siano “diretti” ad aggirare obblighi o divieti ed a ottenere vantaggi tributari indebiti.

Parte della dottrina sembra ritenere che il termine “diretti” vada interpretato nel senso di “preordinati”, evidenziando quindi una connessione finalistica e causale³⁶. Ai fini della valutazione sulla sussistenza nel caso concreto di un disegno elusivo assumerebbe importanza anche la consequenzialità temporale dei singoli comportamenti, ossia la tempistica delle operazioni.

Non è mancato tuttavia chi ha criticato tale impostazione affermando che attraverso un giudizio di causalità si rischierebbe di considerare elusivi anche comportamenti più o meno complessi del tutto legittimi, ma che semplicemente seguono o precedono in ordine temporale una delle operazioni elencate nel comma 3 del più volte citato art. 37-bis; il collegamento dovrebbe invece avere natura “volontaristica”, per cui il giudizio di elusività non potrebbe estendersi a quei comportamenti per i

³⁵ Tale osservazione è pacifica in dottrina e costituisce uno dei maggiori motivi di critica alla vecchia norma antielusiva contenuta nell’art. 10 della L. n. 408/1990, che contemplava il giudizio di elusione solo con riferimento a specifiche operazioni tassativamente elencate e isolatamente considerate; si vedano PICCONE FERRAROTTI P., *op. cit.*, p. 1163; TABELLINI P., *Il progetto governativo antielusione*, in *Bollettino Tributario*, 1997, p. 1063; PASSERI, *Normativa antielusione ed operazioni di riorganizzazione societaria*, in *Rass. Trib.*, 1997, p. 1023 ss.; VALENTE P., *Connessione motivazionale e concatenazione esecutiva nella disciplina antielusione*, in *Il fisco*, n.42/1997, p. 12252 ss.; *Riorganizzazioni societarie*, n. 3511997, p. 10159 ss.

³⁶ TABELLINI P., *op. cit.*, p. 1063.

quali non possa essere provata dagli organi accertatori la volontà di collegare i vari atti, fatti e negozi all'interno di un disegno elusivo³⁷.

Così delineato il collegamento tra comportamenti, consegue l'ammissibilità del disconoscimento di vantaggi tributari che derivano da una operazione che non rientra tra quelle tassativamente elencate dalla norma quando tuttavia nella fattispecie elusiva complessiva venga posta in essere almeno una delle operazioni elencate al comma 3³⁸.

Parte della dottrina ha ritenuto che questa visione "globale" dell'operazione elusiva dovesse essere adottata sia ai fini della individuazione e quantificazione del vantaggio tributario sia per verificare l'assenza di valide ragioni economiche³⁹.

Non è mancato tuttavia chi ha criticato tale ultima affermazione ritenendo invece che dovesse valorizzarsi l'elencazione tassativa di cui al comma 3 e che il requisito delle valide ragioni economiche assumesse rilevanza solo in relazione ai fatti ivi delineati, essendo ininfluente l'eventuale carenza delle stesse in un'operazione collegata ma estranea all'elenco normativo. Secondo tale dottrina, il collegamento tra i singoli comportamenti era operazione sussidiaria e complementare da valutare solo in quanto la mancanza di valide ragioni economiche dell'operazione "principale" conducesse a rivenire il vantaggio tributario in un più ampio contesto fattuale⁴⁰.

Così delineato il quadro generale disciplinato dall'art. 37-bis, si può passare ad esaminare il requisito dell'assenza di valide ragioni

³⁷ ANELLO e DI DOMENICO, *Profili applicativi della nuova norma antielusiva*, in *Corr. Trib.*, n. 18, 1998, p. 1365.

³⁸ PICCONE FERRAROTTI P., *op cit.*, p. 1164 ss.

³⁹ CONTRINO A., *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto: profili teorici e problematiche operative*, Bologna, 1996, p. 338; PICCONE FERRAROTTI P., *op cit.*, p. 1165.

⁴⁰ Così NUSSI M., *Elusione tributaria ed equiparazioni al presupposto nelle imposte sui redditi: nuovi (e vecchi) problemi*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1998, I, p. 513 ss.

economiche, alla ricorrenza del quale era (ed è anche nell'attuale disciplina contenuta nell'art. 10-bis, sia pure con una definizione differente) subordinata l'applicabilità della norma antielusione.

Con riguardo alla condizione rappresentata dall'assenza di valide ragioni economiche che sorreggano e legittimino l'operazione, la cui ricorrenza è necessaria affinché il Fisco possa disconoscere i vantaggi tributari, la migliore dottrina ha evidenziato come l'esame sulla sussistenza di tale requisito è necessario solo in quelle ipotesi di risparmio di imposta "patologico", conseguito mediante scappatoie e stratagemmi, mentre quando il risparmio d'imposta è fisiologico non occorre che lo stesso sia giustificato da vere o presunte valide ragioni economiche. In altri termini quando l'operazione è esclusiva la ricorrenza di valide ragioni economiche è in grado di legittimare la patologia, rendendo le scappatoie e gli stratagemmi inattaccabili dal Fisco⁴¹.

Pertanto, il requisito delle valide ragioni economiche non si atteggia come elemento costruttivo della fattispecie elusiva, il che porrebbe a carico dell'amministrazione finanziaria l'onere della prova sul punto, ma come fatto impeditivo della operatività della norma antielusiva, la ricorrenza del quale deve essere provata dal contribuente⁴².

Tuttavia in dottrina non è mancato chi ha attribuito al requisito dell'economicità dell'operazione valenza propria, che deve essere valutata << *indipendentemente dal ricorrere di benefici fiscali intesi come risparmi ovvero rimborsi d'imposta* >>⁴³.

⁴¹ LUPI R., *Elusione e legittimo risparmio d'imposta nella nuova normativa*, in *Rassegna tributaria*, n. 5/97, p. 1100; *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, p. 88; STEVANATO D., *Scissioni societarie e norma antielusiva*, in *Boll. Trib.*, 1999, p. 1271.

⁴² RUSSO P., *op. cit.*, p. 75.

⁴³ ANELLO e DI DOMENICO, *op. cit.*, p. 1367.

Tale ultima interpretazione sembrerebbe stata condivisa dallo stesso Comitato consultivo che spesso ha dichiarato applicabile l'art. 37-bis ritenendo insussistenti le ragioni economiche sottostanti l'operazione, senza ulteriormente soffermarsi ad analizzare la ricorrenza o meno delle altre condizioni previste dalla norma antielusiva.

Come illustrato precedentemente, una delle maggiori novità della norma antielusiva di cui all'art. 37-bis rispetto all'art. 10 della Legge 408 del 1990 era costituita dal giudizio di elusività esteso all'operazione intesa nella sua globalità: non doveva essere tanto l'operazione "tipizzata" dal comma 3, né le altre alla stessa collegate e considerate singolarmente ad essere sorrette da valide ragioni economiche, ma l'intera operazione nel suo complesso.

Pertanto, mentre nei casi in cui il comportamento del contribuente si esaurisce in una singola operazione (ad esempio: una fusione, una scissione, un conferimento in società o una cessione di credito), la valutazione della sussistenza di valide ragioni economiche risulta, almeno in astratto, più semplice, nei casi di disegni strategici complessi l'apprezzamento delle stesse appare più arduo⁴⁴.

In dottrina vi è stata sostanziale concordia sulla identificazione delle ragioni economiche in tutto ciò che, in modo residuale e omnicomprensivo, è extrafiscale, configurando una contrapposizione fra ragioni non fiscali, la cui sussistenza impedisce di giudicare come elusiva una determinata operazione, e ragioni fiscali, che possono anche coesistere con le prime, ma non devono essere esclusive⁴⁵.

⁴⁴ POTITO L., *Le valide ragioni economiche di cui all'art. 37-bis del D.p.r. 600/73; considerazioni di un economista di azienda*, in *Rass. Trib.*, 1999, p. 59 ss.

⁴⁵ In tal senso LUPU R., *op. cit.*, p. 88; FIORENTINO S., *L'elusione tributaria. Scelte di metodo e questioni terminologiche*, Napoli, 1996, p. 145; CONTRINO A., *op. cit.*, p. 308; PICCONE FERRAROTTI P., *op. cit.*, p. 1153.

Nel tentativo di delineare confini più definiti alla formula delle valide ragioni economiche, si è proposto di valutare gli effetti che l'operazione nel suo complesso è in grado di produrre: se il complesso delle attività negoziali e comportamentali del contribuente non incide affatto sulla sua situazione patrimoniale né su quella reddituale, o più in generale, non è idoneo a produrre nessun effetto extra-tributario, assicurando unicamente un beneficio fiscale, allora ben si può ritenere che l'operazione sia priva di ragioni economiche⁴⁶. Si tratta del cosiddetto “effetto circolare”, che ha l'indubbio pregio di costituire un parametro di valutazione obiettivo delle ragioni poste a fondamento delle operazioni e che garantisce una maggiore certezza del diritto, limitando la discrezionalità di apprezzamento dell'amministrazione finanziaria⁴⁷.

Una tale ricostruzione del requisito delle ragioni economiche si presterebbe, tuttavia, a contrastare un limitato numero di fattispecie elusive; si pensi, ad esempio, al sistema del “*dividend washing*”, che si ha quando un soggetto (di solito un fondo comune di investimento o una Sicav) nei cui confronti le ritenute sono operate a titolo d'imposta, cede dei titoli azionari ad un altro soggetto (di solito una società finanziaria) che usufruisce del credito d'imposta sui dividendi, e che, dopo averli riscossi, li retrocede all'originario titolare. Questo orientamento però non ha permesso di contrastare altre operazioni che hanno anche effetti extrafiscali, le quali modificano, a volte solo apparentemente (non di rado realmente), la situazione patrimoniale dei soggetti coinvolti, e che, tuttavia, hanno il principale se non esclusivo scopo di consentire vantaggi fiscali.

In questo tipo di fattispecie elusive, ricondurre il requisito delle valide ragioni economiche all' “effetto circolare” significa paralizzare

⁴⁶TIVOLI, *Contro l'introduzione di una clausola generale antielusiva nell'ordinamento tributario vigente*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1992, I, p. 1354.

⁴⁷ANELLO e DI DOMENICO, *op.cit.*, p. 1367.

l'applicazione della norma antielusiva poiché il contribuente potrebbe facilmente strutturare il disegno elusivo in modo da renderlo idoneo a realizzare qualche effetto di natura extrafiscale, magari sostanzialmente irrilevante nell'assetto complessivo dell'interesse delle parti.

Inoltre, può essere messo in dubbio che il termine “ragioni” stia ad identificare gli effetti, i risultati dell'operazione, potendo lo stesso essere interpretato nel senso di motivi o cause sottostanti la stessa⁴⁸.

D'altra parte è la stessa Relazione ministeriale ad attribuire un significato ben più ampio all'indagine sulla sussistenza delle valide ragioni economiche. Difatti la stessa presuppone un sindacato sui comportamenti soggettivi dell'imprenditore medio e dell'uomo d'affari medio, una valutazione tesa a giudicare se un dato comportamento sia economicamente “normale” o imprenditorialmente vantaggioso; l'espressione “valide ragioni economiche” sottintende una “apprezzabilità economico-gestionale” e non una validità giuridica.

Dunque le ragioni economiche si riferiscono ad un apprezzabile interesse economico al compimento dell'operazione, come evidenziava la stessa formulazione letterale della norma che richiede che le stesse siano altresì “valide”; quest'ultima specificazione tende ad oggettivare la valutazione dell'*animus operandi* richiedendo che l'interesse sia apprezzato alla stregua del comportamento dell'operatore economico medio al fine di verificare se costui avrebbe avuto buoni motivi per effettuare ugualmente l'operazione, anche in mancanza di vantaggi fiscali con essa conseguibili. Con riferimento alle operazioni societarie, al fine di indagare sul concetto di valide ragioni economiche può essere utile fare riferimento alla norma di cui all'art. 11, paragrafo 1, lettera a), della

⁴⁸ TABELLINI P., *op. cit.*, p. 1063; CIPOLLINA S., *La legge civile e la legge fiscale*, Padova, 1992, p. 234; ZIZZO G., *op. cit.*, p. 451 ss.; CONTRINO A., *op. cit.*, p. 308.

Direttiva CEE 23 luglio 1990, n. 434 sulle riorganizzazioni societarie transfrontaliere, che, in via esemplificativa, individuava le stesse nella <<ristrutturazione o razionalizzazione delle attività delle società partecipanti all'operazione >>.

Come rilevato dalla prevalente dottrina, le norme della Direttiva suddetta assegnano rilevanza assorbente al programma imprenditoriale e consentono di verificare quali siano le valide giustificazioni di carattere operativo in grado di legittimare le operazioni straordinarie elencate nella norma.

Tali considerazioni sono ben presenti anche nei pareri del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, il quale ha chiarito, innanzitutto, come l' apprezzabilità economico-gestionale che sottintende il giudizio sull'esistenza di valide ragioni economiche debba riferirsi ad atti, fatti e negozi giuridici posti in essere nell'ambito dell'attività d'impresa "ordinaria", non assumendo rilevanza a tal fine le operazioni svolte nella fase di liquidazione o nel corso di procedure concorsuali⁴⁹. Inoltre la validità delle ragioni economiche delle operazioni di ristrutturazione societaria << va misurata non in base a qualsivoglia utilità, bensì solo in relazione all'efficienza dell'impresa e alla razionalizzazione dei fattori produttivi >>⁵⁰.

II.5.2 - Norma procedimentale (c. 2, c. 4, c. 5, c., 6 e c. 7)

Il comma 2, come si è detto, stabiliva gli effetti che provoca l'attribuzione ad una fattispecie concreta della qualifica di elusività.

⁴⁹ Parere n. 20 del 24 settembre 1998.

⁵⁰ Parere n. 14 dell' 8 maggio 2000.

Essi si potevano (e si possono, in base alla nuova disciplina antiabuso ex art. 10-bis) distinguere in due categorie: quelli prodotti nei riguardi del contribuente che realizza l'operazione e quelli prodotti nei riguardi di terzi, sempre con riferimento all'operazione definita elusiva.

Per quanto riguarda la prima categoria, questi effetti consistono nel disconoscimento dei vantaggi fiscali indebitamente ottenuti dal contribuente mediante il comportamento elusivo.

Tale previsione normativa si basava sul principio che l'elusione non deve comportare una sanzione a carico del contribuente che l'ha posta in essere, ma che la norma antielusione deve essere semplicemente un mezzo per tutelare le norme dell'ordinamento tributario ed i suoi principi fondamentali dalle operazioni elusive dei contribuenti, ripristinando l'efficacia delle norme eluse e recuperando in tal modo a tassazione corretta l'operazione elusiva⁵¹. Da ciò discende che il legislatore deve riconoscere a credito del contribuente le eventuali imposte assolute per realizzare l'operazione elusiva contestualmente all'imputazione di quelle che avrebbe dovuto assolvere e che sono state eluse: si è scelto, all'uopo, un meccanismo compensativo tra imposte assolute ed imposte eluse per cui al contribuente, in sostanza, si imputano le imposte eluse al netto di quanto già assolto sulla base dell'operazione elusiva.

La previsione legislativa sembra postulare l'esistenza di un comportamento corretto che il contribuente avrebbe dovuto tenere, in luogo di quello elusivo poi concretamente adottato per ottenere l'applicazione di una disciplina più favorevole. E' proprio nell'individuazione o ricostruzione di questa fattispecie corretta che sorgono i problemi: solo in un numero limitato di casi, e cioè in quelli che consistono nell'impiego da parte del contribuente di una determinata

⁵¹ D'AMICO G., *Libertà di scelta del tipo di contrattuale e frode alla legge*, Milano, 1993.

operazione per ottenere lo stesso risultato elusivo ma con regime fiscale più favorevole rispetto all'uso della via tipica giuridica, è possibile il confronto tra via "tipica, lineare e ordinaria" più onerosa e via "elusiva" effettivamente percorsa e meno onerosa. Esistono, però, fattispecie che, pur essendo elusive ai sensi della norma in esame, non costituiscono dei semplici "surrogati" per ottenere le medesime finalità economiche di un'operazione dotata di un elevato carico fiscale; in altre parole, tali operazioni elusive non sono adottate dal contribuente in luogo di altre, ma sono poste in essere proprio ed esclusivamente per il vantaggio fiscale ad esse collegato. In questo caso, allora, come deve essere applicata la norma, che tipo di confronto cioè deve essere fatto? Si ritiene che in tali casi il vantaggio sarà determinato confrontando il risultato fiscale che vi sarebbe stato in assenza di tale operazione posta in essere dal contribuente con il carico fiscale ottenuto realizzando la stessa. Questo lo si deduceva dal comma primo dell'art. 37-bis in cui si disponeva che il vantaggio tributario elusivo è rappresentato dalla riduzione d'imposta e dai rimborsi ottenuti grazie alle manovre elusive del contribuente. Certo è che l'esatta quantificazione di tale vantaggio fiscale, nonostante le maggiori precisazioni della norma, restava (e rimane anche in base alla nuova disciplina) affidata alla sensibilità e alla capacità dell'interprete.

Relativamente ai commi 4, 5 e 6, i quali contenevano le disposizioni procedurali dell'attività di accertamento e riscossione delle maggiori imposte accertate da parte dell'Amministrazione Finanziaria, nel caso di contestazione di comportamenti elusivi, occorre preliminarmente dire che sono caratterizzati da un'impostazione particolarmente garantista a favore del contribuente. Esaminando le disposizioni che erano contenute nei citati commi 4, 5 e 6 si rinviene in più parti tale impronta, e in particolare relativamente ai seguenti punti:

- veniva prevista una particolare partecipazione all'attività di accertamento dell'Amministrazione: era prevista addirittura la pena di nullità dell'avviso di accertamento se esso non era stato preceduto da una richiesta al contribuente di chiarimenti nella quale, inoltre, dovevano essere indicati i motivi per cui si reputavano applicabili i commi 1 e 2;
- era prevista una seconda ipotesi di nullità, a favore del contribuente, che si riferiva al caso in cui l'avviso di accertamento non teneva conto, nella motivazione, delle eventuali osservazioni formulate dal contribuente;
- richiedeva una riscossione frazionata nei vari gradi di giudizio ma dopo la decisione della commissione tributaria provinciale.

Il comma 7 prevedeva un disconoscimento delle operazioni elusive, insieme al Fisco, anche nei confronti di terzi.

II.5.3 - Disapplicabilità delle norme antielusive analitiche (c.8)

Anche questa norma, come quelle procedurali viste sopra, rappresentava una volontà del legislatore di riservare una particolare garanzia al contribuente. Alcuni hanno giustificato tale volontà con lo scopo di controbilanciare il maggiore potere di accertamento concesso all'Amministrazione Finanziaria dalla nuova normativa antielusiva.

La relazione governativa al provvedimento aveva specificato che la norma si prefiggeva lo scopo di introdurre un principio di civiltà giuridica e di pari opportunità tra fisco e contribuenti. Infatti, nel nostro ordinamento sono state introdotte numerose disposizioni antielusive specifiche che colpiscono o consentono particolari comportamenti;

queste norme in alcuni casi creano penalizzazioni ingiustificate a fronte di operazioni che non sono assolutamente di tipo elusivo. Pertanto, se il fisco può disconoscere i vantaggi fiscali ottenuti dal contribuente per effetto di tali operazioni lecite ma considerate elusive per il modo in cui sono state effettuate, allo stesso modo viene consentito che, con un particolare procedimento, le disposizioni antielusive specifiche vengano disapplicate quando sono fonte di penalizzazione indebite.

Il rischio delle disposizioni analitiche è che esse, prevedendo il disconoscimento degli effetti fiscali *tout court*, non consentono di calibrare tale disconoscimento nei confronti del singolo caso concreto e di evitarlo nelle ipotesi in cui concretamente non si verifica l'elusione. La nuova norma costituisce, in tal senso, un rimedio generalizzato a tale connaturata carenza delle disposizioni antielusive specifiche.

II.6 – Tentativo di inquadramento dell'elusione nell'ambito dei contratti in frode alla legge

La scelta del legislatore tributario di non introdurre nell'ordinamento una clausola generale antielusiva ha provocato reazioni contrastanti in dottrina e in giurisprudenza, entrambe consapevoli del fatto che in tal modo rimaneva aperto il problema di fornire un' adeguata risposta soprattutto verso le nuove fattispecie di operazioni elusive utilizzate dai contribuenti e particolarmente difficili da contrastare. Coloro i quali ritengono che una clausola generale riferita al fenomeno elusivo può contribuire a colmare le lacune del sistema ed a coprire i suoi interstizi privi di specifica protezione, hanno ritenuto che i principi suddetti potessero essere meglio applicati grazie ad un principio generale

antielusivo da individuarsi in via interpretativa facendo ricorso all'applicazione di categorie civilistiche; atteso che la maggior parte dei comportamenti elusivi si realizza tramite contratti, si è ritenuto di poter ricorrere alla norma contenuta nell'art. 1344 del codice civile, la quale stabilisce che sono colpiti da nullità per illiceità della causa i contratti che costituiscono il mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa, cioè quei contratti che, sebbene rispettino la lettera della legge, in pratica sono finalizzati a raggiungere un risultato vietato dalla stessa.⁵²

La dottrina e la giurisprudenza maggioritarie hanno però sostenuto che, così configurata, essa non sembra riferibile alle norme fiscali⁵³. La ragione principale a sostegno dell'esclusione dei negozi in frode al fisco dall'ambito applicativo dell'art. 1344 c.c. risiede nel presupposto che "imperative" nel significato assunto da tale articolo non siano tutte le norme inderogabili, ma solo quelle proibitive o precettive: le norme, cioè, che dichiarano illecito un certo risultato o ne subordinano il conseguimento al verificarsi di particolari condizioni.

Le norme tributarie non rientrano né nell'una né nell'altra categoria perché, pur essendo inderogabili, non colpiscono certi risultati come

⁵² Cass. civ., sez. II, 11 giugno 2007, n. 13621, in *Giust. civ. Mass.*, 2007, 6; Cass. civ., sez. II, 8 febbraio 2007, n. 2725, in *Giust. civ. Mass.*, 2007, 2

⁵³ Cass. civ., sez. trib., 3 settembre 2001, n. 11351, in *Giust. civ. Mass.*, 2001, 1638. Cass. civ., sez. II, 19 febbraio 1971, n. 435; Cass. civ., sez. I, 15 settembre 1974, n. 3620; Cass. civ., sez. I, 18 aprile 1975, n. 1459, in *Giur. cost.*, 1975, I, 1099; Cass. civ. sez. III, 28 giugno 1976, n. 2464; Cass. civ. sez. III, 24 novembre 1979, n. 6155, in *Giust. civ. Mass.*, 1979, fasc. 11; Cass. civ. sez. III, 19 giugno 1981, n. 4024; Cass. civ. sez. II, 24 ottobre 1981, n. 5571, in *Giust. civ. mass.*, 1981; Cass. civ. sez. II, 27 ottobre 1984, n. 5515, in *Giust. civ. Mass.*, 1984, fasc. 10; Cass. civ. sez. lav., 20 agosto 1987, n. 6970, in *Giust. civ. Mass.*, 1987, fasc. 8-9; Cass. civ., sez. III, 5 novembre 1999, n. 12327, in *Giust. civ. Mass.*, 1999, 2195; Cass. civ., 22 luglio 2004, n. 13621, in *Giust. civ. Mass.*, 2004, 7-8; Cass. civ., sez. II, 28 febbraio 2007, n. 4785, in *Giust. civ. Mass.*, 2007, 2. *Contra* si veda Cass. civ., sez. trib., 14 novembre 2005, n. 22932, in *Riv. dir. trib.*, 10, 690, con nota di GIULIANI CARRARO L., *Il negozio in frode alla legge*, Padova, 1942, p. 170.

immeritevoli di protezione né riconoscono la tutela giuridica solo in presenza di determinate circostanze, ma assumono il dato di fatto come indice di capacità contributiva. E' per questo motivo che sembra venire meno, rispetto ad esse, la *ratio* ispiratrice dell'art. 1344 c.c., che è quella di colpire il risultato analogo a quello previsto dalla norma proibitiva o precettiva, che sia stato maliziosamente conseguito dalle parti per il tramite del contratto in frode alla legge in modo da superare l'ostacolo posto dal legislatore alla sua realizzazione. Sulla base di questi rilievi si esclude, quindi, la configurabilità di una frode alla legge in senso tecnico ai danni delle norme tributarie. Allo scopo di superare queste obiezioni si è sostenuto che oggetto di frode possono essere non solo le norme proibitive o precettive, ma anche le norme cosiddette materiali in genere. La norma materiale è quella diretta a realizzare un determinato risultato a prescindere dai vari mezzi attraverso cui si giunge ad esso. Il requisito della materialità è stato riconosciuto nelle norme tributarie sia come fattore intrinseco, sia come fattore indotto dall'art. 53 della Costituzione, il quale afferma il principio della tassazione in base all'effettiva capacità contributiva. La complessa situazione che deriva dalla combinazione delle tre norme può essere così descritta: la norma fiscale ordinaria offre i parametri per la valutazione della fattispecie concreta, ma non può considerarsi oggetto di una frode alla legge in senso tecnico, perché l'aggiramento di essa non determina l'emersione del danno sociale; l'art. 1344 c.c. è la *Generalklausel* mutuata da un altro ordinamento; l'art. 53 Cost. è la norma materiale effettivamente elusa, perché espressiva di un interesse della collettività⁵⁴. Questo schema si espone a critiche perché

⁵⁴ GALLO F., *Elusione, risparmio d'imposta e frode alla legge*, in *Giur. comm.*, 1989, p. 377.

Cass. Civ., 9 gennaio 1985, n. 5, in *Foro it.*, 1985, I, 704 e Cass., sez. un., 18 dicembre 1985, n. 6445, in *Giust. civ.*, 1986, I, 21. Le due sentenze, che concernono la traslazione economica del tributo in materia di mutuo, pur muovendo dall'analisi dell'art. 53 della Costituzione, giungono a soluzioni divergenti.

l'impiego dell'art. 53 Cost. in funzione di limite dell'autonomia privata può causare incertezze, non essendo sempre agevole stabilire, per via di interpretazione, quando uno o più negozi giuridici debbano ritenersi non conformi al principio di capacità contributiva. Ciò in quanto la norma in questione non determina in alcun modo quale è la capacità contributiva di un soggetto, ma indica la funzione della capacità contributiva rispetto al dovere di concorrere alle spese pubbliche⁵⁵. In secondo luogo, la diretta precettività dell'art. 53 Cost. viene contrastata dalla maggior parte della dottrina tributaristica⁵⁶, per cui non può dirsi acquisita. Infine, si fa ricorso ad una molteplicità di mezzi e di argomenti per ottenere un risultato che, in ultima analisi, non sembra consono alle esigenze fiscali. La qualificazione di illiceità della causa determina la nullità del contratto elusivo e chiarisce infatti la reale portata dell'art. 1344 c.c. circoscrivendone l'applicazione ad una serie ben definita di ipotesi. Infatti, tale sanzione, rispetto ai fini fiscali, è al contempo insufficiente ed eccessiva. E' insufficiente, perché non consente al fisco di recuperare quanto i contraenti gli hanno sottratto ponendo in essere architetture contrattuali elusive. E' eccessiva, perché conduce all'eliminazione del contratto, quando sarebbe sufficiente disapplicarlo agli effetti fiscali, salva, in ogni caso, la validità civilistica, per ottenere risultati più rispondenti alle esigenze dell'Amministrazione Finanziaria.

⁵⁵ ARDIZZONE, *Nullità dei patti traslativi di tributo*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 1985, p. 521 ss.

⁵⁶ MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1955, p. 46; GAFFURI G., *Impedimenti giuridici alla traslazione economica del tributo*, in *Banca, borse e titoli di credito*, II, 1985, p. 283 ss. Anche GALLO F., che si esprime a favore dell'azionabilità dell'art. 1344 c.c. in materia fiscale, riconosce che essa è utile << solo nelle ipotesi in cui per tutelare l'interesse del fisco è sufficiente l'effetto (a volte troppo) distruttivo della declaratoria di nullità >> (*op. cit.*, p. 394), mentre è inadeguata quando l'interesse del fisco richiede la riqualificazione del contratto o del negozio fraudolento (*op. cit.*, p. 395 s.).

La inefficacia fiscale del contratto è, dunque, uno strumento valido e non invasivo, in quanto neutrale dal punto di vista privatistico, ed è in quanto tale preferibile alla nullità.

II.7 – La nullità dei negozi elusivi per mancanza di causa.

Il dibattito intorno alla rilevanza civilistica dell'elusione di norme fiscali si è riaperto, in giurisprudenza ed in dottrina, a seguito del contrasto tra la pronuncia della Cassazione 21 ottobre 2005, n. 20398 e la coeva sentenza 12 maggio 2005, n. 20816, favorevole alla nullità per frode alla legge. La prima sentenza citata non solo dà per risolte le problematiche di fondo circa la sanzionabilità civilistica dei negozi giuridici elusivi di norme fiscali, ma conclude comminando la nullità per la contrarietà ad un preteso principio generale antiabuso e per la mancanza di causa del contratto oggetto di giudizio, ossia ad assenza di valide ragioni economiche idonee a dare giustificazione agli spostamenti patrimoniali tra le parti contraenti. Le accennate peculiarità del caso concreto e del principio di diritto emergono con chiarezza se confrontate nell'ambito del dibattito in tema di elusione fiscale, da sempre caratterizzato dalla difficoltà di conciliare la libertà costituzionale di iniziativa economica ed il principio di autonomia negoziale con il dovere costituzionale di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva.

Alla luce di quanto detto fino ad ora, risulta chiaro che si cerca di applicare istituti civilistici alle fattispecie di elusione fiscale nel tentativo di sanzionare i negozi elusivi anche quando una norma antielusiva adatta

al caso specifico manchi⁵⁷. A questo punto, occorre sottolineare che la strada costituita dalla nullità dei negozi elusivi può condurre a conseguenze del tutto insoddisfacenti. In primo luogo, vi è da chiedersi se sia corretto rinvenire una soluzione sul piano civile, posta la incontestata natura impositiva, ma non precettiva né proibitiva, delle norme fiscali. È ormai costante e reiterata la massima, secondo cui la violazione della normativa fiscale non incide sulla validità né sull'efficacia del contratto ma ha rilievo esclusivamente tributario,⁵⁸ né si può sottovalutare il tenore del comma 3 dell'art. 10 dello Statuto del contribuente, che esclude qualsiasi rilevanza civilistica della violazione diretta delle norme fiscali. In secondo luogo, la riserva di legge in ambito tributario impone che la previsione di sanzioni all'elusione sia rimessa alle scelte del legislatore, pena l'incertezza del sistema tributario. Infine, occorre considerare che le norme antielusive sinora esistenti, ed in particolar modo il già citato art. 37-bis, prevedono la mera inopponibilità della qualificazione tributaria dell'atto nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria. È evidente allora quanto possa essere poco soddisfacente, dal punto di vista dei risultati, il ricorso alla sanzione della nullità quale rimedio di carattere residuale in tutti i casi in cui non vi sia norma antielusiva, né generale né specifica.

⁵⁷ Romano S., "La pretesa nullità di negozi elusivi di norme fiscali" in *Contratti*, 2008, 12, 1162

⁵⁸ Cass. 24 novembre 1979, n. 6155, in *Giust. civ. mass.*, 1979, fasc. 11; Cass. 19 giugno 1981, n. 4024, *ivi*, 1981, fasc. 6; Cass. 24 ottobre 1981, n. 5571, *ibidem*, 1981, 10; Cass. 27 ottobre 1984, n. 5515, *ivi*, 1984, 10; Cass. 8 novembre 1995, n. 11598, *Giust. civ. mass.*, 1995, 11; Cass. 3 settembre 2001, n. 11351, *cit.*; Cass. 5 novembre 1999, n. 12327, in *Giust. civ. mass.*, 1999, 2195; Cass. 22 luglio 2004, n. 13621, *ivi*, 2004, 7-8. Da segnalare anche la Circolare del Ministero delle Finanze 19 dicembre 1997, n. 320, 24-27, a commento dell'art. 37 bis del d.P.R. n. 600 del 1973, ove si legge «dall'esame della norma antielusione [...] emerge chiaramente che essa può spiegare i suoi effetti esclusivamente nell'ambito tributario, ferma restando pertanto, la validità, ai fini civilistici, degli atti posti in essere dal contribuente, ancorché questi siano inopponibili all'amministrazione finanziaria. In dottrina, A. Carinci, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi*, Padova, 2003, p. 23 ss.

L'innovativa pronuncia del 2005 della Suprema Corte propende per la sanzione della nullità, nella variante del difetto di causa. La Corte generalizza la propria analisi ed afferma che i negozi elusivi di norme fiscali sarebbero privi di qualsiasi valida ragione economica che possa dare “*impronta giuridica alla volontà contrattuale*”, in quanto posti in essere per un fine unico ed esclusivo, quello di conseguire un risparmio di imposta; tutto ciò configurerebbe un abuso dell'autonomia privata, necessariamente da sanzionare. Essa esclude altre possibili cause di nullità, già proposte dalla dottrina e, in alcuni casi, condivise dalla giurisprudenza: esclude la non meritevolezza ex art. 1322 c.c., perché non applicabile ai contratti tipici, ed esclude la ricorrenza di motivi illeciti comuni alle parti, in quanto, nel caso, i contraenti non perseguivano finalità contrarie all'ordine pubblico o al buon costume o altri scopi espressamente proibiti dalla legge. La sentenza, invece, propende per la sanzione della nullità, per assenza di giustificazione dello scambio delle prestazioni tra i contraenti, dovuta alla violazione di un principio generale antiabuso, imperante sull'autonomia contrattuale. Constatata l'assenza di una norma antielusione a chiusura del sistema, la Corte di Cassazione si sforza dunque di individuare una regola in forza della quale il giudice possa sempre conoscere di una controversia riguardante elusione di norme fiscali. In base a questo orientamento, nonostante l'assenza di norme generali antielusione, sussiste il divieto di abusare dell'autonomia privata; esso impedisce di concludere negozi senza alcuna ragione economica, al solo fine di creare il presupposto per l'applicazione di un regime impositivo agevolato ed evitare l'imposizione più onerosa. Si tratterebbe di negozi privi di qualsiasi scopo economico e dunque privi di causa⁵⁹. Il principio antiabuso sarebbe già proprio

⁵⁹ Si noti, tuttavia, che nessuna delle norme antielusive sinora introdotte nel nostro ordinamento commina la nullità dell'atto elusivo. Cfr., P.M. Tabellini, *Libertà negoziale ed elusione di imposta, Il problema della «titolarità ingannevole» di redditi*, Padova, 1995, 13.

dell'ordinamento comunitario, come individuato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea. All'interno delle motivazioni, tuttavia, non vi è mai l'indicazione di alcuna norma interna ed inoltre la sentenza tralascia di valutare le conseguenze della sanzione della nullità, né delimita la sua applicazione ad ipotesi analoghe al caso oggetto di controversia.

Giungendo alle conclusioni, si possono riassumere le soluzioni elaborate da dottrina e giurisprudenza, sul piano civilistico, per contrastare l'elusione fiscale affermando che sono stati suggeriti il rimedio dell'inefficacia relativa dei negozi elusivi nei confronti della sola Amministrazione Finanziaria, oppure la sanzione della nullità per violazione di norme imperative, per frode alla legge, per simulazione o, da ultimo, per mancanza di causa. La sanzione della nullità si dimostra, però, inadeguata come mezzo di contrasto all'elusione fiscale, in special modo ove si consideri l'effetto ripristinatorio, e con portata retroattiva, dell'assetto giuridico-economico anteriore alla stipulazione dei negozi elusivi. La caducazione del negozio elusivo di norme impositive colpito da nullità, infatti, non solo elimina il presupposto di imposta e ostacola l'imposizione fiscale, ma lede una manifestazione dell'autonomia delle parti che, se non è illecita, risulta dunque meritevole di tutela. Colgono dunque nel segno quelle elaborazioni che, tenendo ferma la distinzione tra effetti civili e tributari, applicano la sanzione dell'inopponibilità limitatamente a questi ultimi e nei confronti della sola Amministrazione Finanziaria. È chiaro che le parti, mediante un negozio elusivo di norme fiscali, vogliono comporre i propri interessi e l'elusione della norma fiscale, quale violazione dell'onere di contribuzione, di stampo pubblicistico, rappresenta il momento e la ragione di prevalenza dell'interesse del fisco, terzo creditore. In conclusione, conferma ancora una volta la sua efficacia il rimedio dell'inopponibilità delle operazioni

elusive nei confronti del fisco e dunque in tal modo l'Amministrazione Finanziaria, ottenuta la declaratoria di inefficacia degli effetti tributari dell'atto, può procedere alla qualificazione dell'effetto fiscale del negozio, al fine di assoggettarlo ad idonea tassazione mediante la negazione del beneficio (es. credito di imposta) oppure applicando l'imposta nella misura non agevolata.

CAPITOLO III

LA PORTATA INNOVATIVA DELL'APPLICAZIONE DEL PRINCIPIO DI ABUSO DEL DIRITTO IN FUNZIONE ANTIELUSIVA. LE SENTENZE S.U. 30.055-57/08 E L'INTRODUZIONE PER VIA GIURISPRUDENZIALE DELLA CLAUSOLA GENERALE ANTIELUSIVA DI CHIUSURA DEL SISTEMA.

III.1 – Individuazione, nel divieto di abuso del diritto, di una clausola generale antielusiva non scritta

Vi sono ordinamenti il cui codice civile contiene enunciazioni generali del divieto di abuso. È il caso del diritto svizzero e del diritto tedesco. Il nostro codice civile invece non conteneva, fino alla recente riforma della disciplina di abuso ed elusione, una clausola generale, ma norme specifiche antiabuso.

Analogamente, vi sono ordinamenti fiscali che contengono una clausola generale antielusiva, come l'ordinamento tedesco, quello francese, quello belga e quello spagnolo.

Il nostro ordinamento, fino a prima dell'entrata in vigore dell'art. 10-bis dello Statuto dei Diritti del Contribuente, conteneva solo norme specifiche con *ratio* antielusiva oltre alla clausola di settore contenuta nell'art. 37-bis. Ora, nel diritto privato, la mancanza di una clausola generale antiabuso non ha impedito di affermare la vigenza di un

principio generale antiabuso, senza bisogno di fondamenti costituzionali.⁶⁰

In diritto privato, la ragione per invocare la repressione dell'abuso risiede normalmente in una lacuna delle regole puntuali in base al principio che, quando un soggetto con la sua azione oltrepassa i limiti entro i quali va contenuto il suo diritto, egli viene ad abusare del diritto stesso onde la sua attività assume carattere illecito e il danno che ne deriva è antigiuridico.⁶¹

Consultando i repertori e le moderne banche dati, non è difficile rintracciare sentenze che applicano il divieto generale di abuso nel diritto privato. La casistica è ricca e si possono citare, a titolo esemplificativo, le sentenze che reprimono l'abuso del diritto di proprietà⁶²; l'abuso, da parte della banca, del diritto di recesso *ad nutum* dall'apertura di credito a tempo indeterminato⁶³; il recesso abusivo dal contratto di fornitura⁶⁴; l'esercizio abusivo del diritto di voto da parte del socio di una società di capitali⁶⁵; l'abuso del creditore, che frazioni la pretese creditoria⁶⁶; l'abuso del diritto di chiedere il fallimento del proprio debitore⁶⁷; l'abuso del diritto di recesso del concedente nel contratto di concessione di vendita di autovetture⁶⁸.

Se questo è lo stato delle cose nel diritto civile, non possiamo fare a meno di notare che nei sistemi fiscali in cui non vi è una clausola

⁶⁰ U. Natoli, *Note preliminari ad una teoria dell'abuso del diritto nell'ordinamento giuridico italiano*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1958, 26; P. Rescigno, *L'abuso del diritto* in *Riv. Dir. civ.*, 1965, I, 205.

⁶¹ Cass. Civ., 27 febbraio 1953, n. 476 in *Giur. It.*, 1954, I, 1, 106

⁶² Cass. Civ., 15 novembre 1960, n. 3040, in *Foro It.*, 1961, I, 256

⁶³ Cass. Civ., 21 maggio 1997, n. 4538, in *Foro It.*, 1997, I, 4697

⁶⁴ Cass. Civ., 16 ottobre 2003, n. 15482 in *Giur. It.*, 2004, 2064

⁶⁵ Cass. Civ., 26 ottobre 1995, n. 11151, in *Giur. Comm.*, 1996, II, 329

⁶⁶ Cass. Civ., Sez. Un., 15 novembre 2007, n. 23.726, in *Corr. Giur.*, 2008, 745

⁶⁷ Cass. Civ., 19 settembre 2000, n. 12045, in *Foro It.*, 2001, I, 2326

⁶⁸ Cass. Civ., 18 settembre 2009, n. 20106, in *Giur. It.*, 2010, 552

generale espressa, la giurisprudenza ha ugualmente affermato la vigenza di un principio antiabuso immanente.

In assenza di una clausola generale espressa, la nostra giurisprudenza ha seguito indirizzi formalisti e non ha sviluppato strumenti antielusione fino a 2005. Avendo per lungo tempo negato la vigenza di un principio generale antielusivo, la giurisprudenza tributaria non ha seguito la via della giurisprudenza civilistica o di quella tributaria anglosassone e comunitaria, ma ha ritenuto necessario un fondamento positivo esplicito.

Nel 2005 lo ha ravvisato nell'art. 1344 c.c., secondo cui è nullo per illiceità della causa il contratto che costituisce il mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa, secondo quanto affermato in una pronuncia rimasta isolata⁶⁹; sempre nel 2005 sono state emanate delle sentenze che hanno ritenuto nulli per difetto di causa i negozi stipulati per fini di risparmio fiscale⁷⁰, come descritto nel precedente capitolo.

Il 2006 è stato l'anno della sentenza Halifax nella quale la Corte di Giustizia ha affermato che il soggetto passivo Iva non ha il diritto di detrarre l'imposta assolta a monte quando la detrazione è basata su un comportamento abusivo, applicando in tal modo alla fiscalità un principio generale già da tempo affermato e sviluppato in altri settori del diritto comunitario, il principio secondo cui i singoli non possono avvalersi abusivamente delle norme comunitarie⁷¹.

La nostra Cassazione, essendo alla ricerca di un aggancio positivo, ha subito utilizzato la giurisprudenza comunitaria e ne ha desunto l'applicabilità nel diritto interno del principio antiabuso comunitario, principio che a sua volta è racchiuso in una clausola inespressa. Il

⁶⁹ Cass. Civ, 26 ottobre 2005, n. 20.816, in *Giur. It.*, 2006, II, 248

⁷⁰ Cass. Civ, 14 novembre 2005, n. 22932, in *Giur. It.*, 2006, II, 1077; Cass. Civ, 21 ottobre 2005 n. 20398 in *Giur. It.*, 2007, 867

⁷¹ Sentenza della CGCE (Grande Sezione), 21 febbraio 2006, causa C255/02

principio antiabuso comunitario è stato esteso dalla nostra giurisprudenza, e dopo poco tempo dall'emanazione della sentenza Halifax, dai settori armonizzati a quello delle imposte dirette⁷², ma l'applicazione di un principio comunitario nei settori non armonizzati non poteva non apparire poco convincente.

La nostra giurisprudenza, pur avendo ritenuto l'immanenza del principio, si è allora posta alla ricerca di un fondamento positivo che le consentisse di affermare il principio antiabuso nei settori fiscali non armonizzati ed ha creduto di averlo scovato direttamente nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, così come indicato nelle famose 3 sentenze a sezioni unite n. 30055, 30056 e 30057 del 2008.

In tal modo si è consolidato nella nostra giurisprudenza l'assunto che nel nostro ordinamento il divieto di abuso del diritto trova la sua derivazione, per quel che concerne i tributi armonizzati e cioè Iva, accise, diritti doganali ecc., da un principio comunitario, e per gli altri tributi dall'art. 53 Cost.

Però, secondo una parte della dottrina, l'art. 53 Cost. mal si presta a tale funzione perché le norme costituzionali sono norme-parametro e dunque non sono self-executing; esprimono principi, ai quali il legislatore deve conformarsi, non sono norme concrete. Questo orientamento dottrinale ritiene che la clausola generale antielusiva può essere anche non scritta, immanente nell'ordinamento, senza bisogno di un'enunciazione espressa e dunque di un fondamento legislativo. Infatti, che i singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle prerogative di cui dispongono è un principio di qualsiasi ordinamento, la cui vigenza del diritto comunitario e nel diritto civile è stata affermata in via generale

⁷² Cass. Civ, 29 settembre 2006, n. 21221, in *Giur. It.*, 2008, 1297

senza agganci al diritto scritto. L'esistenza del suddetto principio può dunque essere affermata anche nel diritto tributario, senza bisogno di richiamare il diritto europeo o le norme costituzionali, analogamente a ciò che avviene nel diritto privato.

III.2 – Erronea interpretazione del principio di abuso del diritto come categoria giuridica comprensiva dell'elusione e della simulazione.

La giurisprudenza ha portato alla luce e dato espressione, negandone l'efficacia nei confronti del fisco, a quegli atti posti in essere dal contribuente che costituiscono l'abuso del diritto, atti inizialmente qualificati come operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale. È poi stata adottata la nozione di “*manipolazione*” affermando che, in materia tributaria, è abusiva l'operazione economica che presenti quale elemento predominante ed assorbente della transazione lo scopo di ottenere vantaggi fiscali e che l'amministrazione deve provare le modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici considerati come ragionevoli di una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale.⁷³ Diventa dunque cruciale il concetto di manipolazione, riferito agli schemi negoziali poiché il negozio che realizza un abuso non è definito come privo di valide ragioni economiche oppure come inadeguato rispetto alla realtà economica o ancora simulato, ma è un negozio manipolato, vale a dire caratterizzato da un utilizzo distorto dei negozi giuridici.

⁷³ Cass. Civ., sez. Trib., 22 settembre 2010, n. 20029

In giurisprudenza, “manipolazione” è una parola usata come termine tuttofare, un mantello che copre qualsiasi fenomeno negoziale e che consente di qualificare un comportamento come abusivo, eludendo il problema di qualificarlo in termini tecnici precisi. La nozione di abuso, infine, è stata assunta come comprensiva dei negozi simulati per cui è divenuto indifferente che il fisco motivi l’atto impositivo in giudizio allegando il carattere fittizio oppure elusivo dell’operazione. Ecco perché non vi sono solo casi in cui è qualificato come elusione ciò che il fisco ha definito evasione ma vi sono anche casi in cui, pur confermando il giudizio evasivo, la Cassazione aggiunge che c’è anche elusione. I due fenomeni sono sommati.

Si consideri, a titolo di esempio, una sentenza in cui il giudice del merito aveva accertato che una società sportiva aveva ingaggiato un calciatore e pattuito con lui un certo compenso, del quale una parte era qualificata compenso per lo sfruttamento dell’immagine dovuto ad altra società del gruppo di appartenenza della società di calcio. La Cassazione ha osservato che il giudice del merito ha correttamente colto, e posto alla base della sua decisione, la sostanza del fenomeno inquadrandolo, con esplicito riferimento al calciatore, come effettivo possessore per interposta persona del reddito in base all’art. 37 c.3 D.P.R. 600-73, dunque come simulazione nella forma della interposizione fittizia. La Cassazione ha aggiunto che la qualificazione giuridica di quella fattispecie deve essere operata con riferimento alla legittimità dell’accertamento perché è inerente ad un meccanismo artificiosamente posto in essere allo scopo di ottenere indebiti vantaggi di natura fiscale. Ora, si potrebbe pensare che basta applicare l’art. 37 c. 3 sull’interposizione fittizia e ciò che segue può apparire come un’aggiunta superflua; però, il concepire l’abuso con una categoria larga in cui rientrano fenomeni eterogenei aventi in comune unicamente l’indebito

vantaggio fiscale, induce poi a considerare la simulazione con passaggi intermedi della motivazione, il cui momento finale e quindi la *ratio decidendi* è l'abuso. In dottrina c'è chi ha affermato che, dal 2008 in poi, il richiamo del principio generale antielusivo e delle tre sentenze a sezioni unite era quasi divenuto il tratto caratterizzante le sentenze tributarie della Suprema Corte, come se ciò denotasse un grado superiore di giustizia. A seguito delle suindicate tre sentenze la giurisprudenza si è infatti consolidata nel dire che *“il rango comunitario e costituzionale del principio di divieto di abuso del diritto comporta la sua applicazione d'ufficio da parte del giudice tributario, a prescindere dunque da qualsiasi allegazione al riguardo ad opera delle parti in causa”*.⁷⁴

III.3 – La sentenza della Corte di Cassazione, sez. Penale, n. 7739-2012. La distinzione tra le condotte di abuso/elusione e quelle di evasione.

Parte della dottrina⁷⁵ ha evidenziato che non sempre la condotta elusiva è correttamente percepita nei suoi elementi distintivi rispetto a quella evasiva e tale confusione concettuale è evidente in alcuni orientamenti della giurisprudenza penale che hanno espressamente affermato la sanzionabilità di comportamenti riconducibili alla nozione di elusione fiscale e abuso del diritto; ciò è avvenuto, ad esempio, nella sentenza della Cassazione penale n. 7739-12 relativa all'operazione di cessione dei marchi Dolce & Gabbana, di cui si parlerà in maniera approfondita nel prosieguo del presente lavoro. Per ora, mi limito a riassumere che le contestazioni e la stessa sentenza di merito erano essenzialmente

⁷⁴ Cass. Civ., 11 maggio 2012, n. 7393

⁷⁵ S. Fiorentino, *“Qualificazione fiscale dei contratti d'impresa: abuso e sanzionabilità”*, in *Rivista di diritto tributario*, p. 196

incentrate sui profili relativi sia alla effettività o meno della cessione dei marchi, ed in particolare simulazione o meno del prezzo di cessione dichiarato, sia alla esterovestizione della società acquirente, apparentemente residente in Lussemburgo ma in realtà residente fiscalmente in Italia ai sensi dell'art. 73, c. 3 T.u.i.r.

Secondo questa parte della dottrina, entrambi i profili in contestazione riguardavano fattispecie di evasione fiscale, perché è tale sia la presunta simulazione dell'operazione di cessione dei marchi sia l'attribuzione di residenza fiscale in Italia, ai sensi dell'art. 73, c. 3 T.u.i.r., ad una società lussemburghese. La Suprema Corte, invece, ha ritenuto che tali condotte rientrassero nell'ambito dell'elusione ed a sostegno di questa convinzione ha addotto due argomenti interpretativi ricavabili dalla disciplina del D.lgs n. 74-2000: il primo è fondato sull'assunto che l'area dell'evasione penalmente rilevante, da intendersi quale mera differenza tra imposta dovuta e imposta dichiarata ex art. 1 lett. f), è delineata in modo ampio e come tale è idonea a comprendere anche le fattispecie elusive; il secondo è incentrato sull'esistenza dell'esimente contenuta nell'art. 16 della suddetta legge la quale, escludendo la punibilità per i comportamenti assunti in conformità al parere reso nell'ambito della procedura di interpello antielusivo, vale a dire al silenzio-assenso, confermerebbe indirettamente la rilevanza penale dell'elusione nelle ipotesi non ricomprese nell'esimente stessa. Questi argomenti, in realtà, si rivelano molto deboli ed influenzati dalla confusione concettuale tra evasione ed elusione/abuso. Infatti, nel momento in cui l'interprete ha ben chiare le distinzioni esistenti tra le condotte evasive e quelle elusive, non fatica a capire che il riferimento all'imposta dovuta, contenuto nell'art. 1 lett. f), non può che riguardare gli obblighi tributari scaturenti dalle norme impositive vigenti, delle quali deve essere evidentemente contestata la violazione nei termini di evasione d'imposta; l'area

dell'elusione attiene dunque a tutt'altro aspetto, ed in particolare si riferisce ad un obbligo tributario che per definizione non risulta dovuto in base all'applicazione della disciplina impositiva vigente. La Cassazione, facendo leva nel suo erroneo convincimento, supera anche il problema della tassatività della sanzione penale ex art. 25 della Costituzione in quanto rinviene nell'art. 37-bis il fondamento normativo chiaro ed univoco delle condotte elusive punibili, a differenza di quelle contestabili in virtù del divieto generale di abuso, le quali sarebbero penalmente irrilevanti. A simili conclusioni si può giungere anche per ciò che concerne il secondo argomento; basta considerare che l'interpello previsto dall'art. 21 della legge n. 413-91, richiamato nella esimente di cui all'art. 16, non si riferisce esclusivamente ad ipotesi elusive ma anche a condotte tipicamente evasive, come quelle di interposizione fittizia nel possesso di redditi ex art. 37 c. 3 D.P.R. 600/73. Secondo questo orientamento dottrinale, se si ha adeguata consapevolezza sulla natura delle condotte, elusive ed evasive, riconducibili al suddetto interpello speciale, allora perde ogni persuasività il secondo argomento dato che lo stesso implica l'esistenza di una esimente effettivamente riferibile a condotte elusive; infatti, solo in questo modo è possibile sostenere che l'art. 16 implica necessariamente una generale rilevanza penale delle condotte elusive, ma una tale premessa non può essere considerata vera, dato che l'esimente è testualmente e genericamente riferibile alle condotte riconducibili all'interpello in questione, le quali possono essere sia evasive che elusive. La pretesa di ricavare ex art. 16 la sanzionabilità penale delle condotte elusive imporrebbe di accertare che l'esimente stessa si riferisca solo a condotte elusive ma, come già affermato, ciò non corrisponde al vero e dunque il ragionamento seguito dalla Corte appare privo della premessa fondamentale e quindi di ogni persuasività. La dottrina conclude sul punto affermando che *“appare in ogni caso innegabile che un ruolo decisivo nella (erronea) convinzione della Corte*

a favore della sanzionabilità penale delle condotte elusive è dipeso proprio dalla scarsa percezione degli esatti confini quantificatori delle condotte elusive rispetto a quelle evasive in senso stretto, così come si rileva dalla motivazione nonché dalla natura (evasiva) delle vicende in concreto contestate”⁷⁶.

III.4 – La problematica della rilevabilità d’ufficio delle eccezioni fondate sui principi comunitari e costituzionali

La dottrina ha però rilevato che nell’ordinamento processuale non esiste la regola secondo cui sarebbero rilevabili d’ufficio le eccezioni fondate sui principi comunitari e costituzionali, ma che va rapportata ai caratteri del processo tributario la regola secondo cui il giudice può sempre rilevare d’ufficio le eccezioni in tutti i casi in cui non vi sia una norma espressa che lo escluda, riservandole alle parti. Tale regola è desunta, *a contrario*, dall’art. 112 c.p.c. secondo cui il giudice non può pronunciare d’ufficio su eccezioni che possono essere proposte soltanto dalle parti.

Nel processo tributario, come nel processo civile, il giudice non può rilevare d’ufficio un elemento costitutivo della domanda, perché ciò significherebbe accogliere una domanda diversa da quella proposta. Più precisamente, il giudice non può rilevare d’ufficio i vizi dell’avviso di accertamento, che debbono essere dedotti dal ricorrente come motivi del ricorso, cioè come *causa petendi* della domanda. Ma non si può nemmeno dire che il giudice può rilevare d’ufficio tutto ciò che costituisce oggetto di un’eccezione di parte, applicando l’art. 112 c.p.c., senza considerare che il processo tributario ha per oggetto il diritto

⁷⁶ S. Fiorentino, op. cit., p. 199

all'annullamento di un determinato atto impositivo e che il giudice non può respingere la domanda in base ad un'eccezione che non è formulabile in base al contenuto dell'atto impugnato. Ad esempio, nel processo civile, se l'attore agisce basandosi sugli effetti e quindi sulla validità di un contratto, se dunque gli effetti di un contratto sono un elemento fondativo della domanda, il giudice può rilevare d'ufficio che il contratto è nullo perché si tratta di rilievo d'ufficio di una eccezione⁷⁷. Ma, nel processo tributario, quando è stato impugnato un avviso di accertamento avente come ragione giuridica la violazione dell'obbligo di dichiarazione e dunque di un fatto evasivo, l'oggetto del processo è il diritto all'annullamento di quell'atto impositivo, avente quella determinata ragione giuridica.

Il processo tributario è promosso da un ricorso che ha come *petitum* necessario l'annullamento totale o parziale di un atto amministrativo, come pone ora in chiaro l'art. 17-bis, c. 8 D.lgs n. 546-92 e come *causa petendi* i vizi dell'atto impugnato; il giudice, dal canto suo, deve giudicare la fondatezza della domanda di annullamento come proposta dal contribuente, con riferimento ad un determinato atto impugnato, avente un determinato contenuto e con riguardo ai dedotti motivi di ricorso. Il giudice non può dunque respingere un ricorso contro un avviso di accertamento basandosi *ex officio* sulla eccezione che la pretesa fiscale, se non è fondata sulla violazione di un obbligo di dichiarazione, è comunque fondata perché il comportamento del contribuente è elusivo oppure abusivo. Se la ragione giuridica posta a fondamento dell'avviso impugnato non è la clausola antielusiva, il giudice non può dotare l'avviso di accertamento di una ragione giuridica diversa e antielusiva, respingendo in base a tale diversa ragione giuridica il ricorso del contribuente. Il giudice non può insomma rilevare d'ufficio, facendo la

⁷⁷ Cass. Civ., sez. III civ., 20 ottobre 2004, n. 20548., Id., 29 marzo 2004, n. 6191

parte dell'amministrazione, una ragione giuridica che non sia posta a base dell'avviso di accertamento perché ciò significa pronunciarsi su una domanda diversa da quella proposta.

Infatti, a tale riguardo c'è chi ha osservato che *“la tesi secondo cui il giudice può rilevare e applicare d'ufficio la clausola generale antielusiva non è linea con i principi che governano il processo tributario e, ancor prima, con l'obbligo della motivazione degli atti impositivi che devono precisamente indicare, secondo le norme che li regolano, i presupposti di fatto e le considerazioni di diritto posti a fondamento della pretesa. L'oggetto del giudizio è delimitato, anche con riguardo ai poteri cognitivi e decisionali del giudice, appunto dalle allegazioni addotte nell'atto impositivo dell'amministrazione e dai motivi del ricorso del contribuente, non essendo consentito alle parti introdurre fatti ed elementi diversi da quelli enunciati. Il negozio ritenuto elusivo non è nullo ma è inopponibile all'Amministrazione Finanziaria; non si discute, in pratica, di un contratto ex se invalido, bensì della sua inefficacia nei confronti dell'amministrazione, in quanto qualificabile come abuso, e ciò significa che l'illiceità del comportamento deve essere espressamente dedotta con l'atto impositivo a fondamento della pretesa tributaria ”.*⁷⁸

La giurisprudenza, pur riconoscendo il principio secondo cui le ragioni poste a fondamento dell'atto impositivo segnano i confini del processo tributario, che è un giudizio di impugnazione dell'atto, sicché l'ufficio finanziario non può porre a base della propria pretesa ragioni diverse e modificare la motivazione dell'atto nel corso del giudizio, lo infrange affermando che quel principio *“va coordinato con il potere che ciascun giudice ha, in quanto connaturale all'esercizio stesso della giurisdizione,*

⁷⁸ M. Cantillo, *Profili processuali del divieto di abuso del diritto: brevi note sulla rilevanza di ufficio*, in *Rass. Trib.*, 2009, p. 475

quand'anche abbia ad oggetto il mero esame di atti, di qualificare autonomamente la fattispecie demandata alla sua cognizione, a prescindere dalle allegazioni delle parti in causa”⁷⁹

Ma cosa vuol dire riqualificare la fattispecie? La Cassazione, evocando il potere di qualificare la fattispecie, mira ad accreditare l'idea che dispone di un potere che, prescindendo dal contenuto dell'atto impugnato, si pone al di fuori dell'oggetto del processo, fissato dalla domanda del contribuente. La dottrina ha comprensibilmente contestato questo orientamento giurisprudenziale affermando che il giudice, in realtà, non dispone affatto del potere di riqualificare la fattispecie se con ciò si intende che il giudice può sostituire al titolo giuridico posto alla base del provvedimento impugnato un titolo giuridico diverso. In sostanza, la Cassazione ritiene che il giudice potrebbe “rifare” la motivazione dell'atto impugnato, sostituendola, in un avviso motivato dall'amministrazione in termini di evasione, con una motivazione (giudiziale) in chiave di abuso del diritto; il giudice potrebbe dunque riscrivere la motivazione dell'accertamento, definendo come elusiva o abusiva una fattispecie che l'amministrazione finanziaria ha definito in termini di evasione. Vi sono dei criteri identificativi della domanda a cui il giudice deve attenersi ex art. 112 c.p.c. anche nei processi di impugnazione, come il processo amministrativo e tributario; tra i criteri identificativi della domanda sono compresi il presupposto d'imposta e la norma impositiva, indicati nella motivazione dell'atto impugnato. Il giudice tributario deve muoversi insomma entro questo perimetro, segnato dalla motivazione dell'atto impugnato e dai motivi del ricorso, come ripetutamente affermato dalla stessa Cassazione. Queste conclusioni sono contenute anche in alcune sentenze emanate sia dal giudice amministrativo che dal giudice tributario. Ad esempio, si legge

⁷⁹ Cass. Civ., 11 maggio 2012, n. 7393; Id., 9 dicembre 2009 n. 21.446

in una sentenza del Consiglio di Stato che “è regola generale quella per cui il giudice debba concretamente esercitare il potere giurisdizionale nell’ambito dell’esatta corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato, ai sensi dell’art. 112 c.p.c., pacificamente applicabile al processo amministrativo; tale regola rappresenta, proprio con riferimento al concreto esercizio della potestas iudicandi, l’espressione precipua del potere dispositivo delle parti, nel senso che il giudice non può pronunciare oltre i limiti della concreta ed effettiva questione che le parti hanno sottoposto al suo esame e dunque oltre i limiti del petitum e della causa pretendi, ulteriormente specificati nell’ambito del processo amministrativo attraverso l’articolazione dei motivi di ricorso; ne consegue che sussiste il vizio di ultra petizione laddove il giudice abbia attribuito alla parte una utilitas che non era stata richiesta e laddove abbia esaminato e accolto il ricorso per un motivo non prospettato dalle parti”.⁸⁰

Anche parte della giurisprudenza tributaria ha affermato che “oggetto del processo tributario, atteso il meccanismo di instaurazione di tipo impugnatorio che lo caratterizza, non è l’accertamento dell’obbligazione tributaria, da condursi attraverso una diretta ricognizione della disciplina applicabile e dei fatti rilevanti sulla base di essa, a prescindere da quanto risulti nell’atto impugnato, bensì l’accertamento della legittimità della pretesa tributaria in quanto avanzata con l’atto impugnato e alla stregua dei presupposti di fatto e in diritto in tale atto indicati”⁸¹.

Nello stabilire se è fondato il ricorso, proposto con un dato atto impositivo, il giudice può interpretare la domanda e l’atto impugnato, ma non può valutare la fondatezza del ricorso come se l’atto impugnato

⁸⁰ Cons. Stato, sez. VI, 12 dicembre 2008, n. 6169

⁸¹ Cass. Civ., 3 agosto 2007, n. 17.119; id., 19 marzo 2009, n. 6.620; Id, 20 ottobre 2011, n. 21.719

avesse un contenuto diverso da quello originario. Se l'amministrazione afferma nell'avviso che una certa operazione è formata da negozi simulati ed il contribuente contesta la simulazione, il giudice deve stabilire se gli atti sono simulati oppure no. Se non sono simulati, deve accogliere il ricorso e dunque non può giudicarli atti non simulati ma considerarli ugualmente idonei a sorreggere l'atto impugnato; non può dire, di sua iniziativa, che l'operazione è elusiva, respingendo per tale motivo l'impugnazione del contribuente: ciò significa pronunciarsi su un oggetto processuale e su una domanda diversa da quella proposta. Né vale richiamare il principio *iura novit curia*, principio spesso richiamato in maniera errata, come se riguardasse i poteri di rilievo d'ufficio del giudice. Questo principio non ha niente 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.

Per l'orientamento della Cassazione oggetto di critica, una volta rilevata d'ufficio l'elusione, il passo è stato breve per porre un principio ulteriore e cioè che il giudice debba valutare sempre d'ufficio se l'avviso di accertamento abbia riguardo ad un caso di elusione oppure abuso. Vi sono infatti delle sentenze nelle quali la Cassazione, pur giudicando infondato o inammissibile il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, ha annullato la sentenza impugnata e rinviato affidando al giudice del rinvio il compito di esaminare d'ufficio se c'è stata oppure no elusione.⁸² E' anche capitato che né il contribuente né l'Agenzia riuscissero a scovare nel caso concreto tracce di elusione, come ad esempio in un caso nel quale la Cassazione non si è limitata a rilevare la mancata regolarizzazione fiscale Iva da parte dell'acquirente, ma ha rinviato al

⁸² Cass. Civ., 26 ottobre 2011, n. 22.258, in *Corr. Trib.*, 2012, p. 272 con nota di M. Basilavecchia, *Cassazione della sentenza senza esame dei motivi: nuovi impieghi dell'abuso del diritto*.

giudice di secondo grado affidandogli il compito di accertare se vi è stata elusione o abuso. In questo caso non si è però riusciti a comprendere in che cosa possa essere consistito il vantaggio fiscale indebito del compratore che non aveva né pagato né detratto l'Iva; non si è capito dunque dove potesse annidarsi l'elusione, che in materia di Iva si configura quando viene detratta un'imposta sugli acquisti che non è detraibile; ma chi acquista senza l'Iva non detrae nulla e quindi non può esservi elusione.⁸³

Poteva dunque accadere che il contribuente impugnasse un avviso di accertamento in cui si contestava il compimento di una evasione fiscale, che i motivi di ricorso fossero ritenuti fondati e che per tale motivo l'avviso di accertamento fosse annullato dal giudice di secondo grado. A ciò poteva seguire un ricorso in Cassazione dell'Agenzia delle Entrate i cui motivi non fossero accolti ma poteva accadere che la Cassazione tuttavia annullasse e rinviasse senza indicare in che cosa consisteva l'elusione o abuso su cui indagare, assegnando al giudice del rinvio il compito di rintracciare il profilo elusivo o abusivo dell'operazione, ritenuta invece evasiva dal fisco nell'atto impugnato. In tal modo, l'atto con cui il contribuente riassumeva il giudizio era molto singolare perché egli poteva riproporre la richiesta di annullamento, ma non poteva riproporre i motivi del ricorso originario, pensati contro un atto impositivo antievasivo. In altre parole, in casi del genere gli originali motivi addotti nel ricorso dal contribuente venivano ritenuti fondati perché ne seguiva l'annullamento dell'atto impugnato ma poi gli stessi non servivano più a nulla e dunque il contribuente doveva formulare un atto di puro impulso, dato che doveva essere poi il giudice del rinvio a ricercare e scovare l'eventuale profilo elusivo. Si delineava in tal modo un processo inquisitorio sostanziale, perché era il giudice che stabiliva

⁸³ Cass. Civ., 13 gennaio 2011, n. 687

l'oggetto del contendere e dunque l'opposto del modello di processo dispositivo tracciato nel d.lgs 31 dicembre 1992 n. 442.

CAPITOLO IV

Il caso Dolce&Gabbana, la paventata rilevanza penale delle operazioni abusive ed elusive, i rischi insiti in tale operazione ermeneutica che si sgancia dal principio di stretta legalità.

IV.1 – Abuso del diritto e applicazione delle sanzioni amministrative

Sul tema dell'applicazione delle sanzioni in sede di contrasto dei fenomeni elusivi si è consumato un vivace dibattito dottrinale e giurisprudenziale. Il confronto si incentra sulla reazione che l'ordinamento deve avere nei confronti dell'elusione fiscale e cioè se il contrasto a tale fenomeno si debba esprimere solo con il recupero dell'imposta non pagata perché elusa ovvero anche mediante la combinazione delle sanzioni previste a presidio della puntuale osservanza delle norme tributarie. Se, in altre parole, i due fenomeni del contrasto dell'elusione e della sanzionabilità dell'elusione si pongono in un rapporto di consequenzialità necessaria o meno e quindi se il contrasto all'elusione implichi naturalmente anche l'irrogazione di sanzioni oppure lo escluda a causa di ragioni ordinamentali o sistematiche, esaurendosi nel solo recupero dell'imposta elusa.

Al centro di acceso dibattito negli ultimi anni anche con riferimento alle sanzioni, l'istituto dell' abuso del diritto elaborato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE ha di recente assunto un rilievo fondamentale nell'ambito del diritto penale tributario, specialmente dopo che la

Cassazione ha affermato la compatibilità con l'ordinamento comunitario di soluzioni interpretative volte a riconoscere rilevanza penale alle condotte elusive in ambito fiscale.

In particolare, si fa' qui riferimento alla sentenza n. 7739 del 28/02/2012, sulla quale si ritornerà in seguito, con la quale la Seconda Sezione penale della Suprema Corte ha annullato, con rinvio, la decisione del GUP del Tribunale di Milano di non luogo a procedere, con la formula "perché il fatto non sussiste", in ordine al reato previsto dall'art. 4 D.Lgs. n. 74/2000, contestato dalla Procura della Repubblica nei confronti di due famosi stilisti italiani, Domenico Dolce e Stefano Gabbana titolari della griffe D&G.

La Suprema Corte è giunta alla suindicata conclusione seguendo un percorso argomentativo che, come si preciserà in seguito, non appare convincente, ora per la commistione di concetti giuridici, ora per alcuni automatismi che trascurano gli approdi giurisprudenziali e dottrinari di segno opposto; la Cassazione penale ha infatti ricondotto le fattispecie elusive all'istituto comunitario dell'abuso del diritto per dichiararne la rilevanza penale. Essa è infatti giunta alla conclusione che, ove il contribuente si avvalga abusivamente o fraudolentemente del diritto dell'Unione, lo Stato membro interessato ha titolo per esercitare il proprio potere sanzionatorio anche ricorrendo agli istituti di diritto penale. Poiché, tuttavia, proprio dalla giurisprudenza comunitaria il GUP del Tribunale di Milano aveva tratto argomenti decisivi a sostegno della carenza dei presupposti di diritto per affermare la rilevanza penale delle condotte elusive in materia fiscale, sembra opportuno operare una breve ricognizione delle pronunce della Corte di Giustizia UE in tema di abuso del diritto nello specifico ambito tributario.

Con l'istituzione del sistema comune di imposta sul valore aggiunto (VAT-IVA), che rappresenta il più importante risultato del processo di armonizzazione degli ordinamenti nazionali nel settore fiscale, l'Unione Europea attraverso i suoi organi deve garantire l'uniforme applicazione della disciplina comunitaria, verificando che le norme interne degli Stati membri siano con essa compatibili e realizzino il principio di neutralità dell'imposta. Tale funzione è essenzialmente rimessa alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea che, nelle cause pregiudiziali proposte ai sensi dell'art. 234 del Trattato, è chiamata a pronunciarsi sulla corretta interpretazione del diritto comunitario e sui criteri ai quali deve attenersi il giudice nazionale del rinvio. Con una serie di importanti pronunce in ambito IVA, soprattutto a partire dalla famosa *Halifax*, la Corte ha individuato gli elementi costitutivi del c.d. abuso del diritto in materia fiscale, riconducendolo alla condotta o molteplicità di condotte che, in contrasto con gli obiettivi e le finalità del diritto comunitario, consentono di ottenere un vantaggio fiscale altrimenti non conseguibile e che hanno quale scopo essenziale il beneficio impositivo stesso, apparendo per gli altri aspetti prive di giustificazione economica.

In particolare, nella citata sentenza sul caso *Halifax* vengono enunciati i seguenti criteri interpretativi:

— « *il soggetto passivo dell'imposta ha sempre il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale, ma tale scelta incontra il limite nel divieto di avvalersi abusivamente del diritto comunitario; consentire infatti la detrazione IVA al soggetto quando, nell'ambito delle sue "normali" operazioni commerciali ciò non gli sarebbe stato consentito, costituisce espressa violazione del principio fondamentale di "neutralità fiscale*

codificato dalla VI Direttiva (attualmente la Direttiva 2006/112/CE) e della normativa nazionale di recepimento (punti 73 e 80);

— configurano un comportamento abusivo le operazioni che, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della Direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurano un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni (punto 74);

— lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale deve risultare essenziale e non può prescindere da un insieme di elementi obiettivi (punti 75 e 86)

Con la successiva sentenza sul caso *University of Huddersfield Higher Education Corporation* sono state riaffermate le medesime regole, tuttavia con talune importanti puntualizzazioni:

— in conformità con le disposizioni della Direttiva e la giurisprudenza della Corte in materia, le nozioni di soggetto passivo e di attività economica devono intendersi nella più ampia accezione, secondo elementi di carattere obiettivo e sostanziale; sicché soggetto passivo è chiunque eserciti in modo indipendente un'attività economica e quest'ultima viene in considerazione indipendentemente dai suoi scopi o risultati (punti 45-48);

— poiché un'indagine dell'amministrazione fiscale volta ad accertare la volontà del soggetto passivo sarebbe contraria alle finalità del sistema comune dell'IIVA di garantire la certezza del diritto e di agevolare le operazioni inerenti all'applicazione dell'imposta, va attribuita rilevanza alla natura oggettiva delle operazioni in ipotesi abusive (punti 49 e 50).

Nella medesima direzione si colloca la sentenza sul caso *BUPA Hospitals Ltd e Goldsborough Developments Ltd*, che ribadisce in

sostanza i medesimi principi e criteri interpretativi. Quanto agli effetti derivanti dall'applicazione della clausola generale dell'abuso del diritto, la statuizione della Corte sul caso *Halifax* è nel senso che:

— spetta, in via di principio, agli Stati membri determinare le condizioni in cui l'IVA può essere riscossa *a posteriori* dall'Erario, “*pur restando nei limiti derivanti dal diritto comunitario*” (punto 91);

— i provvedimenti che gli Stati membri possono adottare non devono eccedere quanto è strettamente necessario a garantire il recupero dell'imposta e non possono quindi essere utilizzati in modo tale da mettere in discussione la neutralità dell'IVA, che costituisce un principio fondamentale del sistema comune (punto 92);

— “*la constatazione dell'esistenza di un comportamento abusivo non deve condurre a una sanzione, per la quale sarebbe necessario un fondamento chiaro e univoco, bensì e semplicemente a un obbligo di rimborso di parte o di tutte le indebite detrazioni dell'IVA assolta a monte*” (punto 93);

— In definitiva, “*ove si constati un comportamento abusivo, le operazioni implicate devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato*” (punto 98).

In altre parole, la Corte di Giustizia ha affermato che l'accertamento di una pratica riconducibile all'abuso del diritto comporta, per il contribuente, la perdita del beneficio fiscale conseguito senza che tuttavia venga irrogata alcuna sanzione, tutto ciò secondo il meccanismo dell'inopponibilità all'Amministrazione Finanziaria degli effetti giuridici dei negozi posti in essere in violazione degli obiettivi e delle finalità del diritto comunitario.

In caso contrario, si verrebbe a determinare un'incidenza negativa sul principio di neutralità dell'IVA, in quanto non si tratterebbe più soltanto di ripristinare la situazione che si sarebbe verificata in assenza della pratica abusiva, ma se ne creerebbe una ancora diversa, aggravata dal peso economico delle sanzioni.

Sicché appare evidente come a giustificare il divieto di sanzione non sia solo la mancanza di un fondamento (normativo) chiaro e univoco, bensì anche la necessità di evitare che, il principio di neutralità dell'IVA possa risultare in certa misura sovvertito dalla differente incidenza che i diversi sistemi sanzionatori degli Stati membri potrebbero avere sul valore dell'imposta rideterminato sulla base dei criteri dettati dalla Corte. Il descritto impianto delle sentenza *Halifax* ha trovato successiva conferma nella pronuncia del 21/02/2008, causa C-425/06, *Ministero dell'Economia e delle Finanze / Part Service Srl*, emessa su rinvio pregiudiziale della Corte di Cassazione.

Infatti i Giudici europei hanno ribadito che una pratica abusiva può essere riconosciuta anche allorquando le operazioni controverse, frutto di una applicazione formale delle condizioni previste dalla legislazione comunitaria e nazionale, hanno il risultato di procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da tali disposizioni; sottolineando altresì che tale risultato illegittimo deve emergere da un insieme di elementi oggettivi. Nel riservare al Giudice nazionale la competenza a valutare se, nel caso concreto, le operazioni controverse integrino o meno un'ipotesi di abuso del diritto, la Corte precisa infatti che, in talune circostanze, più prestazioni formalmente distinte, che potrebbero essere fornite separatamente e dar così luogo, individualmente, a imposizione oppure ad esenzione, devono essere considerate come un'unica operazione quando non sono indipendenti. Possono in tale senso essere rilevanti elementi quali, ad esempio,

l'appartenenza delle società a un medesimo gruppo, il carattere effettivamente remunerativo della prestazione di beni o servizi per l'operatore che la esegue ed altri fattori obiettivi, che prescindono da indagini circa l'elemento soggettivo della volontà del contribuente.

Il costante richiamo alla obiettiva rilevanza delle circostanze di fatto e al divieto di accertamenti in ordine all'elemento psicologico rappresenta, pertanto, il limite posto anche al Giudice nazionale, limite che parte della dottrina ritiene tuttavia debole⁸⁴, ai fini della valutazione circa l'essenzialità, e non già l'esclusività, dello scopo di conseguire un vantaggio fiscale abusivo, pur in presenza di altri legittimi obiettivi economici di marketing, organizzazione e prestazione di garanzie. Nell'affermare la rilevanza penale delle condotte elusive, la Cassazione fa espresso riferimento al diritto comunitario e alla giurisprudenza della Corte di Giustizia; in un quadro giurisprudenziale caratterizzato dunque da evidenti margini di incertezza; soprattutto all'epoca dell'emanazione della sentenza n. 7739-12, relativamente agli ambiti di applicazione dell'istituto dell'abuso del diritto con particolare riguardo alla sua rilevanza nel sistema del diritto penale tributario, la Seconda Sezione penale della Cassazione prospetta un'interpretazione delle norme nazionali, in base alla quale, nel nostro ordinamento, vigerebbe un generale principio antielusivo di diretta matrice costituzionale, il quale sarebbe altresì coerente con il diritto comunitario.

In altre parole, ad avviso della Corte italiana, per individuare la rilevanza penale delle condotte elusive è necessario e sufficiente applicare le norme interne, da ritenersi senz'altro compatibili con la disciplina

⁸⁴ A. Parolini, *Commenti a margine sulla dottrina dell'abuso del diritto applicata all'imposta sul valore aggiunto*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario - Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, a cura di Guglielmo Maisto, Milano, 2009, p. 415.

europea, anche quando le pratiche potenzialmente abusive riguardino atti e negozi compiuti in altri Stati membri dell'Unione.

A supporto delle proprie argomentazioni, la Seconda Sezione penale richiama le Sezioni Unite Civili che nelle note sentenze del 23 dicembre 2008 hanno stabilito come *“l'esistenza nel sistema tributario di specifiche norme antielusive non contrasta con l'individuazione di un generale principio antielusione, ma è piuttosto mero sintomo dell'esistenza di una regola generale... [la quale] 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 di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici”*.

Si tratta, a ben vedere, del medesimo principio dell'abuso del diritto elaborato in sede europea, tuttavia con la rilevante differenza che per ancorarlo al sistema costituzionale italiano le Sezioni Unite ne individuano il fondamento nei principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione (art. 53 Cost.), affermando altresì che il divieto di elusione *“non contrasta con il principio della riserva di legge (art. 23 Cost.), non traducendosi nell'imposizione di 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 [tanto che 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 sotto questo profilo, risulta evidente il collegamento concettuale con l'istituto comunitario dell'abuso del diritto il quale conserva come sua caratteristica peculiare il divieto per gli Stati membri di applicare sanzioni che non consistano nel semplice recupero delle somme corrispondenti al beneficio fiscale indebitamente conseguito.

Tale è, del resto, anche l'esito interpretativo cui è pervenuta l'interessante pronuncia della Comm. Trib. Prov. Milano, 13/12/2006 n. 278, sul presupposto che il disconoscimento del vantaggio tributario delle operazioni ritenute elusive ai sensi dell'art. 37-*bis* D.P.R. n. 600/73 rappresenta una sanzione giusta e proporzionata per un comportamento che, per profili diversi da quelli contemplati dalla norma in questione, è perfettamente lecito.

Nella medesima prospettiva si colloca l'importante pronuncia della Cassazione, Sezione Tributaria, 8/04/2009 n. 8487, secondo cui *“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”*, riportando nell'ambito del regime fiscale comune un'operazione che a tale regime sia stata sottratta senza ragione.

Analogamente, dunque, a quanto statuito per l'abuso del diritto nell'ambito del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto, sarebbe ragionevole ipotizzare che per le condotte elusive relative alle imposte non armonizzate operasse il medesimo meccanismo di disconoscimento del beneficio fiscale indebitamente conseguito, ferma restando l'irrilevanza della condotta elusiva sul piano dell'illecito penale.

Le conclusioni contrarie a cui la Seconda Sezione penale è giunta si fondano su argomenti che non sono condivisibili, soprattutto perché

sanzionano comportamenti che in sé non integrano alcun fatto previsto dalla legge come reato.

Con la sentenza n. 7739/2012, la Seconda Sezione penale della Corte di Cassazione ha affermato che *“la condotta attribuita agli imputati costituisce un fenomeno noto come esterovestizione che trova specifico riconoscimento nella legislazione di settore”*, qualificandola tuttavia in termini di elusione tributaria da ricondursi, in definitiva, alla violazione del precetto penale di cui all'art. 4 D.Lgs. n. 74/00, vale a dire la dichiarazione infedele del contribuente.

Con tale approdo interpretativo, la pronuncia in rassegna non sembra tuttavia in grado di dirimere il decennale dibattito in tema di rilevanza penale di quei comportamenti collocabili nello spazio intermedio tra il lecito risparmio d'imposta e l'evasione fiscale, sinora definito come autonomo fenomeno dell'elusione.

In primo luogo, come acutamente osservato da autorevole dottrina⁸⁵, nell'analisi delle peculiarità dell'istituto della esterovestizione, la Corte confonde il significato giuridico da attribuire ai requisiti di collegamento elencati nell'art. 73 del TUIR in riferimento all'attività esercitata, con quello racchiuso nell'art. 4 del Modello OCSE che invece riguarda la differente nozione di luogo coincidente con l'esercizio del potere

⁸⁵ D. Stevanato, *Evasione interpretativa, cassazione penale e motivazione della mancanza di dolo*, in *Dialoghi Tributari*, 2, 2012. L'Autore afferma che *“Sul tema dell'esterovestizione ... i giudici della Cassazione penale dimostrano non poco impaccio, addirittura confondendo in modo imbarazzante l'elemento dell'oggetto principale dell'attività con quello della sede dell'amministrazione. Osservano i giudici che il nostro ordinamento guarda, “oltre a dati formali, quali appunto la sede legale o la sede dell'amministrazione, anche a dati sostanziali, quale l'oggetto principale dell'attività. L'art. 73, comma 4, del citato D.P.R. [recante il TUIR, N.d.R.] definisce l'oggetto principale nella attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto. In tal modo, l'Italia si è adeguata ai criteri di individuazione dell'effective place of management and control elaborati in ambito internazionale dall'art. 4 del Modello Ocse. Anche se non vi è una perfetta sovrapposizione di concetti rispetto alla normativa italiana, in quanto il requisito di effettività — che impone una ricerca del luogo di residenza in concreto — nelle due norme si riferisce ad aspetti diversi: nell'art. 73 si riferisce all'attività esercitata, mentre nell'art. 4 del Modello Ocse si riferisce al luogo di gestione effettiva cioè il luogo in cui sono prese in sostanza le decisioni importanti di gestione”*

decisionale e gestionale degli interessi economici. Sulla base di tale errore interpretativo, la Cassazione richiama tre principali argomenti a sostegno della rilevanza penale della condotta qualificata come elusiva, che appaiono parimenti deboli:

a) il primo di tali argomenti si fonda sull'ampia portata attribuita alla definizione di “*imposta evasa*” ai sensi dell'art. 1 D.Lgs. n. 74/2000, intesa come differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata in dichiarazione;

b) il secondo fa riferimento ai presupposti dell'applicazione dell'esimente, prevista dall'art. 16 D.Lgs. n. 74/2000 per il solo contribuente che abbia posto in essere la condotta contestata adeguandosi al parere del Comitato di interpello;

c) il terzo, infine, valorizza la scelta operata dal legislatore, in occasione della riforma introdotta con il D.Lgs. n. 74/2000, di abbandonare il modello del “*reato prodromico*” a favore del recupero del momento dell'offesa agli interessi dell'Erario, coincidente con l'infedeltà dichiarativa.

Sul primo punto, va evidenziato come l'evasore paghi un'imposta inferiore a quella dovuta e tale minor versamento è commisurato a fatti, atti o attività che il contribuente tiene nascosti all'Amministrazione Finanziaria. In altre parole, il reddito non dichiarato corrisponde ad un patrimonio tangibile e concreto, mentre invece nell'ipotesi di elusione fiscale il pagamento dell'imposta risulta anch'esso inferiore, ma tale risparmio deriva da un fatto che il contribuente non ha mai posto in essere. Pertanto, la maggiore imposta richiesta si riferisce a fatti economici che il contribuente avrebbe dovuto realizzare se non avesse aggirato la disciplina fiscale per lui più gravosa. In estrema sintesi, la ricostruzione della Corte che equipara imposta evasa ad imposta elusa,

solo per il fatto che in entrambi i casi vi sarebbe il versamento di un'imposta inferiore, contraddice quanto elaborato in tema di sostanziale differenza tra elusione ed evasione tributaria da una parte della giurisprudenza nonché dalla dottrina maggioritaria. Quest'ultima, infatti, distingue con chiarezza il comportamento elusivo — la cui accezione più ampia si espande fino a toccare i confini giurisprudenziali della nozione di abuso del diritto e implica necessariamente l'assenza di fatti nascosti o dissimulati al Fisco — dall'evasione di imposta che, viceversa, richiede l'occultamento del relativo presupposto concretamente verificatosi. Pertanto, la condotta elusiva non può trovare automatica coincidenza con il concetto di esterovestizione. Quest'ultima come noto si sostanzia nello stabilire una residenza fittizia all'estero (simulazione soggettiva reale) al fine di sottrarsi all'oneroso principio del “*world wide taxation*” e beneficiare così di regimi fiscali più convenienti, e potrà integrare il reato di evasione di imposta soltanto qualora si riscontri il dolo specifico nell'omessa presentazione della dichiarazione, cioè la coscienza e volontà di aver dato vita ad una società residente all'estero solo sulla carta con l'intento precipuo di conseguire il beneficio fiscale in questione. La Cassazione, invece, nel corpo della sentenza tende, come detto, ad equiparare i due concetti ed a confondere i due piani, assorbendo quello dell'elusione nella categoria dei fenomeni evasivi in ragione della sola indebita riduzione del carico fiscale. In tal senso, l'accertamento di un'operazione elusiva implicherebbe *sic et simpliciter* anche l'esistenza di una condotta evasiva, determinando altresì una situazione paradossale per il contribuente: quest'ultimo, infatti, al fine di evitare la commissione del reato di cui all'art. 4 D.Lgs. n. 74/00, dovrebbe, in sede di dichiarazione, disapplicare le norme tributarie legittimamente riferibili al proprio caso in favore di quelle che l'Amministrazione potrebbe in ipotesi considerare eluse. Quanto, poi, al secondo argomento esposto in sentenza, relativo all'esimente speciale *ex art. 16 D.Lgs. 74/00* a favore di

chi abbia richiesto un parere al Comitato di interpello e si sia adeguato ai contenuti del responso, la Corte deduce, *a contrariis*, che non vi sarebbe necessità della previsione di simile causa di esclusione della punibilità, se la condotta elusiva fosse penalmente irrilevante. Tale *iter* logico risulta tuttavia censurabile, considerato che l'art. 16 D.Lgs. 74/00 non si riferisce unicamente alle condotte elusive, ma riguarda una serie di fattispecie differenti (quali l'interposizione fittizia di persona, la deducibilità delle spese di pubblicità, etc.); cosicché la disposizione potrebbe essere posta per escludere in generale la rilevanza di una particolare fattispecie, senza perciò fondare l'automatica illiceità penale dell'elusione nei casi non espressamente contemplati dalla norma stessa.

Infine, circa il terzo argomento sviluppato dalla Corte, è indiscusso che nel caso dell'elusione non vi sia una violazione di uno specifico precetto penale, bensì l'eventuale tradimento del principio di fondo del sistema tributario. Inoltre, è opportuno rilevare che manca la corrispondenza tra condotta elusiva e offesa all'Erario, come invece accade nell'evasione, in quanto il danno effettivo per l'Ente impositore potrà essere calcolato, nella fattispecie, solamente dall'Amministrazione Finanziaria, la quale dovrà, a tal fine, prospettare il comportamento (la fattispecie elusa) che in concreto il contribuente avrebbe dovuto realizzare per non violare nella sostanza gli obblighi tributari.

Un'ulteriore considerazione critica sull'orientamento espresso dalla Suprema Corte deriva dalla difficile compatibilità tra rilevanza penale dell'elusione e principio di legalità.

In un passaggio della sentenza viene, infatti, osservato che “*può affermarsi la rilevanza penale di condotte che rientrino in una specifica disposizione fiscale antielusiva*” e perciò, pur a fronte dell'assenza nel nostro ordinamento di una norma che incrimini la condotta elusiva, la

rilevanza penale di quest'ultima troverebbe, per così dire, fondamento nel combinato disposto dell'art. 4 D.Lgs. n. 74/00 e dell'art. 37-*bis* D.P.R. n. 600/73.

Tuttavia proprio in relazione alla norma da ultimo indicata e alla possibilità che le condotte elusive siano sanzionabili in via amministrativa, la dottrina e la giurisprudenza si dividono da tempo su tre distinti orientamenti interpretativi. Il primo di essi attribuisce natura “*sostanziale*” alle disposizioni dell'art. 37-*bis*, che avrebbero dunque quale diretto destinatario il contribuente. Lo stesso sarebbe pertanto obbligato a disconoscere — in sede di dichiarazione dei redditi — i benefici fiscali dallo stesso in ipotesi conseguiti mediante comportamenti elusivi tipici; all'opposto, il secondo orientamento colloca le medesime disposizioni nell'ambito delle norme procedurali che possono trovare applicazione esclusivamente in sede di controllo da parte degli uffici preposti.

Infine una terza impostazione, propugnata da autorevole dottrina, sostiene infine che l'art. 37-*bis* sia un enunciato complesso con una molteplicità di regole non tutte aventi la stessa natura; essa qualifica il 1° comma dell'art. 37-*bis* come norma di sistema, alla cui stregua va orientata l'attività di interpretazione delle disposizioni antielusive. In questo modo l'art. 37-*bis* viene richiamato quale strumento per intercettare le condotte abusive compiute attraverso una molteplicità di atti e negozi anche collegati tra loro, a condizione che nel comportamento del contribuente sia ravvisabile almeno una delle operazioni espressamente indicate nel 3° comma del medesimo articolo. Tale strumento, così strutturato, soddisfa al contempo l'esigenza di ricondurre l'esercizio dei poteri della Pubblica Amministrazione entro i limiti predeterminati dalla legge, in ossequio al principio di legalità e tipicità delle fattispecie in esso elencate. Ora, nella più volte richiamata

sentenza n. 7739/2012 la Corte si limita a richiamare sul punto la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE e le Sezioni Unite della Cassazione Civile in materia di abuso del diritto. Equiparato nella sentenza in rassegna al fenomeno elusivo, il concetto di abuso del diritto viene impiegato come fonte delle *“specifiche ipotesi di elusione espressamente previste dalla legge. In tal caso, infatti si richiede al contribuente di tener conto nel momento in cui redige la dichiarazione, del complessivo sistema normativo tributario, che assume carattere precettivo nelle specifiche disposizioni antielusive”*.

La Cassazione sembra dunque aderire alla prima linea interpretativa della dottrina che afferma il carattere sostanziale dell'art. 37-bis, da intendersi dunque quale norma immediatamente precettiva e vincolante non solo per l'Amministrazione Finanziaria in sede di accertamento, ma anche per i singoli contribuenti all'atto di procedere all'autoliquidazione delle imposte.

Sulla base di tale ricostruzione la Corte pone così le premesse per affermare la rilevanza penale di condotte *“tipicamente”* elusive, osservando che *“nel campo penale non può affermarsi l'esistenza di una regola generale antielusiva, che prescinderebbe 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”*, quest'ultima rappresentata appunto dal combinato disposto degli artt. 4 D.Lgs. n.74/00 e 37-bis D.P.R. n. 600/73.

Nel richiamare l'unico precedente costituito dalla sentenza della Terza Sezione penale del 18 marzo 2011 n. 26723, la Suprema Corte ritiene che in casi come quello in esame sia configurabile il reato di dichiarazione infedele, il quale, a differenza delle altre ipotesi di reato

previste dagli artt. 2 e 3 D.Lgs. n. 74/2000, non richiede una condotta fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ovvero mediante altri artifici, bensì soltanto che, pure senza ricorrere a mezzi truffaldini, siano indicati nella dichiarazione *“elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi”*, sempre che sussistano le altre condizioni obiettive per la rilevanza penale del fatto in relazione all'ammontare dell'imposta ritenuta evasa e degli elementi attivi sottratti all'imposizione.

Ad avviso della Cassazione, inoltre, l'affermazione della rilevanza penale delle condotte elusive in materia fiscale, pur *“nei limiti specificati”*, non contrasta con il principio di legalità, *“poiché 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 della loro finalità e del loro inserimento sistematico”*.

In altri termini, atteso che nel nostro ordinamento giuridico opererebbe un generale principio antielusivo essenzialmente mutuato dai parametri costituzionali degli artt. 3 e 53 Cost., e dunque ogni contribuente è (o dovrebbe essere) consapevole del divieto di abusare degli strumenti giuridici a sua disposizione per conseguire benefici fiscali contrari alle finalità e agli obiettivi del sistema tributario, ogni qual volta lo stesso ponga in essere una condotta finalizzata a fruire indebitamente di un vantaggio fiscale, si espone al rischio di sanzione amministrativa o penale a seconda della rilevanza del fatto contestato.

Ciò significa, a ben vedere, che nella latitudine del principio antielusivo la Corte ammette l'ingresso dell'interpretazione analogica nel sistema del diritto penale tributario. Ma tale esito suscita alcune rilevanti perplessità, dal momento che, come noto, in campo penale, ove l'individuazione dei reati e delle pene è appannaggio esclusivo del legislatore, il ricorso all'analogia è escluso. Sicché l'interprete, in conformità all'art. 25 c. 2 Cost., nonché dell'art. 14 Preleggi e dell'art. 1 c.p., non può che attenersi al senso reso palese dalla lettera della singola norma incriminatrice, confinando il proprio contributo creativo nei limiti dell'interpretazione tutt'al più estensiva.

La giurisprudenza comunitaria sull'abuso del diritto in materia fiscale è pervenuta all'enunciazione, tra gli altri, dei seguenti canoni interpretativi:

1) i comportamenti abusivi devono essere valutati soltanto per la loro rilevanza obiettiva, in ciò prescindendo da qualsiasi indagine sulla volontà ovvero sull'elemento psicologico del soggetto passivo dell'imposta;

2) l'Amministrazione Finanziaria, ove rilevi il carattere abusivo delle operazioni controverse, è legittimata a recuperare integralmente le somme corrispondenti al complessivo beneficio fiscale indebitamente conseguito dal contribuente, senza che a quest'ultimo possano essere irrogate sanzioni immediatamente vincolanti per il nostro sistema giuridico, sebbene limitatamente alla disciplina (di derivazione comunitaria) dell'imposta sul valore aggiunto; tali regole sono nondimeno espressione di un principio immanente dell'ordinamento tributario, che la recente giurisprudenza della Cassazione definisce come divieto generale di elusione.

Se dunque i principi enunciati dalla Corte di Giustizia trovassero applicazione anche nella materia delle imposte non armonizzate

(segnatamente, quelle dirette), risulterebbe pacifica l'impossibilità di attribuire rilevanza penale ai comportamenti abusivi/elusivi: vuoi perché l'interdizione di procedere a qualsiasi accertamento dell'elemento soggettivo dell'agente sarebbe incompatibile con la configurabilità stessa di una responsabilità penale per fatto proprio; vuoi perché all'Amministrazione Finanziaria sarebbe preclusa la possibilità di irrogare sanzioni ulteriori e diverse rispetto al diritto di ottenere il rimborso integrale degli importi corrispondenti all'indebito beneficio fiscale conseguito dal contribuente.

L'opposto indirizzo recentemente delineato dalla Cassazione presenta i già visti profili critici in punto di tipicità della norma incriminatrice. Relativamente a questi ultimi, le considerazioni formulate dal GUP del Tribunale di Milano (nella sentenza poi annullata con rinvio dalla Seconda Sezione penale della Suprema Corte) rappresentano del resto la sintesi più efficace degli argomenti sin qui esposti a sostegno dell'irrelevanza penale dell'abuso del diritto: *“Si osserva, da più parti, che l'attento legislatore della riforma del 2000, che dopo molti anni ha messo mano al sistema penale tributario invertendo consapevolmente la rotta precedente e ben conoscendo la differenza tecnica tra elusione ed evasione, 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. La previsione del fine di evadere le imposte non è ultronea, ma — unitamente alle soglie di punibilità — partecipa alla tipizzazione della condotta, ispira la riforma del 2000; oltre naturalmente ad espungere il dolo eventuale dal novero dei criteri di imputazione soggettiva”*

IV. 2 - Il caso Dolce&Gabbana. La ricostruzione del fatto e la vicenda processuale.

La delicata questione della rilevanza penale dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto è stata poi affrontata dalla Corte di Cassazione e dal Tribunale di Milano, chiamati a pronunciarsi sulla responsabilità penale di due noti stilisti italiani per il reato di dichiarazione infedele *ex art. 4 D.lgs. n. 74-2000* (nel seguito della vicenda giudiziaria, assumerà notevole importanza l'imputazione per il reato di omessa dichiarazione *ex art. 5 D.lgs n. 74-2000*) e truffa aggravata ai danni dello Stato *ex art. 640, 2° comma c.p.*, quest'ultimo reato in concorso con altre persone: il giudice meneghino ha pronunciato sentenza di non luogo a procedere per insussistenza del fatto di reato, mentre la Corte di Cassazione ha annullato, con rinvio ad altro giudice, il proscioglimento nel merito del Tribunale di Milano.

Il caso riguarda la realizzazione di una complessa operazione di ristrutturazione societaria volta alla cessione di uno dei più noti marchi della moda a una società di diritto e residenza lussemburghese.

La struttura del Gruppo ante-ristrutturazione del 2004 era costituita al vertice dai due soci persone fisiche, Domenico Dolce e Stefano Gabbana, che possedevano il 50% a testa del marchio Dolce&Gabbana, il quale a sua volta possedeva il 90% della società operativa "D&G S.r.l." utilizzatrice del marchio; quest'ultima corrispondeva le royalties relative al marchio "Dolce & Gabbana" ai due soci persone fisiche, i quali includevano tali royalties nella propria dichiarazione dei redditi presentata in Italia. Per la società operativa "D&G S.r.l.", le royalties erano un costo deducibile dal reddito imponibile. In sintesi, le royalties erano un provento per i soci titolari dei marchi ed un costo deducibile per la società "D&G S.r.l." utilizzatrice del marchio "Dolce & Gabbana".

Nel 2004 i soci Domenico Dolce e Stefano Gabbana operavano una ristrutturazione societaria cedendo il marchio "Dolce & Gabbana" alla società lussemburghese "GADO S.a.r.l.", la quale è soggetta a fiscalità privilegiata. Il marchio "Dolce & Gabbana" veniva ceduto il 29 marzo 2004 al prezzo di 360 milioni di euro, da pagarsi in 14 rate semestrali con scadenza 31 marzo e 30 settembre di ogni anno. La "GADO S.a.r.l." lussemburghese, a sua volta, concedeva la licenza in via esclusiva per 12 anni alla "D&G S.r.l." a fronte del pagamento di *royalties*, in percentuale compresa tra il 3% e l'8% del fatturato, con un minimo garantito inizialmente pari ad euro 54 milioni, incrementato annualmente in misura non inferiore al 7%.

Nello specifico, l'ufficio contestava:

- l'esterovestizione della società lussemburghese GADO S.a.r.l.;
- il valore di cessione del marchio;

In riferimento alla esterovestizione, l'ufficio sosteneva che la GADO S.a.r.l., localizzata, a suo dire, fittiziamente in Lussemburgo, fosse stata costituita al solo scopo di trasferire la percezione delle *royalties* dall'Italia verso un paese estero a fiscalità privilegiata.

Con l'operazione di ristrutturazione, infatti, a parere dell'ufficio, era stata predisposta una struttura societaria alla quale era stata data formalmente una veste estera, attraverso la quale era stata svolta l'attività necessaria con l'autorità fiscale lussemburghese, diretta ad ottenere un accordo (*ruling*) per il pagamento di un'imposta sul reddito pari al 4%, dunque con un vistoso vantaggio fiscale.

La vera motivazione del trasferimento *de quo*, a parere dell'ufficio accertatore, era dunque da ricercare esclusivamente in una motivazione di natura prettamente fiscale.

L'Amministrazione Finanziaria considerava, dunque, la GADO S.a.r.l. alla stregua di una "cassaforte", costituita ad hoc, quale strumento per attuare una vera e propria pianificazione fiscale internazionale illecita, finalizzata all'indebito risparmio di imposta, nonché lo schermo attraverso il quale dissimulare i veri beneficiari della remunerazione derivante dalla sfruttamento commerciale dei marchi stessi. Con tale operazione di esterovestizione la società acquirente avrebbe sottratto alla tassazione italiana i redditi derivanti dalle royalties per lo sfruttamento dei marchi, appartenenti sostanzialmente ad un gruppo imprenditoriale italiano ovvero ai due stilisti. In relazione al valore di cessione dei marchi, con l'accertamento *de quo*, l'ufficio contestava l'importo, pari ad Euro 360 milioni, considerato inadeguato in quanto inserito nel contesto del medesimo disegno abusivo.

Riteneva, in realtà, il valore "sproporzionalmente esiguo" e calcolato senza tener conto del valore normale, inteso come prezzo che ragionevolmente sarebbe stato praticato tra parti indipendenti. A detta dell'ufficio, infatti, il venditore non avrebbe tenuto conto del flusso reale futuro dei ricavi attesi, correlati all'utilizzo dei marchi.

In riferimento, poi, all'intera operazione di riorganizzazione, nell'avviso di accertamento veniva dato rilievo anche al c.d. abuso di diritto, principio generale non scritto, volto a contrastare le pratiche illegali nell'ambito dell'imposizione fiscale. Il vantaggio tributario, considerato l'unico ed esclusivo vantaggio di cui avrebbero goduto il ricorrente ed il socio, sarebbe infatti rappresentato da:

a) un aumento al 6,5% del flusso di royalties a carico della nuova licenziataria esclusiva del gruppo, D.&G. S.r.l.

- b) un'allocazione del relativo flusso di redditi in un veicolo societario (lussemburghese, indirettamente controllato dalle medesime persone fisiche) che beneficia di un regime fiscale agevolato;
- c) un trasferimento al citato soggetto societario lussemburghese della titolarità dei marchi e del flusso di royalties in assenza di un adeguato ritorno economico per i cedenti a seguito di un prezzo di cessione considerato inadeguato;
- d) una limitazione dell'imposizione in capo ai soci persone fisiche alla sola quota di rispettiva competenza dichiarata, pari al 50% del prezzo di cessione, senza che il maggior valore latente dei marchi risultasse mai assoggettato a tassazione;
- e) un mantenimento, in via diretta, della disponibilità dei marchi grazie al controllo della struttura societaria detentrici degli stessi;
- f) un non assoggettamento a tassazione del reddito derivante dalle royalties all'aliquota del 45% (ovvero ultimo scaglione riguardante la progressività fiscale delle persone fisiche) pur rimanendo, di fatto, tale flusso nella piena disponibilità degli stilisti tramite il controllo indiretto esercitato su GADO S.a.r.l.

In definitiva, l'ufficio contestava il valore dichiarato in riferimento alla cessione del marchio, considerato eccessivamente basso; procedeva, dunque, al ricalcolo, sulla base della sommatoria delle royalties annue attualizzate per il periodo 2005-2006, accertando un valore complessivo pari ad Euro 1.193.712.000.

Sottraendo a tale valore, l'importo dichiarato, pari ad Euro 360.000.000, l'ufficio perveniva ad un maggior reddito accertato pari ad Euro 833.712.000, di cui il 50% a carico di ognuno dei due soci. Considerato quanto sopra, l'ufficio procedeva ad accertare, sempre in capo ad ognuno

dei due soci, ai sensi dell' art. 41 bis del D.P.R. n. 600 del 1973, il reddito imponibile di Euro 445.515.992. Venivano così determinate, ai fini IRPEF, una maggiore imposta di Euro 187.585.200,00, ed ai fini dell'Addizionale Regionale all'Irpef, una maggiore imposta di Euro 5.835.984,00., oltre sanzioni per Euro 193.421.184,00.

Inoltre, Domenico Dolce e Stefano Gabbana (in concorso con altre persone) venivano inizialmente chiamati a rispondere dalla Procura della Repubblica di Milano per i delitti di "truffa aggravata ai danni dello Stato" (art. 640 c.2 c.p.) e di "dichiarazione infedele" (art. 4 D.lgs. 74/2000), per aver compiuto nel 2004 l'operazione commerciale già descritta.

I due stilisti si sono dunque ritrovati a doversi difendere in due diversi giudizi attinenti alla medesima fattispecie compiuta, uno di diritto tributario mediante la proposizione di ricorso davanti alla C.T.P. di Milano ed uno di diritto penale tributario in base al combinato disposto degli artt. 4 - 5 D.lgs 74/2000 e dell'art. 640 c. 2 c.p.

Nel ricorso incardinato davanti alla C.T.P. di Milano, sez. XI, gli stilisti chiedevano l'annullamento dell'atto impositivo *de quo*, in quanto affetto da vizi procedimentali radicali, quali:

- a) la tardività, essendo stato notificato oltre il termine di legge;
- b) il difetto di motivazione, avendo l'Agenzia omesso di considerare completamente il contenuto di due memorie istruttorie ed avendo considerato soltanto parzialmente una terza memoria;
- c) il mancato rispetto del precetto recato dal quarto comma dell' art. 37 bis, D.P.R. n. 600 del 1973, non avendo l'Agenzia inviato la relativa "richiesta di chiarimenti";

d) una struttura motivazionale affetta da plurime ed insanabili contraddizioni;

Nel merito, affetto da vizi di legittimità e da infondatezza obiettiva della pretesa, in quanto:

a) ha per oggetto una cessione considerata simulata dalla stessa Agenzia;

b) il preteso maggior prezzo/reddito non costituisce materia imponibile;

c) il maggior valore dei marchi è frutto di una valutazione del tutto e molto gravemente errata;

d) pur muovendosi in una logica antiabusiva, l'ufficio non ha dimostrato l'esistenza di un guadagno equivalente al prezzo asseritamene non percepito e corrispondente al preteso valore venale dei marchi;

e) dall'operazione sindacata non poteva derivare e non è derivato, a detta del ricorrente, un danno erariale, ovvero non poteva essere conseguito un vantaggio fiscale indebito.

L'ufficio accertatore si costituiva in giudizio depositando le proprie controdeduzioni con le quali contestava e respingeva integralmente le argomentazioni di parte ricorrente.

Ribadiva il chiaro intento elusivo dell'operazione messa in atto a seguito della riorganizzazione della struttura del gruppo, effettuata al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale.

La C.T.P. di Milano condannava gli stilisti affermando:

a) quanto alla notifica degli avvisi di accertamento agli stilisti, che la stessa è corretta perché effettuata a norma dell' *art. 43, comma 3 del D.P.R. n. 600 del 1973*, il quale racchiude il contenuto del comma 24 dell' *art. 37 del D.L. n. 223 del 2006* in materia di raddoppio dei termini.

La notifica dell'avviso di accertamento per l'anno 2004 sarebbe scaduta normalmente il 31 dicembre 2009.

In presenza di violazione in materia di reati tributari, secondo il contenuto del *D.Lgs. n. 74 del 2000*, e con l'invio della denuncia contenente "*notitia criminis*" da parte dei funzionari dell'amministrazione finanziaria alla competente Procura della Repubblica del Tribunale Penale, i termini per notificare l'avviso di accertamento vengono raddoppiati rispetto a quelli normali.

L'avviso di accertamento essendo stato notificato nei termini di legge, viene dunque giudicato legittimo e quindi il Collegio giudicante può entrare nel merito dell'esame della contestazione fiscale.

b) quanto alla classificazione giuridica delle operazioni di ristrutturazione aziendale operate nel 2004, che a seguito di tale ristrutturazione, nessuna modificazione era intervenuta nella governance del gruppo, rimasta sempre sotto il controllo dei due stilisti; che le royalties generate dalla commercializzazione dei marchi, non venivano pagate in Italia, ma in Lussemburgo; che il corrispettivo dichiarato dai contribuenti (i due stilisti) per la vendita dei marchi, è stato assoggettato a tassazione in Italia.

L'ufficio nell'esaminare il quadro sopra riportato, e inquadrati i fatti economici intercorsi fra le persone private e le società, ha concluso che l'effettuazione delle operazioni hanno apportato un evidente vantaggio fiscale ai due stilisti, dato che i compensi a titolo di royalties si sono trasformati in dividendi, derivandone per gli stessi soci il vantaggio di incassare più dividendi con minore imposizione fiscale, perché scontata in Lussemburgo.

Il giudice del primo grado di giudizio ha fatto proprie le osservazioni fatte dai militari della GdF, laddove essi sostengono che il vantaggio si inquadra in un più ampio disegno elusivo che contempla, da un lato, il tentativo di esterovestizione della G.A.D.O S.A.R.L. (poi annullata dal successivo ritrasferimento in Italia) e, dall'altro, la cessione dei marchi ad un prezzo inferiore al valore di mercato.

Stando così le cose, il flusso reddituale connesso alle royalties è stato trasferito, nel piano originario, dall'Italia al Lussemburgo. Tale circostanza avrebbe comportato, come ulteriore elemento di vantaggio, un incremento dei dividendi attesi, in virtù del minor livello impositivo che grava in Lussemburgo sugli utili realizzati, i cui dividendi sarebbero connessi.

La C.T.P. di Milano osserva che, oltre al risparmio fiscale, risulta che la gestione economica imprenditoriale della griffe, non è mutata a seguito della formale cessione dei marchi alla GADO S.a.r.l. e che, tra l'altro, la gestione è stata condotta proseguendo ad utilizzare la struttura amministrativa/aziendale della società D. & G. Srl, licenziataria dei marchi; risulta infatti che la sede della GADO S.a.r.l. non ha costituito affatto un centro decisionale amministrativo, bensì una mera localizzazione realizzata mediante domiciliazione all'estero. Per i giudici del primo grado risulta chiaro che la creazione di una struttura societaria basata su livelli di holding, come nel caso di specie con la costituzione di due società di diritto lussemburghese, non riveste i caratteri di validità economica richiesti per ritenere inapplicabili le norme antielusive. Ciò anche per il fatto che la complessità delle strutture organizzative, con conseguente aumento di spese amministrative e di gestione, non è ritenuta rispondente ai criteri di massimizzazione del risultato economico, a cui dovrebbe tendere l'impresa. Il Collegio ha dunque ritenuto che non è opponibile all'Amministrazione Finanziaria il

comportamento adottato dal contribuente, censurabile alla luce del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione, in quanto è integrata nel presente caso una fattispecie abusiva conseguente alla cessione dei marchi ad un corrispettivo non congruo rispetto al normale valore di mercato del bene alla società lussemburghese G.A.D.O. S.A.R.L., con lo scopo di realizzare un indebito risparmio d'imposta attraverso la sottrazione del giusto corrispettivo in capo alle persone fisiche.

Per quanto riguarda la problematica del valore da attribuire ai marchi venduti agli stilisti, il collegio ha ritenuto corretto l'approccio "basato sul reddito" e con tale criterio, il valore del marchio è stimato attualizzando, per un congruo orizzonte temporale, i flussi di reddito che esso effettivamente genera o è potenzialmente in grado di generare; esso reputa corretto e ragionevole assumere, quale orizzonte temporale rilevante ai fini della stima, la durata contrattuale prevista nel contratto di licenza dei marchi, stipulato tra GADO e D. & G. S.r.l. in data 31 luglio 2004, e pari a 12 anni, periodo 2005–2016. Alla luce di queste considerazioni, il Collegio giudicante determina il valore dei marchi in Euro 730.000.000 (una stima ben più alta rispetto a quella di Euro 360.000.000 indicata dai ricorrenti), con IRPEF e sanzioni di conseguenza.

Il giudicato di primo grado è stato poi confermato in appello dalla C.T.R. di Milano con sentenza n. 43/44/13 del 20.03.2013.

IV. 3 - I profili di diritto penale tributario afferenti al caso Dolce&Gabbana.

Come detto, Domenico Dolce e Stefano Gabbana (in concorso con altre persone) venivano chiamati a rispondere dalla Procura della Repubblica di Milano per i delitti di "truffa aggravata ai danni dello Stato" (art. 640 co. 2 c.p.) e di "dichiarazione infedele" (art. 4 D.lgs. 74/2000), per aver compiuto nel 2004 le stesse operazioni di ristrutturazione societaria che hanno portato all'emanazione nei loro confronti degli avvisi di accertamento notificati dall'Agenzia delle Entrate di Milano.

In data 1° aprile 2011, il G.U.P. di Milano pronunciava una sentenza di non luogo a procedere nei confronti di tutti gli imputati per le suindicate originarie contestazioni di "truffa aggravata ai danni dello Stato" e di "dichiarazione infedele". Il G.U.P., con un'articolata motivazione, aveva riconosciuto come effettivo il trasferimento dei marchi alla GADO ed aveva ritenuto che la contestazione mossa agli imputati, riconducibile ad uno schema elusivo, fosse radicalmente incompatibile con i principi di tassatività e determinatezza che governano la responsabilità penale.

Sul ricorso presentato dalla Procura della Repubblica di Milano, il 22 novembre 2011 si era pronunciata la Cassazione; quanto al reato di truffa, la Corte, ribadendo il principio espresso dalle Sezioni Unite nel 2011 (Cass., Sez. Un. 28.10.2010, caso Giordano), aveva escluso la possibilità di un concorso con i reati tributari ed aveva quindi estromesso definitivamente questa imputazione. Quanto invece ai reati fiscali contestati, la Cassazione aveva annullato la sentenza di non luogo a procedere, rimettendo gli atti al Tribunale di Milano affinché decidesse sulla base del principio di diritto secondo il quale *"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". Nel campo penale, infatti, non sarebbe ravvisabile "l'esistenza di una regola generale antielusiva, che prescinda da specifiche norme antielusive, così come, invece, ritenuto dalle (...) Sezioni Unite civili della Corte Suprema di cassazione", potendo quindi affermarsi la rilevanza penale solo "di condotte che rientrino in una specifica disposizione fiscale antielusiva". Inoltre, in ipotesi come quella oggetto del processo, anche la esterovestizione può assumere rilevanza penale, ai sensi degli artt. 4 (Dichiarazione infedele) e 5 (Omessa dichiarazione) D.lgs 74/2000, "di cui è chiamato a rispondere colui che rivestiva all'interno della società esterovestita le qualifiche funzionali che in sede tributaria lo obbligavano alla presentazione della dichiarazione stessa o della dichiarazione fedele, con la partecipazione a titolo di concorso nel reato di eventuali altri soggetti". La Corte chiedeva dunque al giudice di merito di valutare, per un verso, se la società lussemburghese fosse da considerare residente in Italia a fini fiscali e vi fosse stata quindi l'omissione dolosa della presentazione della dichiarazione in Italia; per altro verso, se le operazioni riguardanti la cessione dei marchi potessero essere ricondotte ad una ipotesi prevista in modo specifico da una espressa disposizione antielusiva (prima fra tutte, quella di cui all'art. 37-bis D.P.R. 600/1973) e se potessero perciò avere rilevanza penale, secondo il principio enunciato.

Nel giudizio di rinvio, il Tribunale di Milano con sentenza del 19 giugno 2013 ha affermato la responsabilità penale degli imputati per il reato di omessa dichiarazione (art. 5 D.lgs. 74/2000) in relazione alla mancata presentazione in Italia della dichiarazione della società GADO, esterovestita. Invece, ha assolto gli imputati dall'accusa di avere sottratto base imponibile attraverso la sottovalutazione delle plusvalenze derivate

dalla cessione dei marchi alla società lussemburghese, così realizzando il reato di dichiarazione infedele; richiamandosi al principio enunciato dalla Cassazione, il giudice del rinvio ha ritenuto che l'operazione in questione, pur evidenziando palesi anomalie, non potesse essere ricondotta al reato di cui all'art. 4 D.lgs. 74/2000 in quanto non si poteva considerare violata alcuna specifica norma antielusiva presente nell'ordinamento, non essendo applicabile in sede penale il generale principio del divieto di abuso del diritto.

La decisione è stata infine confermata dalla Corte di Appello di Milano, sia per quanto riguarda la responsabilità per il reato di omessa dichiarazione, sia per il trattamento sanzionatorio. Le pene inflitte sono state tuttavia rideterminate in conseguenza dell'intervenuta prescrizione dei reati relativi al 2004. Espunta l'imputazione di dichiarazione infedele, e quindi usciti dal giudizio anche gli aspetti più problematici riguardanti la rilevanza penale di operazioni qualificate come elusive o abusive in sede tributaria, la Corte, condividendo l'impostazione del Tribunale, si è concentrata sulla verifica della esterovestizione di GADO, in forza dell'applicazione dei criteri sostanzialistici per la fissazione della residenza delle società, ricavabili sia dal Modello elaborato dall'OCSE sia, e soprattutto, dall'art. 73 TUIR che, nello stabilire i presupposti per l'obbligo di presentare in Italia la dichiarazione, contiene una norma integratrice del precetto penale. Dopo avere ripercorso gli elementi fattuali emersi dal dibattimento, e aderendo all'impostazione già offerta dal Tribunale, la Corte ha ritenuto provato che la GADO fosse solo fittiziamente allocata in Lussemburgo e che l'omessa presentazione in Italia della dichiarazione fosse dolosamente preordinata a conseguire un abbattimento significativo dell'imposizione.

La problematica giuridica più importante ai fini penalistici riguarda la esterovestizione tramite la costituzione della GADO S.a.r.l. e, a tale

proposito, si legge nella motivazione della sentenza della Corte di appello di Milano che *“in base ai dati istruttori la esterovestizione di GADO risulta pacificamente comprovata (.....),trattandosi di società allocata in Lussemburgo solo fittiziamente. Il risultato fiscale si presentava favorevole per la parte consentendo, da un lato, la tassazione delle royalties con l'applicazione in Lussemburgo dell'aliquota concordata del 4% e, dall'altro, di gestire il sacrificio fiscale, collegato alla distribuzione dei dividendi. Tale condotta assume rilevanza penale, nel nostro caso, quale violazione dell'art 5 D. lgs. 74/2000 in relazione all'art 73 c.3 D.P.R. 22.12.1986 n. 917 poiché, nel caso concreto, portava all'evasione dell'imposta dovuta e non costituiva invece un mero abuso di uno strumento contrattuale lecito per pervenire ad una più favorevole pressione fiscale”* .

A sostegno di questa affermazione i giudici della Corte hanno allegato vari elementi di prova, richiamando in primis le caratteristiche dell'assetto societario in seguito alla sua ristrutturazione; infatti, la GADO S.a.r.l. era detenuta al 100% dalla GADO Luxemburg S.r.l, a sua volta controllata dalla holding italiana D&G. S.r.l. Lo statuto indicava, quale oggetto della società, l'acquisto di partecipazioni in altre società e soprattutto i diritti inerenti alla conservazione, all'ampliamento ed alla disposizione del marchio. La sede legale della società era indicata in 5 r. Guillame Kroll, Luxemburg, quindi nella stessa sede di Alter Domus, società che forniva i servizi per l'amministrazione di società e di fondi. Come desumibile dai dati documentali ed orali, Alter Domus era una società di domiciliazione e si occupava della fornitura di servizi primari di natura squisitamente tecnico-pratica o logistica e dell'amministrazione e contabilità delle società clienti, quindi operava esclusivamente su delega delle società clienti; gli amministratori di GADO risultavano essere le stesse persone fisiche che figuravano nel consiglio di

amministrazione delle società aventi sedi in Italia. Secondo i giudici della Corte, un primo elemento significativo, a parte la sovrapposibilità dei soggetti fisici, che in sede di cessione dei marchi avevano trattato per cedenti e società cessionaria, riguardava la tenuta della contabilità. A fronte della richiesta della G.d.F. impegnata nelle operazioni di verifica nei confronti della Dolce & Gabbana S.r.l., non era stata esibita documentazione contabile della GADO, il cui unico reddito societario era costituito dalle royalties. In sostanza, la contabilità della GADO era tenuta presso la Alter Domus in Lussemburgo e la GADO non disponeva di un'organizzazione autonoma preposta alla tenuta della contabilità ed alla amministrazione neppure per quanto riguardava la limitata attività svolta in Lussemburgo.

Altro aspetto da considerare era quello dei dipendenti poiché dalla data di costituzione o comunque di cessione dei marchi (marzo-luglio 2004) fino al febbraio 2005 (e quindi per tutto il primo anno d'imposta contestato) la società non disponeva né formalmente, né nella realtà operativa, di dipendenti in Lussemburgo, pur ricevendo le royalties dalle licenziatarie e provvedendo a pagare il prezzo della cessione ai due stilisti tramite la società di domiciliazione alla quale era stata conferita una delega per i pagamenti. Solo nel febbraio 2005, una dipendente di Dolce & Gabbana s.r.l., veniva "distaccata" presso la sede legale di GADO. Secondo la Corte, rappresenta una prova convincente della fittizia localizzazione della società in Lussemburgo la corrispondenza scambiata via e-mail ed estrapolata dal computer in uso al Direttore Generale della Dolce & Gabbana s.r.l. e da cui si deduce, tra le altre cose, che i modelli e le istruzioni relative ai pagamenti erano predisposti presso la sede di Dolce & Gabbana e che dunque in quel momento in Lussemburgo non vi era nessuno e non poteva essere assunta in quella sede alcuna decisione.

Secondo i giudici di appello, costituisce altro elemento a favore della tesi della esterovestizione di GADO anche la precisa sequenza che ha caratterizzato la sua costituzione; essa è nata con un capitale modesto e la sua esistenza era finalizzata alla preordinata cessione in licenza dei marchi alla società italiana. Nessuno spazio discrezionale vi era per il *management* di GADO, essendo stata la stessa costituita, dato il contesto temporale, proprio e solo al fine di retrocedere i marchi. La GADO, costituita in Lussemburgo il 4.3.2004, acquistava dai precedenti titolari i marchi con atto del 29.3.2004. Successivamente, con apposito contratto di licenza, concedeva a Dolce & Gabbana s.r.l., in esclusiva ed a fronte del pagamento di royalties, il diritto allo sfruttamento dei marchi, con facoltà da parte del licenziatario di stipulare appositi contratti di sub-licenza. Si deduce agevolmente che la libertà di scegliere le modalità di gestione del marchio, che costituisce l'essenza del diritto di proprietà, non era stata esercitata da GADO.

Sulla base di tutti questi elementi di prova, la Corte di Appello di Milano ha dunque concluso sul punto che *“può dunque ritenersi provato che la GADO S.a.r.l. fosse solo fittiziamente allocata in Lussemburgo con la conseguente configurabilità della fattispecie prevista dall'art. 5 D. lgs. 74/2000”*.

IV.4 – La sentenza della Corte di Cassazione n. 43809/15 e l'assoluzione dei due stilisti dal reato di omessa dichiarazione.

La suddetta sentenza della Corte di Appello di Milano che ha condannato gli stilisti per il reato di omessa dichiarazione ex art. 5 D.lgs n. 74/2000 è

stata oggetto di ricorso per Cassazione la quale ha ribaltato le sentenze dei primi due gradi di giudizio.

Nell'affermare che la realizzazione di operazioni elusive non può dar luogo a responsabilità penale, la pronuncia si diffonde ulteriormente nell'analizzare molteplici aspetti di interesse in materia penale tributaria, il primo e più importante dei quali consiste nell'affermazione del primato del diritto penale sul diritto tributario, a livello sostanziale e processuale, inteso come apparato normativo che non si limita a sanzionare inosservanze di carattere tributario, ma che deve rispondere a regole sue proprie di carattere costituzionale.

La sentenza è molto estesa e presenta molti profili di estremo interesse e, nel prosieguo del mio scritto, procederò ad esaminare alcune specifiche questioni di particolare interesse, anche alla luce della recente riforma del diritto penale tributario ad opera del D.Lgs. n. 158/2015.

Si può anticipare subito che la sentenza esclude che l'elusione fiscale possa assumere rilevanza penale, così ribaltando l'impostazione teorica che era stata impressa alla fattispecie dalla precedente sentenza della Sezione II penale n. 7739/2012.

Per arrivare a questa decisione, la sentenza sviluppa tre macro-temi: la riaffermazione del primato del diritto penale sul diritto tributario (e sulle esigenze di gettito delle quali esso si fa interprete); l'interpretazione dei principi - di fonte interna e comunitaria - in materia di sede della società, rispetto alla fattispecie penale interessata; il dolo di evasione, ritenuto differente ed incompatibile con il dolo di elusione.

La soluzione negativa della questione della rilevanza penale dell'elusione fiscale è stata confermata dalle sopravvenute riforme attuate nel corso del 2015: da un lato, il D.Lgs. n. 128/2015, di codificazione dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale con l'introduzione dell'art. 10- *bis* dello

Statuto del contribuente e, dall'altro lato, la riforma dei reati tributari - in particolare degli artt. 1 e 3 D.Lgs. n. 74/2000 - operata dal D.Lgs. n. 158/2015.

Il D.Lgs. n. 128/2015, oltre ad aver reso una definizione positiva dell'elusione fiscale (unificando i due fenomeni dell'elusione e dell'abuso del diritto), ha chiaramente escluso, nell'art. 10-bis, comma 13, della Legge n. 212/2000, che le operazioni abusive possano avere rilevanza penale.

L'art. 1, lett. *g-bis*), D.Lgs. n. 74/2000, come di recente riformato, nel definire le modalità di condotta del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'art. 3 stesso Decreto, pone una distinzione fra le operazioni abusive (definite, a loro volta, dal citato art. 10- *bis* della Legge n. 212/2000) e le operazioni simulate oggettivamente e soggettivamente in modo da fissare il concetto che le operazioni elusive non devono avere rilevanza penale.

Di queste riforme e della struttura del nuovo art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente parlerò più diffusamente in altra parte del mio scritto.

Tornando all'analisi della sentenza n. 43809-15, risulta opportuno partire dall'esame della questione riguardante l'applicabilità del principio del *ne bis in idem*.

La Suprema Corte ha reso una risposta negativa sul punto, rilevando che "*è ormai certo che la norma pone un limite alla possibilità che un individuo venga processato o condannato per una seconda infrazione quando la stessa scaturisca dagli stessi fatti o da fatti che sono sostanzialmente identici*". La Corte ha prima ricordato la nozione di "stessi fatti" - presupposto per l'applicazione del principio del *ne bis in idem* - in termini di "*stessa identità dei fatti materiali, ricomprensive*

un insieme di fatti inscindibilmente collegati tra loro, indipendentemente dalla qualificazione giuridica dei fatti medesimi o dall'interesse giuridico tutelato". Essa ha dunque ribadito che, riscontrata la medesimezza dei fatti oggetto di contestazione in sede penale ed amministrativa, è certo che non possano essere irrogate due sanzioni aventi entrambe rilevanza penale, tale considerando la sanzione amministrativa che assuma un carattere di afflittività tale da poterla assimilare a quella penale.

Il caso oggetto della decisione, peraltro, assume una valenza specifica ed infatti la Corte afferma che *"nessuno ha mai messo in dubbio il presupposto applicativo della norma: è necessario, cioè, che del medesimo fatto sia chiamato a rispondere (o sia stato condannato) lo stesso autore, inteso quale persona direttamente destinataria del precetto e della sanzione. Il che ovviamente non accade quando, come nel caso di specie, dello stesso fatto rispondono a diverso titolo due diverse persone. Il fatto che GADO S.a.r.l. fosse legalmente rappresentata dall'odierno imputato non consente a questi di invocare il principio del ne bis in idem, poiché è lui stesso a dedurre di non essere stato destinatario della sanzione amministrativa inflitta alla persona giuridica da lui rappresentata. È opportuno peraltro ricordare che, a norma dell'art. 7, D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito con modificazioni, dalla Legge 24 novembre 2003, le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio delle società con personalità giuridica sono esclusivamente a carico di queste ultime e non della persona fisica che le rappresenta".* Il rilievo della Suprema Corte è pienamente condivisibile perché l'art. 7 D.L. n. 269/2003 pone in difficoltà l'attuazione del principio del *ne bis in idem* quanto agli illeciti tributari, stabilendo una divaricazione fra persona fisica autrice dell'illecito e persona giuridica che subisce gli effetti della sanzione

amministrativa tributaria. Nei casi ordinari, il principio del *ne bis in idem* si rende applicabile esclusivamente nelle ipotesi di commissione del reato tributario da parte della persona fisica, sulla quale si indirizzino sia la reazione sanzionatoria penale, sia la pretesa sanzionatoria amministrativa.

Nel caso di reato tributario commesso in seno alla persona giuridica, invece, per legge soltanto la persona giuridica risponde della sanzione amministrativa. Il primo, importante, principio della sentenza "Dolce&Gabbana", dunque, attiene all'affermazione sicura della valenza del principio del *ne bis in idem*, pur con la doverosa precisazione che entrambe le sanzioni - penale ed amministrativa - convergono sullo stesso soggetto.

Per quanto riguarda il rapporto tra il diritto penale ed il diritto tributario, la Suprema Corte ha (ri)affermato il primato del primo sul secondo, puntualizzando una serie di regole di disciplina del sistema penale tributario e ponendoli come una sorta di principi generali dai quali ha fatto discendere, in ultima analisi, tutta la restante parte della motivazione. La Corte ha ricordato che *"il sistema sanzionatorio in materia fiscale ha una spiccata specialità che lo caratterizza come un sistema chiuso e autosufficiente, all'interno del quale si esauriscono tutti i profili degli interventi repressivi, dettando tutte le sanzioni penali necessarie a reprimere condotte lesive o potenzialmente lesive dell'interesse erariale alla corretta percezione delle entrate fiscali"*.

In alcune parti della sentenza particolarmente significative in relazione alla problematica in oggetto, e precisamente nei punti che vanno da 14.2 a 14.8, essa ha affermato che *"14.2. 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 o di valori ad essi"*

preesistenti, non diritto degli atti o degli interessi regolati dalle norme tributarie e certamente non dell'obbligazione tributaria. 14.3. In quanto 'diritto penale', esso si caratterizza per la sua natura autonoma e costitutiva rispetto alle altre branche del diritto, essendo stata da tempo ripudiata, per l'incandescenza del suo oggetto (la libertà personale), la teoria della funzione meramente sanzionatoria di istituti di altri rami del diritto. 14.4. 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, né 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.). 14.5. La funzione della pena, l'inviolabilità della libertà personale che viene in gioco, la ineliminabile valorizzazione degli elementi soggettivi della condotta che innervano e danno sostanza alla natura esclusivamente personale della responsabilità penale e alla funzione rieducativa della pena, impongono una 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). 14.6. Il disvalore espresso dalla condotta penalmente sanzionata, dunque, 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. 14.7. 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. 14.8. È in questo contesto che deve essere trattato il tema dell'elusione fiscale che la sentenza di questa Corte n. 7739 del 2012 ritiene penalmente rilevante in considerazione del richiamo (indiretto e ai fini della punibilità) che ne fa il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 16, ma che il Collegio reputa vada risolto esclusivamente nell'ambito di ogni singola fattispecie penale e nei limiti in cui concorra, come si vedrà, ad individuarne non la condotta ma esclusivamente il suo oggetto e nei limiti in cui la rigorosa interpretazione della norma lo consente”.

Che il diritto penale tributario appartenga al sistema penale generale apparirebbe affermazione pacifica e generica, ma da essa la Corte trae coerentemente l'espressione di regole generali che trovano attuazione nella disciplina del caso concreto. Il riferimento alla determinatezza ed alla tassatività è puntuale rispetto alla materia dell'elusione fiscale. Infatti, l'elusione fiscale rappresenta, potremmo dire, il "regno" dell'indeterminatezza e l'interprete è chiamato - confrontandosi con un caso sospetto di elusione fiscale - ad ipotizzare un trattamento fiscale

alternativo rispetto a quello in concreto adottato dal contribuente, al fine di verificare se gli strumenti giuridici attuati siano coerenti alla fattispecie concreta da regolare e se, a tal fine, il contribuente sia stato mosso dalla ricerca di vantaggi prevalentemente od esclusivamente fiscali ovvero, invece, da esigenze non fiscali, ma imprenditoriali, gestionali od organizzative. In secondo luogo, l'interprete deve andare alla ricerca della *ratio* delle disposizioni tributarie implicate, al fine di verificare se il contribuente, nell'attuazione concreta di quelle disposizioni, abbia o meno rispettato lo spirito della norma tributaria coinvolta.

La prima sentenza sul caso "Dolce &Gabbana", avvertita del rischio di violare i principi di determinatezza e tassatività, aveva ritagliato - nel più ampio ambito delle condotte potenzialmente ricadenti nel divieto di abuso del diritto - la sfera applicativa disegnata dalle operazioni elencate dall'art. 37-*bis* D.P.R. n. 600/1973 quali norme integratrici di riferimento del precetto penale tributario, utili a conferire determinatezza al precetto penale così congegnato. mLa Corte, nella sentenza oggetto di analisi, risponde indirettamente sul punto, ricordando che *"il diritto penale tributario non fornisce l'armamentario necessario a reprimere la violazione degli obblighi tributari altrove disciplinati"* e che *"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"*. Tutto ciò porta i giudici della Corte a concludere nel senso che *"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"* e dunque *"le condotte elusive di cui agli artt. 37, comma 3, e 37- bis D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600*

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 ciascun reato” .

Dunque, le disposizioni tributarie non possono, di per sé, costituire fondamento dell'incriminazione per un reato tributario. Deve essere, al contrario, il reato tributario a delimitare il perimetro della punibilità, attraverso la configurazione della sua condotta.

Il diritto penale tributario non si esaurisce nella mera individuazione della sanzione penale rispetto alla violazione di norme tributarie: anzitutto perché - ricorda la sentenza - differenti sono gli interessi protetti dai due rami dell'ordinamento. Ed il diritto penale tributario - e questa è, a mio avviso, un'affermazione di primaria importanza - non è "*diritto degli atti o degli interessi regolati dalle norme tributarie e certamente non dell'obbligazione tributaria*". I giudici della suprema Corte hanno ben evidenziato la differente finalità perseguita dal diritto penale rispetto al diritto tributario, in quanto al legislatore penale tributario non stà a cuore il recupero del gettito fiscale evaso, né 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 ex art. 27 Cost. Le conseguenze su quanto detto fino ad ora sul punto, comportano conseguenze di rilievo sul piano della ricostruzione del profilo offensivo delle fattispecie penali tributarie, poiché, seguendo la strada tracciata dalla sentenza, l'interpretazione delle norme incriminatrici dovrà quindi essere condotta intendendole come norme penali autonome, senza influenze determinate dall'esigenza di considerarle asservite alla tutela del gettito erariale.

La problematica della esterovestizione della GADO S.a.r.l. riveste una importanza centrale ai fini dell'imputazione del reato di omessa dichiarazione e la sentenza contiene degli spunti di notevole interesse sia ai fini della decisione del caso oggetto di studio sia ai fini dell'approccio penalistico al tema della fiscalità internazionale. Infatti, nella sentenza oggetto di commento i giudici di legittimità hanno disatteso precedenti orientamenti, secondo i quali elemento determinante per l'individuazione della sede della società sarebbe il luogo della direzione effettiva. In alternativa a tale criterio, la Cassazione ha ritenuto più corretto valorizzare i principi espressi dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea sulla libertà di stabilimento, così affermando la necessità di verificare che la costruzione societaria non sia "artificiosa" secondo i criteri sviluppati in tema di elusione fiscale. L'esterovestizione rappresenta la costante di un percorso giudiziario lungo 5 gradi di giudizio in cui abbiamo già visto succedersi una sentenza di non luogo a procedere per tutti gli imputati, poi annullata con rinvio dalla Cassazione ed anche un paio di opportuni aggiustamenti in corso d'opera al capo d'imputazione, che passa per la truffa aggravata, la dichiarazione infedele e l'omessa dichiarazione; due giudizi di merito terminati con condanne infine ribaltate da questa ultima ed interessante pronuncia della Suprema Corte, che dispone un secondo rinvio solo per uno degli imputati (al fine di verificare gli estremi di una esterovestizione che appare sempre più dubbia) mentre annulla senza rinvio la sentenza della Corte d'Appello di Milano nei confronti di tutti gli altri, ritenendo insussistenti i requisiti per affermare il concorso di persone nel reato oggetto di contestazione. Come già detto in altra parte del presente lavoro, in tesi d'accusa, i due stilisti avrebbero omesso di dichiarare, ai fini dell'imposizione diretta e indiretta, elementi positivi di reddito conseguiti attraverso lo sfruttamento dei marchi da parte della GADO S.a.r.l., società del gruppo D&G con sede nel principato di Lussemburgo, ma asseritamente gestita

di fatto a Milano, e risultante da una operazione di ristrutturazione degli assetti societari della *holding* italiana. Ritenuta la fraudolenza dell'operazione, l'accusa individua una serie di soggetti come possibili responsabili della commissione, in concorso, del reato di omessa dichiarazione di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000.

In primis, inevitabilmente, l'amministratore di GADO, in quanto soggetto obbligato al deposito della dichiarazione dei redditi prodotti dalla stessa. *In secundis*, i noti stilisti, in una triplice veste che sembra, tuttavia, tradire una certa confusione: quella di effettivi titolari dei marchi, quella di amministratori di fatto "delle società coinvolte" e quella di beneficiari dell'operazione (qualifica, quest'ultima che sembra funzionale all'affermazione di una "responsabilità concorsuale da interesse"). A questi si aggiungono soggetti che hanno svolto ruoli di amministrazione o direzione della società licenziataria dei marchi, la Dolce& Gabbana S.r.l., e il commercialista e fiscalista del gruppo, che in veste di consulente ha progettato la ristrutturazione societaria: tutti accusati di aver "*ideato, progettato, attuato l'esterovestizione della società*". La sentenza della Cassazione rappresenta una svolta nell'approccio penalistico al tema della fiscalità internazionale, rovesciando completamente l'impianto sul quale erano state costruite le sentenze di merito. In primo e secondo grado, il rapporto tra la società lussemburghese e la *holding* italiana è stato visto sotto la lente della etero-direzione di GADO. Il principio che conduce alla valutazione conclusiva di illiceità è semplice: la sede di una società, pur formalmente residente all'estero, va riconosciuta in Italia ogni qual volta le linee fondamentali della sua attività siano determinate da un "centro volitivo" residente in Italia. Tanto si ricava, affermano i giudici, dall'art. 73, D.P.R. n. 917/1986 (TUIR), che sancisce una nozione sostanziale di sede della società, facendo riferimento al criterio della sede amministrativa e

dell'oggetto sociale: il giudice deve dunque indagare sulla "effettività" della collocazione geografica dell'ente.

In questa indagine il luogo dal quale promana la volontà è essenziale, come espresso dal par. 3 dell'art. 4 del Modello OCSE, che adotta una nozione coincidente con quella di "sede effettiva" sposata anche nell'ordinamento italiano: *"la sede di direzione effettiva è il luogo dove sono sostanzialmente adottate le decisioni chiave sul piano gestorio e commerciale necessarie per l'esercizio dell'attività dell'ente"*. Posti questi principi, sia in primo grado sia in appello veniva ritenuto che la sede di GADO andasse individuata in Italia, dal momento che lì venivano prese le decisioni fondamentali e che italiani ne erano gli amministratori. La sentenza in commento ha espresso una impostazione affatto diversa e per certi versi opposta, che interpreta in modo meno "autarchico" e "conservatore" l'evoluzione della normativa, interna e convenzionale, in tema di fiscalità transnazionale e di rapporti infragruppo. Al cuore della decisione si trova il concetto di "stabile organizzazione", il quale è ampiamente adottata dalle Convenzioni internazionali e recepita nell'art. 162 TUIR ed ha lo scopo di individuare la soglia di presenza minima di una società nel territorio di uno Stato che ne legittima la tassazione da parte del medesimo, al fine di evitare o ridurre la doppia imposizione, che necessariamente si produrrebbe laddove il reddito della società fosse assoggettato a tassazione sia nello Stato di residenza sia nello Stato ove ha sede la "casa madre". I giudici della Suprema Corte rilevano, infatti, come nell'ambito dei gruppi di società, dove la direzione effettiva dell'impresa è, per definizione (art. 2497 c.c.), in capo alla controllante, applicare il criterio della eteronomia della volontà sociale per stabilire la sede effettiva dell'ente rischia di produrre la *"conseguenza aberrante"* (come scritto in sentenza a p. 50)

di accentrare, sempre e comunque, la tassazione nello Stato ove risiede la *holding*.

Lo stesso ordinamento interno, scrive la Cassazione, non è estraneo a questa prospettiva, considerato che l'art. 162 TUIR al 9° comma stabilisce che *“il fatto che un'impresa non residente con o senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato controlli un'impresa residente, ne sia controllata [...] non costituisce di per sé motivo sufficiente per considerare una qualsiasi di dette imprese una stabile organizzazione dell'altra”*. Il criterio di giudizio, dunque, dovrebbe essere tutto diverso da quello adottato nei giudizi di merito: lo conferma l'art. 167, comma 8-ter, TUIR, che stabilisce che una società controllata residente in un Paese a fiscalità agevolata può essere sottoposta alla tassazione nazionale solo qualora si tratti di una *“costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale”*. Di qui la fondamentale conclusione metodologica che fa da perno al ragionamento: *“il legislatore fiscale [...] non potendo [...] far ricorso alla provenienza dell'impulso volitivo, ha fatto ricorso a criteri diversi o comunque integrativi di natura oggettiva quali l'esercizio effettivo dell'attività industriale o commerciale o la non artificiosità dell'insediamento estero volto a conseguire vantaggi fiscali non indebiti”* (p. 53). Occorreva così, a parere del Supremo collegio, verificare non tanto dove si situasse la direzione effettiva di GADO, bensì se (i) la società lussemburghese avesse le caratteristiche di una stabile organizzazione e se (ii) tale struttura fosse effettiva e non artificiosa. La risposta al primo quesito deriva direttamente dall'art. 162 TUIR e dalla identica disposizione contenuta nell'art. 5, 2° comma della Convenzione tra Italia e Lussemburgo, posto che, in presenza di un rapporto di controllo, anche un mero ufficio può costituire stabile organizzazione di una impresa estera. Maggiormente complesso si presenta il problema della effettività/artificiosità dell'insediamento,

benché anch'esso, afferma la Cassazione, vada analizzato alla luce dell'ordinamento sovranazionale e, in particolare, alla stregua dei principi espressi dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea in tema di libertà di stabilimento. Quest'ultima consente ai cittadini europei di avvantaggiarsi delle diversità nei regimi fiscali dei vari Paesi, a patto che i maggiori benefici derivanti dal regime vigente in un certo Stato non siano conseguiti per mezzo di costruzioni puramente artificiali aventi la finalità esclusiva di abusare delle facoltà concesse dal diritto comunitario. Un tale abuso, peraltro, non può trarsi dalla scelta del contribuente di avvalersi del regime più vantaggioso dal punto di vista fiscale, ma, come insegna la giurisprudenza interna e comunitaria in tema di elusione fiscale, deve trovare più sicuro riscontro nell'assenza di valide ragioni economiche extrafiscali a sostegno dell'operazione. Con l'ulteriore precisazione che, quando si tratti di ristrutturazioni nell'ambito di gruppi societari, *"occorre [...] 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"* (CGUE, 21 febbraio 2008, C-425/06). Coordinando questi principi, conclude la Cassazione, l'artificialità dell'insediamento all'estero deve essere esclusa ove vi sia *"la compresenza, non marginale, di ragioni extrafiscali che non si identificano necessariamente in una redditività immediata dell'operazione, ma possono essere anche di natura meramente organizzativa, e consistere in un miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa"* (p. 79). Così argomentando, i giudici di legittimità hanno aperto, anche in ambito penalistico, la strada a una valutazione non più confinata all'ordinamento (e all'interesse) nazionale e hanno chiarito l'equivoco di fondo sottostante l'utilizzo della nozione di "direzione effettiva" per contestare la residenza estera di una società.

La disamina della sentenza n. 43809/15 si conclude con l'illustrazione di quanto detto dai giudici con riferimento alla problematica del concorso materiale nel reato omissivo proprio. Secondo i giudici della Suprema Corte, non è possibile concorrere materialmente nei reati omissivi propri: questo è il principio, quasi inedito, che conduce la Cassazione all'annullamento della sentenza d'appello nei confronti di tutti gli imputati accusati di aver concorso nel delitto di omessa dichiarazione realizzato, in tesi d'accusa, dall'amministratore di GADO. L'assunto viene supportato attraverso un duplice ordine di argomenti. Innanzitutto, si afferma che *"trattandosi di reato omissivo proprio posto in essere da persona qualificata dall'obbligo di adempiere entro il termine previsto, le condotte precedenti la scadenza del termine sono estranee alla fattispecie tipica e non hanno rilevanza alcuna, nemmeno ai fini del tentativo punibile"*. Più oltre, si aggiunge che *"non è possibile affermare il concorso nel reato omissivo proprio per aver posto in essere condotte antecedenti alla scadenza del termine che non avrebbero penale rilevanza nemmeno se poste in essere dall'autore principale del reato"*. Entrambi gli argomenti possono dirsi informati dall'obiettivo comune di definire il perimetro del "fatto" nel quale è dato concorrere. La centralità di un simile obiettivo non è, d'altra parte, difficile da comprendere, memori dell'insegnamento per cui *"non si concorre nel reato tout court: si concorre nel fatto, nel reato in quanto fatto"*. Sul piano ontologico, la possibilità di concorrere in un reato dipende innanzitutto dalle fattezze naturalistiche e normative dell' *iter criminis* che ad esso conduce, per l'evidente ragione che la conformazione del contributo non può non dipendere dall' "oggetto" sul quale esso dovrebbe produrre i propri effetti. Dall'art. 115 c.p., inoltre, si può ricavare, ragionando a contrario, che il tentativo può darsi soltanto attraverso atti esteriori che pongano in pericolo il bene giuridico: istigazione e accordo, se non seguiti dalla realizzazione del fatto (almeno tentato), non sono punibili. Il tentativo

costituisce, per così dire, la parte terminale, autonomamente incriminata attraverso l'art. 56 c.p., di un *iter criminis* che dagli atti preparatori giunge all'esecuzione. È dunque a un tale *iter criminis* che il concorrente deve poter arrecare il suo contributo atipico, sempre che esso rifluisca, alla fine, nell'esecuzione. Ora, se il reato non presenta un *iter* esterno che conduca, a un certo punto, all'atto idoneo e non equivoco, non si potrà avere il tentativo e allo stesso modo non si potrà dare una condotta esterna, di natura materiale, che possa contribuire causalmente alla realizzazione del fatto tipico. Inoltre, la Cassazione afferma che ci sono dei casi nei quali, per la particolare struttura della fattispecie, pur essendo configurabile il tentativo, la partecipazione al reato può aversi solo nella forma del concorso morale. Nell'ipotesi dell'art. 5 D.Lgs. n. 74/2000, come affermano i giudici di legittimità, il fatto si esaurisce nella decisione di non presentare la dichiarazione dei redditi, cioè si tratta di una condotta che assume rilevanza giuridica in quanto mancata adozione di un comportamento richiesto dalla legge all'obbligato, al sorgere della situazione tipica. La Cassazione afferma in questi casi l'inesistenza di contributi atipici di natura materiale capaci di svolgere un ruolo effettivamente causale nell'esecuzione di un fatto (negativo) che si risolve nella decisione, da parte del soggetto obbligato, di non adempiere. Rispetto al fatto del soggetto che si metta nell'impossibilità di adempiere prima dello scadere del termine, il contributo potrà venire in rilievo solamente sul piano del concorso morale. Se, infatti, tale condotta non incidesse sul processo decisionale dell'obbligato, determinandolo o rafforzandolo, ne deriverebbe la totale rinuncia alla connessione causale tra contributo atipico del compartecipe ed esecuzione del fatto tipico. Con queste premesse, si comprende allora perché la Cassazione censuri la sentenza di merito laddove essa finisce con il "*ritenere elementi costitutivi del reato fatti e comportamenti del tutto eterogenei*" rispetto alla fattispecie contestata. Tutto ciò, ovviamente, non elimina la

possibilità che il contributo si dia alla formazione progressiva della volontà di omettere. Ne deriva che tutti quei contributi posti in essere prima della scadenza del termine – qualificabili come azioni "esterne" - assumeranno rilevanza sul piano tecnico quali contributi di natura morale, se e nella misura in cui avranno determinato o rafforzato l'autore nella sua decisione di non adempiere e non già, come correttamente afferma la Corte, in veste di contributi materiali. Giungere alla conclusione della possibile rilevanza a titolo di concorso morale nella omessa dichiarazione dei contributi prestati nella fase di riorganizzazione aziendale che abbia condotto a una illecita esterovestizione non elimina, ma anzi pone in primo piano il problema della individuazione di quali siano, tra i molti, i contributi punibili in modo realmente conforme al principio di responsabilità penale per fatto proprio colpevole. A tale riguardo, occorrerà una attenta indagine sul dolo del concorrente nel reato proprio e distinguere attentamente i ruoli e le condotte dei diversi compartecipi. Nel caso di specie, su tutte queste considerazioni sembra aver prevalso la constatazione della liceità o, quanto meno, della non palese illiceità, della ristrutturazione societaria del gruppo D&G e dunque ciò ha naturalmente condotto alla caduta dell'imputazione di concorso nel reato di omessa dichiarazione ex art. 5 D.lgs n. 74/2000.

CAPITOLO V

L'INGLOBAMENTO DEL PRINCIPIO DI ABUSO DEL DIRITTO NELL'ART. 10-BIS DELLO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE. IL DEFINITIVO SUPERAMENTO DEL PROBLEMA DELLA RILEVANZA PENALE DELLE CONDOTTE ABUSIVE ED ELUSIVE.

V.1 – L'art. 5 della legge delega n. 23-2014 e la raccomandazione n. 2012/772/U.E. sulla pianificazione fiscale aggressiva

Con l'art. 5 la legge delega n. 23/2014, rubricata “*Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*”, ha affrontato il tema dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale, programmando un intervento legislativo atteso almeno a partire dal 2006, vale a dire da quando la Corte di Cassazione ha cominciato a ricorrere al divieto di abuso del diritto anche in campo tributario, prima riprendendo gli orientamenti della Corte di Giustizia e poi, con le tre sentenze gemelle pronunciate a Sezioni Unite alla fine del 2008, innestando detto divieto sui principi costituzionali di capacità contributiva e progressività. Troppo ampio è infatti apparso il divario tra questo indirizzo giurisprudenziale e le scelte compiute dal legislatore nella confezione della clausola antielusione di cui all'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973: tanto aperta, ed indeterminata, è risultata la definizione fornita dalla Cassazione, quanto articolata e relativamente

puntuale (per quanto puntuale possa essere una definizione di elusione), quella presente nell'art. 37-*bis*, comma 1; tanto carente è risultata la tutela offerta alla posizione del contribuente dalla Corte, quanto corpose le garanzie apprestate su questo versante dall'art. 37 *bis*, in particolare ai commi da 4 a 6.

Un riordino della materia si manifestava dunque necessario, sia per precisare le condizioni in presenza delle quali l'Amministrazione è autorizzata a superare le forme giuridiche attraverso cui si sviluppa l'attività dei contribuenti (assicurando una maggiore coerenza e trasparenza nell'accertamento della ricorrenza dell'abuso), sia per uniformare le connesse garanzie procedurali. Secondo parte della dottrina, all'uopo sarebbe stato sufficiente lavorare sulla clausola di cui all'art. 37-*bis*, nella prospettiva di elevarla al rango di clausola generale dell'ordinamento tributario, non vincolata a specifiche operazioni e specifici settori. Una generalizzazione per la quale sarebbe bastata la soppressione del comma 3, che limitava a specifiche operazioni il suo campo di applicazione e il suo riposizionamento in un documento legislativo non settoriale e quindi diverso dal D.P.R. n. 600-73.⁸⁶ L'art. 5 ha stabilito un percorso diverso. Ha configurato, infatti, la formulazione *ex novo* della clausola generale, ibridando il modello giurisprudenziale, dal quale ha mutuato gli elementi definatori della fattispecie, con quello legislativo, dal quale ha ripreso l'impianto delle garanzie procedurali. Sul primo versante in particolare, riproducendo una formula elaborata dalla Cassazione nelle citate sentenze a sezioni unite e dalla stessa ripetutamente richiamata nelle decisioni successive, l'art. 5 ha stabilito che la condotta abusiva sia definita "*come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale condotta non sia contrasto con alcuna specifica disposizione*", per poi

⁸⁶ G. Zizzo "La nozione di abuso nel nuovo art. 10 bis dello Statuto dei Diritti del Contribuente" in *Corriere Giur.*, 2015, 11, 1337

prescrivere di "*considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva*" e di "*escludere la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali*". Attraverso queste indicazioni, l'art. 5 ha espresso in modo chiaro la preoccupazione di esporre la nuova clausola al rischio di scavalco, laddove, a fronte dell'utilizzo nella stessa di una definizione diversa da quella giurisprudenziale, la Corte avesse perseverato nel servirsi di quest'ultima, perpetuando, in evidente contrasto con gli obiettivi perseguiti, il dualismo tra aree soggette ad una clausola di fonte legislativa ed aree soggette ad una clausola di fonte giurisprudenziale. Esse hanno però sollevato alcune perplessità perché ad esempio non era agevole da decifrare la nozione di "*utilizzo distorto*", alla quale era in massima misura affidata la connotazione della condotta oppure il rapporto tra ragioni fiscali e ragioni extrafiscali richiesto per configurare l'abuso. Lo stesso art. 5 ha poi fornito una importante linea guida al legislatore delegato prevedendo che la prescritta revisione delle disposizioni antielusive avvenisse mediante il coordinamento dei suddetti principi e criteri direttivi con quelli di cui alla Raccomandazione della Commissione Europea n. 2012/772/UE, dotando, cioè, il Governo di una seconda valigetta di strumenti. Questi ultimi sono di particolare efficacia, non solo per il ruolo trainante che, nella elaborazione del principio generale del divieto di abuso del diritto in materia tributaria, la giurisprudenza della Cassazione ha riconosciuto a quella della Corte di Giustizia, ma soprattutto per il fatto che la Raccomandazione ha ad oggetto proprio "*l'adozione da parte degli Stati membri, di una norma antiabuso generale comune intesa anche a evitare le complessità di molte norme diverse*"⁸⁷. Tale Raccomandazione suggerisce agli Stati membri di contrastare le pratiche di pianificazione fiscale aggressiva mediante ricorso ad una clausola generale antiabuso la quale deve

⁸⁷ Considerando n. 8 della Raccomandazione della Commissione europea n. 2012/772/UE

rispondere ad un modello comune al fine di ridurre le distorsioni e le complessità che potrebbero prodursi nel caso gli Stati membri procedessero alla formulazione di tale clausola generale seguendo strade diverse.

V.2 – Art. 10-bis D.P.R. 212/2000 come nuova clausola generale antiabuso. La previsione dell'utilizzo in via residuale dell'art. 10-bis. Il comma 13 e la definitiva affermazione della irrilevanza penale delle condotte abusive.

Questa doppia matrice, nazionale e comunitaria, è evidente nel nuovo art. 10-bis dello Statuto dei Diritti del Contribuente, introdotto con l'art. 1 del D.Lgs. n. 128/2015 in attuazione della delega di cui al citato art. 5 della L. n. 23/2014. La nuova clausola antiabuso è stata inserita nello Statuto, da un lato, in orizzontale, per decretarne la portata generale, lo Statuto essendo allo stato della legislazione l'unico documento riguardante la generalità dei tributi, dall'altro, in verticale, per ribadire la stretta connessione con i principi costituzionali. Come sottolineato da parte della dottrina, la finalità primaria dell'art. 10-bis non può limitarsi alla mera esigenza di introdurre una tutela antiabuso, generale e residuale, nel sistema nazionale ma consiste nel vincolare la tutela generale antiabuso all'interno di una clausola contenuta nella legislazione nazionale; una tale scelta implica il superamento della tutela rimediata attuata per il tramite di un utilizzo sostanzialistico dei criteri interpretativi. L'obiettivo più importante consiste dunque nell'esprimere una scelta legislativa in termini di tutela rimediata generale all'abuso in ambito fiscale che dia maggiore certezza e prevedibilità al sistema e quindi separi nettamente questo tipo di tutela dall'attività di ordinaria interpretazione delle norme

tributarie.⁸⁸ Tutto ciò, del resto, nell'ambito di una dichiarata finalità di "migliorare" la certezza e prevedibilità delle scelte economiche ed imprenditoriali nel contesto fiscale. Se questo è necessariamente l'obiettivo ambizioso e innovativo da ricercare nell'art. 10-bis, lo stesso non si desume agevolmente dalla mera disamina testuale, in quanto la disposizione ha una struttura particolarmente complessa e non priva di alcune ambiguità. Ai commi 1 e 2, essa chiaramente si rivolge alla Raccomandazione per individuare il nucleo fondante della definizione del fenomeno, per poi, ai commi 3 e 4, aggiungere due precisazioni riprese dai principi e criteri direttivi dettati dall'art. 5. In particolare, al comma 1 prevede che "*Configurano abuso del diritto uno o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi indebiti*". Come nella clausola modello fornita dalla Raccomandazione, tre sono gli elementi che identificano l'abuso nell'art. 10 bis: 1) una o più operazioni prive di sostanza economica, corrispondente all'elemento della costruzione di puro artificio o della serie artificiosa di costruzioni presente nella clausola modello; 2) che realizzano essenzialmente vantaggi fiscali, corrispondente all'elemento dello scopo essenziale di conseguire un risparmio d'imposta; 3) il carattere indebito dei vantaggi conseguiti, corrispondente all'elemento della natura elusiva del risparmio d'imposta conseguito. Al comma 2 viene chiarito che si considerano "*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*" (lett. a); e che si considerano vantaggi fiscali indebiti "*i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario*"(lett. b). Il legislatore, con la lett. a) del comma 2, si è

⁸⁸ S. Fiorentino, *L'art. 10-bis ed il coordinamento delle normative antielusive nazionali*, in *Rivista della Guardia di Finanza* n. 6 del 2015, p. 1539

preoccupato di individuare delle situazione sintomatiche di assenza di sostanza economica, precisando che sono indici di mancanza di sostanza economica 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. Queste 2 ipotesi richiamano quelle delineate alla lettere a) e b) del punto 4.4. della Raccomandazione, dunque strutture negoziali definibili come "*lineari*", idonee cioè a produrre delle modifiche nella sfera economico-giuridica dell'agente diverse da quelle legate al risparmio d'imposta, ma mediante un negozio giuridico incongruo rispetto alle modifiche prodotte, oppure contrassegnato da uno o più passaggi incongrui rispetto alle stesse, e perciò da giudicare carenti di sostanza economica. Nella confezione dell'elenco di cui al comma 2, lett. a), dell'art. 10 *bis*, la scelta è insomma caduta su quelle figure che potevano generare incertezza, perché associate ad una modifica della sfera economico-giuridica dell'agente diversa da quelle legata al risparmio. In base al punto 4.5. della Raccomandazione, il risparmio d'imposta rileva nella individuazione dell'abuso se di natura elusiva, e la natura elusiva è da ravvisare quando detto risparmio "*contrasta con l'obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali che sarebbero altrimenti applicabili*". La Raccomandazione conferma così che l'abuso non può prescindere dal contrasto tra la fruizione del vantaggio fiscale generato dalla adozione di una determinata condotta e la *ratio* di una o più norme tributarie. Secondo parte della Dottrina⁸⁹, la formulazione del comma 1, privilegiando un approccio di tipo oggettivo in tema di qualificazione della condotta abusiva, diversamente dall'art. 37-*bis*, ed in assenza di precisazioni, non opera una distinzione netta tra abuso ed evasione; in particolare, il primo comma non chiarisce, sul piano concettuale, che l'abuso non viola alcuna norma impositiva. Simili elementi descrittivi

⁸⁹ S. Fiorentino, op. cit., p. 1541

che configurano l'abuso in termini oggettivi avrebbero forse reso necessaria, sin dai primi commi, una maggiore puntualizzazione concettuale in termini di distinzione tra abuso ed evasione, nonché della tutela antiabuso dagli ordinari rimedi interpretativi. La Raccomandazione si preoccupa di fornire chiarimenti anche in ordine alla essenzialità dello scopo di ottenere un risparmio d'imposta ed al punto 4.6. definisce essenziale detto scopo quando "*qualsiasi altra finalità che è o potrebbe essere attribuita alla costruzione o alla serie di costruzioni sembri per lo più irrilevante alla luce di tutte le circostanze del caso*". La Raccomandazione non esclude dunque che la condotta priva di sostanza economica sia stata comunque posta in essere per finalità extrafiscali, o anche per finalità extrafiscali, e ravvisa l'abuso non quando la finalità di risparmio d'imposta appaia prevalente su queste ulteriori finalità, ma quando queste ultime appaiano "irrilevanti", e dunque insignificanti, inconsistenti, pretestuose rispetto alla finalità di risparmio d'imposta. L'art. 10-bis ha recepito pienamente tali indicazioni ed al comma 3 fornisce lumi su di esso, prevedendo 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*". Alla luce di questa specificazione, è dunque da escludere che le ragioni extrafiscali debbano essere le uniche prospettabili nella giustificazione della condotta osservata. I commi da 6 a 9 prevedono tutta una serie di passaggi, posti a tutela del contribuente, che l'Amministrazione Finanziaria è tenuta a compiere ai fini della valida emanazione dell'avviso di accertamento e che ricalca in gran parte la disciplina contenuta nell'abrogato art. 37-bis D.P.R. 600-73. Infatti, i commi 6 e 7 prevedono che l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti, da fornire entro 60 giorni, in

cui sono indicati i motivi per i quali l'Ufficio ritiene configurabile un abuso del diritto e che la richiesta di chiarimenti è notificata entro i termini di decadenza previsti per la notificazione dell'atto impositivo; il c. 8, a ulteriore tutela del contribuente, stabilisce che l'atto impositivo deve essere motivato, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alle norme e ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente stesso, il c. 9 prevede che l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva spetta all'Amministrazione Finanziaria, non è rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2, e poi che spetta al contribuente l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali.

Particolare attenzione merita l'analisi dei commi 12 e 13. Il primo limita l'utilizzo della clausola generale antielusiva che tende a contrastare i casi di abuso ed elusione fiscale solo alle fattispecie in cui i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche norme tributarie. Il comma 13, mettendo fine a lunghe discussioni sorte in dottrina e giurisprudenza sulla rilevanza penale delle condotte abusive ed elusive, stabilisce ora che le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie, mentre resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie. Se prima della riforma, infatti, in assenza di una specifica previsione normativa sul punto, ci si chiedeva se il generale divieto di abuso del diritto potesse assumere rilevanza penale integrando il precetto, ora non solo si chiarisce espressamente che le operazioni abusive non hanno rilevanza penale, ma si qualifica l'integrazione delle fattispecie penal-tributarie come condizione negativa per la configurabilità dell'abuso, secondo quanto stabilito dal comma precedente. Con riguardo al comma 13, incidentalmente, si deve rilevare la condivisibile scelta di fare riferimento alle "leggi penali tributarie" e non esclusivamente ai reati di

cui al D.lgs. n. 74/2000, ciò che, almeno astrattamente, avrebbe invece potuto creare problemi di coordinamento per operazioni relative a tributi le cui violazioni trovassero la propria disciplina penale al di fuori della suindicata legge: si pensi all'Iva all'importazione, le cui sanzioni penali sono disciplinate - grazie al rinvio dell'art. 70 D.P.R. n. 633/1970 - dal testo unico delle leggi doganali. I rapporti fra il campo di applicazione dell'abuso del diritto e l'intervento del presidio penalistico sono dunque improntati alla mutua esclusione: l'abuso del diritto non può essere contestato se l'operazione perseguita dal soggetto agente è suscettibile di ingenerare responsabilità penale; quest'ultima, d'altro canto, non può poggiare su di una contestazione di abuso del diritto, che però - è esplicito sul punto il comma 13 dell'art. 10 *bis* - potrà comportare l'applicazione delle sanzioni amministrative.

V.3 – Profili critici in termini di distinzione concettuale tra abuso ed evasione. La tutela antiabuso e gli ordinari rimedi interpretativi.

Come già accennato, parte della dottrina nel commentare il nuovo art. 10-bis dello Statuto dei Diritti del Contribuente ha rilevato che esso non opera una distinzione netta tra abuso ed evasione ed, in particolare, il primo comma non chiarisce sul piano concettuale che l'abuso non viola alcuna norma impositiva; gli elementi descrittivi contenuti nel testo della nuova norma che configurano l'abuso in termini oggettivi avrebbero forse reso necessaria, sin dai primi commi, una maggiore puntualizzazione concettuale in termini di distinzione tra abuso ed evasione, nonché della tutela antiabuso dagli ordinari rimedi interpretativi. Anche dal contenuto letterale della disciplina sanzionatoria contenuta nel comma 13 non si ricava una netta distinzione concettuale

tra abuso ed evasione, né tantomeno una chiara configurazione dell'abuso come condotta che non viola le norme impositive, come tale concettualmente non rimediabile con gli ordinari strumenti interpretativi. A questo punto, si può affermare che si possono individuare vari argomenti che orientano l'interprete a favore di una diversa interpretazione dell'art. 10-bis che ne valorizzi innovatività e incisività e che permetta di raggiungere l'obiettivo primario di distinguere nettamente abuso ed evasione. Infatti, è stato fatto rilevare che *“se anche dopo l’emanazione dell’art. 10-bis la tutela rimediale all’abuso conducesse concettualmente alla violazione delle norme impositive, e quindi a definire l’abuso come evasione, potrebbe infatti effettivamente dirsi che, ferma la codificazione legislativa, poco è cambiato rispetto al contesto pregresso. Ciò a maggior ragione, e con ancor più grave criticità, se si accedesse anche all’ipotesi che a fronte delle condotte così come oggettivamente delineate nei primi due commi, trattandosi in fondo di condotte evasive, si potesse ancora scegliere la via di un’interpretazione sostanzialistica in alternativa alla tutela procedimentale contenuta nell’art. 10-bis. È evidente, infatti, che in tal caso, oltre alla disparità di trattamento sul piano procedimentale, un profilo di irragionevole e intollerabile diseguaglianza si porrebbe dal punto di vista della sanzionabilità penale: espressamente esclusa azionando l’art. 10-bis, ed invece concettualmente compatibile con l’abuso contrastato in esito ad un’interpretazione sostanzialistica delle norme tributarie”*⁹⁰. Sulla base di questi rilievi, si comprende l'importanza di fornire un'interpretazione della nuova disciplina su abuso ed elusione che consenta di tenere ben distinti l'abuso dall'evasione; in tal senso, sia nel testo della norma sia nella legge delega sono ritraibili profili che, opportunamente valorizzati, consentono di escludere una

⁹⁰ S. Fiorentino, op.cit., p. 1544

qualificazione legislativa dell'abuso quale condotta riconducibile all'evasione. Fornisce una importante indicazione a favore di una suddetta interpretazione, l'assunto, su cui si ritornerà più ampiamente nel prosieguo, che subordina l'accertabilità delle condotte abusive alla mancata violazione di specifiche norme tributarie, contenuto nel comma 12. Inoltre, se il rimedio scelto con l'art. 10-*bis* si riducesse in ultima istanza ad una interpretazione più ampia delle fattispecie imponibili e conseguente violazione delle norme tributarie, non troverebbe giustificazione la netta esclusione della rilevabilità d'ufficio espressamente sancita nel comma 9; infatti, la rilevabilità d'ufficio da parte del giudice si fondava sulla coerente applicazione di una tutela rimediale di tipo interpretativo, e con essa sulla riconduzione dell'abuso all'evasione. In ultimo, se di estensione dell'ordinaria attività interpretativa si trattasse, si ridurrebbe anche la coerenza, sul piano sistematico, di un peculiare procedimento di accertamento *ad hoc* invece puntualmente disciplinato ai commi da 6 a 11 del medesimo art. 10-*bis*.

V.4 – La centralità del comma 12 nell'interpretazione della nuova disciplina antiabuso. Conclusioni.

L'argomento decisivo per escludere un'ipotesi ricostruttiva che qualifichi l'abuso in termini di violazione delle norme impositive deve essere ritratta dal comma 12 dell'art. 10-*bis*. Questa disposizione, come già accennato, afferma in particolare che la condotta abusiva non può essere contrastata in sede di accertamento se i vantaggi fiscali possono essere negati contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie. Un tale enunciato risponde ad una precisa e fondamentale indicazione contenuta nella legge delega, dato che l'art. 5, comma 1, lett. a) della legge delega aveva espressamente e puntualmente affermato che l'abuso

in ambito tributario, deve essere configurato come una condotta “*che non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione*” e quindi esprime un profilo esegetico primario dell’intero art. 10-*bis*. Può dunque affermarsi che le condotte abusive così come delineate nell’art. 10-*bis* si qualificano, in virtù di una precisa scelta legislativa, quali condotte che “non violano” alcuna disposizione tributaria diversa dal medesimo art. 10-*bis*; per tale ragione, esse non possono essere contrastate sul piano degli ordinari rimedi interpretativi e dunque i vantaggi fiscali propriamente riferibili alle condotte abusive devono essere negati solo azionando la tutela rimediale antiabuso. Una interpretazione del tipo di quella proposta dalla dottrina già citata ⁹¹ permette di attribuire importanti effetti di novità all’introduzione dell’art. 10-*bis* e la tutela rimediale a tali condotte in ambito fiscale si collocherebbe inequivocabilmente oltre la normale attività interpretativa di norme e fattispecie imponibili, la quale è legittimamente rimessa all’interprete nell’ambito dell’ordinaria applicazione di tutte le altre norme tributarie. Si arriva dunque alla conclusione che, con la codificazione dell’abuso, il legislatore ha deciso di reprimere il fenomeno con una tutela sì generale e residuale, ma che non estende l’area dell’evasione, ma piuttosto consente all’Amministrazione di comprimere il lecito risparmio d’imposta, in ciò apportando un netto cambiamento rispetto a quanto avveniva nel precedente approccio giurisprudenziale. Alcuni importanti e condivisibili spunti in tal senso, sembrano già rilevabili nella giurisprudenza della Corte di Cassazione penale.⁹² Con l’attribuzione all’enunciato contenuto nel comma 12 dell’art. 10-*bis*, ed ancor prima nell’art. 5, comma 1, lett. a) della legge delega, del ruolo di *ratio* fondante in termini di qualificazione della condotta abusiva, la scelta di sanzionare amministrativamente l’abuso di cui al comma 13 può essere

⁹¹ S. Fiorentino, op. cit., p. 1545 ss.

⁹² Sentenza n. 40272 dep. il 7 ottobre 2015 della terza sez. penale della Corte di Cassazione.

ricondotta e uniformata a tale logica di fondo. La scelta legislativa di sanzionare l'abuso, andrebbe cioè correttamente intesa quale volontà di creare una nuova e peculiare ipotesi di illecito tributario, che trova il suo fondamento normativo unicamente nell'art. 10-bis. Seguendo questa logica interpretativa, le condotte abusive, in sé correttamente considerate e qualificate, non integrano i fatti tipici come oggettivamente previsti dalle norme penali tributarie, soprattutto i reati di dichiarazione in quanto, non violando alcuna norma tributaria d'imposizione, sono concettualmente fuori dall'area dell'evasione così come penalmente rilevante.

Giungendo alle considerazioni conclusive derivanti dall'interpretazione proposta dell'art. 10-bis, si può notare che da essa discende una importante conseguenza, sul piano delle scelte legislative e degli effetti di coordinamento tra tutela rimediale antiabuso e interpretazione in ambito tributario. Ricavare dal comma 12 il nucleo fondante della nuova disciplina contenuta nell'art. 10-bis porta, infatti, ad affermare che le condotte abusive, da un lato, sono contestabili "solo" con l'accertamento antiabuso, ma anche che esse non implicano una violazione delle altre disposizioni tributarie; ne deriva che tali condotte non sono contrastabili con gli ordinari rimedi interpretativi, come l'interpretazione estensiva o la riqualificazione negoziale e certamente non con la simulazione, che rimane un'ipotesi nettamente distinta, riconducibile all'area dell'evasione. In definitiva, le condotte negoziali abusive e anormali sul piano civilistico, nonché contrarie alle finalità delle norme tributarie ed ai principi dell'ordinamento, ma purtuttavia poste in essere nel rispetto formale delle medesime norme fiscali, non possono ricevere una tutela rimediale secondo gli ordinari rimedi interpretativi, ma unicamente *ex art. 10-bis*. Se questa è dunque la lettura sistematica dell'art. 10-bis, in esso è dato cogliere anche una volontà del legislatore di rimettere a sé la

definizione delle fattispecie imponibili, nel senso di vietare all'interprete la scelta, ideologica, di utilizzare un'interpretazione sostanzialistica delle norme tributarie quale rimedio antiabuso. Conferme in tal senso arrivano anche dalla relazione illustrativa al cui interno si può leggere che *“stabilità e certezza nell'ordinamento fiscale, ivi inclusa l'interpretazione delle norme e l'attività giurisdizionale, nonché l'esito dell'eventuale contenzioso, sono fattori importanti nella competizione tra Stati, almeno quanto il livello effettivo di tassazione”*.

Si può dunque concludere affermando che *“un'ipotesi ricostruttiva che dia ampio respiro all'art. 10-bis, enucleando da esso una netta e chiara distinzione tra abuso ed evasione, nonché una coerente precisazione degli ambiti rimessi ai rimedi interpretativi, oltre a dare il giusto rilievo esegetico ad una norma tanto attesa, renderebbe altresì pienamente consona la collocazione di tale disposizione nella Legge n. 212 del 2000: in un contesto normativo, cioè, idoneo ad esprimere criteri interpretativi privilegiati per un'attuazione del sistema tributario che garantisca efficacia all'interesse fiscale, anche nei confronti dell'abuso, ma al contempo preservi certezza e idonea tutela al contribuente ed alle sue scelte economiche”*⁹³

⁹³ S. Fiorentino, op.cit, p. 1552.

BIBLIOGRAFIA

- BETTI E., *Normativa antielusione terzo (ed ultimo?) atto*, in *Boll. Trib.*, 1997, p. 1771
- BLUMENSTEIN E., *Sistema di diritto delle imposte, trad. it.* Forte, Milano, 1954
- CANTILLO M., *Profili processuali del divieto di abuso del diritto: brevi note sulla rilevabilità di ufficio*, in *Rass. Trib.*, 2009, p. 475
- CARRARO L., *Il negozio in frode alla legge*, Padova, 1942, p. 170
- COCIANI S. F., *Elusione, simulazione e negozio in frode alla legge. Profili penali*, in *Il Fisco*, n. 3, 1993.
- CORSO P., *Elusione e frode fiscale : il divario rimane*, in *Corr. Trib.*, 1991
- CIPOLLINA S., *La legge civile e la legge fiscale*, Padova, 1992, p. 149
- FANTOZZI A., *Diritto tributario*, IV edizione, Torino, 2012
- FERRETTO A.O., *Le operazioni societarie e la norma antielusione*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 6, 1992
- FERRUCCI A., *Due diversi criteri per tassare le operazioni societarie: la sostanza economica per quelle transnazionali in ambito Cee; la forma civilistica per quelle nazionali*, in *Boll. Trib.*, n.10, 1992
- FIORENTINO S., “*Qualificazione fiscale dei contratti d’impresa: abuso e sanzionabilità*”, in *Rivista di diritto tributario*, p. 196
- FIORENTINO S., *L’art. 10-bis ed il coordinamento delle normative antielusive nazionali*, in *Rivista della Guardia di Finanza* n. 6-2015, pp. 1533 – 1552
- GALLI G.B., *L’elusione fiscale nelle operazioni di concentrazione e scorporo*, in *Fisco*, 1992
- GALLO F., *Brevi spunti in tema di elusione fiscale e frode alla legge (nel reddito d’impresa)*, in *Rass. Trib.*, 1989,I, p. 17 ss.
- GALLO F., *Elusione, risparmio d’imposta e frode alla legge*, in *Giur. comm.*, 1989, p. 377
- HENSEL A., *Zur Dogmatik des Begriffs Steuerumgehung*, in *Festgabe der Bonner Juristenfacultat fur E. ZITELMANN*, Monaco di Baviera, 1923
- HENSEL A., *Diritto tributario*, Milano, 1956
- IZZO G., *Rischio penale della fusione per incorporazione*, in *Fisco*, n. 40, 1992

- LOVISOLO A., *Evasione ed elusione tributaria*, in *Enc. Giur. Treccani*, XIII ed., Roma, 1989
- LUNELLI R., *Normativa antielusione*, in *Il fisco*, n. 30/1997
- LUPI R., *Elusione fiscale: modifiche normative e prime sviste interpretative*, in *Rass. Trib.*, 1995
- LUPI R., *Relazione del Secit, 6 ottobre 1993-L'usufrutto di azioni*, in *Rass. Trib.*, 1994
- MANERA M., *Il trasferimento di partecipazioni ed elusione fiscale*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1997
- MICHELI, *Legge (dir. Trib.)*, in *Enc. Dir.*, XXIII, Milano, 1973, p. 1079
- NATOLI U., *Note preliminari ad una teoria dell'abuso del diritto nell'ordinamento giuridico italiano*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1958, 26
- PACITTO P., *Attività negoziale, evasione ed elusione tributaria: spunti problematici*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1987, I, p. 742
- PAROLINI A., *Commenti a margine sulla dottrina dell'abuso del diritto applicata all'imposta sul valore aggiunto*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario - Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, a cura di Guglielmo Maisto, Milano, 2009, p. 415
- PASSERI, *Normativa antielusione ed operazioni di riorganizzazione societaria*, in *Rass. Trib.*, 1997, p. 1023 ss.
- PICCONE FERRAROTTI P., *Riflessioni sulla norma antielusiva introdotta dall'art. 7 del D.lgs n. 358/1997*, in *Rass. Trib.*, 1997, p. 1155
- POTITO L., *Le valide ragioni economiche di cui all'art. 37-bis del D.p.r. 600/73; considerazioni di un economista di azienda*, in *Rass. Trib.*, 1999, p. 59 ss.
- RESCIGNO P., *L'abuso del diritto* in *Riv. Dir. civ.*, 1965, I, 205
- Romano S., "La pretesa nullità di negozi elusivi di norme fiscali" in *Contratti*, 2008, 12, 1162
- RUSSO P., *Brevi note in tema di disposizioni antielusive*, in *Rassegna Tributaria*, 1, 1999, p. 70
- STEVANATO D., *Evasione interpretativa, cassazione penale e motivazione della mancanza di dolo*, in *Dialoghi Tributari*, 2, 2012

- TABELLINI P., *Il progetto governativo antielusione*, in *Bollettino Tributario*, 1997, p. 1063; PASSERI, *Normativa antielusione ed operazioni di riorganizzazione societaria*, in *Rass. Trib.*, 1997, p. 1023 ss
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2016, p. 248
- TIVOLI A., *Contro l'introduzione di una clausola generale antielusiva nell'ordinamento tributario vigente*, 1992
- UCKMAR V., *Imposte sul patrimonio. Appunti per uno studio comparativo*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, Padova, 1986
- VALENTE P., *Connessione motivazionale e concatenazione esecutiva nella disciplina antielusione*, in *Il fisco*, n.42/1997, p. 12252 ss.
- ZIZZO G., *Prime considerazioni sulla nuova disciplina antielusione*, in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria*, 1999, p. 458 ss.
- ZIZZO G. “*La nozione di abuso nel nuovo art. 10 bis dello Statuto dei Diritti del Contribuente*” in *Corriere Giur.*, 2015, 11, 1337

GIURISPRUDENZA CONSULTATA

- Cass. Civ., 27 febbraio 1953, n. 476 in *Giur. It.*, 1954, I, 1, 106
- Cass. Civ., 15 novembre 1960, n. 3040, in *Foro It.*, 1961, I, 256
- Cass. Civ., 26 ottobre 1995, n. 11151, in *Giur. Comm.*, 1996, II, 329
- Cass. Civ., 21 maggio 1997, n. 4538, in *Foro It.*, 1997, I, 4697
- Cass. Civ., 19 settembre 2000, n. 12045, in *Foro It.*, 2001, I, 2326
- Cass. Civ., 16 ottobre 2003, n. 15482 in *Giur. It.*, 2004, 2064
- Cass. Civ., sez. III civ., 20 ottobre 2004, n. 20548., Id., 29 marzo 2004, n. 6191

- Cass. Civ, 21 ottobre 2005 n. 20398 in *Giur. It.*, 2007, 867
- Cass. Civ, 26 ottobre 2005, n. 20.816, in *Giur. It.*, 2006, II, 248
- Cass. Civ, 14 novembre 2005, n. 22932, in *Giur. It.*, 2006, II, 1077
- Cass. Civ, 29 settembre 2006, n. 21221, in *Giur. It.*, 2008, 1297
- Cass. Civ, Sez. Un., 15 novembre 2007, n.23.726, in *Corr. Giur.*, 2008, 745
- Cass. civ., sez. II, 8 febbraio 2007, n. 2725, in *Giust. civ. Mass.*, 2007, 2
- Cass. civ., sez. II, 11 giugno 2007, n. 13621, in *Giust. civ. Mass.*, 2007
- Cass. Civ., 3 agosto 2007, n. 17.119
- Cass. Civ., 19 marzo 2009, n. 6.620
- Cass. Civ, 18 settembre 2009, n. 20106, in *Giur. It.*, 2010, 552
- Cass. Civ., sez. Trib., 22 settembre 2010, n. 20029
- Cass. Civ., 13 gennaio 2011, n. 687
- Cass. Civ., 20 ottobre 2011, n. 21.719
- Cass. Civ., 26 ottobre 2011, n. 22.258, in *Corr. Trib.*, 2012, p. 272 con nota di M. Basilavecchia, *Cassazione della sentenza senza esame dei motivi: nuovi impieghi dell'abuso del diritto*

- Cass. Civ., 11 maggio 2012, n. 7393

- Cass. Civ., 11 maggio 2012, n. 7393; Id., 9 dicembre 2009 n. 21.446

Caso Dolce&Gabbana

- C.T.P. Milano, sez. XVI, 4 GENNAIO 2012, n. 1

- C.T.R. Milano, sez. XLIV, n. 43/44/13

- Tribunale Milano, sent. 1° aprile 2011, G.i.p. Luerti

- Tribunale Milano, sez. II, 17-09-2013

- Cass. pen. Sez. II, 28-02-2012, n. 7739

- Corte Appello Milano, sez. II, 30-04-2014 n. 3534

- Cass. Pen., sez. III, 24-10-2014 n. 43809