

Università degli Studi di Milano – Bicocca

Scuola di Dottorato in Scienze Giuridiche
***Curriculum* Diritto Tributario**

**L'elusione tributaria
nel dialogo tra corti europee**

Leda Rita Corrado

matricola 760990
XXVII Ciclo – a.a. 2013/2014

*Tu, tu che sei una guida, non dimenticare
che tale sei, perché hai dubitato
delle guide! E dunque a chi è guidato
permetti il dubbio!*

Bertolt Brecht

*Di tutto restano tre cose:
la certezza
che stiamo sempre iniziando,
la certezza
che abbiamo bisogno di continuare,
la certezza
che saremo interrotti prima di finire.*

*Pertanto, dobbiamo fare:
dell'interruzione,
un nuovo cammino,
della caduta,
un passo di danza,
della paura,
una scala,
del sogno,
un ponte,
del bisogno,
un incontro.*

Fernando Pessoa

Indice

Premessa	V
----------------	---

§ § §

Capitolo 1: Elusione tributaria: un gioco tra sostanza e procedimento	1
1. La nozione di “elusione”	2
2. Il contrasto dell’elusione: gli strumenti legislativi	5
2.1. L’art. 37 <i>bis</i> , d.p.r. n. 600 del 1973: il presupposto del “vantaggio indebito”	11
2.1.1. (Segue) Principi generali <i>versus</i> norme specifiche	13
2.2. Il procedimento: la richiesta di chiarimenti	16
2.2.1. (Segue) La motivazione dell’avviso di accertamento	35
2.2.2. (Segue) Iscrizione a ruolo, rimborso e interpello .	43
3. Gli strumenti di matrice pretoria	44
3.1. Il ricorso agli strumenti civilistici	44
3.2. L’abuso del diritto europeo	48
3.2.1. (Segue) Le elaborazioni della Corte di Giustizia dell’Unione Europea	52
3.3. Dall’abuso del diritto europeo alla creazione pretoria di un principio generale antielusivo interno	55
4. Considerazioni critiche	62
4.1. Il divieto di abuso del diritto europeo al di fuori delle materie armonizzate	62

4.2. La riserva di legge <i>ex art. 23 Cost.</i>	72
4.3. L'impropria sovrapposizione dell'elusione al lecito risparmio d'imposta	83
4.4. Il ruolo delle cosiddette "valide ragioni economiche"	90
4.5. L'impropria sovrapposizione dell'elusione all'evasione ..	93
5. La codificazione della clausola antielusiva generale	111
5.1. I tentativi falliti	111
5.2. La legge delega n. 23 del 2014	118
5.2.1. (Segue) La raccomandazione della Commissione Europea sulla pianificazione fiscale aggressiva nel settore dell'imposizione diretta	120
5.3. Il decreto delegato sulla certezza del diritto	124
5.3.1. (Segue) Osservazioni sulla <i>sedes materiae</i>	126
5.3.2. L'unificazione di elusione e abuso del diritto	131
5.4. L'art. 10 <i>bis</i> dello Statuto dei diritti del contribuente	133
5.4.1. I "nuovi" presupposti della clausola antielusiva generale	135
5.4.2. La richiesta di chiarimenti e la motivazione dell'atto impositivo	137
5.4.3. Riscossione, rimborso e interpello	139

§ § §

Capitolo 2: La sanzionabilità delle condotte elusive	143
1. Premessa	143
2. La cosiddetta "elusione codificata"	147
3. Il dato normativo: il silenzio dell'art. 37 <i>bis</i> , d.p.r. n. 600 del 1973	148
3.1. (Segue) Inapplicabilità della sanzione per infedele dichiarazione	149

4. Le soluzioni dottrinali: la natura dell'art. 37 <i>bis</i> , d.p.r. n. 600 del 1973	152
5. Le soluzioni giurisprudenziali	157
5.1. L'art. 37 <i>bis</i> , d.p.r. n. 600 del 1973	157
5.2. L'abuso del diritto europeo	163
5.3. Il principio generale antielusivo interno di matrice pretoria	164
5.4. La giurisprudenza in ambito penale	168
6. Elusione tributaria e diritto punitivo	185
6.1. Imposta "elusa" non è imposta "evasa"	189
6.1.1. (Segue) Manca il dolo specifico di "evasione"	191
6.1.2. (Segue) L'equivoca scriminante dell'adeguamento al parere dell'Amministrazione finanziaria	191
6.2. L'elusione non costituisce atto illecito	194
6.2.1. (Segue) La "rottura" del rapporto sinallagmatico tra Legislatore e consociati	195
7. Elusione ed evasione come fenomeni contigui	200
7.1. Cessione di marchi e esterovestizione: il caso Dolce e Gabbana	200
7.1.1. (Segue) Un caso di esterovestizione... ..	209
7.1.2. (Segue) ... e uno di antieconomicità	212

§ § §

Capitolo 3: La rilevabilità <i>ex officio</i> dell'elusione	217
1. Premessa	217
2. La giurisprudenza di legittimità: le Sezioni Unite del 2008	218
2.1. Le sentenze nn. 22258 del 2011 e 7393 del 2012	220

3. La codificazione della clausola antielusiva generale	223
4. Considerazioni critiche	225
5. I limiti dei poteri decisorii dell'organo giudicante	227
5.1. Processo tributario e <i>iura novit curia</i>	238
5.2. Il potere di rilievo officioso nel processo civile e nel processo amministrativo	242
5.2.1. (Segue) Il potere di rilievo officioso nel processo tributario	246
6. Modalità di esercizio del potere d'ufficio	250
6.1. Il principio del contraddittorio	251
6.1.1. (Segue) Le modalità di attuazione del contraddittorio	256
6.2. Tra profili di diritto e profili di fatto	257
6.3. Gli strumenti di tutela in caso di omessa instaurazione del contraddittorio	261
6.3.1. (Segue) I rimedi straordinari nel rito civile	264
6.3.2. (Segue) I rimedi straordinari nel rito penale	265
6.3.3. (Segue) I rimedi straordinari anche nel rito tributario?	271
7. La disapplicazione delle sanzioni per incertezza normativa oggettiva	273

§ § §

Bibliografia	279
--------------------	-----

§ § §

Premessa

“τό διαλέγησθαι ἐστὶ τὸ μῆγιστον ἀγαθόν”

“Il dialogo è il sommo bene”

Socrate

“La prima condizione perché il dialogo sia possibile è il rispetto reciproco, che implica il dovere di comprendere lealmente ciò che l’altro dice”

Norberto Bobbio

Il titolo “*L’elusione tributaria nel dialogo tra corti europee*” racchiude in sé l’ambizioso – e forse financo temerario – traguardo che ci si proponeva di raggiungere con il presente lavoro, vale a dire, da un lato, individuare i confini della nozione teorica di “elusione” e, dall’altro, disegnare le linee di evoluzione degli strumenti approntati dall’ordinamento per contrastare questo fenomeno erosivo di materia imponibile.

Il perno attorno al quale ha ruotato la ricerca è indicato nella locuzione “*dialogo tra corti europee*”: l’indagine è stata infatti ancorata ai principi di diritto enunciati dalle Corti Superiori nazionali ed europee.

Secondo il vocabolario [Treccani.it](https://www.treccani.it)¹, un *διάλογος* è un confronto fra due o più persone. Parafrasandone l’etimo, si potrebbe definire come un ragionamento attraverso il quale raggiungere un risultato condiviso.

Il dialogo tra corti dovrebbe essere uno scambio di argomenti fra soggetti dotati di pari dignità e accettati dai

¹ È sterminata la dottrina scientifica su tale concetto pregiuridico: tentare di scegliere i testi maggiormente significativi sarebbe quasi oltraggioso.

rispettivi interlocutori ², un mezzo per costruire uno spazio giuridico comune ³.

L'obiettivo è stato raggiunto nella rete delle Corti Superiori europee?

A livello sistematico la risposta è solo parzialmente positiva, come ad esempio dimostra la resistenza che la Corte Costituzionale ha manifestato dall'elaborazione della cosiddetta "teoria dei controlimiti" fino ad oggi. Tra gli arresti più recenti, degna di nota è la sentenza n. 49 del 2015, ove la Consulta rivendica il ruolo di interlocutrice per una migliore interpretazione della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo ⁴.

² Cfr. G. DE VERGOTTINI, *Oltre il dialogo tra le Corti*, Bologna, Il Mulino, 2010, *passim*; A. TORRES PÉREZ, *Conflicts of Rights in the European Union. A Theory of Supranational Adjudication*, Oxford, Oxford University Press, 2009, 118 ss.

³ CORTE EDU, [Dialogue between judges, European Court of Human Rights, Council of Europe, 2014 Implementation of the judgments of the European Court of Human Rights: a shared judicial responsibility?](#), 2014.

⁴ “È perciò la stessa Cedu a postulare il carattere progressivo della formazione del diritto giurisprudenziale, incentivando il dialogo fino a quando la forza degli argomenti non abbia condotto definitivamente ad imboccare una strada, anziché un'altra. Né tale prospettiva si esaurisce nel rapporto dialettico tra i componenti della Corte di Strasburgo, venendo invece a coinvolgere idealmente tutti i giudici che devono applicare la Cedu, ivi compresa la Corte costituzionale. Si tratta di un approccio che, in prospettiva, potrà divenire ulteriormente fruttuoso alla luce del Protocollo addizionale n. 16 alla Convenzione stessa, ove il parere consultivo che la Corte Edu potrà rilasciare, se richiesta, alle giurisdizioni nazionali superiori è espressamente definito non vincolante (art. 5). Questo tratto conferma un'opzione di favore per l'iniziale confronto fondato sull'argomentare, in un'ottica di cooperazione e di dialogo tra le Corti, piuttosto che per

Assai significativa è pure una relazione del presidente emerito della Corte Costituzionale Franco Gallo ⁵, nella quale, pur affermandosi il valore aggiunto – ciò che la stessa Consulta chiama “*plus di tutela*” ⁶ – offerto dalla Cedu, si sottolineano le difficoltà di “*judicial transplant*” di alcune delle soluzioni prospettate dalla Corte di Strasburgo e le differenze esistenti fra il Giudice delle leggi e la Corte Edu, vale a dire 1) il “*differente rilievo del caso*” ⁷, 2) la diversità di “*tecniche argomentative e di*

l'imposizione verticistica di una linea interpretativa su questioni di principio che non hanno ancora trovato un assetto giurisprudenziale consolidato e sono perciò di dubbia risoluzione da parte dei giudici nazionali. [...] È, pertanto, solo un «diritto consolidato», generato dalla giurisprudenza europea, che il giudice interno è tenuto a porre a fondamento del proprio processo interpretativo, mentre nessun obbligo esiste in tal senso, a fronte di pronunce che non siano espressive di un orientamento oramai divenuto definitivo. Del resto, tale asserzione non solo si accorda con i principi costituzionali, aprendo la via al confronto costruttivo tra giudici nazionali e Corte Edu sul senso da attribuire ai diritti dell'uomo, ma si rivela confacente rispetto alle modalità organizzative del giudice di Strasburgo. Esso infatti si articola per sezioni, ammette l'opinione dissenziente, ingloba un meccanismo idoneo a risolvere un contrasto interno di giurisprudenza, attraverso la rimessione alla Grande Camera” (Corte Cost., 26 marzo 2015, n. 49).

⁵ F. GALLO, [Rapporti tra Corte Costituzionale e Corte Edu](#), 24 maggio 2012.

⁶ “*Il risultato complessivo dell'integrazione delle garanzie dell'ordinamento deve essere di segno positivo, nel senso che dall'incidenza della singola norma Cedu sulla legislazione italiana deve derivare un plus di tutela per tutto il sistema [nazionale] dei diritti fondamentali*” (Corte Cost., 4 dicembre 2009, n. 317).

⁷ “*Il caso esprime, perciò, solo la necessaria concretezza di un giudizio costituzionale, che ha però per oggetto la norma nella sua formulazione generale-astratta e che, pertanto, assume la*

strategia di legittimazione”⁸, 3) le modalità di “*esternazione del processo formativo della decisione*”⁹, nonché 4) l’uso del “*metodo comparativo*”¹⁰. I quattro elementi da ultimo elencati costituiscono in realtà gli strumenti argomentativi attraverso i quali la Corte Costituzionale solitamente esprime il proprio dissenso rispetto alle statuizioni della Corte Edu.

Mutatis mutandis, considerazioni analoghe possono essere svolte con riferimento ai rapporti tra le Giurisdizioni Superiori italiane e la Corte di Giustizia dell’Unione Europea.

Il “*dialogo tra corti europee*” è stato oggetto di ricerca attraverso lo studio di fonti, giurisprudenza e dottrina.

La consapevolezza che tali questioni sistematiche – pur relevantissime – travalicano i confini del settore scientifico-disciplinare IUS/12 ha indotto a circoscrivere l’uso degli approfondimenti realizzati come mero sostrato culturale su cui innestare l’indagine sull’elusione, vero oggetto di analisi nel presente lavoro.

Tornando al quesito concernente l’assetto della rete tra le Corti Superiori europee, anche la disamina della

fattispecie da cui sorge l’incidente di costituzionalità nella sua dimensione idealtipica, universalizzabile. Per la Corte Edu, invece, il caso è l’unica direzione di senso del dictum. La decisione, strettamente calibrata sulle vicende della fattispecie concreta, non aspira a definire massime di giudizio indefinitamente valide pro futuro” (F. GALLO, [Rapporti tra Corte Costituzionale e Corte Edu](#), cit.).

⁸ Il formalismo della Corte Costituzionale si contrappone all’approccio sostanzialista della Corte Edu.

⁹ L’assenza o la presenza di *dissenting* e *concurring opinion*.

¹⁰ Poco usato dalla Consulta e molto impiegato dalla Corte di Strasburgo.

giurisprudenza in materia di elusione ha condotto a un'amara conclusione.

Il preteso “dialogo tra corti europee” si è rivelato soltanto un *dialogo tra sordi*, una rappresentazione messa in scena dalla Corte di Cassazione al malcelato fine di dare una copertura giuridica alle proprie statuizioni.

Non si vuole – né si può – qui certo criticare questa scelta: al contrario essa appare per così dire giustificata dal lodevole fine di colmare un vuoto lasciato dal Legislatore.

A destare preoccupazione non sono le ragioni di questa invasione di campo realizzata dal potere giudiziario, quanto le sue conseguenze pregiudizievoli non soltanto per i contribuenti, ma anche – e forse soprattutto – per struttura, funzionamento e credibilità dell'ordinamento giuridico italiano.

§ § §

Dal punto di vista metodologico, nella consapevolezza che l'impostazione casistica non è sempre feconda di risultati, dalla sterminata giurisprudenza in materia di elusione sono state enucleate solo le pronunce ritenute più significative al fine di individuare i punti di emersione di questioni strutturali, ritenendo che scopo ultimo di ogni trattazione scientifica sia la costruzione di un *sistema*.

Secondo un approccio per così dire maieutico, da ciascun arresto si è tentato di portare gradualmente alla luce sia le criticità sia i punti di forza.

§ § §

La ricerca ha lo scopo di analizzare l'elusione tributaria da tre prospettive, la prima sostanziale, la seconda sanzionatoria, la terza processuale.

Questa tricotomia dell'indagine si riflette sull'articolazione dei capitoli.

Nel primo capitolo, delineati in via di prima approssimazione i confini delle condotte elusive, lo studio è condotto attraverso l'analisi degli strumenti di contrasto di matrice legislativa e giurisprudenziale. I secondi, in particolare, sono descritti seguendo l'evoluzione della giurisprudenza della Corte di Cassazione, la quale, dopo l'iniziale ricorso allo strumento civilistico della nullità del contratto, è giunta alla creazione di un principio generale antielusivo, mutuandolo – impropriamente – dal divieto di abuso del diritto europeo.

Corre l'obbligo di formulare una precisazione. La disamina dell'art. 37 *bis*, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 contiene due digressioni in merito al contraddittorio endoprocedimentale e alla motivazione dell'atto impositivo. Ciascuno dei due temi meriterebbe di essere oggetto di uno studio monografico a sé stante, ma la necessità di contenere la trattazione entro dimensioni ragionevoli induce a limitare l'esposizione ad alcuni cenni sulla rilevanza sistematica delle questioni *de quibus*.

Nel secondo capitolo l'indagine è focalizzata sulla rilevanza dell'elusione tributaria ai fini dell'applicabilità delle sanzioni amministrative e penali.

Dopo una breve ricognizione normativa, sono ricostruite le soluzioni individuate dalla dottrina e dalla giurisprudenza.

In conclusione, si tenta di risolvere la questione attraverso il suo inquadramento nell'ambito del diritto punitivo.

L'obiettivo che si persegue nel terzo capitolo è quello di verificare se sia configurabile, in capo al giudice tributario, il potere di rilevare *ex officio* la violazione del principio generale antielusivo di matrice pretoria, nonché, nel caso di stimata rilevabilità *ex officio*, quali siano le forme di esercizio di tale potere, vale a dire se il giudice tributario debba previamente sottoporre la questione alle parti ovvero se possa definirla senza attivare un contraddittorio specifico.

Anche se alla luce della novella (cfr. *infra*) queste problematiche possono forse ritenersi superate con riferimento all'elusione, esse rimangono attuali perché riguardano ogni strumento accertativo e toccano elementi strutturali del processo tributario.

§ § §

È (quasi) giunto a conclusione il processo di codificazione della clausola antielusiva generale, sfociato nella legge delega n. 23 del 2014 e nel decreto delegato sulla cosiddetta "*certezza del diritto*". Ad esso è espressamente dedicata l'ultima parte del primo capitolo (§§ 5 ss.).

Nel momento in cui si va in stampa il decreto delegato non è ancora stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale, né è ovviamente ancora possibile dar conto delle opinioni delle più autorevoli voci della dottrina in merito. Ciononostante già a prima lettura possono essere formulate alcune

considerazioni sulla novella, alcune positive e altre di segno critico.

Nel primo senso si deve salutare con favore la scelta del Legislatore di conferire certezza all'ordinamento giuridico inserendo al suo interno una clausola antielusiva generale, cui viene espressamente riconosciuta portata residuale rispetto alle cosiddette norme impositive con *ratio* antielusiva.

Così facendo sono stati spazzati via in un sol colpo i dubbi interpretativi circa l'estensione dell'ambito di operatività dell'art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973 e la compatibilità con l'art. 23 Cost. del divieto di abuso del diritto di matrice pretoria.

Altrettanto favorevolmente devono essere accolte la scelta di vietare la rilevabilità *ex officio* e l'estensione della disciplina procedimentale originariamente contemplata dalla clausola antielusiva speciale *ex art. 37 bis*, d.p.r. n. 600 del 1973 per le sole rettifiche in materia di rettifica dei redditi.

Desta tuttavia perplessità il fatto che la rimodulazione del termine di decadenza in caso di invito al contraddittorio in prossimità alla sua scadenza sia circoscritta al solo accertamento dell'elusione, creando ciò una asimmetria rispetto al cosiddetto "*accertamento anticipato*".

Questo deficit di coordinamento è reiterato con riferimento alla disciplina degli interpelli antielusivi. Ne sono previsti due: uno è disciplinato nel decreto delegato sulla "certezza del diritto" e riguarda le norme impositive con *ratio* antielusiva, l'altro è regolato nel nuovo art. 10 *bis*, l. 27 luglio 2000, n. 212 e concerne la clausola antielusiva generale.

A ciò si aggiunga che tali norme dovrebbero essere collegate con quelle contenute nel decreto delegato che sarà specificatamente dedicato all'istituto dell'interpello.

Last but not least, appare quantomeno bislacca la scelta di sanzionare l'omessa presentazione dell'interpello, trattandosi di mera facoltà del contribuente.

Passando dalle questioni procedimentali e processuali a quelle sostanziali, la “nuova” definizione di condotte elusive non pare risolvere le problematiche esegetiche esistenti.

Anziché attingere al patrimonio giuridico anglosassone, sarebbe stato forse più semplice fare tesoro dei risultati interpretativi già maturati all'interno dei confini del Belpaese, limitandosi a rendere di portata generale la clausola antielusiva cristallizzata nell'art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973 (i.e. modificandone la collocazione e rimuovendo l'elencazione di cui al comma 3).

Oltre a ciò sembra che la nuova disciplina, oltre a riproporre la questione concernente l'appiattimento concettuale dell'elusione sul legittimo risparmio d'imposta, introduca nuovi elementi di incertezza con un fraseggio quantomeno arzigogolato, questa volta confondendo la premessa logica (la condotta è abusiva) con la sua conseguenza (la condotta è inefficace).

Ultima ma non meno importante questione è quella relativa alla sanzionabilità delle condotte elusive.

Anche se la riforma ne esclude *expressis verbis* la rilevanza penale, le critiche avanzate in passato dalla dottrina rimangono attuali, ora come allora mancando una disposizione che consenta di qualificare l'elusione quale atto illecito.

Alla luce di quanto *supra* sembra ragionevole concludere che, nonostante la riforma in atto, la disciplina dell'elusione si mantiene “*fieramente oscura e difficile*”¹¹ e rimangono purtroppo attuali le questioni esegetiche cui è dedicato questo lavoro.

¹¹ F. RABELAIS, *Gargantua et Pantagruel*.

Elusione tributaria: un gioco tra sostanza e procedimento

SOMMARIO: 1. La nozione di “elusione”. – 2. Il contrasto dell’elusione: gli strumenti legislativi. – 2.1.L’art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973: il presupposto del “vantaggio indebito”. – 2.1.1. (Segue) Principi generali *versus* norme specifiche. – 2.2. Il procedimento: la richiesta di chiarimenti. – 2.2.1. (Segue) La motivazione dell’avviso di accertamento. – 2.2.2. (Segue) Iscrizione a ruolo, rimborso e interpello. – 3. Gli strumenti di matrice pretoria. – 3.1. Il ricorso agli strumenti civilistici. – 3.2. L’abuso del diritto europeo. – 3.2.1. (Segue) Le elaborazioni della Corte di Giustizia dell’Unione Europea. – 3.3. Dall’abuso del diritto europeo alla creazione pretoria di un principio generale antielusivo interno. – 4. Considerazioni critiche. – 4.1. Il divieto di abuso del diritto europeo al di fuori delle materie armonizzate. – 4.2. La riserva di legge *ex art.* 23 Cost.. – 4.3. L’impropria sovrapposizione dell’elusione al lecito risparmio d’imposta. – 4.4. Il ruolo delle cosiddette “valide ragioni economiche”. – 4.5. L’impropria sovrapposizione dell’elusione all’evasione. – 5. La codificazione della clausola antielusiva generale. – 5.1. I tentativi falliti. – 5.2. La legge delega n. 23 del 2014. – 5.2.1. (Segue) La raccomandazione della Commissione Europea sulla pianificazione fiscale aggressiva nel settore dell’imposizione diretta. – 5.3. Il decreto delegato sulla certezza del diritto. – 5.3.1. (Segue) Osservazioni sulla *sedes materiae*. – 5.3.2. L’unificazione di elusione e abuso del diritto. – 5.4. L’art. 10 *bis* dello Statuto dei diritti del contribuente. – 5.4.1. I “nuovi” presupposti della clausola antielusiva generale. – 5.4.2. La richiesta di chiarimenti e la motivazione dell’atto impositivo. – 5.4.3. Riscossione, rimborso e interpello.

1 La nozione di “elusione”

Secondo il vocabolario Treccani.it ¹ “eludere” significa “*sottrarsi, con malizia o con astuzia, a un dovere, a un impegno e simili*”. L’etimo è il latino “*ludĕre*” vale a dire “giocare”.

L’elusione tributaria consiste anch’essa in una sorta di gioco: se si vuole usare una metafora calcistica, il contribuente che voglia fare goal (pagare meno tributi o addirittura azzerarli) parte all’attacco scartando i difensori avversari con uno o più *dribbling* senza commettere alcun fallo che l’arbitro possa sanzionare estraendo il cartellino ma tenendo un comportamento antisportivo. Traslando questa immagine in ambito tributario, per raggiungere un certo risultato economico il contribuente non applica la disciplina che è tipica della fattispecie concreta, ma quella che gli garantisce la riduzione o l’azzeramento del carico fiscale. Non è occultata materia imponibile, ma tutto avviene “alla luce del sole”.

L’elusione fiscale occupa uno spazio intermedio tra il lecito risparmio d’imposta e l’evasione.

Il lecito
risparmio
d’imposta

Nel lecito risparmio d’imposta (o pianificazione fiscale), il contribuente evita un trattamento tributario più oneroso, avvalendosi di una soluzione giuridica fiscalmente più favorevole, considerata dall’ordinamento strutturalmente di pari dignità. Il Legislatore disciplina – o implicitamente autorizza – una pluralità di comportamenti economico-sostanziali tra loro fungibili, permettendo al contribuente, che voglia porre in essere una certa attività, di scegliere lo strumento giuridico che meglio soddisfa le proprie

¹ <http://www.treccani.it/vocabolario/eludere/>.

esigenze contrattuali ed operative. Qualora l'obiettivo economico perseguito possa essere raggiunto mediante una molteplicità di regimi giuridici, la scelta viene operata anche in funzione del trattamento tributario previsto per ciascuno di essi: in linea di principio è quindi legittimo realizzare la fattispecie che garantisca il minor onere tributario. Quando il risparmio è conseguito utilizzando regimi strutturali, cioè consapevolmente voluti e previsti dal Legislatore², l'ordinamento tributario non predispone alcuno strumento che consenta all'Amministrazione finanziaria di esigere l'imposta dovuta secondo la disciplina meno vantaggiosa.

L'elusione è attuata attraverso artifici giuridici effettuati senza alcuna falsità materiale o ideologica, come nel lecito risparmio d'imposta³, ma si caratterizza per il fatto di produrre risultati che contrastano con i principi del sistema fiscale. Il contribuente aggira la fattispecie legale allo scopo di ridurre o eliminare l'onere fiscale tipicamente riconducibile all'operazione economica attuata, senza tuttavia realizzare una palese violazione di legge: in buona sostanza, per conseguire un determinato risultato economico, egli non pone in essere la fattispecie giuridica che gli è propria, ma una equivalente, alla quale è collegato un trattamento fiscale più mite, sfruttando la non perfetta corrispondenza tra *littera* e *ratio legis*: nelle

² R. LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, VIII ed., Milano, Giuffré, 2005, 102.

³ Secondo M. BEGHIN, *La Cassazione prosegue nell'opera di "cesellatura" della nozione di abuso del diritto*, nota a Cass., sez. trib., 26 febbraio 2010, n. 4737, in *Corr. trib.*, 2010, 1348, "il soggetto che elude non occulta ricchezza, la quale emerge, invece, attraverso una sequenza negoziale diversa rispetto ad altra sequenza che avrebbe generato [...] un maggior peso fiscale sull'operazione".

condotte elusive, il contribuente “*si avvale [...] di un’«anomalia» o di un’incoerenza nel sistema [...] dovute, tuttavia, al sistema stesso*”⁴.

L’evasione

L’evasione è un “*inadempimento (colpevole) della pretesa tributaria già validamente sorta attraverso la realizzazione della fattispecie*”⁵, realizzato attraverso la *violazione diretta* di norme fiscali: il contribuente pone in essere il presupposto d’imposta, ma si sottrae ai propri obblighi, omettendo di versare il tributo dovuto.

Il concetto di “elusione” si avvicina a quello di “evasione”, perché è anch’esso connotato da un elemento negativo: “eludere” significa aggirare l’obbligo di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva *ex art. 53 Cost.*⁶, attraverso la “*realizzazione di un risultato economico in una forma giuridica anormale, ad esso non corrispondente*”⁷. Se ne distingue per le modalità con cui è conseguito l’indebito vantaggio tributario: la *violazione* della norma non è diretta, ma *mediata*. Come recita il brocardo attribuito al

⁴ Cfr. conclusioni dell’avvocato generale Mazák del 30 settembre 2010, causa C-277/09, *RBS Deutschland Holdings GmbH*, § 76.

⁵ A. HENSEL, *Diritto tributario*, trad. it. di D. JARACH, Milano, Giuffré, 1956, 146.

⁶ F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in L. PERRONE e C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2006, 55, rileva che “*il dovere di concorrere alle spese pubbliche è dovere inderogabile di solidarietà ed è dovere etico. L’evasione e l’elusione significano sottrarsi al dovere di generale contribuzione, creando non solo disuguaglianze, ma addirittura il mantenimento del più ricco da parte del più povero, stravolgendo il fine di giustizia nella contribuzione che è alla base dell’art. 53 Cost.*”.

⁷ A. HENSEL, *Diritto tributario*, *cit.*, 148, nota (164).

giureconsulto Paolo, “*contra legem facit qui id facit quod lex prohibet, in fraudem legis vero qui salvis verbis sententiam eius circumvenit*” (D. I.3.29): pur nel rispetto della *littera legis*, se ne disattende la *ratio*.

La differenza tra evasione ed elusione è sfuggente ma esiste: mentre nell’evasione si ha la violazione diretta delle norme che pongono l’obbligo fiscale (ad esempio realizzata deducendo dal reddito un certo importo quale costo inerente l’esercizio dell’attività d’impresa, mentre si tratta di una spesa personale), nell’elusione il contribuente rispetta la lettera della legge (*littera legis*) ma ne viola la ragion d’essere, lo spirito, la finalità naturale per soddisfare la quale essa esiste (*ratio legis*).

Esempi di elusione sono l’uso di sequenze contrattuali anomale come il cosiddetto “*dividend washing*”⁸, oppure la cosiddetta “bara fiscale”⁹.

2 Il contrasto dell’elusione: gli strumenti legislativi

Al fine di avversare i comportamenti elusivi sono state elaborate varie soluzioni: giova pertanto tratteggiarne brevemente i lineamenti fondamentali.

Norme
impositive
con *ratio*
antielusiva

⁸ Oggi contrastato dall’art. 109 Tuir, il cosiddetto *dividend washing* consiste nell’acquisto di partecipazioni in prossimità della data di stacco della cedola, seguito dalla cessione dei titoli dopo l’incasso del dividendo.

⁹ Vale a dire la fusione tra una società carica di perdite e una società profittevole realizzata al solo fine di utilizzare le perdite della prima per abbattere il reddito imponibile della seconda, adesso ostacolata dalle limitazioni al riporto delle perdite *ex art. 84 Tuir*.

Il Legislatore tributario italiano ha introdotto nell'ordinamento che individuano il presupposto impositivo la cui antielusività non è esplicita, ma risiede nella *ratio*. Tra le norme impositive con funzione antielusive si annoverano numerose disposizioni del Tuir, come l'art. 88, comma 5 (cessione del contratto di locazione finanziaria), l'art. 110, comma 7 (trasferimenti infragruppo), l'art. 110, commi 10 e 11 (operazioni con soggetti residenti in territori extra-UE, aventi un regime fiscale privilegiato), l'art. 167 (operazioni con imprese estere controllate, le cosiddette "controlled foreign companies" o "c.f.c."), gli artt. 172, comma 7, e 173, comma 10 (riporto delle perdite nella fusione e nella scissione di società).

Il principale inconveniente di questa via è rappresentato dal fatto che il Legislatore interviene soltanto dopo che il contribuente ha escogitato l'*escamotage elusivo*, in un'affannosa [rincorsa al Bianconiglio](#): ciò vuol dire che l'ingegnoso contribuente che ha inventato il marchingegno non potrà essere colpito, valendo la norma impositiva emendata soltanto per il futuro. Questo è stato il caso delle operazioni di *dividend washing* realizzate anteriormente all'introduzione della disciplina antielusive sul riporto delle perdite *ex art. 84 Tuir*, osteggiate dalla giurisprudenza di legittimità in un primo momento con lo strumento civilistico della nullità del contratto *ex art. 1418, comma 2, c.c.* per mancanza di causa ovvero perché in frode alla legge, in un secondo momento con l'applicazione di un principio generale antielusive riconducibile al divieto dell'abuso del diritto¹⁰.

Clausole
antielusive

¹⁰ Vedi *infra*.

Al fine di superarne gli inconvenienti supra menzionati, alle norme con *ratio* antielusiva si affiancano norme a contenuto espressamente antielusivo, le quali non intervengono al livello dell'individuazione del presupposto impositivo, ma agiscono nella fase procedimentale, attribuendo all'Amministrazione finanziaria il *potere* di qualificare come elusiva una determinata operazione e di imporre il pagamento del tributo eluso.

Lo strumento della clausola antielusiva può essere declinato secondo diverse latitudini mediante attribuzione di una efficacia di portata generale oppure circoscritta a determinati settori o fattispecie.

In alcuni ordinamenti europei è presente una clausola antielusiva *generale*¹¹: in Germania, ad esempio, la *Generalklausel*, già introdotta dall'art. 10 della legge generale tributaria tedesca del 1919 (*Reichsabgabenordnung*)¹², è attualmente contenuta nel § 42 dell'*Abgabenordnung*¹³. Nell'ordinamento italiano il

¹¹ Cfr. Z. PREBBLE, J. PREBBLE, *Comparing the General Anti-Avoidance Rule of Income Tax Law with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law*, in *Bulletin for international taxation*, 2008, 151 ss.; A. MANZITTI ET ALII, *Abuse of Tax Law across Europe*, in *Ec Tax Review*, 2010, 85 ss.

¹² S. MARTINENGO, *L'abuso del diritto in Germania e il § 42 dell'Abgabenordnung*, in *Rass. trib.*, 2010, 659 ss.

¹³ "1. Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ist der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. Anderenfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2 so, wie er bei einer den wirtschaftliche Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung ersteht. 2. Ein Missbrauch

Legislatore tributario fino ad ora ¹⁴ non ha introdotto una clausola antielusiva generale, ma soltanto clausole antielusive *speciali*.

L'art. 20 T.U.
Registro

Mentre buona parte della dottrina nega l'esistenza di norme antielusive in materia di imposta di registro ¹⁵, la giurisprudenza di legittimità ¹⁶ attribuisce una valenza

liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind" ("1. La legge tributaria non può essere elusa attraverso un abuso del potere di scelta delle forme giuridiche. Se gli elementi di fatto di un negozio integrano la fattispecie prevista da una specifica norma tributaria che ha lo scopo di impedire l'elusione fiscale, le conseguenze giuridiche si conformano a quella norma. Negli altri casi dalla sussistenza di un abuso nel senso del secondo comma deriva la pretesa tributaria che sorgerebbe davanti a [l'utilizzo di] una forma giuridica adeguata alle pratiche economiche. 2. Sussiste un abuso quando viene scelta una forma giuridica inadeguata che, rispetto a una forma adeguata, porta a un vantaggio tributario non previsto dalla legge per il soggetto di imposta o per un terzo. Ciò non vale qualora il soggetto di imposta provi che la forma prescelta è giustificata da motivi extratributari rilevanti nel quadro complessivo del rapporto" – per la traduzione si ringraziano i dottori Giuseppe De Cristofaro e Marco Viani).

¹⁴ Vedi *infra*.

¹⁵ Cfr. M. CERRATO, *Elusione fiscale ed imposizione indiretta nelle operazioni societarie*, in G. MAISTO (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2009, 387 ss.

¹⁶ Per una rassegna su tale orientamento si rinvia a G. ZIZZO, *Sull'elusività del conferimento di azienda seguito dalla cessione della partecipazione*, in *Giust. trib.*, 2008, 277 ss.

antielusiva all'art. 20 T.U. registro, il quale, sotto la rubrica "*Interpretazione degli atti*", statuisce che "*l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente*". Analoga disposizione era già contenuta nell'art. 19, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 634, nonché nell'art. 8, r.d. 30 dicembre 1923, n. 3269, secondo cui "*le tasse sono applicate secondo l'intrinseca natura e gli effetti degli atti o dei trasferimenti, se anche non vi corrisponda il titolo o la forma apparente [...]*"¹⁷.

L'art. 37 bis
d.p.r. n. 600
del 1973

Per quanto attiene l'accertamento delle imposte sui redditi, la disciplina *de qua* è cristallizzata nell'art. 37 bis, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'art. 7, comma 1, d.lgs. 8 ottobre 1997, n. 358; analoga disciplina era in precedenza contenuta nell'art. 10, l. 29 dicembre 1990, n. 408¹⁸.

Secondo tale norma, "*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*

¹⁷ Su tale disciplina si segnalano i contributi di A. BERLIRI, *Le leggi di registro*, IV ed., Milano, Giuffrè, 1960, *passim*; A. UCKMAR, *La legge del registro: commento teorico pratico*, Padova, Cedam, 1958, *passim*; A. UCKMAR, V. UCKMAR, *Il codice delle leggi di registro*, III ed., Padova, Cedam, 1965, *passim*.

¹⁸ S. CIPOLLINA, *Elusione fiscale ed abuso del diritto: profili interni e comunitari*, in *Giur. it.*, 2010, 1724 ss., osserva che in entrambe le disposizioni si "*innesta il modello della clausola generale antielusiva sul metodo analitico tipico della scrittura normativa fiscale*".

dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti” (comma 1).

L'Amministrazione finanziaria “disconosce i vantaggi tributari conseguiti [...], applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione” (comma 2).

L'applicazione di queste regole è subordinata al fatto che siano utilizzate una o più delle operazioni elencate al comma 3, vale a dire: trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili (lett. *a*); conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende (lett. *b*); cessioni di crediti (lett. *c*); cessioni di eccedenze d'imposta (lett. *c*); operazioni di cui al d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 544, recante disposizioni per l'adeguamento alle direttive comunitarie relative al regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni, nonché il trasferimento della residenza fiscale all'estero da parte di una società (lett. *e*); operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni e le classificazioni di bilancio, aventi ad oggetto i beni e i rapporti di cui all'art. 81, comma 1, lett. da *c*) a *c quinquies*), Tuir (lett. *f*); cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra i soggetti ammessi al regime della tassazione di gruppo *ex art. 117 Tuir* (lett. *f bis*); pagamenti di interessi e canoni *ex art. 26 quater*, d.p.r. n. 600 del 1973, qualora detti pagamenti siano effettuati a soggetti controllati direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in uno Stato dell'Unione Europea (lett. *f ter*); pattuizioni intercorse tra società controllate e collegate *ex art. 2359 c.c.*, una delle quali avente sede legale in uno Stato o territorio diverso da quelli di cui al

decreto ministeriale emanato ai sensi dell'art. 168 *bis* Tuir, aventi ad oggetto il pagamento di somme a titolo di clausola penale, multa, caparra confirmatoria o penitenziale (lett. *f quater*).

2.1 L'art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973: il presupposto del “vantaggio indebito”

La clausola antielusiva speciale opera qualora sussistano *congiuntamente* le seguenti condizioni: 1) siano stati posti in essere atti, fatti e negozi, anche collegati tra loro, “*diretti [...] ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti*”; 2) tali atti, fatti e negozi siano “*diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento*”; 3) tali atti, fatti e negozi siano “*privi di valide ragioni economiche*”.

L'aggirament
o di principi
fondamentali

Il nucleo essenziale di questa disciplina antielusiva risiede nel conseguimento di un vantaggio tributario indebito attraverso l'aggiramento dei principi fondamentali e sistematici dell'ordinamento tributario: essa “*colpisce solo le scappatoie, gli escamotages, con i quali il contribuente non si limita a scegliere lo strumento fiscalmente meno oneroso tra quelli che il sistema strutturalmente gli offre, ma costruisce a proprio uso e consumo un marchingegno, che non è qualcosa di strutturale, ma un insieme di istituti e frammenti di norme assemblati per l'occasione; se il risparmio d'imposta provocato da questo stratagemma stride rispetto ai principi del sistema, il vantaggio diventa*

«indebito» e la norma antielusiva può scattare, sussistendone le altre condizioni”¹⁹.

Relazione
governativa

Anche nella Relazione governativa allo schema di d.lgs. n. 358 del 1997, si afferma che il fulcro del comportamento elusivo consiste nella “*utilizzazione di scappatoie formalmente legittime*” con cui conseguire, “*attraverso l’aggiramento di regimi fiscali tipici, [...] vantaggi che il sistema non consente e indirettamente disapprova*”: le norme antielusione “*scattano solo quando l’abuso di questa libertà dà luogo a manipolazioni, scappatoie e stratagemmi, che – pur formalmente legali – finiscono per stravolgere i principi del sistema*”.

Prassi

La stessa Amministrazione finanziaria ha riconosciuto che “*il concetto di aggiramento implica il ricorso ad un disegno del contribuente volto al raggiungimento di un risultato disapprovato dai principi cui si ispira l’ordinamento tributario*”²⁰.

La
giurisprudenz
a europea

Il carattere indebito del risparmio fiscale, conseguente all’aggiramento di regole cardinali del sistema tributario, è valorizzato anche dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell’Unione Europea, dalla quale il disconoscimento dei vantaggi fiscali conseguiti mediante l’abuso del diritto europeo è sempre stato ricondotto alla *asistematicità* delle operazioni poste in essere, ovvero alla loro contrarietà rispetto ai *principi fondamentali* che

¹⁹ R. LUPI, *Armi più chiare contro l’elusione*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, I, 202.

²⁰ Risoluzione del 23 marzo 2001, n. 32/E.

promanano dalla normativa europea e dalla legislazione nazionale che la traspongono²¹ o che ad essa deve conformarsi²².

2.1.1 (Segue) Principi generali *versus* norme specifiche

Tale impostazione è stata accolta da parte della dottrina²³, la quale ad esempio annovera, tra i principi del sistema tributario, la tassazione delle plusvalenze latenti al momento della chiusura del ciclo fiscale d'impresa, il divieto di commercio delle perdite, il divieto di conseguire maggiori valori fiscali a fronte di operazioni societarie neutre *et cetera*²⁴. Al contrario, altra parte degli studiosi qualifica un comportamento come elusivo soltanto qualora l'indebito risparmio d'imposta sia stato conseguito mediante l'aggiramento di una specifica norma impositiva²⁵. A sommosso parere di chi scrive, il contrasto tra i descritti orientamenti dottrinali è in realtà meramente apparente.

²¹ Corte di Giustizia, 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax*, *infra*; Corte di Giustizia, 5 luglio 2007, causa C-321/05, *Kofoed*, *infra*.

²² Corte di Giustizia, 12 settembre 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes plc e Cadbury Schweppes Overseas Ltd*, *infra*.

²³ Si vedano, ad esempio, D. STEVANATO, *Elusione: "l'impero (della legge) colpisce ancora"*, in *Dialoghi trib.*, 2008, f. 6, 17 e s.; G. MARONGIU ET ALII, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2009 (ristampa), 28.

²⁴ Così R. LUPI, *Diritto tributario. Parte generale, cit.*, 102, testo e nota (39), e 106, testo e nota (48).

²⁵ Cfr. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, Giuffrè, 2007, 227 ss.; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, IX ed., Torino, Utet, 2006, 259 e s., testo e nota (27).

In teoria generale del diritto si usa distinguere tra principi generali (o fondamentali) e norme specifiche (o particolari). È incerta la linea di demarcazione tra i due insiemi, mancando nell'uso comune un solo concetto di principio. Vi è tuttavia concordanza di opinione sul fatto che i principi generali si distinguono dalle norme specifiche non per il loro contenuto o per la loro struttura, quanto piuttosto per la posizione che rivestono nell'ordinamento o in un qualche suo particolare settore²⁶: nella struttura dei sistemi giuridici i principi generali sono quelle norme che vengono considerate come *fondamento* (fondamento politico-ideologico, logico-deduttivo, assiologico, teleologico oppure, più genericamente, fondamento giustificativo) di un insieme di altre norme già emanate o da emanare²⁷. I principi sono norme “fondamentali” in un duplice senso, sia perché danno fondamento e/o giustificazione ad altre norme²⁸, sia

²⁶ R. GUASTINI, *L'interpretazione dei documenti normativi*, Milano, Giuffrè, 2014, 199 ss.

²⁷ C. LUZZATI, *La vaghezza delle norme*, Milano, Giuffrè, 1990, 262.

²⁸ Ad esempio “una norma N1 è fondamento di un'altra norma N2, allorché N1 è più generale di N2, talché N2 può essere logicamente dedotta da N1, eventualmente con l'aggiunta di opportune, ulteriori, premesse (in questi casi si suole dire che la norma N2 costituisce «espressione», «specificazione», o «applicazione» del principio N1. In un secondo senso, una norma N1 è fondamento di un'altra norma N2, allorché N2 costituisce «attuazione» di N1; ciò accade quando N1 è una norma teleologica, ossia una norma che prescrive un fine ed N2 è un

perché non richiedono a loro volta fondamento o giustificazione, essendo percepiti come intrinsecamente giusti o “«*caratterizzanti*» dell’ordinamento o di una sua parte, essenziali alla sua identità o fisionomia”²⁹. Alla luce di tali considerazioni la contrapposizione tra principi generali e norme specifiche si traduce in quella tra norme fondamentali e norme secondarie: le prime costituiscono le parti portanti dell’edificio giuridico, mentre le seconde ne sono gli elementi accessori.

La clausola antielusiva colpisce l’aggiramento delle sole norme fondamentali, alcune delle quali sono espressamente cristallizzate in un enunciato legislativo³⁰, mentre altre affiorano da esso in chiaroscuro³¹, perché racchiuse implicitamente all’interno di norme specifiche quali loro presupposti o conseguenti ad altre norme fondamentali di tal fatta. Se la condotta elusiva potesse essere contrastata soltanto qualora il vantaggio fiscale fosse ottenuto aggirando una specifica norma impositiva, sarebbero svuotate di efficacia le clausole antielusive: esse infatti non sono altro che uno strumento di accertamento residuale rispetto alle norme impositive con *ratio*

mezzo per il conseguimento di quel fine” (R. GUASTINI, *L’interpretazione dei documenti normativi*, cit., 204).

²⁹ R. GUASTINI, *L’interpretazione dei documenti normativi*, cit., 204.

³⁰ Cfr. l’art. 1, l. n. 212 del 2000, secondo cui “*le disposizioni della presente legge costituiscono principi generali dell’ordinamento tributario*”, come tali applicabili a qualsiasi istituto di natura tributaria.

³¹ Queste considerazioni trovano conferma nell’opinione secondo cui i principi generali del diritto tributario possono essere applicati analogicamente quando siano enunciati per un tributo ma non per altri, come nel caso del divieto di doppia imposizione (cfr. F. TESAURO, *Compendio di diritto tributario*, II ed., Torino, Utet, 37).

antielusiva. Condizionare l'operatività delle prime all'aggiramento delle seconde significherebbe ridurre l'ambito di funzionamento fino a farlo addirittura coincidere con quello delle seconde.

2.2 Il procedimento: la richiesta di chiarimenti

L'art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973 delinea un procedimento *ad hoc* per l'esercizio del potere di disconoscimento dei vantaggi tributari derivanti da condotte elusive.

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 sessanta giorni dalla data di ricezione della richiesta stessa, nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2 (comma 4). Fermo restando quanto disposto dall'art. 42, d.p.r. n. 600 del 1973, l'atto impositivo deve essere specificatamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente (comma 5).

Ordinanza n.
24739 del
2013

Nonostante la disciplina *de qua* abbia un significato lapalissiano e la sua *ratio* di tutela sia oltremodo condivisibile, con l'ordinanza n. 24739 del 2013³² la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione ha sollevato

³² Cass., sez. trib., 5 novembre 2013, n. 24739, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 47 ss., con nota di G. FRANSONI, *La diversa disciplina procedimentale dell'elusione e dell'abuso del diritto: la Cassazione vede il problema, ma non trova la soluzione*; in *Corr. trib.*, 2014, 29 ss., con nota di F. TUNDO, *Illegittimo il diritto al contraddittorio nell'accertamento antielusivo per disparità con l'abuso del diritto?*.

ex officio la questione di legittimità costituzionale dell'art. 37 bis, comma 4, d.p.r. n. 600 del 1973, laddove si sanziona con la nullità l'avviso di accertamento antielusivo che non sia stato preceduto dalla richiesta di chiarimenti nelle forme e nei tempi ivi prescritti.

Nel caso *sub iudice*, l'avviso di accertamento, con il quale era stata ripresa a tassazione materia imponibile per più di 760 milioni di euro dedotta da una banca come perdita su cessione di crediti, era stato notificato poco prima dello spirare del termine dilatorio di giorni sessanta giorni.

Secondo il Giudice di legittimità la nullità stabilita dal comma 4 sarebbe “*distonica rispetto al «diritto vivente» e creatrice di irragionevoli disparità di trattamento*”. La clausola antielusiva cristallizzata nel decreto sull'accertamento sarebbe speciale rispetto a quella generale elaborata dalla giurisprudenza di legittimità facendo leva sul c.d. divieto di abuso del diritto di matrice europea: anche se “*in entrambi casi il fondamento della ripresa è costituito da un vantaggio fiscale che, per mancanza di causa economica, diventa indebito*”, “*irrazionalmente, soltanto per la ripresa antielusiva ai sensi dell'art. 37 bis cit. è legge che le forme del preventivo contraddittorio debbano esser seguite sub poena nullitatis*”. La pretesa irragionevolezza sarebbe confermata da “*altre norme che, nella comune interpretazione, consentono l'inopponibilità di negozi elusivi, ma senza che però vi sia un'analoga previsione di nullità per difetto di forme del contraddittorio*”, in particolare l'art. 20 T.U. Registro, nonché dalla natura officiosa della rilevabilità delle fattispecie elusive ad opera del giudice, che implica l'impossibilità di instaurare un contraddittorio preventivo tra l'amministrazione finanziaria e il contribuente.

Il Giudice *a quo* rileva inoltre che l'art. 53 Cost., imponendo l'adempimento delle obbligazioni tributarie da parte dei consociati, esige altresì che il contraddittorio endoprocedimentale abbia carattere di effettività sostanziale e non sia meramente formalistico: nel caso di specie, il mero difetto di forma del contraddittorio – nel caso di specie particolarmente lieve – comporterebbe l'invalidità dell'atto impositivo. Ciò contrasterebbe altresì con l'indirizzo giurisprudenziale secondo cui la nullità della notifica dell'atto fiscale si considera sanata per raggiungimento dello scopo *ex art. 156, comma 3, c.p.c.* quando il contribuente impugni correttamente l'atto.

La Sezione Tributaria rileva infine che la norma non sembra suscettibile di interpretazioni adeguatrici in ragione della perentoria formulazione della comminatoria di nullità, “*diretta proprio a protezione delle forme del preventivo contraddittorio*”.

Corte
Costituzional
e n. 132 del
2015

Con la sentenza n. 132 del 2015, la Consulta ha dichiarato l'infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 37 *bis*, comma 4, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, sollevata dalla Sezione Tributaria della Corte di Cassazione in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost.

La Corte Costituzionale ritiene infondata la questione sollevata in relazione all'art. 3 Cost.

Nel lamentare la violazione dell'art. 3 Cost., la Sezione Tributaria individua come *tertium comparationis* da un lato il principio generale antielusivo di matrice pretoria, dall'altro l'art. 20 T.U. Registro.

Quanto al primo profilo, la Consulta osserva che la censura presuppone che la nullità dell'atto non preceduto dal

contraddittorio non operi per le fattispecie elusive non riconducibili alla clausola antielusiva speciale *ex art. 37 bis*, d.p.r. n. 600 del 1973 e soggette al solo divieto generale dell'abuso del diritto. Tale presupposto logico è in contrasto con la consolidata giurisprudenza di legittimità secondo cui le garanzie procedurali espressamente cristallizzate per la clausola antielusiva speciale operano anche in relazione a quella generale³³. Si tratta di un indirizzo che si salda con alcune importanti pronunce delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione in tema di accertamento anticipato *ex art. 12*, comma 7, l. 27 luglio 2000, n. 212³⁴ e iscrizione dell'ipoteca su beni immobili ai sensi dell'art. 77, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602³⁵.

La Consulta nega che sia un idoneo *tertium comparationis* l'art. 20 T.U. Registro, a mente del quale *“l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente”*. Pur non intervenendo sulla *vexata quaestio* relativa alla qualificazione di tale disciplina come antielusiva, la Corte

³³ Cass., sez. trib., 14 gennaio 2015, n. 406, in *CED Cass.*, non massimata.

³⁴ Cass., sez. unite civ., 29 luglio 2013, n. 18184, in *Rass. trib.*, 2013, 1129 ss., con nota di F. TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*; in *GT – Riv. giur. trib.*, 2013, 843 ss., con nota di G. TABET, *Spunti controcorrente sulla invalidità degli accertamenti “ante tempus”*; in *Corr. trib.*, 2013, 2825 ss., con nota di F. TUNDO, *Illegittimo l'atto impositivo emesso “ante tempus”: le Sezioni Unite chiudono davvero la questione?*.

³⁵ Cass., sez. unite civ., 18 settembre 2014, n. 19667, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2014, 937 ss., con nota di F. TUNDO, *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di previsione normativa*.

Costituzionale osserva che “*la mancanza dell’espressa previsione, in essa, del contraddittorio anticipato non sarebbe comunque d’ostacolo all’applicazione del principio generale di partecipazione del contribuente al procedimento*”.

Secondo la Consulta è impertinente anche l’ulteriore riferimento alla natura officiosa della rilevabilità delle fattispecie elusive ad opera del giudice, trattandosi di istituti tra loro non omogenei, l’uno operando nella fase procedimentale, l’altro trovando attuazione – almeno secondo la giurisprudenza di legittimità – in sede processuale. Con un interessante *obiter dictum*, la Corte Costituzionale ricorda che “*il rilievo d’ufficio del giudice è in ogni caso subordinato all’avvenuta instaurazione del previo contraddittorio tra le parti, a pena di nullità della sentenza ai sensi dell’art. 101, comma 2, c.p.c.*”, applicabile al processo tributario in virtù del rinvio *ex art. 1, comma 2, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.*

La Corte Costituzionale ritiene infondata anche la questione sollevata in relazione all’art. 53 Cost.

In via preliminare la Consulta osserva che, nel caso *sub iudice*, la nullità dell’avviso di accertamento è la conseguenza di un vizio del procedimento, derivando dall’inosservanza di un termine dilatorio che l’Amministrazione finanziaria deve osservare in sede istruttoria. La sequenza procedimentale scandita dai commi 4 e 5 dell’art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973 assolve la funzione di tutela effettiva del contraddittorio: “*la sanzione della nullità dell’atto conclusivo del procedimento assunto in violazione del termine stesso trova [...] ragione in una divergenza dal modello normativo che, lungi dall’essere qualificabile come meramente formale o innocua, o come di lieve entità, è invece di particolare gravità, in considerazione della*

funzione di tutela dei diritti del contribuente della previsione presidiata dalla sanzione della nullità, e del fatto che la violazione del termine da essa previsto a garanzia dell'effettività del contraddittorio procedimentale impedisce il pieno svolgersi di tale funzione”.

Secondo la Corte Costituzionale, la sanzione della nullità non è posta a presidio “*di un mero requisito di forma del procedimento, estraneo alla sostanza del contraddittorio [...], ma costituisce invece strumento efficace ed adeguato di garanzia dell'effettività del contraddittorio stesso, eliminando in radice l'avviso di accertamento emanato prematuramente. La necessità che al contribuente sia consentito di partecipare al procedimento e la ragionevolezza della sanzione in caso di violazione del termine stabilito per garantire l'effettività di tale partecipazione, sono ancora più evidenti se si considerano le peculiarità dell'accertamento delle fattispecie elusive e il ruolo decisivo che in esso possono svolgere gli elementi forniti dal contribuente, in particolare in vista della valutazione che l'amministrazione è chiamata a compiere dell'esistenza di valide ragioni economiche sottese alle operazioni esaminate”.*

In conclusione, la Consulta rileva l'estraneità alla questione di legittimità costituzionale sia della pretesa non congruità del termine dilatorio, sia del richiamo all'interpretazione giurisprudenziale della regola sulla sanatoria della nullità della notificazione degli atti processuali per raggiungimento dello scopo *ex art. 156, comma 3, c.p.c.*

Una tendenza
di sistema

L'attuazione del contraddittorio endoprocedimentale – così come il correlato onere motivazionale – costituisce questione di grande rilievo pratico e di notevole interesse

scientifico ³⁶, giacché interessa ogni occasione di confronto tra Amministrazione finanziaria e contribuente, posto in essere durante la fase istruttoria.

³⁶ Sul contraddittorio nel procedimento tributario, M. BASILAVECCHIA, *Strumenti parametrici, contraddittorio, motivazione dell'accertamento: il corretto ruolo del giudice tributario*, nota a Cass., sez. trib., 14 maggio 2007, n. 10945, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2007, 937 ss.; F. BATISTONI FERRARA, *Contraddittorio anticipato e tutela giurisdizionale*, in *Fisco*, 1994, 7509 ss.; ID., *Nuove eccezioni in appello e motivi di ricorso*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 584 ss.; CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE, UFFICIO DEL MASSIMARIO E DEL RUOLO, relazione tematica del 9 luglio 2009, n. 94, reperibile all'indirizzo http://www.cortedicassazione.it/Documenti/Relazione_%2094%2009.pdf; A. DI PIETRO, *Il contribuente nell'accertamento delle imposte sui redditi: dalla collaborazione al contraddittorio*, in V. UCKMAR (a cura di), *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano. Atti del Convegno "I settant'anni di Diritto e Pratica Tributaria"* (Genova, 2-3 luglio 1999), Padova, Cedam, 2000, 531 ss.; A. FANTOZZI, *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1984, I, 216 ss.; E. FAZZINI, *L'accertamento per presunzioni: dai coefficienti agli studi di settore*, in *Rass. trib.*, 1996, 309 ss.; ID., *Attività economiche ed imposizione fiscale. Profili storico-sistemici*, Padova, Cedam, 2005, *passim*; A. FEDELE, *L'accertamento tributario ed i principi costituzionali*, in A. DI PIETRO (a cura di), *L'accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni*, Milano, Giuffrè, 1994, 29 ss.; L. FERLAZZO NATOLI, *La tutela del contribuente nel procedimento istruttorio (tra conventio ad excludendum ed uguaglianza costituzionale)*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, I, 582 ss.; F. GALLO, *Accertamento e garanzie del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 1989, I, 67 ss.; ID., *Discrezionalità nell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell'ufficio*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1992, I, 655 ss.; ID., *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, 25 ss.; C. GARBARINO, *Studi di settore, concordato e nuove tipologie di accertamento dei redditi*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, 87 ss.; C.

GLENDI, *Indagini tributarie e tutela giurisdizionale*, in *Corr. trib.*, 2009, 3616 ss.; S. LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in A. DI PIETRO (a cura di), *L'accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni*, Milano, Giuffrè, 1994, 49 ss.; ID., *I procedimenti tributari: fasi, efficacia, tutela*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 803 ss.; ID., *Istruttoria e poteri dell'ente impositore*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 523 ss.; C. MAGNANI, *L'accertamento tributario ed il processo*, in A. DI PIETRO (a cura di), *L'accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni*, Milano, Giuffrè, 1994, 64 ss.; ID., *Il contraddittorio nella fase di controllo dell'accertamento tributario*, in C. PREZIOSI (a cura di), *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Roma - Milano, Eti - Il fisco, 1996, 71 ss.; G. MARONGIU, *Coefficienti, parametri e studi di settore*, in *Dir. prat. trib.*, 2002, I, 707 ss.; ID., *I parametri*, in *Fisco*, 2002, 326 ss.; ID., *Gli strumenti presuntivi nella determinazione dell'imponibile*, relazione tenuta al convegno *Studi di settore: per un accertamento tributario rispettoso della capacità contributiva* (Udine, 10 novembre 2007), reperibile nel sito <http://www.associazionetributaristi.it>; R. MICELI, *Il contraddittorio pre-contenzioso nei procedimenti di irrogazione delle sanzioni*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 1095 ss.; F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, 1937 ss.; ID., *Contraddittorio anticipato*, in C. PREZIOSI (a cura di), *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Roma - Milano, Eti - Il fisco, 1996, 191 ss.; L. PERRONE, *Riflessioni sul procedimento tributario*, in AA.VV., *Studi in memoria di Gian Antonio Micheli*, Jovene, Napoli, 2010, 81 ss.; G. PORCARO, *Le nuove parametrizzazioni nel "sistema" dell'accertamento*, in *Rass. trib.*, 1997, 375 ss.; G. RAGUCCI, *Legalità tributaria e contraddittorio*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2004, I, 269 ss.; ID., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, Giappichelli, 2009, *passim*; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'Iva)*, Padova, Cedam, 1990, *passim*; ID., *L'accertamento per coefficienti*, in C. PREZIOSI (a cura di), *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Roma - Milano, Eti - Il fisco, 1996, 159 ss.; ID., *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*,

La presa di posizione assunta dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 132 del 2015 si salda (oltre che con le pronunce menzionate dalla stessa Consulta in motivazione, anche) con i più recenti arresti della Corte di Cassazione in tema di accertamenti standardizzati³⁷ nei quali il Giudice di legittimità ha affermato *expressis verbis* che il

2000, I, 13 ss.; ID., *Procedimento amministrativo (dir. trib.)*, in S. CASSESE (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, Giuffrè, Milano, 2006, 4531 ss.; M. TRIVELLIN, *L'atto unico risultante dalla trasformazione del processo verbale di constatazione nell'avviso di accertamento: un'occasione di riflessione sul principio di tipicità, sul contraddittorio e sulla tutela dell'affidamento nel procedimento impositivo*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, II, 111 ss.; M. VERSIGLIONI, *La parametrizzazione del tributo nel diritto attuale: composizione della lite e non accertamento del fatto ignoto*, in *Rass. trib.*, 2008, 344 ss.; ID., *La parametrizzazione del tributo nel diritto attuale: composizione della lite e non accertamento del fatto ignoto: prospettive de iure condendo*, in *Rass. trib.*, 2008, 648 ss.

³⁷ Cfr. Cass., sez. trib., 28 luglio 2006, n. 17229, in *Dir. prat. trib.*, 2007, II, 311, con nota di L. R. CORRADO, *Il contraddittorio endoprocedimentale quale garanzia di attendibilità dell'accertamento fondato sugli studi di settore*; Cass., sez. trib., 22 febbraio 2008, n. 4624, in *Dir. prat. trib.*, 2008, II, 1077, con nota di L. R. CORRADO, *Accertamenti standardizzati e motivazione dell'avviso di accertamento: l'atto è illegittimo in difetto di una adeguata replica alle deduzioni fornite dal contribuente in sede di contraddittorio endoprocedimentale*; Cass., sez. trib., 7 febbraio 2008, n. 2816, in *Riv. dir. trib.*, 2009, II, 381 ss., con nota di L. R. CORRADO, *Accertamenti standardizzati e rilevanza processuale del comportamento delle parti in sede amministrativa*; nonché Cass., sez. unite civ., 18 dicembre 2009, n. 26635, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2010, 205, con nota di M. BASILAVECCHIA, *Accertamento e studi di settore: soluzione finale*, e Cass., sez. trib., 9 luglio 2010, n. 16235, in *Corr. trib.*, 2010, 3105, con nota di M. DAMIANI, *Nessuna prevalenza tra studi di settore e criterio di tassazione per cassa*, e in *GT – Riv. giur. trib.*, 2011, 143 ss., con nota di L. R. CORRADO, *Questioni ancora aperte in tema di accertamenti standardizzati*.

contraddittorio endoprocedimentale costituisce garanzia di plausibilità della rettifica, permettendo il passaggio dal piano dei criteri generali ed astratti, elaborati per categorie di soggetti, a quello particolare e concreto dell'accertamento della capacità contributiva manifestata dal singolo contribuente.

Il contraddittorio endoprocedimentale assolve una duplice funzione di garanzia, tutelando sia l'interesse del contribuente, il quale ha la possibilità di prospettare all'Amministrazione finanziaria tutti gli elementi che possono condurre ad una quantificazione del reddito più aderente alla propria capacità contributiva, sia l'interesse dell'ordinamento alla corretta determinazione dei tributi³⁸. A ben vedere, le due posizioni – da un lato, quella del contribuente, dall'altro, quella dell'Amministrazione finanziaria – convergono verso il medesimo obiettivo della corretta quantificazione della materia imponibile: all'interno di questo momento dialettico si realizzano *“l'emersione ed il confronto delle diverse posizioni e degli elementi conosciuti e posseduti da ciascuna delle «parti» prima che l'eventuale divergenza divenga «irreparabile» e sfoci nel contenzioso quale unico rimedio a disposizione del contribuente contro un atto impositivo che cristallizza l'opinione unilateralmente formatasi dell'Amministrazione finanziaria”*³⁹.

³⁸ In tal senso si è espresso G. MARONGIU, *Gli strumenti presuntivi nella determinazione dell'imponibile*, relazione tenuta al convegno *Studi di settore: per un accertamento tributario rispettoso della capacità contributiva* (Udine, 10 novembre 2007), reperibile nel sito <http://www.associazionetributaristi.it>, § 3.6.

³⁹ L. SALVINI, *La “nuova” partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 14 ss.

Dal punto di vista del contribuente, l'attuazione del principio *audita altera parte* consente di intervenire nella fase istruttoria quale parte attiva ⁴⁰ e, così facendo, di meglio articolare la propria strategia difensiva in sede contenziosa.

Per l'Amministrazione finanziaria, il contraddittorio endoprocedimentale rappresenta “*un elemento insostituibile per raggiungere una maggiore accuratezza nella determinazione degli imponibili ed eliminare buona parte del contenzioso tributario, esaurendo in fase procedimentale questioni e malintesi [...] sovente spostati in sede giurisdizionale*” ⁴¹. La soluzione che prevede la sola attuazione del contraddittorio in sede giudiziale sarebbe contraria sia al principio di *imparzialità* ⁴² sia a quello di *buon andamento* della Pubblica Amministrazione: mentre il primo impone che quest'ultima, prima di provvedere, accerti diligentemente la situazione di fatto su cui interviene, sia pure con strumenti ragionevoli e non defatigatori, il secondo impone, nel ragionevole utilizzo delle risorse, che si eviti

⁴⁰ F. GALLO, *Accertamento e garanzie del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 1989, I, 67.

⁴¹ R. LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, Giuffrè, 1988, 331, nota (215).

⁴² “*Non sembra infatti che la funzione di imposizione tributaria che [...] è tipicamente correttiva di comportamenti illegittimi e di norma è svolta in uno con la funzione sanzionatoria, possa essere esercitata secondo il principio di «imparzialità» [...], se prima del suo esercizio non vengano sentite le ragioni del soggetto passivo di tale funzione. L'imparzialità presuppone la conoscenza di tutti i dati di fatto e questa richiede il contraddittorio tra le parti. Se la p.a. non assume gli elementi di fatto forniti dal destinatario dell'atto, le sue informazioni saranno «parziali» e di conseguenza «parziale» sarà il provvedimento*” (F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, cit., 1940).

l'emissione di accertamenti "al buio", suscettibili di ragionevole modifica o ritiro alla luce degli elementi offerti dal contribuente ⁴³.

Giusto
procedimento

Ancorché non espressamente previsto da una norma con portata generale, il contraddittorio endoprocedimentale è necessario anche in materia tributaria in forza del principio generale dell'azione amministrativa del "giusto procedimento" ⁴⁴. A sostegno di tale affermazione è

⁴³ G. MARONGIU, *La necessità del contraddittorio nelle verifiche fiscali "tutela" il contribuente*, nota a Comm. trib. reg. Lazio, sez. I, 5 maggio 2010, n. 191, in *Corr. trib.*, 2010, 3053 ss.

⁴⁴ Sul tema nell'ambito del diritto amministrativo, si rinvia a S. CASSESE (a cura di), *Istituzioni di diritto amministrativo*, II ed., Milano, Giuffrè, 2006, 14 e 220; F. CASTIELLO, *Il principio del giusto procedimento. Dalla sentenza n. 13 del 1962 alla sentenza n. 104 del 2007 della Corte costituzionale*, in *Foro amm.*, 2008, 269 ss.; M. C. CAVALLARO, *Il giusto procedimento come principio costituzionale*, in *Foro amm.*, 2001, 1829 ss.; G. COLAVITTI, *Il "giusto procedimento" come principio di rango costituzionale*, reperibile all'indirizzo <http://www.associazionedeicostituzionalisti.it/dibattiti/amministrative/colavitti.html>; P. DE LISE, *Giusto procedimento e processualprocedimento*, reperibile all'indirizzo http://www.giustizia-amministrativa.it/documentazione/studi_contributi/2009_4_De_Lise_Giusto_proc_processualproced.htm; G. GAFFURI, *Istituzioni pubbliche e garanzie del cittadino: Le garanzie del giusto procedimento amministrativo*, in *Iustitia*, 2008, 447 ss.; L. IANNUCILLI, A. DE TURA, *Il principio di buon andamento dell'amministrazione nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, reperibile all'indirizzo http://www.cortecostituzionale.it/informazione/file/STU_212.pdf.

Il principio del giusto procedimento si è affermato, nel diritto interno, prima nei procedimenti amministrativi sanzionatori (ad

possibile richiamare autorevoli precedenti giurisprudenziali. Ad esempio, già agli inizi degli anni Sessanta la Corte Costituzionale ha affermato che il cosiddetto principio del “giusto procedimento”, in vista del quale i soggetti privati, coinvolti in un procedimento amministrativo, devono poter esporre le proprie ragioni *prima* che vengano adottati provvedimenti limitativi nei loro confronti, sia a tutela del proprio interesse, sia a titolo di collaborazione nell’interesse pubblico, costituisce un *principio generale* dell’ordinamento giuridico dello Stato⁴⁵, pur escludendo che esso abbia altresì valore costituzionale⁴⁶. Viceversa la dottrina ritiene che, nel caso di avvisi di accertamento, il “giusto procedimento” sia richiesto anche da norme costituzionali, in primis dall’art. 97 Cost.: “*non sembra infatti che la funzione di imposizione tributaria che [...] è tipicamente correttiva di comportamenti illegittimi e di norma è svolta in uno con la funzione sanzionatoria, possa essere esercitata secondo il principio di «imparzialità» [...], se prima del suo esercizio*

esempio, nei procedimenti disciplinari, per consentire al funzionario pubblico, destinatario del provvedimento, di esprimere la propria opinione prima della decisione) e, in generale, di limitazione dell’autonomia privata. Il diritto di intervento del privato è stato generalizzato solo in un secondo momento. Esso è radicato anche nella giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità Europee (Corte di giustizia CE, sentenza del 23 ottobre 1974, *Transocean Marine Paint Association* contro *Commissione delle Comunità europee*, causa 17/74, in *Racc.* 1974, 01063), secondo la quale l’interessato deve essere informato della esistenza di un procedimento diretto a incidere nella sua sfera giuridica e messo in condizione di rappresentare utilmente il proprio punto di vista all’amministrazione procedente.

⁴⁵ Corte Cost., 2 marzo 1962, n. 13, in *Giur. cost.*, 1962, 126, con nota di V. CRISAFULLI, *Principio di legalità e giusto procedimento*.

⁴⁶ Corte Cost., 20 marzo 1978, n. 23.

non vengano sentite le ragioni del soggetto passivo di tale funzione. L'imparzialità presuppone la conoscenza di tutti i dati di fatto e questa richiede il contraddittorio tra le parti. Se la p. a. non assume gli elementi di fatto forniti dal destinatario dell'atto, le sue informazioni saranno «parziali» e di conseguenza «parziale» sarà il provvedimento»⁴⁷.

Diritto
fondamentale

L'orientamento della giurisprudenza italiana si pone in piena sintonia con le più avanzate prese di posizione della giurisprudenza europea. Nella sentenza del 18 dicembre 2008 (caso *Sopropé*)⁴⁸, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha riconosciuto la doverosità del contraddittorio nella fase amministrativa tributaria, quale *diritto fondamentale* dell'ordinamento europeo “che trova applicazione ogniqualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo” (§ 36). In forza di tale principio, “i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione intende fondare la sua decisione. A tal fine essi devono beneficiare di un termine sufficiente” (§ 37)⁴⁹. Tale obbligo “incombe sulle Amministrazioni degli

⁴⁷ F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, cit., 1938.

⁴⁸ Corte di giustizia UE, sez. II, sentenza del 18 dicembre 2008, *Sopropé-Organizações de Calçado Lda contro Fazenda Pública*, causa C-349/07; cfr. inoltre Corte di giustizia UE, sez. IX, sentenza del 12 febbraio 2015, *Surgicare - Unidades de Saúde SA contro Fazenda Pública*, causa C-662/13.

⁴⁹ V., in particolare, sentenze citate *Commissione/Lisrestal e a.*, § 21, e *Mediocurso/Commissione*, § 36.

Stati membri ogniqualvolta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto comunitario, quand'anche la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità". Qualora i termini per esercitare i diritti della difesa non siano fissati dal diritto comunitario, "essi rientrano nella sfera del diritto nazionale purché, da un lato, siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli o le imprese in situazioni di diritto nazionale comparabili, e, dall'altro, non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti della difesa conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario" (§ 38).

Rete europea
di diritti
fondamentali

Negli ultimi anni si è assistito ad una sempre più evidente emersione a livello europeo di una rete normativa a presidio dei diritti fondamentali, che impone di riflettere sulle ricadute nell'ordinamento interno e sugli strumenti attivabili dal giudice nazionale in caso di contrasto tra la normativa interna e quella sopranazionale.

La giurisprudenza nazionale dimostra di essere consapevole di questo nuovo contesto⁵⁰ e del fatto che il nostro diritto è oramai parte di un sistema sopranazionale (Unione Europea e Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo) "a rete" e non più "a piramide". Significative in questa direzione sono le numerose pronunce della Corte di Cassazione, le quali, di fronte ad un testo, quale la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea approvata a Nizza, allora non formalmente entrato in vigore (*not fully*

⁵⁰ Cfr. [*I diritti fondamentali dopo Lisbona*](#), convegno organizzato a Roma il 16 giugno 2010 dalla Corte di Cassazione.

*binding*⁵¹), ma che aveva assunto, sin dalla sua proclamazione, una valenza declaratoria e simbolica quale momento fondamentale nel cammino verso un'Europa dei diritti, hanno fatto ricorso ad essa come elemento integrativo e confermativo dell'interpretazione in tema di diritti.

In questo scenario si inserisce il Trattato di Lisbona, entrato in vigore il 1° dicembre 2009. Esso amplia la prospettiva della protezione dei diritti fondamentali, attribuendo significato valoriale fondante al rispetto della dignità umana, della libertà, della democrazia, dell'uguaglianza, del pluralismo, della non discriminazione, della tolleranza, della giustizia e della solidarietà, ma soprattutto impegnando le istituzioni dell'Unione Europea a promuovere questo insieme di valori nell'adozione dei loro atti e nella formulazione delle politiche europee, attraverso il riconoscimento del pieno valore giuridico alla Carta dei diritti fondamentali.

In questo quadro evolutivo si inserisce anche il tema del contraddittorio endoprocedimentale, come la sentenza *Sopropé* ha avuto il merito di dimostrare. Con riferimento all'ordinamento dell'Unione Europea, pare opportuno menzionare l'*art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea* (cui l'*art. 6 TUE* riconosce lo stesso valore giuridico dei Trattati), ove si afferma "il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio". Nell'intento di dare concretezza ai principi enunciati nella Carta, nel 2001 il Parlamento Europeo ha approvato il cosiddetto *Codice europeo di buona condotta amministrativa*, applicabile a tutte le

⁵¹ Come ci ricorda la Corte Edu sentenza *Bosphorus v. Ireland* del 30 giugno 2005.

amministrazioni e a tutti i funzionari e agenti dell'Unione: l'art. 16 del Codice garantisce il rispetto del diritto alla difesa in ogni fase del processo decisionale, consentendo la presentazione di commenti scritti e osservazioni orali prima che sia adottata una decisione che incida sui diritti del consociati. Per argomentare l'applicabilità di tali norme al di fuori dell'ambito europeo, si potrebbe far leva sull'art. 1, comma 1, l. 7 agosto 1990, n. 241, che, nell'individuare i *principi fondamentali dell'attività amministrativa*, richiama esplicitamente quelli propri dell'ordinamento dell'Unione Europea.

Atto
illegittimo

Con riguardo alle conseguenze dell'omissione del contraddittorio si segnala l'ordinanza del 24 luglio 2009, n. 244⁵², con la quale la Consulta ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 7, l. n. 212 del 2000, censurato nella parte in cui “*non prevede la nullità dell'atto di accertamento*”, qualora il medesimo venga “*notificato prima dello spirare del termine di 60 giorni che deve trascorrere dalla data di consegna del processo verbale di constatazione e la notifica dell'atto di accertamento*”, sollevata in riferimento agli artt. 24 e 111 Cost.

Nell'indicare una interpretazione costituzionalmente orientata, la Corte Costituzionale valorizza il combinato disposto degli artt. 7, comma 1, e 12, comma 7, l. n. 212

⁵² Corte Cost., 24 luglio 2009 (ord.), n. 244, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2010, 118, con nota di M. BRUZZONE, *Diritto al contraddittorio preventivo e motivazione del provvedimento impositivo nell'interpretazione adeguatrice “suggerita” dalla Consulta*; in *Dialoghi trib.*, 2009, 614, con nota di D. STEVANATO, *Mancato rispetto del termine per le deduzioni difensive e illegittimità dell'avviso di accertamento*.

del 2000 con gli artt. 3 e 21 *septies*, l. 27 luglio 1990, n. 241⁵³. Secondo il Collegio, “*lo specifico obbligo di motivare, anche sotto il profilo dell’urgenza, l’avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine di sessanta giorni decorrente dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, da parte degli organi di controllo, è previsto dalla stessa disposizione censurata ed è espressione del generale obbligo di motivazione degli atti amministrativi*”

⁵³ Il nuovo regime delle cause e degli effetti dell’invalidità del provvedimento amministrativo è contenuto negli artt. 21 *septies* (“Nullità del provvedimento”) e 21 *octies* (“Annullabilità del provvedimento”), l. 7 agosto 1990, n. 241 (recante “Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi”), introdotti dalla l. 11 febbraio 2005, n. 15 (cfr. F. TESAURO, *L’invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. trib.*, 2005, 1445 ss.).

Si richiama la *vexata quaestio* dell’applicabilità, in materia tributaria, della disciplina dell’invalidità del provvedimento amministrativo, *genus* del quale il provvedimento tributario costituisce *species*, con particolare riferimento ai riflessi delle modifiche all’impianto originario della l. 7 agosto 1990, n. 241, apportate con la l. 11 febbraio 2005, n. 15.

Pur ritenendo innegabili “sia le diversità strutturali tra procedimento tributario e procedimento amministrativo – su tutte, la variabilità delle sequenze in materia tributaria – sia le difficoltà di adattamento delle regole tributarie all’applicazione della l. n. 241 del 1990”, M. BASILAVECCHIA, *Studi di settore, contraddittorio, accertamento, cit.*, 243, ribalta la prospettiva rispetto alla quale esse devono essere affrontate, vale a dire “conducendo la verifica interpretativa proprio nel senso di cercare, ove possibile, nelle regole generali di sistema – quali senza dubbio sono quelle poste dalla l. n. 241 del 1990, che si ispirano ad una filosofia moderna del rapporto tra cittadini e amministrazioni – una griglia di valori che possa vincere la resistenza particolaristica – peraltro, spesso enfatizzata oltre il necessario – delle regole tributarie”.

e, tra essi, di quelli dell'Amministrazione finanziaria". L'inosservanza dell'obbligo di motivazione, anche in relazione alla "particolare [...] urgenza" dell'avviso di accertamento, "è già espressamente sanzionata in termini di invalidità dell'atto, in via generale, dall'art. 21 septies, l. n. 241 del 1990⁵⁴ – che prevede tale sanzione per il provvedimento amministrativo privo di un elemento essenziale⁵⁵, quale è la motivazione – e, con speciale riferimento all'accertamento delle imposte sui redditi e dell'Iva, dagli artt. 42, commi 2 e 3, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 [...] e 56, comma 5, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 [...], i quali stabiliscono che l'avviso di accertamento deve essere motivato, a pena di nullità, in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che lo hanno determinato".

In buona sostanza⁵⁶, l'interpretazione adeguatrice dell'art. 12, comma 7, l. n. 212 del 2000 proposta dalla Corte Costituzionale è fondata sull'esigenza di salvaguardare il diritto del contribuente ad un effettivo contraddittorio, da esercitarsi preventivamente rispetto alla notificazione del

⁵⁴ L'art. 21 septies, comma 1, l. n. 241 del 1990, così dispone: "È nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge".

⁵⁵ In ambito amministrativo, manca una norma che indichi i requisiti essenziali del provvedimento, "né si può ritenere che siano gli stessi del contratto", elencati dall'art. 1325 c.c., giacché "nel provvedimento, per esempio, non vi è accordo delle parti; e [...] non ha senso porsi il problema della causa" (S. CASSESE (a cura di), *Istituzioni di diritto amministrativo*, cit., 262).

⁵⁶ Così sintetizza M. BRUZZONE, *Diritto al contraddittorio preventivo e motivazione del provvedimento impositivo nell'interpretazione adeguatrice "suggerita" dalla Consulta*, cit., 118.

provvedimento impositivo. La tutela del diritto al contraddittorio preventivo si sostanzia nell'operatività di un termine dilatorio di sessanta giorni, diretto all'esercizio del diritto del contribuente di comunicare proprie osservazioni, e all'adempimento del dovere di valutarle da parte degli Uffici impositori: la riduzione di tale termine, su iniziativa unilaterale degli Uffici, impone a questi ultimi di motivare in ordine alla ricorrenza di "casi di particolare e motivata urgenza", pena, in difetto, l'illegittimità del provvedimento impositivo – per carenza di motivazione – che ne giustifica il riparatorio annullamento in sede giurisdizionale.

2.2.1 (Segue) La motivazione dell'avviso di accertamento

Secondo la giurisprudenza⁵⁷, è illegittimo l'avviso emesso per disconoscere i vantaggi tributari derivanti da condotte

⁵⁷ Per la giurisprudenza di merito, si veda in particolare Comm. trib. prov. Livorno, sez. VI, 25 settembre 2008, n. 165, in *Riv. dir. trib.*, 2009, II, 574 ss., con nota di L. R. CORRADO, *Elusione e motivazione dell'avviso di accertamento: l'atto impositivo è illegittimo qualora non indichi le giustificazioni fornite dal contribuente in risposta alla richiesta di chiarimenti*.

Per la giurisprudenza di legittimità, si rinvia a Cass., sez. trib., 28 settembre 2007, n. 20393, in *CED Cass.*, Rv. 600600, ove la Suprema Corte ha ribadito che l'art. 37 *bis*, comma 5, d.p.r. n. 600 del 1973, "«fermo quanto disposto dall'art. 42» (scilicet, del d.p.r. n. 600 del 1973) specificamente ed in via generale a regolamentazione del contenuto («deve recare») dell' «avviso di accertamento», impone all'Ufficio che voglia contestare al contribuente un comportamento [...] ritenuto «elusivo» [...], di motivare l'avviso di accertamento «specificamente [...] in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente» in risposta ai «chiarimenti» preventivamente chiesti dall'Ufficio stesso in base al comma precedente"; Cass., sez. trib., 12 gennaio 2009, n. 351, in

elusive quando esso sia motivato senza una adeguata replica alle giustificazioni offerte dal contribuente in risposta alla richiesta di chiarimenti. Nella motivazione dell'atto impositivo deve risultare l'avvenuta instaurazione del previo contraddittorio, con la dimostrazione che le ragioni e le circostanze allegare dal contribuente sono state prese in considerazione, adeguatamente valutate, nonché ragionevolmente superate.

La motivazione dell'atto impositivo ⁵⁸ si traduce nell'indicazione delle ragioni – di fatto (i “*presupposti di*

CED Cass., non massimata, ove si specifica che l'art. 37 bis, d.p.r. n. 600 del 1973 “*non pretende una forma particolare per la richiesta di chiarimenti al contribuente, ammettendo che questa sia fatta «anche per lettera raccomandata», senza escludere altre modalità, compresa la richiesta orale, ad esempio da parte dei verbalizzanti. Al contrario, la legge pretende che la risposta del contribuente sia formulata per iscritto*”.

⁵⁸ Per gli atti amministrativi, l'obbligo di motivazione è stato cristallizzato in via generale con l'art. 3, l. 7 agosto 1990, n. 241: il comma 1 stabilisce che la motivazione di ogni provvedimento amministrativo deve indicare “*i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria*”. Per gli atti di natura tributaria, l'art. 7, comma 1, primo periodo, l. 27 luglio 2000, n. 212, rubricato “*Chiarezza e motivazione degli atti*”, dispone che “*gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione*”.

La norma statutaria ha rafforzato le previsioni contenute nelle disposizioni riguardanti la motivazione degli atti di accertamento dei vari tributi (ad esempio, per le imposte sui redditi, l'art. 42, commi 2 e 3, d.p.r. n. 600 del 1973, nel testo modificato dall'art. 1, d.lgs. 26 gennaio 2001, n. 32; per l'imposta sul valore aggiunto,

l'art. 56, comma 5, d.p.r. n. 633 del 1972, inserito dall'art. 2, d.lgs. n. 32 del 2001; per l'imposta di registro, l'art. 52, comma 2 *bis*, d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, aggiunto dall'art. 4, d.lgs. n. 32 del 2001).

In dottrina, sul tema dell'obbligo di motivazione degli atti tributari, si vedano M. BASILAVECCHIA, *Comportamento processuale dell'ufficio imposte e motivazione dell'atto impugnato*, nota a Comm. I grado Milano, sez. XXXVII, 28 ottobre 1987, in *Rass. trib.*, 1989, 206 ss.; M. BEGHIN, *La motivazione dell'avviso di accertamento*, in *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, G. MARONGIU (a cura di), Torino, Giappichelli, 2004, 9 ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, VI ed., Cedam, Padova, 2008, 359 ss.; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Utet, Torino, 2003, 487 ss.; F. GALLO, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte*, in *Rass. trib.*, 2001, 1088 ss.; R. LUPI, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario, con particolare riguardo alle imposte dirette e all'Iva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, I, 274 ss.; ID., *Motivazione e dimostrazione ai fini dell'accertamento di valore nelle imposte sui trasferimenti*, nota a Cass., sez. unite civ., 3 giugno 1987, n. 4844, e Cass., sez. unite civ., 3 giugno 1987, n. 4853, in *Giur. it.*, 1988, 427 ss.; ID., *Motivazione e prova: "dall'astratto al concreto"*, nota a Cass., sez. I civ., 7 febbraio 1992 ed altre, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, 423 ss.; ID., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, III ed., Milano, Ipsoa, 2001, 93 ss.; G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, Giappichelli, 2008, 157 ss. e 165 ss.; R. MICELI, *La motivazione degli atti tributari*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, A. FANTOZZI e A. FEDELE (a cura di), Milano, Giuffrè, 2005, 281 ss.; F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, 1935 ss.; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, 160 ss.; D. STEVANATO, *Motivazione dell'accertamento di valore, poteri delle Commissioni e oggetto del processo tributario in una interessante decisione di merito*, in *Rass. trib.*, 1990, II, 57 ss.; F. TESAURO, *L'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1986, I, 77 ss.; ID., *La prova nel processo tributario*, in

fatto”) e di diritto (le “ragioni giuridiche”) – che stanno alla base dell’atto stesso, esternando l’iter logico-argomentativo seguito dall’Amministrazione finanziaria⁵⁹: l’obbligo di indicare tali ragioni impone che non si operi un mero riferimento alle norme applicabili⁶⁰, “*ma che si espliciti il ragionamento secondo cui ad una specifica situazione, presupposto di fatto, si rende applicabile una determinata norma*”⁶¹.

Trasparenza
amministrativa

La motivazione è finalizzata a favorire, al contempo, la trasparenza amministrativa e il sindacato giurisdizionale⁶². L’obbligo motivazionale garantisce la trasparenza dell’azione amministrativa, permettendo di valutare la snellezza e l’efficienza⁶³, la congruenza tra l’esercizio dei poteri istruttori e il contenuto dell’accertamento, nonché la

Riv. dir. fin. sc. fin., 2000, I, 73 ss.; ID., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., 210 ss.

⁵⁹ R. LUPI, *Motivazione e prova nell’accertamento tributario, con particolare riguardo alle imposte dirette e all’Iva*, cit., 291.

In giurisprudenza, si vedano Cass., sez. I civ., 14 giugno 1996, n. 5506, in *Boll. trib.*, 1997, 1564; Cass., sez. I civ., 4 dicembre 1996, n. 10812, in *CED Cass.*, Rv. 501032; Cass., sez. trib., 3 dicembre 2001, n. 15234, in *Dir. prat. trib.*, 2002, II, 270, con nota di F. M. GIULIANI, *Motivazione dell’accertamento per relationem e necessaria conoscenza del documento richiamato*.

⁶⁰ R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, cit., 101 ss.

⁶¹ M. GIORGI, *L’accertamento basato su studi di settore: obbligo di motivazione ed onere della prova*, in *Rass. trib.*, 2001, 681.

⁶² S. CASSESE (a cura di), *Istituzioni di diritto amministrativo*, II ed., Milano, Giuffrè, 2006, 269.

⁶³ Sull’esigenza di responsabilizzare l’Amministrazione finanziaria, R. LUPI, *Motivazione e prova nell’accertamento tributario, con particolare riguardo alle imposte dirette e all’Iva*, cit., 287.

legittimità intrinseca nell'esercizio di tali poteri ⁶⁴: esso, quindi, rappresenta una diretta attuazione dei precetti costituzionali di buon andamento e imparzialità dell'amministrazione, sanciti dall'art. 97, comma 1, Cost.

⁶⁵

Diritto di
difesa

La motivazione costituisce altresì un essenziale strumento di informazione del soggetto inciso nella propria sfera giuridica dall'atto impositivo ⁶⁶, inserendosi nel quadro dei principi generali di collaborazione e di buona fede che devono improntare, in quanto espressivi di civiltà giuridica, i rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

L'ufficio deve motivare l'atto dando conto del percorso razionale seguito nella rettifica, al fine di tutelare, tramite

⁶⁴ R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, cit., 94.

⁶⁵ F. GALLO, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte*, cit., 1099 ss.

⁶⁶ Il dovere di informazione gravante sull'Amministrazione finanziaria si desume, in via sistematica, dagli artt. 5, 6, 7 e 10, l. n. 212 del 2000 (Cass., sez. trib., 30 gennaio 2007, n. 1905, in *Dialoghi dir. trib.*, 2007, 153, con nota di F. NICCOLINI, R. LUPI, *Accertamento di un maggior reddito "per relationem" e nullità dell'atto per carenza di motivazione*; Cass., sez. trib., 4 aprile 2008, n. 8781, in *CED Cass.*, non massimata), i quali sono espressivi di principi generali, anche di rango costituzionale, immanenti nell'ordinamento tributario e costituiscono perciò criteri guida per orientare l'interprete nell'esegesi delle norme tributarie anche anteriormente vigenti (Cass., sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576, in *Rass. trib.*, 2003, 795, con nota di D. STEVANATO, *Tutela dell'affidamento e limiti dell'accertamento del tributo*; in *Giur. it.*, 2003, 2194, con nota di A. TURCHI, *In tema di tutela dell'affidamento riporto dal contribuente nelle indicazioni provenienti dall'amministrazione finanziaria*).

siffatto supporto informativo, il pieno esercizio del diritto di difesa da parte del contribuente ⁶⁷, sotto il duplice profilo della decisione di esperire l'impugnazione giudiziale e dell'individuazione dei motivi adducibili a sostegno del ricorso ⁶⁸: *“solo in tal modo, infatti, il contribuente è posto [...] in condizione – prima – di valutare con pienezza di cognizione e senza inammissibili riduzioni del lasso di tempo a disposizione dovute alla necessità di acquisire i necessari elementi conoscitivi, la fondatezza della pretesa fiscale e la conseguente condotta da adottare, e – poi –, in caso di scelta per l'impugnazione giudiziale, di contestare adeguatamente in tale sede l'an e il quantum debeat”* ⁶⁹.

Ne deriva che, al fine di realizzare in pieno le anzidette finalità, nell'atto impositivo devono confluire le conoscenze acquisite dall'ufficio durante l'istruttoria ⁷⁰ e deve essere esternato con chiarezza, sia pur sinteticamente, il ragionamento seguito per giungere alla conclusione

⁶⁷ R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, cit., 93.

⁶⁸ P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 161.

⁶⁹ Cass., sez. trib., 30 gennaio 2007, n. 1905, cit.

⁷⁰ L'art. 3, comma 1, l. n. 241 del 1990, richiamato dall'art. 7, comma 1, primo periodo, l. n. 212 del 2000, ricollega *claris verbis* il contenuto della motivazione alle *“risultanze dell'istruttoria”* (F. GALLO, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte*, cit., 1093 e 1094).

Ad esempio, in Cass., sez. trib., 23 gennaio 2006, n. 1236, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, 731, con nota di A. COMELLI, *Sulla non divisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre in un procedimento amministrativo (speciale)*, si afferma che *“è la motivazione dell'atto amministrativo finale [...] ad assicurare come, quale e quanta parte dell'attività preparatoria sia recepita nella decisione”*.

prospettata: poiché il contraddittorio endoprocedimentale costituisce mezzo di acquisizione di informazioni rilevanti, l'ufficio non può non darne conto nell'atto di rettifica.

La giurisprudenza citata *supra* rafforza la tesi, espressamente accolta dalla stessa Amministrazione finanziaria ⁷¹, secondo cui “*gli apporti collaborativi del contribuente entrano a far parte del procedimento e l'Amministrazione finanziaria è, perciò, obbligata non solo a prenderli in considerazione, ma ad esprimere – dopo la dimostrazione della loro attenta valutazione – le ragioni per cui non inficiano l'iter motivazionale approntato e non sono meritevoli di accoglimento*” ⁷².

Sia l'omessa pronuncia sulle osservazioni proposte, sia la reiezione delle ragioni esposte dal contribuente con clausole di mero stile sono censurabili sotto il profilo della motivazione del successivo atto di accertamento: in tali ipotesi, infatti, si ha “*la violazione di una norma procedimentale dettata a garanzia del contribuente che, in quanto tale, determina l'illegittimità dell'atto impositivo e la susseguente annullabilità da parte del Giudice tributario*” ⁷³.

⁷¹ In tema di studi di settore, si veda la circolare del 21 maggio 1999, n. 110/E, punto 7, nonché la circolare del 23 gennaio 2008, n. 5/E, punto 3.

Nello stesso senso si è espressa la Commissione tecnica per lo studio e l'approfondimento delle problematiche di tipo giuridico ed economico inerenti alla materia degli studi di settore, nella relazione finale del 31 gennaio 2008 (la cosiddetta “*Relazione Rey*”), § 6.3. in *Fisconline* – banca dati tributaria, Wolters Kluwer Italia S.r.l.

⁷² G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente* (2008), cit., 157 ss.

⁷³ G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente* (2008), cit., 157 ss

Per completezza, sembra opportuno ricordare che gli elementi adottati dal contribuente in sede di contraddittorio endoprocedimentale, incrementando le informazioni a disposizione dell'Amministrazione finanziaria e le possibilità di meglio ricostruire il presupposto impositivo, elevano il grado di attendibilità che la determinazione deve possedere⁷⁴: passando dal profilo della motivazione a quello della prova, è quindi possibile che gli atti impositivi vengano annullati *“per essere sprovvisi, anche alla luce dei chiarimenti forniti dal contribuente, del grado minimo di attendibilità richiesto nello specifico «contesto conoscitivo»”*⁷⁵.

La debolezza delle tesi proposte dal contribuente in sede di istruttoria amministrativa, pur riducendo la attendibilità richiesta, non consente all'Amministrazione finanziaria di omettere *in toto* l'indicazione dei chiarimenti forniti, né

⁷⁴ Così R. LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, Giuffrè, 1988, 333 ss., secondo il quale il ruolo delle risposte fornite dal contribuente è *“quello di fornire spiegazioni idonee ad influire sul contesto conoscitivo chiarendo, con elementi che in genere solo il soggetto passivo è in grado di fornire, le anomalie rilevate dall'ufficio; ove il quadro emergente dopo i suddetti chiarimenti sia ancora dominato da contraddizioni ed incongruenze, la dimostrazione potrà essere più sommaria, mentre, qualora il contribuente abbia spiegato le apparenti anomalie, l'attendibilità dell'accertamento dovrà essere maggiore”*.

Sul tema del *“contesto conoscitivo”* nel campo tributario, si vedano le considerazioni svolte da R. LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, cit., passim, in particolare 161 ss.

⁷⁵ R. LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, cit., 333 ss.

delle ragioni per cui essi non sono stati ritenuti rilevanti ⁷⁶: per le ragioni *supra* esposte, la motivazione dell'atto impositivo con riferimento alle osservazioni formulate dal contribuente costituisce un elemento di garanzia indefettibile, come confermato dalla giurisprudenza più attenta.

2.2.2 (Segue) Iscrizione a ruolo, rimborso e interpello

Le imposte o le maggiori imposte accertate, unitamente ai relativi interessi, sono iscritte a ruolo dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale, secondo i criteri di cui all'art. 68, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, concernente il pagamento del tributo in pendenza di giudizio (comma 6).

Allo scopo di evitare duplicazioni d'imposta, i soggetti diversi dal contribuente al quale siano state applicate le disposizioni antielusive possono richiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito dei comportamenti disconosciuti, proponendo, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo o è stato definito

⁷⁶ Se non ci si inganna, diversa sembra essere la posizione assunta da R. LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, cit., 333 ss., secondo cui non è automaticamente illegittimo l'accertamento che trascuri di commentare i chiarimenti del contribuente: ad esempio, può verificarsi che i chiarimenti del contribuente, "pur del tutto trascurati nella motivazione, non siano idonei ad incidere sul «contesto conoscitivo» nel senso di richiedere un maggior grado di attendibilità all'accertamento; annullare quest'ultimo solo perché non contiene qualche espressione stereotipa su chiarimenti che, per la loro pochezza, non abbisognano di commento alcuno per essere trascurati, appare quindi un formalismo cui non corrisponde alcuna posizione meritevole di tutela".

mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza di rimborso all'Amministrazione finanziaria, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure (comma 7).

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 all'Amministrazione finanziaria, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione (comma 8).

3 Gli strumenti di matrice pretoria

3.1 Il ricorso agli strumenti civilistici

Nullità del
contratto

Con riguardo a fattispecie non riconducibili – *ratione materiae* o *ratione temporis* – alla clausola antielusiva speciale contenuta prima nell'art. 10, l. n. 408 del 1990, poi nell'art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973, la Corte di Cassazione ha talora statuito la nullità del contratto *ex art.* 1418, comma 2, c.c. per mancanza di causa (art. 1325, n. 2, c.c.⁷⁷) ovvero perché in frode alla legge (art. 1344 c.c.

⁷⁷ Cass., sez. trib., 21 ottobre 2005, n. 20398, in *Rass. trib.*, 2006, 295, con nota di D. STEVANATO, *Le "ragioni economiche" nel dividend washing e l'indagine sulla "causa concreta" del negozio: spunti per un approfondimento*; Cass., sez. trib., 14 novembre 2005, n. 22932, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2006, 223, con nota di M. BEGHIN, *L'usufrutto azionario tra lecita pianificazione fiscale*,

⁷⁸), qualificando le norme tributarie quali norme imperative poste a tutela dell'interesse generale al concorso paritario alle spese pubbliche *ex art. 53 Cost.*

Critiche

Tale soluzione è stata avversata da cospicua giurisprudenza di legittimità, anche risalente ⁷⁹, secondo la quale l'elusione di norme fiscali non può determinare la nullità o l'annullabilità del negozio, giacché essa deve essere tenuta distinta dalla "frode alla legge", avendo rilievo esclusivamente tributario.

Prima dell'entrata in vigore delle clausole antielusive speciali, l'Amministrazione finanziaria non aveva il potere di riqualificare i contratti, prescindendo dalla volontà concretamente manifestata dalle parti, per assoggettarli ad un trattamento fiscale meno favorevole di quello altrimenti applicabile, neppure in virtù degli artt. 1344 e 1418 c.c.: non è infatti sufficiente "*che una norma sia inderogabile perché possa essere qualificata come «imperativa», essendo a tal fine necessario che essa sia di carattere proibitivo e sia posta, altresì, a tutela di interessi generali che si collochino al vertice della gerarchia dei valori protetti dall'ordinamento giuridico [...]*", caratteri "*certamente non ravvisabili nelle norme tributarie, in*

elusione tributaria e interrogativi in ordine alla funzione giurisdizionale.

⁷⁸ Cass., sez. trib., 26 ottobre 2005, n. 20816.

⁷⁹ Cass., sez. III civ., 9 maggio 1967, n. 935; Cass., sez. II civ., 19 febbraio 1971, n. 434; Cass., sez. I civ., 18 aprile 1975, n. 1459; Cass., sez. III civ., 28 giugno 1976, n. 2464; Id., 24 novembre 1979, n. 6155; Id., 19 giugno 1981, n. 4024; Id., 5 novembre 1999, n. 12327; Id., 22 luglio 2004, n. 13621; Cass., sez. II civ., 28 febbraio 2007, n. 4785; Cass., sez. III civ., 18 marzo 2008, n. 7282. Per completezza, si segnala un apparente riflusso operato in Cass., sez. unite civ., 26 giugno 2009, n. 15029.

quanto esse sono poste a tutela di interessi pubblici di carattere settoriale e, in linea di massima, non pongono divieti, ma assumono un dato di fatto quale indice di capacità contributiva [...]”. Del resto, le disposizioni del Codice Civile “considerano l’illiceità quale causa di nullità e non di conversione del contratto in frode alla legge in quello che costituisce presupposto per l’applicazione della norma che le parti intendevano eludere”⁸⁰.

Con riguardo alle operazioni di *dividend washing*, è stato osservato che, a fronte di divergenti trattamenti fiscali, la frode alla legge *ex art. 1344 c.c.* “non è ravvisabile per il solo fatto che un atto negoziale (reale e non simulato) abbia spostato la titolarità del bene al contribuente «favorito», occorrendo una norma che direttamente od indirettamente neghi la facoltà di trasmigrare con l’atto stesso dall’uno all’altro regime di tassazione; in difetto, si rimane nell’ambito della mera lacuna della disciplina tributaria, per non aver prefigurato la possibilità dei contribuenti di optare per assetti privatistici fiscalmente proficui”⁸¹.

La riserva di legge

Il problema dell’elusione tributaria non può essere risolto ignorando il principio di riserva di legge *ex art. 23 Cost.*: “è ben vero che «tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva», ma è altrettanto vero che «nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge». L’art. 53 si attua dunque attraverso

⁸⁰ Cass., sez. trib., 3 settembre 2001, n. 11351.

⁸¹ Cass., sez. trib., 3 aprile 2000, n. 3979, in *Giur. it.*, 2000, 1753, con nota di G. ZOPPINI, *Annotazioni sul regime fiscale proprio delle operazioni di dividend washing*.

imprescindibili interventi del Legislatore. Nel caso di elusione di norme impositive, tra la fonte normativa costituzionale (ex art. 53 Cost.) e la fonte normativa contrattuale si deve porre (ex art. 23 Cost.) la legge. Se questa lascia spazi non tassati [...], manca la norma di legge «imperativa» (ex art. 1344 c.c.) che «imponga una prestazione patrimoniale» (ex art. 23 Cost.); ergo l'autonomia privata non è intaccata e può liberamente esplicarsi senza che sussistano i presupposti di applicazione dell'art. 1344 c.c.. È ben vero che come conseguenza dell'elusione alcune manifestazioni di capacità contributiva (che dovrebbero essere colpite) non vengono assoggettate a tassazione, ma il vizio è l'assenza di norma di legge”⁸².

Una
soluzione
abnorme

A ciò si aggiunga l'espresso disposto legislativo di cui all'art. 10, comma 3, ultimo periodo, l. 27 luglio 2000, n. 212 (il cosiddetto “Statuto dei diritti del contribuente”), secondo cui *“le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto”*⁸³: è stato osservato che *“se la violazione di una disposizione tributaria non può comportare la nullità del negozio (mediante il quale è commessa), a fortiori non può comportare la nullità del negozio (mediante il quale è realizzato) il mero aggiramento di una disposizione tributaria”*⁸⁴.

⁸² F. MOSCHETTI, *La capacità contributiva. Profili generali*, in F. MOSCHETTI (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1993, 15 e s.

⁸³ Cass., sez. III civ., 22 luglio 2004, n. 13621.

⁸⁴ Così G. ZIZZO, *Diritto comunitario, diritto civile e diritto tributario: fuoco incrociato sull'elusione?*, in *Giust. trib.*, 2007, f.

degli operatori economici, vale a dire operazioni realizzate non nell'ambito di transazioni commerciali normali, bensì al solo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto comunitario.

Tra le sentenze della Corte di Giustizia nelle quali è stato elaborato il concetto di esercizio abusivo di diritti conferiti dalla legislazione europea, particolarmente importante è quella relativa al caso *Emsland-Stärke GmbH* ⁸⁶, nella quale è stato introdotto per la prima volta il cosiddetto “abuse test”: verificato il formale rispetto del diritto europeo e della legislazione nazionale che lo traspone (§§ 46-49), il Collegio rileva che la constatazione che l'operazione costituisca una pratica abusiva richiede “*da una parte, un insieme di circostanze oggettive dalle quali risulti che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dalla normativa comunitaria, l'obiettivo perseguito dalla detta normativa non è stato raggiunto*” (§ 52), e, “*d'altra parte, un elemento soggettivo che consiste nella volontà di ottenere un vantaggio derivante dalla normativa comunitaria mediante la creazione artificiosa delle condizioni necessarie per il suo ottenimento*”, ad esempio dando prova di una collusione tra i soggetti coinvolti (§ 53).

La Carta di
Nizza

Il generale divieto di abuso del diritto europeo è stato consacrato come principio generale nella “Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea”, proclamata a Nizza il 7 dicembre 2000 ⁸⁷. L'articolo 54, rubricato “*Divieto*

⁸⁶ Corte di giustizia, 14 dicembre 2000, causa C-110/99, *Emsland-Stärke GmbH*.

⁸⁷ In G.U.C.E. n. C 364 del 18 dicembre 2000 e reperibile all'indirizzo http://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_it.pdf.

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

Nelle “*Spiegazioni*”⁸⁸, si puntualizza che la disposizione ricalca l'art. 17 della Convenzione per la salvaguardia dei Diritti dell'uomo e delle Libertà fondamentali (rubricato “*Prohibition of abuse of rights*”), secondo cui: “*Nothing in this Convention may be interpreted as implying for any State, group or person any right to engage in any activity or perform any act aimed at the destruction of any of the rights and freedoms set forth herein or at their limitation to a greater extent than is provided for in the Convention*”⁸⁹

La direttiva
fusioni

In materia tributaria, il principio dell'abuso del diritto europeo ha alcuni punti di affioramento nelle direttive.

Ai sensi dell'art. 6, § 1, Trattato UE (la versione consolidata del trattato sull'Unione Europea e del trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, pubblicata nella G.U. n. C 115 del 9 maggio 2008, è reperibile all'indirizzo <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2008:115:0001:01:IT:HTML>), “*l'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000, adattata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo, che ha lo stesso valore giuridico dei trattati. [...]*”.

⁸⁸ Consultabili all'indirizzo http://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/04473_it.pdf.

⁸⁹ Il testo della Convenzione è disponibile all'indirizzo <http://www.echr.coe.int/NR/rdonlyres/D5CC24A7-DC13-4318-B457-5C9014916D7A/0/EnglishAnglais.pdf>.

Un primo esempio è dato dall'art. 11, § 1, lett. a), della Direttiva del 23 luglio 1990, n. 90/434/CEE prima e poi dall'art. 15, § 1, lett. a), della Direttiva del 19 ottobre 2009, n. 2009/133/CE, relative al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo, agli scambi d'azioni concernenti società di Stati Membri diversi e al trasferimento della sede sociale di una Società Europea (*Societas Europaea* o SE) e di una Società Cooperativa Europea (SCE) tra Stati membri. Secondo entrambe le disposizioni, uno Stato membro può rifiutare di applicare in tutto o in parte le disposizioni della Direttiva o di revocarne il beneficio, qualora risulti che una delle operazioni *“ha come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali l’elusione o l’evasione fiscale; il fatto che l’operazione non sia effettuata per valide ragioni economiche, quali la ristrutturazione o la razionalizzazione delle attività delle società partecipanti all’operazione, può costituire la presunzione che quest’ultima abbia come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali l’elusione o l’evasione fiscali”*.

La direttiva
matri-figlie

In base all'art. 1, § 2, della Direttiva del 23 luglio 1990, n. 90/435/CEE prima e poi all'art. 1, § 2, della Direttiva 2011/96/UE, concernenti il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi, la disciplina europea *“non pregiudica l’applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali necessarie per evitare le frodi e gli abusi”*.

La direttiva
interessi e
royalties

Secondo l'art. 5 della Direttiva del 3 giugno 2003, n. 2003/49/CE, sul regime fiscale comune applicabile ai

pagamenti di interessi e di canoni fra società consociate di Stati membri diversi, questo plesso normativo “*non osta all’applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali necessarie per impedire frodi o abusi*” e “*gli Stati membri, nel caso di transazioni aventi come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali l’evasione o l’elusione fiscali, o gli abusi, possono revocare i benefici della presente direttiva o rifiutarne l’applicazione*”.

3.2.1 (Segue) Le elaborazioni della Corte di Giustizia dell’Unione Europea

Nella giurisprudenza della Corte di Giustizia dell’Unione Europea, la portata del principio *de quo* è emersa soprattutto in due *leading cases*, resi l’uno in materia di imposta sul valore aggiunto, l’altro di imposizione diretta.

Il caso
Halifax (Iva)

Nella sentenza del 21 febbraio 2006 (caso *Halifax*⁹⁰), la Corte del Lussemburgo ha affermato che la Sesta Direttiva

⁹⁰ Corte di Giustizia (Grande Sezione), 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax*.

L’arresto è stato commentato da M. BASILAVECCHIA, *Norma antielusione e “relatività” delle operazioni imponibili Iva*, in *Corr. trib.*, 2006, 1466 ss.; C. PICCOLO, *Abuso del diritto ed Iva: tra interpretazione comunitaria ed applicazione nazionale*, in *Rass. trib.*, 2006, 1040 ss.; P. PISTONE, *L’elusione fiscale come abuso del diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche della Corte di giustizia europea in tema di Iva*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 17 ss.; M. POGGIOLI, *La Corte di Giustizia elabora il concetto di “comportamento abusivo” in materia d’Iva e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria?*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 122 ss.; L. SALVINI, *L’elusione Iva nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in *Corr. trib.*, 2006, 3097 ss.

del 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE ⁹¹ “*dev’essere interpretata come contraria al diritto del soggetto passivo di detrarre l’Iva assolta a monte allorché le operazioni che fondano tale diritto integrano un comportamento abusivo*” (punto 2 del dispositivo).

L’interesse maggiore dell’arresto sta nell’aver statuito che, nel settore dell’imposta sul valore aggiunto, “*a un soggetto passivo che ha la scelta tra due operazioni la Sesta Direttiva non impone di scegliere quella che implica un maggiore pagamento Iva*”; al contrario, “*il soggetto passivo ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale*” (§ 73).

Affinché possa parlarsi di “*comportamento abusivo*”, “*le operazioni controverse devono, nonostante l’applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della Sesta Direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all’obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni*” (§ 74).

Deve altresì risultare “*da un insieme di elementi obiettivi che le dette operazioni hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale*” (§ 86). Ne discende che, “*ove si constati un comportamento abusivo, le operazioni implicate devono essere ridefinite in maniera da ristabilire*

L’Agenzia delle Entrate ha fornito ai propri uffici chiarimenti in ordine ai principi cristallizzati nella sentenza *Halifax* nella circolare del 13 dicembre 2007, n. 67/E, glossata da P. CENTORE, *L’abuso del diritto nell’Iva*, in *Corr. trib.*, 2008, 319 ss., e da B. SANTACROCE, R. LUPI, *Il concetto comunitario di abuso del diritto in una recente circolare delle Entrate sull’elusione nell’Iva*, in *Dialoghi trib.*, 2008, 115 ss.

⁹¹ Nella Sesta Direttiva ricorre l’espressione “*per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso*”.

la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato” (§ 98).

Il caso
*Cadbury
Schweppes
(CFC)*

Nella sentenza del 12 settembre 2006 (caso *Cadbury Schweppes*⁹²), la Corte di Giustizia ha giudicato contraria alla libertà di stabilimento *ex artt.* 43 e 48 TCE la normativa nazionale che include, nella base imponibile di una società residente in uno Stato membro, gli utili realizzati dalla società estera controllata stabilita in un altro Stato membro, allorché tali utili siano ivi soggetti ad un livello impositivo inferiore a quello applicabile nel primo Stato, “*a meno che tale inclusione non riguardi costruzioni di puro artificio destinate ad eludere l’imposta nazionale normalmente dovuta*” (§ 75).

L’applicazione di una misura impositiva siffatta deve essere esclusa ove da elementi oggettivi e verificabili da parte di terzi risulti che, pur in presenza di motivazioni di natura fiscale, la società estera controllata è realmente impiantata nello Stato di stabilimento e ivi esercita attività economiche effettive.

⁹² Corte di Giustizia (Grande Sezione), 12 settembre 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes*.

La pronuncia è stata pubblicata in *Rass. trib.*, 2007, 983 ss., con nota di M. BEGHIN, *La sentenza Cadbury Schweppes e il “malleabile” principio della libertà di stabilimento*; in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2007, II, 13 ss., con nota di S. CIPOLLINA, *CFC legislation e abuso della libertà di stabilimento: il caso Cadbury Schweppes*; in *Corr. trib.*, 2006, 3347 ss., con nota di E. DELLA VALLE, *Tassazione degli utili della società estera controllata e rispetto del diritto di stabilimento*; in *Riv. dir. trib. int.*, 2007, 127 ss., con nota di C. ROMANO, *Using Tax Haven under European Law: Cadbury Schweppes and CFC rules*.

3.3 Dall'abuso del diritto europeo alla creazione pretoria di un principio generale antielusivo interno

La Corte di Cassazione⁹³ si è talora ispirata principio dell'abuso del diritto europeo elaborato dalla Corte di Giustizia, utilizzandolo come canone interpretativo regolatore dell'ordinamento, fino a configurarlo quale autonomo strumento antielusivo persino nei comparti impositivi non armonizzati, privo peraltro di un fondamento normativo interno. Come si rileva anche in dottrina, *“abuso del diritto tributario (vietato) e elusione fiscale sono [...] concetti [...] ispirati dalla stessa funzione: intercettare tutte le condotte negoziali dei contribuenti che rispettano formalmente una norma, o un sottosistema di norme, ma ne aggirano lo spirito, la ratio, permettendo la realizzazione di un risparmio fiscale che, conseguentemente, ancorché in maniera implicita, non è fisiologico bensì disapprovato dal sistema”*⁹⁴.

⁹³ Cass., sez. trib., 21 ottobre 2005, n. 20398; Id., 24 maggio 2006 (ord.), n. 12301; Id., 24 maggio 2006 (ord.), n. 12302; Id., 5 maggio 2006, n. 10352; Id., 29 settembre 2006, n. 21221, in *Giur. it.*, 2008, 1297 ss., con nota di S. GIANONCELLI, *Contrasto all'elusione fiscale in materia di imposte sui redditi e divieto comunitario di abuso del diritto*, e in *Dir. prat. trib.*, 2007, II, 723 ss., con nota di A. LOVISOLO, *Il principio di matrice comunitaria dell' "abuso" del diritto entra nell'ordinamento giuridico italiano: norma antielusiva di chiusura o clausola generale antielusiva? L'evoluzione della giurisprudenza della Suprema Corte*; Id., 21 aprile 2008, n. 10257.

Tale orientamento della giurisprudenza di legittimità è stato assunto anche dall'Amministrazione finanziaria (circolare del 13 dicembre 2007, n. 67/E e risoluzione del 28 aprile 2008, n. 177/E).

⁹⁴ A. CONTRINO, *Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamenti giuridici e connotati strutturali*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, 465 e s.

Ordinanza n.
21371 del
2006

Si segnala in particolare l'ordinanza del 4 ottobre 2006, n. 21371⁹⁵, con la quale il Giudice di legittimità ha formulato rinvio pregiudiziale alla Corte del Lussemburgo per chiarire se la nozione di abuso del diritto, definita nella sentenza *Halifax* come operazione “*compiuta essenzialmente per conseguire un vantaggio fiscale*”, sia coincidente, più ampia o più restrittiva di quella di operazione non avente ragioni economiche diverse da un vantaggio fiscale.

Il caso *Part Service*

Nella sentenza *Part Service*⁹⁶, la Corte di Giustizia ha risolto la questione, affermando che la Sesta Direttiva deve essere interpretata nel senso che l'esistenza di una pratica abusiva *può* essere riconosciuta qualora il perseguimento

⁹⁵ Cass., sez. trib., 4 ottobre 2006 (ord.), n. 21371.

⁹⁶ Corte di Giustizia (Seconda Sezione), 21 febbraio 2008, causa C-425/06, *Part Service*.

Si segnalano i commenti di C. ATTARDI, *Abuso del diritto e giurisprudenza comunitaria: il perseguimento di un vantaggio fiscale come scopo essenziale dell'operazione elusiva*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, II, 627 ss.; P. CENTORE, *Lo “spettro” dell'abuso sulle operazioni soggette ad Iva*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2008, 753 ss.; V. LIPRINO, *Il difficile equilibrio tra libertà di gestione e abuso di diritto nella giurisprudenza della Corte di giustizia: il caso Part Service*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, IV, 113 ss.; M. POGGIOLI, *Il modello comunitario della “pratica abusiva” in ambito fiscale: elementi costitutivi essenziali e forza di condizionamento rispetto alle scelte legislative e interpretative nazionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, IV, 252 ss.; G. ZIZZO, *Abuso del diritto, scopo di risparmio d'imposta e collegamento negoziale*, in *Rass. trib.*, 2008, 869 ss..

di un vantaggio fiscale costituisca lo scopo essenziale dell'operazione o delle operazioni controverse (§ 45).

È compito del giudice nazionale ricercare indizi che rivelino l'esistenza di una pratica abusiva. A tale scopo, egli *“deve anzitutto verificare se il risultato perseguito sia un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria a uno o a più obiettivi della Sesta Direttiva e, successivamente, se abbia costituito lo scopo essenziale della soluzione contrattuale prescelta”* (§ 58). Quanto al secondo criterio, il giudice nazionale, nell'ambito della valutazione che gli compete, può prendere in considerazione il carattere puramente fittizio delle operazioni, nonché i nessi giuridici, economici e/o personali tra gli operatori coinvolti, *“essendo tali elementi idonei a provare che l'ottenimento del vantaggio fiscale costituisce lo scopo essenziale perseguito nonostante l'esistenza eventuale, per altro verso, di obiettivi economici ispirati da considerazioni, ad esempio, di marketing, di organizzazione e di garanzia”* (§ 62).

Sentenza n.
25374 del
2008

Con la sentenza del 17 ottobre 2008, n. 25374 ⁹⁷, la Sezione Tributaria – ritenendo di conformarsi ai principi enunciati dalla Corte del Lussemburgo – ha statuito che le pratiche abusive consistenti nell'impiego di una forma giuridica o di un regolamento contrattuale al fine di realizzare quale scopo principale – seppur non esclusivo – un risparmio di imposta, anche se allo stesso si accompagnino secondarie finalità di contenuto economico, consistono in abusi di diritti fondamentali garantiti

⁹⁷ Cass., sez. trib., 17 ottobre 2008, n. 25374, in *Boll. trib.*, 2008, 1766 ss., con nota di V. FICARI, *Elusione ed abuso del diritto comunitario tra “diritto” giurisprudenziale e certezza normativa.*

dall'ordinamento europeo e pertanto assumono rilievo normativo primario in tale ordinamento, indipendentemente dalla presenza di una clausola generale antielusiva nell'ordinamento fiscale italiano.

Sentenza n.
8772 del
2008

Nella pronuncia del 4 aprile 2008, n. 8772 ⁹⁸, la Corte di Cassazione è giunta a fissare il seguente principio di diritto: *“non hanno efficacia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria quegli atti posti in essere dal contribuente che costituiscano «abuso di diritto», cioè che si traducano in operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale; ed incombe sul contribuente fornire la prova della esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di carattere non meramente marginale o teorico”*.

Le Sezioni
Unite del
2008

Da ultimo, con le sentenze del 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057 ⁹⁹, le Sezioni Unite hanno statuito

⁹⁸ Cass., sez. trib., 4 aprile 2008, n. 8772, in *Corr. trib.*, 2008, 1777 ss., con nota di M. BEGHIN, *L'inesistente confine tra pianificazione, elusione e “abuso del diritto”*; in *Riv. dir. trib.*, 2008, II, 448 ss., con nota di M. BEGHIN, *Note critiche a proposito di un recente orientamento giurisprudenziale incentrato sulla diretta applicazione in campo domestico, nel comparto delle imposte sul reddito, del principio comunitario del divieto di abuso del diritto*; in *GT – Riv. giur. trib.*, 2008, 465 ss., con nota di G. ZIZZO, *L'abuso dell'abuso del diritto*.

⁹⁹ Cass., sez. unite civ., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, in *Rass. trib.*, 2009, 481 ss., con nota di M. CANTILLO, *Profili processuali del divieto di abuso del diritto: brevi note sulla rilevanza d'ufficio*; in *Obbl. contratti*, 2009, 212 ss., con nota di

che, anche con riferimento alla disciplina vigente in epoca anteriore all'entrata in vigore dell'art. 14, commi 6 *bis* e 7 *bis*, (vecchio) Tuir¹⁰⁰, è possibile dichiarare inopponibili all'Amministrazione finanziaria i benefici fiscali derivanti dalle operazioni di *dividend washing* e di *dividend stripping*¹⁰¹, qualora risultino poste in essere al solo scopo

G. CORASANITI, *Sul generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario*; in *Il Sole 24 Ore*, edizione del 2 gennaio 2009, con nota di E. DE MITA, *L'anti-elusione trova base in Costituzione*; in *Corr. giur.*, 2009, 293 ss., con nota di G. FALSITTA, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*; in *Rass. trib.*, 2009, 390 ss., con nota di V. FICARI, *Clausola generale antielusiva, art. 53 della Costituzione e regole giurisprudenziali*; in *GT – Riv. dir. trib.*, 2009, 216 ss., con nota di A. LOVISOLO, *L'art. 53 Cost. come fonte della clausola generale antielusiva ed il ruolo delle "valide ragioni economiche" tra abuso del diritto, elusione fiscale ed antieconomicità delle scelte imprenditoriali*; in *Corr. trib.*, 2009, 403 ss., con nota di R. LUPI, D. STEVANATO, *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva*; in *Corr. trib.*, 2009, 3631 ss., con nota di G. MARONGIU, *Abuso del diritto, poteri di accertamento e principio di legalità*; in *Rass. trib.*, 2009, 487 ss., con nota di G. ZIZZO, *Clausola antielusione e capacità contributiva*.

¹⁰⁰ Introdotti dall'art. 7 *bis*, d.l. 9 settembre 1992, n. 372, convertito, con modificazioni, dalla l. 5 novembre 1992, n. 429.

¹⁰¹ Secondo G. FALSITTA, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, cit., 300 e s., testo e nota (22), "i casi esaminati nelle tre sentenze non appartengono [...] alla elusione ma alla simulazione relativa. I contraenti di queste centinaia di contratti non volevano per sé, inter partes, la costituzionale di questi «finti» usufrutti di azioni, per lo più di durata brevissima" ("quanto la folgore", osserva il chiaro Autore in *Elusione fiscale illegittima, contratto travestito e società "contagocce"*, in G. FALSITTA, *Per un fisco "civile"*,

di eludere la disciplina fiscale dei redditi di partecipazione, non apparendo giustificate da ragioni economicamente apprezzabili. Tale inopponibilità dev'essere dichiarata in applicazione di un *principio generale antielusivo*, riconducibile al divieto dell'abuso del diritto, che, per i tributi non armonizzati, trova fondamento nell'art. 53 Cost. ed è rilevabile anche d'ufficio, salvo che ciò non sia precluso, nella fase d'impugnazione, dal giudicato interno eventualmente già formatosi sul punto o, nel giudizio di legittimità, dalla necessità di indagini di fatto ¹⁰².

A parere del Collegio, *“i principi di capacità contributiva [...] e di progressività dell'imposizione [...] costituiscono il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali ultime norme evidentemente finalizzate alla più piena attuazione di quei principi. Con la conseguenza che non può non ritenersi insito nell'ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad*

Milano, Giuffrè, 1996, 191 ss.), ma *“avevano necessità di far apparire che essi ci fossero perché solo così nasceva la spettanza del credito di imposta”*. Gli artt. 1417 c.c. e 37, comma 3, d.p.r. n. 600 del 1973 danno *“un incontestabile fondamento alla doppia tesi per cui: 1) il fisco deve essere equiparato a un «terzo»; 2) il fisco può far valere la simulazione, in ogni forma, davanti al giudice tributario, senza necessità di previo e autonomo accertamento davanti al giudice civile”*.

¹⁰² Sul tema si segnalano le considerazioni svolte da G. RAGUCCI, *Rilevabilità d'ufficio dell'eccezione di abuso del diritto e difesa del contribuente*, in *Giust. trib.*, 2009, f. 2, reperibile all'indirizzo http://www.giustiziatributaria.it/banca_dati/ragucci.html.

*ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale”*¹⁰³.

Non contrasta con l'individuazione nell'ordinamento di un generale principio antielusivo la constatazione del sopravvenire di specifiche norme antielusive, “*che appaiono anzi [...] mero sintomo dell'esistenza di una regola generale [...]*”, “*circostanza idonea ad offrire indiretta conferma dell'illiceità fiscale di tali operazioni*”. In caso contrario, tali norme sarebbero palesemente illegittime “*per violazione del principio di eguaglianza. Il che evidentemente non è, proprio in ragione del fatto che esiste, nell'ordinamento costituzionale, un principio per il quale non è lecito utilizzare abusivamente, e cioè per un fine diverso da quello per il quale sono state create, norme fiscali (lato sensu) di favore, essendo d'altro canto, nel caso di specie, in re ipsa la elusività dell'operazione*”¹⁰⁴.

Questo principio non “*può in alcun modo ritenersi contrastante con la riserva di legge in materia tributaria di cui all'art. 23 Cost., in quanto il riconoscimento di un generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario non si traduce nella imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali*”¹⁰⁵.

¹⁰³ Cass., sez. unite civ., 23 dicembre 2008, n. 30055, *cit.*, § 2.2.

¹⁰⁴ Cass., sez. unite civ., 23 dicembre 2008, n. 30055, *cit.*, § 2.3.

¹⁰⁵ Cass., sez. unite civ., 23 dicembre 2008, n. 30055, *cit.*, § 2.3.

4 Considerazioni critiche

Con le tre sentenze del Natale 2008, le Sezioni Unite hanno consacrato il travisamento della giurisprudenza della Corte di Giustizia relativa all'abuso del diritto europeo¹⁰⁶. Molteplici sono i profili di criticità.

4.1 Il divieto di abuso del diritto europeo al di fuori delle materie armonizzate

Il primo stridore è generato dal tentativo della giurisprudenza di legittimità di trasporre il divieto di abuso del diritto europeo al di fuori delle materie armonizzate.

Il caso *3M Italia S.p.A.*

Come già accadde con il caso *Part Service*¹⁰⁷, nel 2010 la Corte di Cassazione ha sollevato alcune questioni pregiudiziali in maniera pretestuosa al fine di garantire una sorta di avallo europeo al principio generale antielusivo interno riconducibile al divieto dell'abuso del diritto.

¹⁰⁶ In termini, *ex multis*, Cass., sez. trib., 21 gennaio 2009, n. 1465, in *Corr. trib.*, 2009, 823 ss., con nota di M. BEGHIN, *L'abuso del diritto tra capacità contributiva e certezza dei rapporti Fisco-contribuente*; in *Riv. dir. trib.*, 2009, II, 407 ss., con nota di M. BEGHIN, *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente*; in *Riv. dir. trib.*, 2009, III, 69 ss., con nota di I. CARACCIOLI, *Note di carattere penal-tributario a margine della questione dell' "abuso del diritto"*; in *Dialoghi trib.*, 2009, 291 ss., con nota di A. MANZITTI, R. LUPI, S. DUS, G. FRANSONI, *Elusione fiscale e imbarazzi giurisprudenziali (caso del comodato di impianti ai contoterzisti)*. Per un'analisi delle prime ricadute di tale orientamento sulla giurisprudenza di merito, si rinvia a *L'abuso del diritto nella giurisprudenza di merito*, in *Corr. trib.*, 2009, 2310 ss., fascicolo monografico coordinato da M. BEGHIN e G. ZIZZO.

¹⁰⁷ Cass., sez. trib., 4 ottobre 2006 (ord.), n. 21371, *cit.*

L'espedito è stato attivato nelle pieghe dei dubbi di compatibilità della definizione agevolata delle liti pendenti *ex art. 3, comma 2 bis, lett. b)*, d.l. n. 40 del 2010¹⁰⁸ con il diritto dell'Unione Europea.

Le medesime questioni pregiudiziali sono state sollevate d'ufficio dalla Sezione Tributaria della Corte di Cassazione con due ordinanze interlocutorie di identico tenore testuale pronunciate nelle controversie *3M Italia S.p.A.*¹⁰⁹ e *Safilo S.p.A.*¹¹⁰. Sono significativi due elementi: *a)* nel caso *3M Italia S.p.A.*, la richiesta è stata

¹⁰⁸ L'art. 3, comma 2 *bis*, lett. *b)*, d.l. 25 marzo 2010, n. 40, convertito, con modificazioni, dalla l. 22 maggio 2010, n. 73, consente di estinguere le controversie tributarie pendenti innanzi alla Corte di Cassazione, che originano da ricorsi iscritti a ruolo nel primo grado da oltre dieci anni e per le quali l'Amministrazione finanziaria risulti soccombente nei primi due gradi di giudizio. A tal fine, il contribuente presenta istanza alla competente segreteria o cancelleria entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione, con attestazione del pagamento di un importo pari al 5% del valore della lite; i procedimenti restano sospesi fino alla scadenza del termine suddetto.

Il cosiddetto "Decreto Incentivi", approvato con fiducia, è balzato agli onori della cronaca per il conflitto di interessi paventato rispetto al contenzioso Mondadori (cfr. S. FELTRI, *Rischia la "Salva-Mondadori"*, in *Il Fatto Quotidiano*, edizione dell'11 agosto 2010, reperibile all'indirizzo <http://www.ilfattoquotidiano.it/2010/08/11/rischia-la-%E2%80%9Csalva-mondadori%E2%80%9D/49436/>).

¹⁰⁹ Cass., sez. trib., 4 agosto 2010 (ord.), n. 18055, in *Corr. trib.*, 2010, 3273 ss., con nota di M. BEGHIN, *Definizione delle liti ultradecennali tra principi generali di diritto comunitario e costituzionale*, e in *GT – Riv. giur. trib.*, 2010, 971 ss., con nota di F. TUNDO, *Definizione agevolata delle liti ultradecennali tra abuso del diritto e aiuti di Stato*.

¹¹⁰ Cass., sez. trib., 3 novembre 2010 (ord.), n. 22309, in *bancadati DeJure*.

contrastata dal P.G., il quale insisteva per l'accoglimento del ricorso dell'Amministrazione finanziaria; *b*) entrambe le ordinanze interlocutorie non sono state predisposte dal giudice relatore, ma dal presidente del collegio Enrico Altieri.

Nel caso 3M Italia S.p.A., il procedimento principale concerne l'imposizione di dividendi distribuiti nel periodo 1989-1991¹¹¹: alla società contribuente è contestata la natura meramente elusiva di una operazione di *dividend washing* attuata con società statunitensi e Olivetti S.p.A., invocando l'applicazione dell'art. 37, comma 3, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 anche a una fattispecie di simulazione oggettiva. La 3M Italia S.p.A. impugna i corrispondenti avvisi di accertamento ed esce vittoriosa nei giudizi dinanzi alle Commissioni Tributarie. L'Amministrazione finanziaria propone ricorso per cassazione. Durante il giudizio di legittimità, la 3M Italia S.p.A. chiede di accedere alla definizione agevolata. La Suprema Corte s'interroga sulla compatibilità di tale disciplina con il diritto europeo e, sospeso il giudizio, sottopone alla Corte di Giustizia cinque questioni pregiudiziali.

Con i primi due quesiti, il Giudice del rinvio assume che, nell'ambito del procedimento principale, la definizione agevolata delle liti pendenti precluderebbe il disconoscimento di indebiti vantaggi tributari conseguiti mediante condotte elusive ricorrendo al principio generale dell'abuso del diritto: con l'istituzione di un condono – presentato eufemisticamente come “*meccanismo agevolativo*” – che pone a carico del contribuente un onere “*pressoché simbolico*” (vale a dire il pagamento di un

¹¹¹ La fattispecie è compiutamente descritta nei §§ 4-7 della motivazione.

importo pari al 5% del valore della controversia), la Repubblica Italiana violerebbe l'obbligo di reprimere pratiche abusive e comprometterebbe la realizzazione degli obiettivi dell'Unione Europea ¹¹².

Dato atto della mancanza di una norma antielusiva generale nell'ordinamento italiano, la Suprema Corte ripercorre la propria giurisprudenza in tema di strumenti di contrasto alle pratiche elusive ¹¹³, ricordando che, dopo l'iniziale ricorso allo strumento civilistico della nullità del contratto, essa è giunta alla creazione di un principio generale antielusivo, gravitante attorno a due fuochi, il divieto di pratiche abusive per le fattispecie di rilievo europeo, e, per i tributi non armonizzati, i principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione *ex art. 53 Cost.* ¹¹⁴.

Le questioni
pregiudiziali

Nella prima questione pregiudiziale, il Giudice di legittimità chiede alla Corte di Giustizia se sia possibile utilizzare il divieto di abuso del diritto europeo anche nei settori non armonizzati. La questione pregiudiziale poggia su due ordini di argomenti: *a)* questo strumento antielusivo opererebbe con riferimento a vicende economiche transazionali e *b)* sussisterebbe un interesse di rilevanza europea qualora il ricorso a forme giuridiche non corrispondenti ad autentiche transazioni economiche si configurasse come un abuso di libertà fondamentali garantite dal TFUE (nel caso di specie, sarebbe pregiudicata la libera circolazione di capitali). Nel

¹¹² *Contra* Cass., sez. unite civ., 17 febbraio 2010, n. 3676, in *CED Cass.*, Rv. 611632.

¹¹³ Vedi *supra*.

¹¹⁴ Cass., sez. unite civ., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, *cit.*

formulare la prima questione pregiudiziale, il Giudice di legittimità svela il proprio malcelato proposito e chiede alla Corte di Giustizia se sia possibile utilizzare il divieto di abuso del diritto europeo anche nei settori non armonizzati: la stessa Suprema Corte rileva inoltre che *“la collocazione del principio in sede comunitaria o nazionale non ha mera rilevanza teorica: una disposizione di legge interna che contrastasse con tale principio potrebbe essere disapplicata dai giudici nazionali se nella specie si ritiene operante un principio di matrice comunitaria (che avrebbe rango di norma primaria), laddove, se la fonte del principio si rinviene nell’ordinamento nazionale, la norma non potrebbe essere disapplicata, potendo il giudice soltanto rimettere eventuali questioni di contrasto con la Costituzione (ad esempio, con l’art. 53), alla Corte Costituzionale, cui compete in via esclusiva il controllo sulla costituzionalità delle leggi”*¹¹⁵. Così facendo, la Corte di Cassazione si mostra consapevole del fatto che tale strumento vincola gli Stati membri limitatamente a fattispecie rientranti nel campo di applicazione del diritto europeo e non anche con riferimento a quelle meramente nazionali¹¹⁶.

Con la seconda questione pregiudiziale, la Corte di Cassazione domanda se la mancata applicazione del principio dell’abuso del diritto possa ledere l’interesse di rilevanza europea alla previsione, da parte degli Stati membri, di adeguati strumenti di contrasto all’elusione

¹¹⁵ *Excerpta* da Cass., sez. trib., 4 agosto 2010 (ord.), n. 18055, *cit.*.

¹¹⁶ G. ESCALAR, *Esclusa la diretta efficacia dell’abuso del diritto per le imposte dirette*, in *Corr. trib.*, 2009, 699 ss., ove ampi riferimenti alla giurisprudenza europea.

tributaria anche in materia di imposte non armonizzate, con conseguente violazione dell'art. 4, § 3, TUE ¹¹⁷.

La sentenza
della Corte di
Giustizia

Nella sentenza *3M Italia S.p.A.* ¹¹⁸ la Corte di Giustizia dell'Unione Europea giudica inconsistenti entrambe le censure.

La Corte del Lussemburgo, pur riconoscendo, in via preliminare, che, se è vero che la materia delle imposte dirette ricade nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono esercitarla nel rispetto del diritto

¹¹⁷ L'art. 4, § 3, TUE impone agli Stati membri di adottare “ogni misura di carattere generale o particolare atta ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dai trattati o conseguenti agli atti delle istituzioni dell'Unione” e di astenersi “da qualsiasi misura che rischi di mettere in pericolo la realizzazione degli obiettivi dell'Unione”.

¹¹⁸ Corte di Giustizia, IV sez., 29 marzo 2012, causa C-417/2010, *3M Italia S.p.A.*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2012, 703 ss., con nota di L. R. CORRADO, *La ricerca di una fonte per il principio generale antielusivo all'ombra della Corte di Giustizia.*

La pronuncia è integralmente richiamata *ex art.* 104, § 3, comma 1, del regolamento di procedura dalla coeva ordinanza Corte di Giustizia (Ottava Sezione), 29 marzo 2012 (ord.), causa C-529/10, *Safilo S.p.A.*, mentre Corte di Giustizia (Quarta Sezione), 29 marzo 2012, causa C-500/10, *Belvedere Costruzioni s.r.l.* si è espressa nello stesso senso su domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Commissione Tributaria Centrale (sez. Bologna) con decisione del 22 settembre 2010 (a tale ultimo proposito, si vedano anche le conclusioni dell'avvocato generale Sharpston del 17 novembre 2011, commentate da F. TUNDO, *L'avvocato generale della Corte Ue “salva” la definizione delle liti ultradecennali pendenti in CTC*, in *Corr. trib.*, 2012, 207 ss.).

dell'Unione Europea ¹¹⁹, ha gioco facile nell'escludere il proprio intervento nella lite oggetto del procedimento principale. Due sono le ragioni ¹²⁰: *a*) i contribuenti non si sono avvalsi – né si sarebbero potuti avvalere – in modo fraudolento o abusivo di una norma del diritto europeo, poiché la disciplina elusa ha rilevanza meramente interna; *b*) non trova applicazione una norma nazionale idonea a ledere una delle libertà garantite dal TFUE e non ne deve essere giustificata la restrizione con la necessità di prevenire le pratiche abusive ¹²¹. Quest'ultimo snodo della pronuncia è in realtà di grande interesse perché la Corte di Giustizia ¹²² sembra – sia pure implicitamente – ammettere

¹¹⁹ Il principio, cristallizzato nel § 25 della motivazione, è ormai consolidato (*ex multis* Corte di Giustizia, 14 febbraio 1995, causa C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt e Roland Schumacker*, § 21; Corte di Giustizia (Quinta Sezione), 8 marzo 2001, cause riunite C-397/98 e C-410/98, *Metallgesellschaft Ltd e a.*, § 37; Corte di Giustizia (Quinta Sezione), 29 aprile 1999, causa C-311/97, *Royal Bank of Scotland plc*, § 19; Corte di Giustizia (Grande Sezione), 7 settembre 2004, causa C-319/02, *Petri Manninen*, § 19; Corte di Giustizia (Grande Sezione), 13 dicembre 2005, causa C-446/03, *Marks & Spencer plc*, § 29; Corte di Giustizia (Grande Sezione), 12 settembre 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes plc e Cadbury Schweppes Overseas Ltd*, § 40; Corte di Giustizia (Grande Sezione), 12 dicembre 2006, causa C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, § 36; Corte di Giustizia (Prima Sezione), 8 novembre 2007, causa C-379/05, *Amurta SGPS*, § 16; Corte di Giustizia (Prima Sezione), 17 settembre 2009, causa C-182/08, *Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG*, § 34).

¹²⁰ Cfr. §§ 30-31 della motivazione.

¹²¹ Sono quindi ritenuti inconferenti tutti i richiami alle sentenze concernenti l'abuso del diritto nel settore tributario.

¹²² Al § 31 si legge testualmente che “*dal fascicolo non risulta nemmeno che nella controversia principale siano in discussione l'applicazione di una norma nazionale che comporti una restrizione ad una delle libertà garantite dal Trattato FUE nonché*

che, in fattispecie concrete *diverse* rispetto a quella esaminata, l'applicazione del diritto interno potrebbe determinare una restrizione delle libertà fondamentali.

La Corte di Giustizia risponde in modo perentorio al goffo tentativo di coinvolgimento attuato da parte della Corte di Cassazione, affermando testualmente che “*nel diritto dell’Unione non esiste alcun principio generale dal quale discenda un obbligo per gli Stati membri di lottare contro le pratiche abusive nel settore della fiscalità diretta e che osti all’applicazione di una disposizione come quella di cui trattasi nel procedimento principale, qualora l’operazione imponibile derivi da pratiche siffatte e non sia in discussione il diritto dell’Unione*”¹²³. Il Giudice europeo esclude categoricamente¹²⁴ che la disciplina della definizione agevolata delle liti pendenti incida sull’esercizio di una qualunque libertà garantita dal TFUE (in particolare, sulla libera circolazione dei capitali) o violi il principio generale del divieto di qualsiasi discriminazione a causa della nazionalità, rispetto al quale tali libertà, nei loro rispettivi ambiti, costituiscono espressione specifica¹²⁵.

Il caso
Kofoed

Come nitidamente affermato dalla Corte del Lussemburgo nella sentenza *Kofoed*¹²⁶, il principio giurisprudenziale *de*

l’eventuale giustificazione di una restrizione del genere con la necessità di prevenire le pratiche abusive”.

¹²³ Cfr. § 32 della motivazione.

¹²⁴ Cfr. §§ 34 e 35 della motivazione.

¹²⁵ Corte di Giustizia (Terza Sezione), 11 marzo 2010, causa C-384/08, *Attanasio Group S.r.l.*, § 31.

¹²⁶ Corte di Giustizia (Prima Sezione), 5 luglio 2007, causa C-321/05, *Kofoed*, in *Rass. trib.*, 2008, 261 ss., con nota di M. ANDRIOLA, *Quale incidenza della clausola anti-abuso comunitaria*

quo è nato allo scopo di arginare i comportamenti posti in essere dagli operatori economici al solo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal *diritto europeo* e dalla legislazione nazionale che lo traspone, e non anche del diritto interno dei singoli Stati membri ¹²⁷. Nella citata sentenza, resa in materia di imposte dirette, la Corte del Lussemburgo ha statuito che “*spetta [...] al giudice del rinvio esaminare se nel diritto danese esiste una disposizione o un principio generale sulla cui base l’abuso del diritto è vietato ovvero se esistono altre disposizioni sulla frode o sull’evasione fiscale che possano essere interpretate conformemente all’art. 11, n. 1, lett. a), della direttiva 90/434*” (§ 46): è evidente che “*un simile rinvio non sarebbe stato necessario se il divieto antiabuso elaborato ai fini iva fosse stato effettivamente applicabile anche a un settore, quello delle imposte dirette,*

nella imposizione sui redditi in Italia?, e in *Corr. trib.*, 2007, 3103 ss., con nota di D. STEVANATO, E. BRESSAN, *Scambio azionario transfrontaliero: la distribuzione di utili elude il divieto di conguagli in denaro?*.

¹²⁷ M. BEGHIN, *Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria: dalla nullità negoziale all’abuso del diritto nel sistema impositivo nazionale*, in G. MAISTO (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, cit., 32 e s., sottolinea che il divieto di abuso del diritto europeo “*deve rimanere circoscritto al contesto che lo ha prodotto*”, vale a dire un contesto nell’ambito del quale “*la sottrazione al pagamento di un tributo o l’acquisizione di agevolazioni dipende da un impiego «contro natura» del diritto comunitario, da un suo sviamento, non già dalla strumentalizzazione di una disposizione domestica. [...] Vi è pertanto una differenza abissale tra le questioni che possono emergere con riferimento ai tributi armonizzati e le questioni che, al contrario, riguardano i tributi esclusi dalla citata armonizzazione*”.

statutariamente dominato da norme di matrice interna”
128

A ciò si aggiunga che, come non tutti gli atti delle istituzioni europee, pur vincolanti per gli Stati membri, sono direttamente applicabili da parte dei singoli, così il divieto dell’abuso del diritto non può esplicare effetti diretti nell’ordinamento nazionale a danno del singolo, qualora ne sia invocata l’applicazione in relazione a disposizioni di diritto dell’Unione Europea prive di tale efficacia (come le direttive). Nelle conclusioni dell’avvocato generale Kokott, si legge che “*uno Stato membro [...] non può far valere contro un singolo una disposizione di una direttiva che esso stesso non ha trasposto*”, giacché “*una direttiva non può di per sé creare obblighi a carico di un singolo*”¹²⁹. Le autorità competenti “*non potrebbero nemmeno invocare direttamente nei confronti del singolo un eventuale principio generale di diritto comunitario*”: se, accanto a una disposizione antiabusiva espressa¹³⁰, “*si consentisse anche un ricorso diretto ad un principio generale del diritto dal contenuto decisamente meno chiaro e preciso, vi sarebbe il rischio di frustrare l’obiettivo di armonizzazione della direttiva [...] e di minare la certezza del diritto da essa perseguita*” nella materia disciplinata. Peraltro, in tal modo “*verrebbe pregiudicato anche il già menzionato divieto di applicare*

¹²⁸ Così A. CONTRINO, *Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamenti giuridici e connotati strutturali, cit.*, 470, nota (12).

¹²⁹ Conclusioni dell’avvocato generale Kokott, 8 febbraio 2007, causa C-321/05, *Kofoed*, § 66.

¹³⁰ Come l’art. 11, § 1, lett. a), della Direttiva del 23 luglio 1990, n. 90/434/CEE.

*direttamente a danno del singolo disposizioni di direttive non trasposte”*¹³¹.

4.2 La riserva di legge *ex art. 23 Cost.*

La ragione dei reiterati pellegrinaggi al Lussemburgo¹³² deve ricercarsi nella necessità di osservare la riserva di

¹³¹ Conclusioni dell'avvocato generale Kokott, 8 febbraio 2007, causa C-321/05, *Kofoed, cit.*, § 67.

¹³² C. GLENDI, *Limiti del giudicato e Corte di Giustizia europea*, in *Corr. trib.*, 2010, 333, opportunamente prende atto “della “frenesia” (dopo anni di oblio) per i principi comunitari e della «lotta» all'abuso del diritto (che, se solo si conoscesse l'etimologia di siffatta parola, apparirebbe, prima facie, un vero e proprio non senso). In questa prospettiva, si incentivano i pellegrinaggi a Lussemburgo. Per sentirsi dire, ovviamente, che vanno salvaguardati i principi comunitari”.

Tra i più recenti pellegrinaggi della Corte di Cassazione nel Lussemburgo, si segnala Cass., sez. trib., 21 dicembre 2007 (ord.), n. 26996, in *Giur. it.*, 2008, 1025, con nota di F. TESAURO, *Divieto comunitario di abuso del diritto (fiscale) e vincolo da giudicato esterno incompatibile con il diritto comunitario*, ordinanza con la quale è stata posta la seguente questione pregiudiziale: “se il diritto comunitario osti all'applicazione di una disposizione del diritto nazionale, come quella di cui all'art. 2909 del codice civile, tesa a sancire il principio dell'autorità di cosa giudicata, quando tale applicazione venga a consacrare un risultato che contrasta con il diritto comunitario, frustrandone l'applicazione, anche in settori diversi da quello degli aiuti di Stato (per cui, v. C.G. 18 luglio 2007 in causa C-119/05, *Lucchini S.p.A.*) e, segnatamente, in materia di Iva e di abuso di diritto posto in essere per conseguire indebiti risparmi d'imposta, avuto, in particolare, riguardo anche al criterio di diritto nazionale, così come interpretato dalla giurisprudenza di questa corte, secondo cui, nelle controversie tributarie, il giudicato esterno, qualora l'accertamento consacrato concerna un punto fondamentale comune ad altre cause, esplica,

legge posta dall'art. 23 Cost. a presidio del diritto tributario sostanziale, ambito cui deve essere ricondotta la questione relativa alla individuazione dei confini della nozione di "elusione"¹³³.

Le Sezioni
Unite del
2008

Per i tributi non armonizzati, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione agganciano il principio generale antielusivo ai principi di capacità contributiva e di progressività

rispetto a questo, efficacia vincolante anche se formatosi in relazione ad un diverso periodo d'imposta".

La questione è stata risolta in Corte di Giustizia (Seconda Sezione), 3 settembre 2009, causa C-2/08, *Fallimento Olimpiclub S.r.l.*, statuendo che "il diritto comunitario osta all'applicazione, in circostanze come quelle della causa principale, di una disposizione del diritto nazionale, come l'art. 2909 del codice civile, in una causa vertente sull'imposta sul valore aggiunto concernente un'annualità fiscale per la quale non si è ancora avuta una decisione giurisdizionale definitiva, in quanto essa impedirebbe al giudice nazionale investito di tale causa di prendere in considerazione le norme comunitarie in materia di pratiche abusive legate a detta imposta". La sentenza è stata annotata da M. BASILAVECCHIA, *Il giudicato esterno cede all'abuso del diritto (ma non solo)*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2010, 13 ss.; G. D'ANGELO, *Giudicato tributario (esterno) e diritto comunitario: un equilibrio difficile*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, IV, 285 ss.; C. GLENDI, *Limiti del giudicato e Corte di giustizia europea*, in *Corr. trib.*, 2010, 325 ss.; O. LOMBARDI, *Certezza del diritto e primato del diritto comunitario in presenza di giudicato esterno in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, IV, 303 ss.; R. MICELI, *Riflessioni sull'efficacia del giudicato tributario alla luce della recente sentenza Olimpiclub*, in *Rass. trib.*, 2009, 1839 ss.

¹³³ Questione diversa è il rispetto della riserva di legge fissata per l'accertamento tributario dall'art. 97 Cost. (cfr. L. R. CORRADO, *Il sistema degli accertamenti standardizzati*, ed. prov., Genova, 2011, *passim*).

dell'imposizione ed escludono *expressis verbis* che tale strumento possa “*in alcun modo*” vulnerare l'art. 23 Cost., “*in quanto il riconoscimento di un generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario non si traduce nella imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali*”¹³⁴.

Critiche

Nonostante la convinzione discorde della giurisprudenza di legittimità, non può non rilevarsi che il ricorso ad un principio generale antielusivo di matrice pretoria, anche se ancorato all'art. 53 Cost., scardina il principio di legalità, dogma di civiltà giuridica a garanzia della democraticità delle scelte impositive, non demandabili al giudice né tantomeno all'Amministrazione finanziaria¹³⁵: il prelievo tributario “*non si trova a diretto contatto con la capacità economica di ciascuno, ma con gli indici di questa capacità, come individuati e modellati dal Legislatore [ex art. 23 Cost. – N.d.A.], secondo scelte discrezionali (insindacabili se non irragionevoli) condizionate da una pluralità di istanze, tecniche e politiche. [...] L'alterazione provocata dall'elusione, per assumere rilievo giuridico, è, e non può che essere [...], un'alterazione che investe il riparto stabilito dal Legislatore [...]*”¹³⁶. “*La ineluttabile*

¹³⁴ Cass., sez. unite civ., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, *cit.*

¹³⁵ Cfr. M. BEGHIN, *L'inesistente confine tra pianificazione, elusione e “abuso del diritto”*, *cit.*, 1785.

¹³⁶ Così G. ZIZO, *Clausola antielusione e capacità contributiva*, *cit.*, 489 ss.; in senso conforme, M. BEGHIN, *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente*, *cit.*, 415 ss.; A. CONTRINO, *Il divieto di abuso del diritto fiscale*:

arbitrarietà delle leggi fiscali, di tutte, può essere temperata solo da un dibattito ampio, aperto, tendente a ridurre i margini dell'errore, dell'arbitrio, della sopraffazione dell'ingiustizia e da svolgersi nell'unica sede istituzionale in cui tutte le esigenze, i suggerimenti e le opzioni possono farsi valere, e cioè nel Parlamento. In altre parole, solo un esplicito manifestato consenso in esito a un ampio dibattito può garantire che l'eventuale soluzione non perfettamente congrua abbia almeno una paternità certa in chi è legittimato a garantire «compromessi» tra ceti, gruppi, interessi tra loro difformi e contrastanti. Di qui la conseguenza che tributi nuovi, nuove discipline di tributi esistenti, interpretazioni che incidono e modificano radicalmente insegnamenti interpretativi consolidati debbono trovare la loro fonte di legittimità nella volontà del Parlamento, nella legge. Lo si ricorda perché, oggi, è raro imbattersi in leggi ordinarie [...]. Si convive [...] con un sistema impositivo di stampo burocratico che alla possibile arbitrarietà aggiunge la certezza di essere privo di consenso espresso nelle aule parlamentari [...]”¹³⁷. Il Legislatore, “mediando tra certezza e giustizia, ha previsto che possano essere sindacate, in vista della loro inopponibilità al Fisco,

profili evolutivi, (asseriti) fondamenti giuridici e connotati strutturali, cit., 465 e 473; G. MARONGIU, Abuso del diritto, poteri di accertamento e principio di legalità, cit., 3632 e s.; F. MOSCHETTI, Avvisaglie di supplenza del giudiziario al legislativo, nelle sentenze delle Sezioni Unite in tema di “utilizzo abusivo di norme fiscali di favore”, cit., 200.

¹³⁷ G. MARONGIU ET ALII, *Lezioni di diritto tributario*, IV ed., Torino, Giappichelli, 2013, XX.

solamente le operazioni analiticamente indicate nel terzo comma dell'art. 37 bis, d.p.r. n. 600 del 1973"¹³⁸.

Una
inammissibile
analogia

La clausola antielusiva generale di matrice pretoria è un contenitore vuoto che l'Amministrazione finanziaria e i giudici tributari possono utilizzare come un argomento produttivo di diritto¹³⁹ al fine di colmare le lacune riscontrate nella definizione legislativa del presupposto d'imposta, declinando questo strumento a seconda dei casi come *analogia legis* oppure come *analogia iuris*.

Com'è noto, secondo l'opinione tradizionale l'interpretazione analogica¹⁴⁰ non trova spazio nel diritto tributario sostanziale¹⁴¹ (*an debeatur*¹⁴²), nel cui ambito

¹³⁸ M. BEGHIN, *L'abuso e l'elusione fiscale tra regole "scritte", giustizia tributaria e certezza del diritto*, cit., 1307.

¹³⁹ G. TARELLO, *L'interpretazione della legge*, Milano, Giuffrè, 1980, 385, nonché, *ibidem*, 313 ss. e, in particolare, 336 e s.

¹⁴⁰ L'applicazione dell'analogia al diritto tributario è stata oggetto di numerosi approfondimenti, tra i quali si segnalano in particolare M. TRIMELONI, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, Cedam, 1979, *passim*; A. AMATUCCI, *L'interpretazione della legge tributaria*, in A. AMATUCCI, *Trattato di diritto tributario*, vol. I, tomo II, 2001, Padova, Cedam, 566 ss.; G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, Cedam, 2003, 378 ss.

¹⁴¹ Fra gli altri R. LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, cit., 97 e s.; G. MARONGIU ET ALII, *Lezioni di diritto tributario*, IV ed., Torino, Giappichelli, 2013, 27; F. TESAURO, *Compendio di diritto tributario*, cit., 35 ss.; *contra* E. VANONI, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, in ID., *Opere giuridiche*, vol. I, Milano, Giuffrè, 291, secondo cui l'analogia non crea un precetto nuovo, ma consente di espandere le potenzialità applicative di un principio giuridico racchiuso in una norma espressa; F. FALSITTA, *Corso*

non è ammesso il ricorso a entità esterne al diritto positivo: per l'interprete non è quindi possibile ampliare il novero delle fattispecie imponibili rispetto a quelle esplicitamente individuate dal Legislatore, neppure qualora sussistano fatti strutturalmente simili che esprimano una capacità contributiva pari o addirittura superiore a quella delle fattispecie soggette a tassazione¹⁴³. Nella disciplina del

istituzionale di diritto tributario, III ed., Padova, Cedam, 2009, 104 ss., ove si enuncia la teoria della interpretazione antielusiva.

¹⁴² Al contrario, l'uso dell'analogia è generalmente ammesso in caso di "lacune tecniche" (cfr. R. LUPI, *Diritto tributario. Parte generale, cit.*, 98, e F. TESAURO, *Compendio di diritto tributario*, II ed., Torino, Utet, 36), vale a dire qualora la legge stabilisca l'imponibilità di un dato fatto economico (*an debeat*) ma sussista un vuoto normativo quanto ai criteri di determinazione dell'imponibile (*quantum debeat*): ciò può accadere con riferimento alla quantificazione dei costi oppure alla scelta del periodo d'imposta in cui proventi e oneri diventano fiscalmente rilevanti *et cetera*. Ad esempio, ai fini Iva la distinzione tra beni relativi all'impresa individuale e beni personali del suo titolare può essere valutata applicando analogicamente la disciplina legislativa sui "beni relativi all'impresa" in materia di imposte dirette.

¹⁴³ Il divieto di analogia viene dedotto dall'ossequio al canone della certezza del diritto da coloro che considerano l'analogia una fonte creativa del diritto, con la quale si pongono in essere nuove norme (A. BERLIRI, *Principi del diritto tributario*, vol. I, Milano, Giuffrè, 1952, 83 ss.; A. D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, Utet, 1956, 45).

Varie sono le argomentazioni giuridiche di volta in volta addotte a sostegno di tale indirizzo. Secondo alcuni, la preclusione deriverebbe dalla riconducibilità delle norme impositive alla categoria delle *norme eccezionali ex art. 14 Preleggi*, mentre, secondo altri, scaturirebbe dall'inesistenza del presupposto stesso dell'analogia, ossia di un *vuoto normativo*: la riserva di legge sancita dall'art. 23 Cost. "è generalmente posta, in via di rafforzamento del principio di legalità dell'azione amministrativa, a salvaguardia di diritti fondamentali in tema di libertà personale

*e patrimoniale del cittadino, che trovano puntuale presidio nei precetti costituzionali. Orbene, ciò comporta che fuori dai casi espressamente disciplinati dalla norma – una volta ricostruitane la portata alla stregua degli ordinari canoni interpretativi – interviene ed opera il principio di intangibilità della sfera personale e patrimoniale dell'individuo, lasciando sopravvivere, in termini di situazioni giuridiche, il correlato diritto soggettivo fondamentale; con la conseguenza che il ricorso all'analogia non tanto può dirsi vietato quanto resta precluso in radice, per difetto del suo presupposto essenziale costituito dalla presenza di un vuoto normativo” (P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, 2007, Milano, Giuffrè, 111 e s.).*

Tra coloro i quali sostengono questa seconda opinione vi è chi qualifica le norme impositive come *norme a fattispecie esclusiva*: nel diritto tributario sostanziale essendo utilizzata la tecnica legislativa casistica, le fattispecie in relazione alle quali sorge l'obbligazione tributaria sono descritte in modo tassativo ed esclusivo (cfr. M. S. GIANNINI, *L'interpretazione e l'integrazione delle leggi tributarie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, I, 1941, 124; M. TRIMELONI, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, Cedam, 1979, 78, secondo il quale la legge tributaria “*si presenta come insieme di enunciati a formula vincolata*”; G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, Cedam, 2003, 389 e s.). Altri ritengono che la nozione di norma a fattispecie esclusiva non si adatti alle norme fiscali, perché non tutte le norme impositive sono tali, dovendo invece essere invocato il *principio della completezza*, “*il dogma, cioè, secondo cui le norme tributarie, che definiscono oggetti e soggetti imponibili, sono complete per loro natura. La tassazione non può mai colpire oggetti o soggetti non indicati espressamente. Rispetto a tali norme non è configurabile alcuna lacuna tecnica, e quindi non è dato il ricorso all'analogia. Quando si reputa che vi è una lacuna perché il legislatore ha ommesso di tassare un fatto o dei soggetti, la lacuna è ideologica, e quindi il rimedio può essere solo legislativo. [...] Il divieto di analogia delle norme tributarie impositrici combacia con il divieto di analogia delle corrispondenti norme sanzionatorie*” (così F. TESAURO, *Compendio di diritto tributario*, cit., 35).

presupposto impositivo non possono configurarsi lacune tecniche ¹⁴⁴, ma soltanto lacune assiologiche ¹⁴⁵, perché manca una norma richiesta dal senso di giustizia dell'interprete oppure da un'altra norma, come, ad esempio, una norma differenziatrice o uguagliatrice, oppure di una norma legislativa idonea a dare attuazione a una norma costituzionale programmatica ¹⁴⁶.

Un freno agli
investimenti

Le ricadute di questo filone esegetico sono assai preoccupanti: il disconoscimento dei vantaggi tributari verrebbe a dipendere da un giudizio di valore (dell'Amministrazione finanziaria e poi anche, in caso di contenzioso, del giudice) del tutto sprovvisto di copertura legislativa, con conseguente lesione dell'*affidamento del contribuente*, al quale sarebbe impedito di pianificare la propria attività economica confidando su un quadro

¹⁴⁴ L'ordinamento giuridico presenta una lacuna tecnica "*allorché manca in esso una norma la cui esistenza sia condizione necessaria per l'efficacia di un'altra norma*" (R. GUASTINI, *L'interpretazione dei documenti normativi*, 2004, Milano, Giuffrè, 224).

¹⁴⁵ Un ordinamento giuridico presenta una lacuna assiologica (o deontologica o ideologica) "*allorché una data fattispecie è [...] disciplinata, ma è disciplinata in modo insoddisfacente, sicché «manca» nell'ordinamento non una norma qualsivoglia bensì una norma «giusta»*", richiesta dal senso di giustizia dell'interprete o da una norma programmatica: così R. GUASTINI, *L'interpretazione dei documenti normativi*, cit., 224. Cfr. anche H. KELSEN, *La dottrina pura del diritto*, trad. it., M. G. Losano, 1990, Torino, Einaudi, 48 ss.

¹⁴⁶ R. GUASTINI, *L'interpretazione dei documenti normativi*, cit., 224 ss.

normativo noto *ab origine*¹⁴⁷: è quindi attuale il rischio che gli operatori economici (italiani e stranieri), preso atto di siffatto improprio utilizzo del principio dell'abuso del diritto, siano quantomeno scoraggiati dal porre in essere investimenti nel mercato nazionale, lasciando così le proprie risorse in balia di invenzioni giurisprudenziali di tal fatta¹⁴⁸.

È pienamente condivisibile l'analisi dottrinale secondo cui *“delicatissimo è il momento che si sta attraversando nel campo tributario, perché in esso si sta affermando il seguente «meccanismo»: la legge, spesso incerta e confusa, viene interpretata dalla giurisprudenza di legittimità non tanto «attribuendo ad essa il significato proprio delle parole» (secondo la loro connessione e le intenzioni del legislatore), ma – piuttosto – assegnandole il significato che la legge «dovrebbe avere» per essere «in*

¹⁴⁷ M. BEGHIN, *Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria: dalla nullità negoziale all'abuso del diritto nel sistema impositivo nazionale*, in G. MAISTO (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, cit., 34 e s.; L. CARPENTIERI, *L'ordinamento tributario tra abuso e incertezza del diritto*, cit., 1053 ss. e 1059 ss.; C. GLENDI, *Elusione tributaria e bisogno di certezza giuridica*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2006, 925 ss.; A. MANZITTI, I. VACCA, R. LUPI, D. STEVANATO, *Contrasto all'elusione e incertezza del diritto*, in *Dialoghi trib.*, 2009, f. 1, 30 ss.; G. STANCATI, F. BIANCHI, E. COVINO, S. MULEO, R. LUPI, D. STEVANATO, *I principi comunitari come norma antielusione implicita?*, in *Dialoghi trib.*, 2008, f. 6, 5 ss.

¹⁴⁸ In un'intervista rilasciata al direttore de *La Stampa* Mario Calabresi, l'allora Presidente del Consiglio dei Ministri Mario Monti ha sostenuto che l'Italia deve diventare un Paese “prevedibile” e che proprio la *prevedibilità delle regole* rappresenta un aspetto cruciale per la creazione di un ambiente favorevole agli investimenti (l'intervista del 4 aprile 2012 è reperibile all'indirizzo <http://www3.lastampa.it/politica/sezioni/articolo/1stp/448969/>).

armonia» con un (qualche) «sistema»; la prassi amministrativa, a sua volta, si adegua alla giurisprudenza anche nelle oscillazioni, incurante dei suoi «precedenti» e del principio di affidamento dei soggetti passivi. Sullo sfondo la dottrina, che (spesso) critica la legge, contesta la giurisprudenza, disapprova la prassi, senza – però – proporre un modello da adottare. [...] Non è, infatti, tollerabile che un soggetto che si era conformato ieri alla legge, alla giurisprudenza e alla prassi amministrativa allora esistente, debba oggi difendersi da eccezioni (del tutto) nuove, fatte valere (neanche dall'Amministrazione finanziaria; ma) dai giudici e fondate su principi che allora non erano neanche prevedibili e che si sono formati successivamente nel tempo. [...] Questo appello non vuole essere una «difesa d'ufficio» di contribuenti che si sono comportati in modo scorretto, ma la denuncia di un disagio grave e diffuso, soprattutto fra gli operatori economici; il disagio di chi teme che la inaffidabilità tributaria, derivante da una legislazione incerta e poco chiara, da una prassi amministrativa di parte e da una giurisprudenza troppo forte, possa vieppiù indurre le imprese italiane a delocalizzarsi all'estero e le imprese straniere a evitare l'Italia per i loro insediamenti. A ragione, perché oltre che il livello quantitativo dell'imposizione è importante la «qualità» dell'ordinamento, cioè di quello denominato il «diritto vivente»; nell'ambito del quale senza l'affidabilità è vano qualsiasi discorso fiscale serio e si configura un ulteriore «rischio Paese»: per carenza del diritto tributario”¹⁴⁹.

¹⁴⁹ Così G. MARONGIU, *Abuso del diritto o abuso del potere?*, in *Corr. trib.*, 2009, 1076 e s.

In senso conforme, M. BEGHIN, *L'abuso del diritto e le operazioni infragruppo nel caleidoscopio della Suprema Corte*, nota a Cass.,

Si tratta di preoccupazioni avvertite anche in sede europea: si vedano, ad esempio, le conclusioni dell'avvocato generale Poiares Maduro nel caso *Halifax*¹⁵⁰, secondo cui usare un principio generale non scritto “*significherebbe attribuire un potere discrezionale troppo ampio alle [...] autorità*”: “*ne deriverebbe un alto livello di incertezza per le legittime scelte degli operatori economici e un pregiudizio per attività economiche chiaramente meritevoli di tutela, purché attuate, almeno in certa misura, per fini commerciali ordinari*”. L'avvocato generale Poiares Maduro esclude che l'elusione possa essere contrastata mediante “*una mera interpretazione*”, essendo invece richiesta “*l'adozione di misure legislative nazionali appropriate, tra le quali possono annoverarsi disposizioni antiabuso più generali*”, il cui inserimento non è escluso dalle “*legittime preoccupazioni connesse alla certezza del diritto, derivanti in particolare dalla necessità di garantire la prevedibilità degli oneri*

sez. trib., 8 aprile 2009, n. 8481, in *Riv. dir. trib.*, 2009, II, 659 e 662; ID., *L'abuso e l'elusione fiscale tra regole “scritte”, giustizia tributaria e certezza del diritto*, nota a Cass., sez. trib., 16 febbraio 2012, n. 2193, in *Corr. trib.*, 2012, 1298 ss., in particolare 1298, 1303 e s.; R. LUNELLI, E. BARAZZA, *L'abuso del diritto secondo le SS.UU. e la Sezione tributaria della Corte di cassazione*, in *Corr. trib.*, 2009, 1579. Sul rapporto tra l'esigenza di certezza del diritto e la libertà di iniziativa economica, cfr. F. MOSCHETTI, *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per “l'ordinamento giuridico in cammino” dell'Unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 429.

¹⁵⁰ Conclusioni dell'avvocato generale Poiares Maduro del 7 aprile 2005, causa C-255/02, *Halifax*, §§ 89 e s.

*finanziari a carico dei soggetti passivi e dal principio della riserva di legge in materia tributaria”*¹⁵¹.

4.3 L'impropria sovrapposizione dell'elusione al lecito risparmio d'imposta

Nella giurisprudenza di legittimità dilagano¹⁵² alcuni *idola fori* in materia di elusione tributaria.

L'abuso
dell'abuso

La Corte di Cassazione, attraverso un'acritica trasposizione nell'ordinamento interno del principio dell'abuso del diritto europeo, ha confuso la condotta abusiva – ampliandone il contenuto – con il compimento di operazioni finalizzate essenzialmente al perseguimento di un vantaggio tributario, così cancellando il confine tra il lecito risparmio d'imposta e l'avversata elusione tributaria¹⁵³.

L'equivalenza pretoria “elusione = risparmio di imposta” suscita perplessità e timori¹⁵⁴ tanto intensi da far paventare un vero e proprio “abuso dell'abuso”¹⁵⁵, con conseguente

¹⁵¹ Conclusioni dell'avvocato generale Poiares Maduro del 7 aprile 2005, causa C-255/02, *Halifax, cit.*, § 77.

¹⁵² Cfr. Cass., sez. trib., 4 agosto 2010 (ord.), n. 18055, *cit.*

¹⁵³ Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale, cit.*, 247 ss.; ID., *Introduzione, cit.*, 1721 ss.

¹⁵⁴ Cfr. *ex pluribus* D. STEVANATO, *Abuso del diritto ed elusione tributaria: “anno zero”*, in G. PALUMBO, D. STEVANATO, *Elusione, abuso del diritto e riqualificazione “a sorpresa” degli imponibili dichiarati*, in *Dialoghi trib.*, 2009, 255 ss., in particolare 257 ss.

¹⁵⁵ Queste paure sono manifestate persino dalla pubblicistica di massa: ad esempio R. RIZZARDI, *Nella disciplina dell'abuso del diritto il giudice deve cedere il passo al legislatore*, in *Il Sole 24 Ore*, edizione del 7 aprile 2012, 25, ne auspica la cessazione. Anche al di fuori del mondo tributario si ha una chiara percezione

lesione del principio della libertà di iniziativa economica ex art. 41, comma 1, Cost.¹⁵⁶.

Non si vuole certamente qui negare l'esistenza di ampie zone grigie tra le due nozioni, né che gli elementi distintivi del comportamento abusivo (*id est* lo scopo essenziale di ottenere un vantaggio e il suo sviamento rispetto all'impianto normativo) riecheggiano i presupposti dell'art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973, riproponendone, almeno sotto alcuni profili, analoghe incertezze esegetiche¹⁵⁷.

delle deformazioni che il fenomeno sta assumendo (cfr. R. DE CARIA, *La nuova fortuna dell'abuso del diritto nella giurisprudenza di legittimità: la Cassazione sta "abusando dell'abuso"? Una riflessione sul piano costituzionale e della politica del diritto*, in *Giur. cost.*, 2010, 3827 ss.).

¹⁵⁶ *Contra* Cass., sez. trib., 8 aprile 2009, n. 8487, *cit.*, secondo cui la sovrapposizione dell'elusione a risparmio fiscale non è in contrasto con il principio della libertà di iniziativa economica ex art. 41, comma 1 Cost., poiché "nessun limite è posto alla realizzazione di qualsiasi valida iniziativa economica, salvo l'unico limite, previsto [dall'art. 41, comma 2, Cost.] che l'iniziativa stessa non sia in contrasto con l'utilità sociale. È evidente che una operazione economica realizzata al solo fine di ottenere un risparmio fiscale (a prescindere da connotazioni di frodolenza) è una operazione che contrasta con l'utilità sociale, sia nel senso che lede il principio di solidarietà, sia nel senso che determina una indebita riduzione del gettito fiscale."

¹⁵⁷ Ad esempio, S. CIPOLLINA, *Elusione fiscale ed abuso del diritto: profili interni e comunitari*, *cit.*, 1724 ss., rileva che "il modello che emerge dall'analisi della giurisprudenza comunitaria presenta un'articolazione concettuale molto simile"; si veda anche P. PISTONE, *Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale*, in G. MAISTO (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, *cit.*, 332.

È tuttavia indiscutibile che, con tale fantasiosa creazione, la Corte di Cassazione si sia dimostrata quantomeno disattenta nella lettura della giurisprudenza europea, dalla quale il disconoscimento dei vantaggi (tributari e non solo) conseguiti mediante l'abuso del diritto europeo è sempre stato ricondotto alla *asistematicità* delle operazioni poste in essere ¹⁵⁸, alla loro contrarietà rispetto ai *principi* che promanano dalla normativa europea e dalla legislazione nazionale che la traspone ¹⁵⁹ o che a essa deve conformarsi ¹⁶⁰.

Il caso
Halifax

Esemplare è la sentenza Halifax ¹⁶¹, resa in materia di Imposta sul valore aggiunto, nella quale si legge che “*a un soggetto passivo che ha la scelta tra due operazioni la Sesta Direttiva non impone di scegliere quella che implica un maggiore pagamento Iva*”; al contrario, “*il soggetto passivo ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale*” (§ 73). Affinché possa parlarsi di “*comportamento abusivo*”, “*le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della Sesta Direttiva*

¹⁵⁸ Cfr. M. BEGHIN, *Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria: dalla nullità negoziale all'abuso del diritto nel sistema impositivo nazionale*, in G. MAISTO (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, cit., 37; L. CARPENTIERI, *L'ordinamento tributario tra abuso e incertezza del diritto*, cit., 1056 ss. e 1064 ss.

¹⁵⁹ Corte di Giustizia (Prima Sezione), 5 luglio 2007, causa C-321/05, *Kofoed*, cit.

¹⁶⁰ Corte di Giustizia (Grande Sezione), 12 settembre 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes*, cit.

¹⁶¹ Corte di Giustizia (Grande Sezione), 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax*, cit.

e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni” (§ 74). Deve altresì risultare “da un insieme di elementi obiettivi che le dette operazioni hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale” (§ 86). Ne discende che, “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” (§ 98).

È altresì significativa la ricostruzione della nozione di abuso del diritto dell'Unione Europea che si ritrova nelle conclusioni dell'avvocato generale Poiares Maduro nel caso *Halifax*¹⁶² (§§ 83-88). Secondo l'avvocato generale Poiares Maduro, la definizione della portata di questo principio si traduce in un problema di determinazione dei limiti dell'interpretazione delle disposizioni europee che conferiscono certi diritti ai contribuenti; l'analisi deve essere bilanciata con i principi di *certezza del diritto* e di *tutela del legittimo affidamento*, in forza dei quali i contribuenti hanno diritto a conoscere in anticipo la loro posizione fiscale e, a tal fine, a poter fare affidamento sul comune significato della terminologia della legislazione (§ 84). Il principio base è quello della “*libertà di scegliere la forma di conduzione degli affari soggetta a minore imposta, al fine di minimizzare i costi*”: i contribuenti sono quindi “*liberi di organizzare i loro affari cercando di limitare il proprio carico fiscale*”, poiché “*la legge non*

¹⁶² Conclusioni dell'avvocato generale Poiares Maduro del 7 aprile 2005, causa C-255/02, *Halifax, cit.*, §§ 83-88; in senso conforme, conclusioni dell'avvocato generale Mazák del 30 settembre 2010, causa C-277/09, *RBS Deutschland Holdings GmbH, cit.*, §§ 69-80.

*impone di gestire un affare nel modo che assicuri allo Stato il maggior gettito fiscale” (§ 85)*¹⁶³. La portata del principio interpretativo dell’abuso del diritto deve essere definita in modo da non pregiudicare operazioni legittime. Il diritto invocato da un soggetto passivo “è escluso solo quando l’attività economica [...] non ha altra spiegazione che quella di preconstituire quel diritto contro le autorità tributarie” e risponde “all’unico scopo di sovvertire la finalità dello stesso sistema legale”, mentre “il riconoscimento del diritto colliderebbe con gli scopi e i con risultati delle disposizioni in questione” (§ 86).

L’avvocato generale Poiares Maduro ricorda che la nozione di abuso del diritto europeo esige il contemporaneo ricorrere di due elementi oggettivi¹⁶⁴.

In primo luogo, si richiede che “gli obiettivi e i risultati perseguiti dalle disposizioni di legge che formalmente generano il beneficio fiscale invocato siano frustrati ove il diritto sia conferito” (§ 91): si tratta di un elemento di tipo teleologico, in forza del quale “lo scopo e gli obiettivi delle norme comunitarie asseritamente oggetto di abuso sono comparati allo scopo e ai risultati conseguiti dall’attività

¹⁶³ Cfr. Corte di Giustizia (Terza Sezione), 22 dicembre 2010, causa C-277/09, *RBS Deutschland Holdings GmbH*, ove si afferma che “la scelta, da parte di un imprenditore, tra operazioni esenti ed operazioni soggette ad imposta può basarsi su un insieme di elementi, in particolare su considerazioni di natura fiscale attinenti al regime obiettivo dell’Iva” e che “il soggetto passivo, nel caso in cui possa scegliere tra differenti operazioni, ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permetta di limitare la contribuzione fiscale” (§ 54). La pronuncia è stata annotata da M. BASILAVECCHIA, *L’autonomia contrattuale recupera sull’abuso del diritto*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2011, 285 ss.

¹⁶⁴ Cfr. da ultimo Corte di Giustizia (Settima Sezione), 27 ottobre 2011, causa C-504/10, *Tanoarch*, §§ 50-54, in particolare § 52.

controversa”, facendo salvi “*i casi in cui l’unico scopo dell’attività potrebbe essere di diminuire, sì, il carico fiscale, ma in esito ad una scelta tra differenti regimi che lo stesso diritto [europeo – N.d.A.] intendeva lasciare libera*” (§ 88). Non può quindi parlarsi di abuso del diritto “*ove non sussista contraddizione tra il riconoscimento di un diritto invocato dal contribuente e gli obiettivi ed i risultati della disposizione fatta valere*” (§ 88).

In secondo luogo, è imprescindibile che “*il diritto invocato derivi da attività economiche per le quali non c’è oggettivamente altra spiegazione che (appunto) procurarsi quel diritto*” (§ 91): deve quindi mancare “*ogni altra giustificazione economica per l’attività se non quella di procurare un vantaggio fiscale*”. Quando verificano la sussistenza di questo elemento, “*le autorità nazionali devono determinare se l’attività controversa abbia una base autonoma che, lasciando da parte le considerazioni di ordine fiscale, le fornisca una giustificazione economica nelle circostanze di specie*” (§87).

Eppur si muove!

In conclusione, deve registrarsi la formazione di alcune incrinature nel monolitico indirizzo della giurisprudenza di legittimità ¹⁶⁵.

¹⁶⁵ In tal senso si è espresso anche M. BASILAVECCHIA, *L’autonomia contrattuale recupera sull’abuso del diritto*, cit., 288 e s. Secondo G. ZIZZO, *La giurisprudenza in tema di abuso ed elusione nelle imposte sul reddito*, cit., 1020, questa correzione di rotta sarebbe solo apparente: il chiaro Autore ritiene infatti che, “*se l’utilizzo «distorto» di un certo atto o di una certa combinazione di atti è, come pare, l’utilizzo non ricollegabile a valide ragioni economiche, anche nella [...] definizione richiamata l’abuso sembra risolversi nell’utilizzo dell’atto o della combinazione di atti (essenzialmente) per fini di risparmio d’imposta*”. Sembra

In direzione ostinata e contraria, si può osservare che, proprio nelle pronunce con cui è stato generato il principio generale antielusivo, si esclude che il contribuente possa “*trarre indebiti vantaggi fiscali dall’utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici*”¹⁶⁶.

In altre occasioni, la Corte di Cassazione ha definito l’abuso come “*una modalità di «aggiramento» della legge tributaria utilizzata per scopi non propri*”¹⁶⁷ e ha affermato che l’*onus probandi* gravante sull’Amministrazione finanziaria ha a oggetto non soltanto il disegno elusivo, ma anche le “*modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici*”¹⁶⁸: affinché l’Amministrazione finanziaria possa contestare la natura elusiva delle operazioni poste in essere

manifestare scetticismo M. BEGHIN, *L’abuso del diritto tra concetti astratti e rilevanza del fatto economico*, nota a Cass., sez. trib., 21 aprile 2010, n. 9476, in *Corr. trib.*, 2010, 1759 ss., in particolare 1761 ss.

¹⁶⁶ Cass., sez. unite civ., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, *cit.*, nonché Cass., sez. trib., 26 febbraio 2010, n. 4737, *cit.*; Cass., sez. trib., 21 gennaio 2011, n. 1372, in *Corr. trib.*, 2011, 673 ss., con nota di D. STEVANATO, *Ancora un’accusa di elusione senza “aggiramento” dello spirito della legge*; Cass., sez. trib., 20 maggio 2011, n. 11236, in *CED Cass.*, Rv. 617867; Cass., sez. trib., 20 ottobre 2011, n. 21782, *ibidem*, Rv. 619716.

¹⁶⁷ Cass., sez. trib., 21 gennaio 2009, n. 1465, *cit.*

¹⁶⁸ Così Cass., sez. trib., 22 settembre 2010, 20029, in *CED Cass.*, Rv. 614550: nel caso di specie, la Suprema Corte rigetta il ricorso dell’Agenzia delle Entrate perché in esso l’abusività dell’operazione posta in essere non era stata specificamente dedotta né asseverata in forza di elementi diversi rispetto alla sua scarsa economicità, né corroborata dall’accertamento i vantaggi fiscali abusivi. Cfr. G. ZIZZO, *La giurisprudenza in tema di abuso ed elusione nelle imposte sul reddito*, *cit.*, 1021.

da parte del contribuente non è sufficiente asserire che egli abbia ottenuto un risparmio fiscale, ma è necessario dimostrare che tale risparmio sia contrario alla *ratio* della disciplina che lo contempla ¹⁶⁹.

4.4 Il ruolo delle cosiddette “valide ragioni economiche”

Uno dei presupposti per l’operatività della clausola antielusiva speciale *ex art. 37 bis*, d.p.r. n. 600 del 1973 è l’assenza di valide ragioni economiche ¹⁷⁰.

La
giurisprudenz
a di
legittimità

Secondo quanto asserito anche dalla Sezioni Unite della Corte di Cassazione nelle oramai celeberrime pronunce nn. 30055, 30056 e 30057 del 2008 ¹⁷¹, il divieto dell’abuso del diritto europeo si tradurrebbe in un principio generale antielusivo interno che precluderebbe al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l’operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici.

Successivamente la Suprema Corte ha affermato che l’art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973 “*non richiede il presupposto della frode (elemento tipico della frode fiscale) del comportamento attraverso il quale si ottiene un risparmio di imposta*”, essendo sufficiente “*un uso improprio o ingiustificato (non sorretto da idonee valutazioni di*

¹⁶⁹ Cass., sez. VI civ. T, 19 marzo 2014 (ord.), n. 6415, in *CED Cass.*, non massimata.

¹⁷⁰ Vedi *supra*.

¹⁷¹ Cass., sez. unite civ., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, *cit.*

*carattere economico che prescindano dal profilo fiscale) di uno strumento giuridico legittimo, utilizzato alla luce del sole, che consenta però di eludere l'applicazione di un regime fiscale proprio dell'operazione-presupposto di imposta"*¹⁷². Le "ragioni economiche" devono essere "alternative o concorrenti" e "di carattere non meramente marginale o teorico" rispetto al risparmio tributario¹⁷³.

Il Giudice di legittimità si è talora spinto oltre fino a tacciare di "elusione" qualsivoglia risparmio di imposta che non sia giustificato da valide ragioni economiche, confondendo la condotta abusiva con il compimento di

¹⁷² *Excerpta* da Cass., sez. trib., 8 aprile 2009, n. 8487, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2009, 593 ss., con nota di M. BASILAVECCHIA, *Surrogati interpretativi in difetto di norma antielusiva?*; in termini, Cass., sez. trib., 10 giugno 2011, n. 12788, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2011, 869 ss., con nota di A. LOVISOLO, *Il contrasto all'interposizione "gestoria" nelle operazioni effettive e reali, ma prive di valide ragioni economiche*; Cass., sez. VI civ. – T, 19 novembre 2012 (ord.), n. 20254, in *CED Cass.*, non massimata, con la quale è stato affidato al Giudice del rinvio il compito di verificare se il vantaggio tributario conseguito mediante la sequenza di operazioni attuata dal contribuente (costituzione di un trust, intestazione al trust di immobili di proprietà di una persona fisica, successivo acquisto da parte della medesima persona fisica di un immobile ad uso "prima casa") ne abbia costituito la ragione determinante ovvero se abbiano concorso ragioni e giustificazioni economico-sociali di altra natura.

¹⁷³ Cass., sez. trib., 21 gennaio 2009, n. 1465, *cit.*; Cass., sez. trib., 4604, 26 febbraio 2014, in *CED Cass.*, non massimata, ove si afferma che la riorganizzazione del gruppo può costituire "valida ragione economica" idonea a giustificare la seguente sequenza contrattuale: acquisto delle azioni di una società lussemburghese, svalutazione della partecipazione e utilizzo della minusvalenza per abbattere l'utile d'esercizio.

operazioni finalizzate essenzialmente al perseguimento di un vantaggio tributario ¹⁷⁴.

Critiche

L'indirizzo della Corte di Cassazione non è condivisibile perché non soltanto nell'economia dell'art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973, ma anche nella giurisprudenza europea, la dimostrazione dell'esistenza di valide ragioni economiche opera soltanto come *causa di giustificazione*, escludendo che siano inopponibili all'Amministrazione finanziaria quelle operazioni che siano state poste in essere strumentalizzando le norme in senso contrario alla loro *ratio*, ma che, nonostante il carattere indebito del vantaggio tributario, siano sorrette anche da un interesse economico diverso dall'abbattimento del carico fiscale ¹⁷⁵.

*Conseil
Constitutionnel*

Una conferma autorevole alla fondatezza delle critiche mosse alla giurisprudenza di legittimità italiana può essere rinvenuta al di fuori dei confini nazionali

Più sensibile della Corte di Cassazione si è infatti dimostrato il *Conseil Constitutionnel* ¹⁷⁶ quando è stato chiamato a valutare la clausola antielusiva generale esistente nell'ordinamento francese. In sede di controllo preventivo, il Collegio ha ritenuto contrarie alla Costituzione francese le modifiche introdotte alla

¹⁷⁴ Cass., sez. trib., 10 aprile 2010, n. 9476, *cit.*

¹⁷⁵ Cfr. M. BEGHIN, *Diritto tributario*, *cit.*, 216 ss.; G. MARONGIU ET ALII, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2009 (ristampa), 28, secondo cui, “*anche qualora sia aggirato un principio fondamentale, non sussiste elusione se, comunque, quella operazione era giustificata da valide ragioni economiche*”.

¹⁷⁶ [Conseil Constitutionnel, decisione n. 2013-685 DC del 29 dicembre 2013.](#)

definizione di abuso di diritto *ex art.* L64 del *Livre des procédures fiscales* (cfr. §§ 112 – 119 della decisione).

In base alla disciplina censurata (art. 100 *Loi de Finances 2014*), l'abuso del diritto consisterebbe non più negli atti che non possono essere giustificati da nessun altro motivo se non quello (“*n’ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui*”) di annullare o attenuare il carico fiscale, ma negli atti che hanno per ragione principale (“*ont pour motif principal*”) il risparmio fiscale. Secondo il *Conseil Constitutionnel*, le modifiche alla definizione di abuso del diritto, attribuendo un ingiustificato incremento del margine di *discrezionalità* all'Amministrazione finanziaria, determinerebbero un aggravamento delle già pesanti conseguenze sanzionatorie derivanti dal disconoscimento dei vantaggi tributari indebiti (una sanzione amministrativa dell'80% del tributo eluso, oltre agli interessi di mora dello 0,40% mensile), con conseguente lesione del principio di legalità della pena (art. 34 della Costituzione e art. 8 della Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino del 1789).

4.5 L'impropria sovrapposizione dell'elusione all'evasione

Si suole collocare l'elusione a metà strada tra il lecito risparmio d'imposta e l'evasione ¹⁷⁷.

Evasione

Come per l'elusione, anche nell'evasione manca una falsa rappresentazione della realtà: in queste fattispecie non sussistono sostanziali divergenze tra la versione dei fatti del contribuente e quella dell'Amministrazione finanziaria, ma solo una reinterpretazione giuridica di vicende regolarmente rilevate nella documentazione aziendale. Ciò

¹⁷⁷ Vedi *supra*, *sub* § 1.

accade, ad esempio, se si viola il principio dell'inerenza attraverso l'indicazione di spese personali tra i costi di rappresentanza: in questo caso non sono nascosti o travisati i fatti, ma è adulterata la qualificazione giuridica di costo inerente.

Evasione o
elusione?

Nella pratica quotidiana, capita spesso che ipotesi di evasione siano qualificate in modo non appropriato come fattispecie elusive sia da parte dell'Amministrazione finanziaria sia da parte del giudice tributario¹⁷⁸. Ciò accade, in particolare, quando la rettifica sia fondata sulla violazione di norme la cui antielusività non è esplicita, ma risiede nella *ratio*¹⁷⁹.

Alcune recenti pronunce della Corte di Cassazione dimostrano il reiterarsi del descritto travisamento.

Ici

¹⁷⁸ Cfr. Comm. trib. prov. Milano, sez. XX, 7 aprile 2009, n. 118, in *Corr. trib.*, 2009, 3288 ss., con nota di M. BEGHIN, *L'abuso del diritto tra rilevanza del fatto economico e poteri del magistrato*, e in *Dialoghi trib.*, 2009, 682 ss., con nota di A. POLI, R. LUPI, *Lecita pianificazione ed elusione nelle agevolazioni "prima casa"*; risoluzione del 24 agosto 2009, n. 234/E, in *Corr. trib.*, 2009, 3429 ss., con nota di G. GAFFURI, *L'asserito abuso della chiamata ereditaria nell'imposta successoria*; Comm. trib. prov. Reggio Emilia, sez. I, 9 ottobre 2009, n. 190, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2010, 156 ss., con nota di M. BEGHIN, *L'imposta di registro e l'interpretazione degli atti incentrata sulla sostanza economica nell' "abracadabra" dell'abuso del diritto*; risoluzione del 2 ottobre 2009, n. 256/E, in *Riv. dir. trib.*, 2010, II, 56 ss., con nota di M. BEGHIN, *La scissione societaria, l'elusione fiscale e i mulini a vento di Cervantes*.

¹⁷⁹ Vedi *supra*, sub § 2.

Nella sentenza n. 25127 del 2009 ¹⁸⁰ la Suprema Corte, vagliando la possibilità di qualificare un'area edificabile come pertinenza di un fabbricato industriale, ha sostenuto che la “simulazione” di un vincolo *ex art. 817 c.c.* al fine di ottenere un risparmio fiscale va inquadrata nella più ampia categoria dell'abuso di diritto.

*Sale and
leaseback*

Nella sentenza n. 5583 del 2011 ¹⁸¹ la Corte di Cassazione ha esaminato le caratteristiche di un contratto di *sale and leaseback* avente a oggetto capannone industriale costruito dall'amministratore unico di una s.r.l. su un terreno di sua proprietà in virtù di contratto verbale di appalto con la società contribuente.

Come è noto, nel contratto di *sale and lease back* una impresa commerciale o industriale vende un bene immobile di sua proprietà a un imprenditore finanziario. Questo secondo soggetto diventa proprietario dell'immobile e, contestualmente, lo cede in locazione finanziaria (*leasing*) alla stessa società dietro versamento periodico di canoni, mantenendo la facoltà di riacquistare la proprietà del bene venduto mediante la corresponsione di un riscatto al termine di durata del contratto. La Suprema Corte osserva che la vendita ha scopo di *leasing*, e non di garanzia, perché, nella configurazione socialmente tipica del rapporto, costituisce “*solo il presupposto necessario della locazione finanziaria,*

¹⁸⁰ Cass., sez. trib., 30 novembre 2009, n. 25127, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2010, 217 ss., con nota di M. BEGHIN, *Fatti economici “apparenti” e obbligazione tributaria: l'abuso del diritto entra nel “recinto” della simulazione*, e in *Corr. trib.*, 2009, 379 ss., con nota di P. PURI, *Il debutto dell'abuso del diritto nell'Ici*.

¹⁸¹ Cass., sez. trib., 9 marzo 2011, n. 5583, in *CED Cass.*, non massimata.

inserendosi nella operazione economica secondo la funzione specifica di questa, che è quella di procurare all'imprenditore, nel quadro di un determinato disegno economico di potenziamento dei fattori produttivi, liquidità immediata mediante l'alienazione di un suo bene strumentale, conservandone a questo l'uso con facoltà di riacquistarne la proprietà al termine del rapporto". La causa concreta del *sale and leaseback* è rappresentata dall'interesse pratico perseguito con i negozi collegati funzionalmente: essa assume specifica e autonoma rilevanza rispetto a quella – parziale – dei singoli contratti. Come il *leasing* finanziario, anche il *sale and leaseback* si configura secondo uno schema negoziale socialmente tipico; ciononostante, in esso manca la trilateralità propria del *leasing* dal momento che possono essere soltanto due i soggetti dell'operazione finanziaria/le parti del contratto e l'imprenditore assume la duplice veste di fornitore-venditore e utilizzatore.

Secondo la Corte di Cassazione, l'operazione è fraudolenta e viola il divieto di abuso del diritto qualora si accertino l'esistenza di una situazione di credito e debito tra la società finanziaria e l'impresa venditrice utilizzatrice, le difficoltà economiche di quest'ultima e la sproporzione tra il valore del bene trasferito e il corrispettivo versato dall'acquirente.

Interposizion
e

Nella sentenza n. 14492 del 2012¹⁸² la Sesta Sezione della Corte di Cassazione, facendo proprio il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità in tema di abuso del diritto, salva una rettifica originariamente

¹⁸² Cass., sez. VI – T, 14 agosto 2012, n. 14492, in *CED Cass.*, non massimata.

fondata sulla commistione tra interposizione fittizia ed elusione.

La fattispecie è descritta in modo assai ellittico. A quanto è dato comprendere, nel 1995 una S.r.l. concedeva terreni in locazione a una ditta individuale facente capo al fratello dell'amministratrice della società contribuente. Secondo l'ufficio procedente, l'attività di commercializzazione di vini, formalmente riferita alla ditta individuale, era in realtà posta in essere dalla società contribuente. La rettifica in capo alla S.r.l. era fondata sulle modalità concrete di svolgimento dell'attività, nonché sulla valorizzazione del menzionato rapporto di parentela. Nell'avviso di accertamento, relativo al periodo di imposta 2003, era affermata la violazione sia della disciplina dell'interposizione fittizia, sia di quella relativa all'elusione.

Riformando la pronuncia di prime cure, la Commissione tributaria regionale accoglieva il ricorso della S.r.l., negando che l'atto impositivo potesse essere fondato contemporaneamente su strumenti di rettifica (interposizione fittizia ed elusione) caratterizzati da *presupposti differenti*.

A sua volta la Sesta Sezione della Corte di Cassazione accogliendo il ricorso dell'Amministrazione finanziaria, cassa con rinvio la sentenza impugnata e afferma che l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria consegue anche in relazione a fattispecie “*non riconducibili alle specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione [...] ancorché la disciplina specifica contro l'elusione già era stata ancor prima espressamente prevista nell'ordinamento nazionale con l'art. 10, legge n. 408 del 1990*”.

Donazione

Nell'ordinanza n. 9905 del 2014 ¹⁸³, la Sesta Sezione della Corte di Cassazione conferma che l'Amministrazione finanziaria può recuperare a tassazione la plusvalenza determinatasi a seguito di procedura di esproprio anche nel caso in cui l'immobile sia stato donato dal contribuente al coniuge.

Nel caso di specie, un contribuente donava al proprio coniuge un immobile soggetto a vincolo espropriativo. L'Amministrazione finanziaria notificava un avviso di accertamento Irpef per il periodo di imposta 2001, recuperando a tassazione la plusvalenza determinasi a seguito della procedura ablativa, ritenendo che la donazione non potesse essere opposta perché attuata al solo fine di ottenere un illegittimo risparmio di imposta.

In sede processuale, le ragioni del contribuente venivano accolte dai giudici di merito, mentre la Sesta Sezione della Corte di Cassazione cassa con rinvio la sentenza impugnata, accogliendo il ricorso nel quale l'Amministrazione finanziaria lamentava – tra l'altro – la violazione degli artt. 37 e 37 bis, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600. La Suprema Corte rileva un vizio di omessa motivazione, ritenendo la sentenza impugnata priva della indicazione dei “*concreti elementi utilizzati nel percorso decisione*” e della esplicitazione dell'*iter* logico-giuridico seguito per escludere l'intento meramente elusivo dell'operazione.

In via preliminare, il Collegio richiama i propri precedenti in materia di abuso del diritto. Quanto alla motivazione della pronuncia di gravame, il Giudice di legittimità osserva che i giudici di merito si sono limitati a richiamare le argomentazioni delle parti, senza dare atto degli

¹⁸³ Cass., sez. VI civ. T, 7 maggio 2014 (ord.), n. 9905, in *CED Cass.*, non massimata.

elementi in fatto – già indicati dall’ufficio precedente nell’atto impositivo, successivamente riproposti negli atti di causa – “*che inducevano, ragionevolmente, a ritenere che la donazione a favore del coniuge era dettata dall’intento di evitare la plusvalenza che si sarebbe determinata in esito alla già avviata procedura espropriativa*”, vale a dire la stretta vicinanza temporale della donazione alle delibere comunali dalle quali poteva essere desunta l’esistenza del vincolo espropriativo, il vincolo di *coniugo* tra donante e donatario, l’ingente risparmio di imposta desumibile dal raffronto tra i valori dell’immobile indicati in sede di successione e quelli comunicati dal contribuente nella propria dichiarazione.

L’ordinanza n. 9905 del 2014 si colloca nell’orientamento giurisprudenziale che ha reso pervasivo il principio di abuso del diritto, per lo più richiamato al solo fine di “irrobustire” le (deboli) argomentazioni invocabili a sostegno di atto di accertamenti “nati male” sotto il profilo motivazionale. Maggiormente condivisibili paiono altri arresti, nei quali la fattispecie viene espressamente sussunta sotto la disciplina dell’interposizione contenuta nell’art. 37, comma 3, d.p.r. n. 600 del 1973: ad esempio si veda la sentenza n. 449 del 2013¹⁸⁴, ove la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione ha formulato alcune utili precisazioni su questo strumento di accertamento.

Antieconomi
cità

¹⁸⁴ Cass., sez. trib., 10 gennaio 2013, n. 449, in *CED Cass.*, Rv. 625134; nonché, in senso conforme, Cass., sez. trib., 22 gennaio 2010, n. 1166, *ibidem*, Rv. 611556; Id., 10 giugno 2011, n. 12788, *ibidem*, Rv. 618550; Id., 15 novembre 2013, n. 25671, *ibidem*, Rv. 628458.

Nella sentenza n. 2908 del 2013 ¹⁸⁵ la Corte di Cassazione richiama l'abuso del diritto in una fattispecie in relazione alla quale l'Amministrazione finanziaria ha contestato l'antieconomicità della condotta del contribuente.

Nell'atto impositivo era cristallizzato un accertamento *ex art. 39, comma 1, lett. d)*, d.p.r. n. 600 del 1973, vale a dire una rettifica condotta sulla base di un metodo contabile (giacché la contabilità esiste e non è sconfessata nel suo complesso), analitico (poiché consta di rettifiche di singoli componenti del reddito imponibile) e induttivo (in quanto la dichiarazione è rettificata mediante ricostruzione presuntiva di specifiche poste, delle quali risulti provata *aliunde* la mancanza o l'inesattezza). È diffusa la convinzione che questo meccanismo presuntivo debba soddisfare uno standard di plausibilità particolarmente rigoroso: in realtà, due sono i piani dell'attività di rettifica, vale a dire la dimostrazione dell'esistenza di attività non dichiarate (o dell'inesistenza di passività dichiarate) e la quantificazione delle poste. La *littera legis* richiede il soddisfacimento dei requisiti di gravità, precisione e concordanza soltanto con riferimento alla prima operazione. Comprovata l'inattendibilità delle poste contabili, l'Amministrazione finanziaria deve individuare l'ammontare del singolo valore con il massimo grado di ragionevole verosimiglianza ottenibile in relazione al contesto concreto e a condizione che essa sia superiore a quella della posta dichiarata dal contribuente. Si tratta di due dimostrazioni ben distinte, sebbene talora possano coincidere, allorché la medesima argomentazione probatoria sia sufficientemente attendibile per accertare entrambi i profili.

¹⁸⁵ Cass., sez. trib., 7 febbraio 2013, n. 2908, in *CED Cass.*, non massimata.

Nella sentenza n. 2908 del 2013, la Corte di Cassazione conferma questa impostazione: nel caso *sub iudice*, l'inattendibilità della posta contabile era comprovata dall'obiettiva antieconomicità¹⁸⁶ del comportamento della società contribuente: secondo il Collegio, il giudice di merito, operando una valutazione complessiva di tutti gli elementi indiziari pacificamente acquisiti in giudizio, “avrebbe potuto e dovuto agevolmente cogliere l'evidente nesso logico e circostanziale tra tali elementi, rivelatori del reale intento economico della complessa operazione”. Al fine di corroborare la propria soluzione, la Cassazione menziona anche l'abuso del diritto. Si tratta di una commistione inappropriata – per non dire nefasta per il contribuente – che la Suprema Corte ha già reiteratamente attuato nel recente passato: ad esempio, l'onnivoro principio generale antielusivo è stato utilizzato per negare la sussistenza dell'asservimento pertinenziale ai fini Ici¹⁸⁷ oppure per disconoscere l'applicazione dell'aliquota Iva del 4% prevista per l'acquisto della “prima casa”¹⁸⁸. A ciò si aggiunga che, in questa occasione, lo strumento di matrice pretoria è utilizzato con riferimento ad una fattispecie ben anteriore alla sua consacrazione da parte delle Sezioni Unite¹⁸⁹, quando cioè la sua esistenza non era neppure prevedibile da parte degli operatori economici.

¹⁸⁶ Cfr. L. R. CORRADO, *Il doppio ruolo dell'antieconomicità: sintomo di infedeltà contabile e misura dell'evasione*, nota a Cass., sez. trib., 17 aprile 2015, n. 7838, in *Corr. trib.*, 2101 ss.

¹⁸⁷ Cass., sez. trib., 30 novembre 2009, n. 25127, *cit.*, richiamata dall'Amministrazione finanziaria anche in materia di IMU nella circolare 18 maggio 2013, n. 3.

¹⁸⁸ Cass., sez. trib., 28 giugno 2012, n. 10807, in *CED Cass.*, Rv. 623250.

¹⁸⁹ Cass., sez. unite civ., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, *cit.*

Con riferimento al caso di specie la Suprema Corte ha inoltre affermato che il congelamento del credito vantato dalla controllante nei confronti della controllata e il patto di postergazione con l'istituto bancario, creditore della seconda, generano gli effetti economici di un vero e proprio finanziamento a lungo termine a favore della controllata, con presunzione di onerosità al tasso legale e tassazione degli interessi in capo alla controllante. La soluzione prospettata dalla Corte dimentica una delle simmetrie che caratterizzano la tassazione analitico-contabile: in caso di finanziamento con capitale di debito, gli interessi sono deducibili per il soggetto erogante e imponibili in capo al percettore. Si realizza così un semplice spostamento di materia imponibile tra due soggetti, senza che, nel complesso, si produca alcun occultamento di ricchezza a danno dell'Erario ¹⁹⁰.

Triangolazione
e doganale

Dopo i casi *Part Service* ¹⁹¹ e *3M Italia S.p.A.* ¹⁹², la Corte di Cassazione sollevato nuovamente una nuova questione pregiudiziale in materia di abuso del diritto europeo in un giudizio concernente i meccanismi negoziali di triangolazione in ambito doganale.

Con l'ordinanza n. 5808 del 2014 ¹⁹³ la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione ha rimesso alla Corte di Giustizia dell'Unione europea una questione pregiudiziale

¹⁹⁰ Cfr. risoluzione 31 dicembre 2012 n. 113/E, in materia di compensi agli amministratori

¹⁹¹ Corte di Giustizia (Seconda Sezione), 21 febbraio 2008, causa C-425/06, *Part Service*, *cit.*

¹⁹² Corte di Giustizia, IV sez., 29 marzo 2012, causa C-417/2010, *3M Italia S.p.A.*, *cit.*

¹⁹³ Cass., sez. trib., 13 marzo 2014 (ord.), n. 5808, in *CED Cass.*, non massimata.

riguardante l'interpretazione del regolamento CE n. 1047/2001 della Commissione del 30 maggio 2001, che istituisce un regime di titoli d'importazione e di certificati d'origine e fissa le modalità di gestione dei contingenti tariffari per l'importazione di aglio dai paesi terzi, e del regolamento CE EURATOM n.2988/95 del Consiglio del 18 dicembre 1995, relativo alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità: la Suprema Corte chiede se configuri abuso del diritto la condotta dell'operatore commerciale comunitario (A) il quale, non disponendo di un titolo d'importazione o avendo esaurito la propria quota di contingente, acquisti determinate partite di merce da un secondo operatore commerciale comunitario (B), che a sua volta le abbia acquistate da un terzo operatore commerciale comunitario (C), dotato dei requisiti richiesti per l'ottenimento del dazio agevolato nell'ambito del contingente tariffario, qualora non vi sia stato alcun trasferimento del titolo d'importazione e le merci siano state cedute a fronte di una remunerazione di importo inferiore a quello del dazio specifico per importazioni fuori contingente.

Un caso di
frode
doganale

La vicenda processuale può essere così sintetizzata. A una società operante nel settore *import-export* di prodotti ortofrutticoli veniva contestata l'avvenuta importazione di merce da paesi extraeuropei (alcune partite di aglio argentino) mediante soggetti interposti dotati dei requisiti per l'ottenimento del dazio agevolato.

Il ricorso della società contribuente era accolto dalla Commissione Tributaria Provinciale adita. La Commissione Tributaria Regionale, riformando la sentenza di prime cure, riteneva che la fattispecie fosse qualificabile

quale *frode doganale*: il giudice del gravame osservava in particolare che la società contribuente (operatore A) non acquistava la merce direttamente dal fornitore extracomunitario, ma dava incarico a un altro importatore (operatore B) di acquistarla tramite un soggetto dotato dei requisiti per l'ottenimento del dazio agevolato (operatore C): 1) l'operatore A "*preordinava anticipatamente le spedizioni di aglio proveniente dall'Argentina*"; 2) l'operatore A "*forniva in anticipo le somme di denaro*" all'operatore B; 3) nella catena di cessioni della merce veniva interposto un ulteriore soggetto (operatore D), amministrato dalle medesime persone fisiche cui era riconducibile un altro importatore coinvolto (operatore B); 4) presso la sede di due importatori (operatore B e operatore D) erano rinvenute le bollette d'importazione utilizzate per l'ingresso della merce nell'Unione Europea e intestate all'importatore dotato dei requisiti per l'ottenimento del dazio agevolato (operatore C), unitamente al titolo di importazione; 5) a giustificazione della catena di cessioni della merce l'operatore A non indicava alcuna "*valida ragione economica*" ulteriore rispetto al conseguimento di un risparmio d'imposta.

Il ricorso per cassazione veniva proposto dal socio accomandatario della società contribuente destinataria della rettifica, cessata e cancellata dal registro delle imprese nelle more del giudizio di appello. La Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, quale giudice nazionale di ultima istanza *ex art.267, § 3, TFUE*, ritiene necessario rimettere alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea la questione sopra riportata.

Contratto in
frode alla
legge?

Tra *“le norme dell’ordinamento nazionale che devono essere prese in considerazione”* il Collegio inserisce l’art. 1344 c.c., rubricato *“Contratto in frode alla legge”*, in forza del quale *“si reputa altresì illecita la causa quando il contratto costituisce il mezzo per eludere l’applicazione di una norma imperativa”*.

Nel primo motivo del ricorso per Cassazione, il ricorrente lamenta la violazione dell’art. 1344 c.c., ritenendo che, nella fattispecie in esame, non sia possibile ravvisarsi un contratto in frode alla legge *“in quanto l’operatore che importa ed acquista i prodotti [...] a fronte di un’adeguata remunerazione, utilizza i titoli d’importazione a dazio ridotto ottenuti nell’ambito del contingente Gatt perseguendo così un effetto sostanziale perfettamente lecito e conforme agli obiettivi del contingente”*. Secondo parte ricorrente, *“non sono stati acquistati e trasferiti titoli o diritti derivanti da titoli di importazione a dazio agevolato per aggirare i limiti del contingente Gatt, ma oggetto dell’acquisto è la merce già introdotta nel territorio nazionale sdoganata da terzi”*. Anche se dalla narrativa dei fatti contenuta nell’ordinanza in commento non è possibile evincere come fossero articolate esattamente le contestazioni mosse alla società contribuente, in base a quanto riportato si può presumere che l’Ufficio precedente abbia invocato proprio l’art. 1344 c.c..

Clausola
antielusiva
speciale?

Tra *“le norme dell’ordinamento nazionale che devono essere prese in considerazione”* la Sezione Tributaria menziona altresì l’art. 37 bis, comma 1, d.p.r. n. 600 del 1973. Introducendo i motivi del rinvio pregiudiziale, il Collegio afferma inoltre che *“la fattispecie relativa*

all'abuso del diritto di cui alla norma nazionale sopra riportata al punto 2 (art.37 bis d.p.r. n. 600 del 1973) è operante, sulla base della giurisprudenza della Corte di Giustizia, anche nel campo del diritto doganale nel senso che non possono trarsi benefici da operazioni a carattere elusivo intraprese al solo scopo di procurarsi agevolazioni”.

Non si vuole certamente negare la (almeno parziale) sovrapposibilità tra i presupposti dell'art. 37 bis, d.p.r. n. 600 del 1973 e gli elementi distintivi che integrano l'abuso del diritto europeo, vale a dire lo scopo essenziale di ottenere un vantaggio e il suo sviamento rispetto all'impianto normativo europeo: bisogna tuttavia ricordare che la clausola antielusiva speciale cristallizzata nell'art. 37 bis, d.p.r. n. 600 del 1973 ha rilevanza non in ambito doganale ma soltanto nei procedimenti accertativi in materia di imposte sui redditi in rapporto alle operazioni tassativamente elencate nel comma 3 del medesimo articolo.

La disciplina europea per le importazioni di aglio dai paesi terzi ...

I riferimenti alla legislazione europea paiono invece appropriati.

In base al regolamento CE n. 565/02 della Commissione del 2 aprile 2002 il dazio doganale normale per le importazioni di aglio dai paesi terzi si compone di un'aliquota *ad valorem* del 9,6% e di un importo specifico di € 1.200 per tonnellata netta. È prevista un'esenzione dal dazio specifico per un contingente di 38.370 tonnellate denominato “contingente Gatt”, suddiviso in 19.147 tonnellate per le importazioni originarie dell'Argentina,

13.200 tonnellate per le importazioni originarie della Cina e 6.023 tonnellate per le importazioni originarie di altri paesi.

Il regolamento CE n. 1047/2001 della Commissione del 30 maggio 2001, individuando modalità e limiti per l'accesso al più vantaggioso "contingente Gatt", subordina l'importazione al rilascio di idonei e diversificati titoli di importazione da parte delle autorità di ciascun paese membro ("titoli A" per le importazioni facenti parte del "contingente GATT"; "titoli B" per le importazioni fuori di tale contingente), individua le caratteristiche che deve possedere l'impresa importatrice, determina (nel tempo e nella quantità) la domanda che può essere presentata da ciascun imprenditore e vieta la cessione dei "titoli A" (terzo considerando e articolo 5). Il regolamento ha trovato applicazione dal 1° giugno 2001 al 1° giugno 2002 (cfr. regolamento CE n. 565/02 della Commissione del 2 aprile 2002).

... e quella a tutela degli interessi finanziari comuni

Il regolamento CE, AURATOM n. 2988/95 del Consiglio del 18 dicembre 1995, contenente la disciplina posta a tutela degli interessi finanziari comuni, pone una nozione di "irregolarità" molto ampia perché include *"qualsiasi violazione di una disposizione del diritto comunitario derivante da un'azione o un'omissione di un operatore economico che abbia o possa avere come conseguenza un pregiudizio al bilancio generale delle Comunità o ai bilanci da queste gestite, attraverso la diminuzione o la soppressione di entrate provenienti da risorse proprie"*

percepite direttamente per conto delle Comunità, ovvero una spesa indebita” (articolo 1, § 2).

A tale nozione si affianca la disposizione secondo cui *“gli atti per i quali si stabilisce che hanno per scopo il conseguimento di un vantaggio contrario agli obiettivi del diritto comunitario applicabile nella fattispecie, creando artificialmente le condizioni necessarie per ottenere detto vantaggio, comportano, a seconda dei casi, il mancato conseguimento oppure la revoca del vantaggio stesso”* (articolo 4, § 3): questa previsione chiude il sistema di tutela colpendo fenomeni elusivi, vale a dire condotte che, pur essendo formalmente conformi al dettato legislativo, collidono con il suo obiettivo.

La questione
pregiudiziale

La Corte di Cassazione chiede al Giudice del Lussemburgo se *“il comportamento della società [...] costituisca o meno atto elusivo posto in essere in violazione delle disposizioni dei regolamenti comunitari sopra menzionati”*.

L’esito del
giudizio

Alla luce della giurisprudenza europea ¹⁹⁴, è ragionevole ritenere che l’esito del giudizio dinanzi alla Corte di Giustizia non sarà favorevole alla società contribuente. Verosimilmente il Giudice del Lussemburgo affiderà al giudice nazionale il compito di attuare il cosiddetto *“abuse test”*, come già avvenuto in passato: ad esempio nel caso *Eichsfelder* ¹⁹⁵, il Giudice del Lussemburgo, pronunciandosi proprio sull’art.4, § 3, regolamento n. 2988/95 (§ 38), dopo aver ribadito i principi già enunciati

¹⁹⁴ Vedi *supra*.

¹⁹⁵ Corte di giustizia, 21 luglio 2005, causa C-515/03, *Eichsfelder Schlachtbetrieb GmbH*.

nel caso *Emsland-Stärke GmbH* ¹⁹⁶ (§ 39), ha attribuito al giudice del rinvio il compito di verificare la sussistenza degli elementi costitutivi dell'abuso del diritto europeo (§ 40).

A sua volta la Corte di Cassazione, valorizzando gli elementi in punto di fatto sopra menzionati, probabilmente qualificherà la condotta della società contribuente quale abuso del diritto europeo, allineandosi a quanto affermato dalla Sezione Tributaria anche in una analoga controversia nella quale erano coinvolti gli stessi soggetti ¹⁹⁷: già in passato la giurisprudenza di legittimità ha statuito che, *“ancorché fosse apparentemente corretto ciascun segmento negoziale nella sostanza economico-sociale la complessiva operazione era rivolta a procurare benefici la cui concessione era contraria all'obbiettivo perseguito dalla normativa comunitaria essendo l'iter commerciale in realtà preordinato non ad una cessione (legittima) di banane ma ad una cessione (illegittima) di licenze (implicante la negoziabilità – vietata – dei titoli di importazione tra categorie non omogenee) che veniva ad alterare le prefissate quote di mercato”* ¹⁹⁸.

Questa soluzione non è in realtà scontata: la fattispecie concreta potrebbe infatti essere qualificata come frode

¹⁹⁶ Corte di giustizia, 14 dicembre 2000, causa C-110/99, *Emsland-Stärke GmbH*.

¹⁹⁷ Cass., sez. trib., 6 novembre 2013, n. 24938, in *CED Cass.*, non massimata.

¹⁹⁸ *Excerpta* da Cass., sez. trib., 15 settembre 2009, n. 19827, in *CED Cass.*, non massimata, ma si veda anche Cass., sez. trib., 30 maggio 2008, n. 14509, in *CED Cass.*, non massimata: in entrambi i casi, molteplici operatori erano stati coinvolti in meccanismi negoziali di triangolazione per eludere i vincoli cui era subordinato il regime daziario agevolato previsto dalla legislazione europea per l'importazione di banane dai paesi extraeuropei.

comunitaria, come è già accaduto nel procedimento penale che vedeva quale protagonista il ricorrente e traeva origine da complesse indagini effettuate dalla Guardia di Finanza nei confronti di numerose società dedite all'importazione di aglio da paesi extraeuropei. Secondo la prospettazione accusatoria, alcune persone fisiche avevano organizzato un complesso sistema finalizzato ad aggirare fraudolentemente i vincoli di importazione di aglio per evadere i dazi doganali e l'imposta sul valore aggiunto e per procacciarsi un regime di monopolio nella commercializzazione dell'aglio: alcune società importavano direttamente quantitativi di merce di gran lunga superiori ai limiti fissati per ciascuna di esse, predisponendo la documentazione necessaria al rilascio dei titoli di importazione a favore di società di comodo. A soci e amministratori delle società coinvolte veniva contestato il reato di associazione per delinquere finalizzata alla commissione dei reati di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8, 10 marzo 2000, n. 74), dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, d.lgs. n. 74 del 2000), nonché di frode doganale (artt. 292 e 295, d.p.r. 23 gennaio 1973, n. 43), concorso in falsità ideologica *ex art. 480 c.p.* e truffa aggravata ai danni dello Stato *ex art. 640, comma 2, n. 2), c.p.* Nella sentenza n. 17961 del 2008¹⁹⁹, la Corte di Cassazione ha ritenuto, in punto di fatto, raggiunta la prova del meccanismo fraudolento posto in essere dagli imputati e, in punto di diritto, integrati i reati contestati loro attraverso trasferimenti meramente cartolari della merce tra società facenti capo all'unico reale importatore, unicamente

¹⁹⁹ Cass., sez. III pen., 6 maggio 2008, n. 17961, in *CED Cass.*, non massimata.

finalizzati ad aggirare il meccanismo di tutela del mercato interno mediante contingentamento delle importazioni.

5 La codificazione della clausola antielusiva generale

I profili di criticità evidenziati nelle pagine precedenti hanno indotto il Legislatore a codificare una clausola antielusiva generale.

5.1 I tentativi falliti

I primi tentativi in tal senso sono stati posti in essere per rispondere a quell'indirizzo della giurisprudenza di legittimità che ha statuito la nullità del contratto²⁰⁰

XV
legislatura

Durante la XV legislatura, il 4 ottobre 2006 il Ministro dell'Economia e delle Finanze ha presentato il disegno di legge recante “*Delega al Governo per il riordino della normativa sulla tassazione dei redditi di capitale, sulla riscossione e accertamento dei tributi erariali, sul sistema estimativo del catasto fabbricati, nonché per la redazione di testi unici delle disposizioni sui tributi statali*”²⁰¹.

Tra i principi e i criteri direttivi per il riordino della normativa sull'accertamento dei tributi erariali il disegno di legge delega n. 1762 contemplava la “*definizione di una normativa generale antielusiva valevole per tutti i tributi erariali, con la previsione della possibilità di disconoscere le condotte poste in essere per fini esclusivamente o prevalentemente fiscali, anche mediante l'eventuale modificazione delle disposizioni antielusive di cui*

²⁰⁰ Vedi *supra*.

²⁰¹ Il testo del d.d.l. n. 1762 è consultabile all'indirizzo <http://leg15.camera.it/dati/lavori/stampati/pdf/15PDL0015011.pdf>

all'articolo 37 bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni"²⁰².

Secondo la Relazione finale della Commissione di studio sull'imposizione fiscale sulle società (la cosiddetta "Commissione Biasco"), la clausola generale antielusiva avrebbe dovuto rivestire un ruolo residuale, entrando in gioco solo quando non fossero state applicabili specifiche norme antielusive e quando il comportamento non fosse corrisposto all'esercizio di opzioni di regimi fiscali (§ 7.2)²⁰³.

XVI
legislatura

Il secondo tentativo di riforma – fallito come il precedente – nasce invece come risposta alle sentenze delle Sezioni Unite del 2008²⁰⁴. Durante la XVI legislatura alcuni disegni di legge sono stati presentati al dichiarato fine di dare certezza agli operatori economici e alla stessa Amministrazione Finanziaria in relazione alla formazione dell'indirizzo della giurisprudenza di legittimità secondo cui sono inopponibili all'erario tutte le operazioni che configurano fattispecie di abuso del diritto in materia tributaria.

Con la proposta di legge del 18 giugno 2009 n. 2521 si è tentato di riformulare parzialmente l'art. 37 bis, d.p.r. n. 600 del 1973²⁰⁵ codificando uno strumento antielusivo

²⁰² Art. 3, comma 1, lett. d), d.d.l. n. 1762.

²⁰³ La relazione è stata consegnata nel luglio 2007 ed è disponibile all'indirizzo <http://www.governo.it/backoffice/allegati/35328-3951.pdf>.

²⁰⁴ Cass., sez. unite civ., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, *cit.*.

²⁰⁵ Art. 37 bis, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 – “*Disposizioni antielusive e abuso del diritto*”: “1. Sono inopponibili

all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche e volti ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti. La disposizione del periodo precedente si applica solo a condizione che i comportamenti ivi indicati siano diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario. 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, aggirate o abusate al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione. Resta ferma l'inapplicabilità di qualsiasi sanzione penale, in aggiunta alla riqualificazione sul piano fiscale operata dall'amministrazione finanziaria ai sensi del periodo precedente. 3. L'avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente, anche per lettera raccomandata con avviso di ricevimento, di chiarimenti da inviare per iscritto entro sessanta giorni dalla data di ricezione della richiesta medesima, che deve indicare i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2. Le garanzie per il contribuente di cui al periodo precedente si applicano a ogni contestazione avente a oggetto l'elusione, l'aggiramento o l'abuso di norme tributarie. 4. Fermo restando quanto disposto dall'articolo 42, l'avviso di 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 del presente articolo. In nessun caso le disposizioni del comma 1 possono essere applicate d'ufficio dal giudice, in qualsiasi stato e grado del giudizio, in mancanza di specifica e motivata contestazione nell'avviso di accertamento impugnato, con le modalità e con le garanzie per il contribuente stabilite nel presente articolo. La disposizione del periodo precedente si applica ad ogni contestazione avente ad oggetto l'elusione, l'aggiramento o l'abuso di norme tributarie. 5. Le imposte o le maggiori imposte accertate in applicazione delle disposizioni del comma 2 del presente articolo sono iscritte a ruolo, secondo i criteri di cui all'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni, concernente il pagamento dei tributi in pendenza del processo, unitamente ai

generalizzato ed estendendo le garanzie procedurali. Quanto al primo profilo, viene eliminato il comma 3 dell'art. 37 bis, d.p.r. n. 600 del 1973, che limita l'applicazione della clausola antielusiva speciale alle sole operazioni elencate ed è previsto l'ampliamento del suo ambito di operatività dal comparto delle imposte sui redditi a ogni tributo. Quanto al secondo profilo, si pone a carico dell'Amministrazione finanziaria un penetrante obbligo motivazione, non potendo essa "*operare un generico e acritico riferimento alla sopra citata norma*", ma dovendo

relativi interessi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale. 6. I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni dei commi da 1 a 5 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 alla stessa amministrazione finanziaria, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure. 7. 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 dell'Agenzia delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione. Con regolamento del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinate le modalità per l'attuazione del presente comma. 8. Le disposizioni del presente articolo si applicano con riferimento alle imposte sui redditi e indirette, alle tasse e a ogni altra prestazione avente natura tributaria, anche a carattere locale".

*“individuare con chiarezza gli obblighi e i divieti aggirati dal contribuente” e “evidenziare sia il comportamento assunto dal contribuente (e le motivazioni per le quali tale comportamento configura una pratica elusiva o abusiva) sia il comportamento che correttamente il contribuente avrebbe dovuto tenere per non incorrere in una censura da parte del fisco”*²⁰⁶.

Di contenuto pressoché analogo è il disegno di legge del 26 maggio 2010 (A.S. n. 2215²⁰⁷).

²⁰⁶ Relazione illustrativa del d.d.l. n. 2521.

²⁰⁷ Art. 37 bis, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 – “Disposizioni antielusive”: “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, anche mediante l’utilizzo distorto o artificioso di una o più disposizioni di legge, obblighi o divieti previsti dall’ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte, rimborsi o risparmi, altrimenti indebiti. 2. È fatta salva la facoltà per il contribuente di scegliere le forme giuridiche negoziali o i modelli organizzativi che comportano l’applicazione del regime d’imposizione più favorevole. 3. 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, abusate o aggirate, anche mediante l’utilizzo distorto o artificioso di una o più disposizioni di legge, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all’amministrazione. 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 due mesi dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 3. 5. Fermo restando quanto disposto dall’articolo 42, l’avviso di accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle circostanze di fatto per le quali si ritiene applicabile il disposto del comma 1 del presente articolo, tenuto conto delle giustificazioni fornite dal contribuente. Le imposte o le maggiori imposte devono

Nella seduta del 16 aprile 2012, il Consiglio dei Ministri ha esaminato un disegno di legge delega recante disposizioni per la revisione del sistema fiscale, il cui art. 6 prevede l'introduzione del "*principio generale di divieto dell'abuso del diritto, esteso ai tributi non armonizzati*"

essere calcolate tenendo conto di quanto previsto dal comma 3. 6. Le imposte o le maggiori imposte accertate in applicazione delle disposizioni di cui al comma 3 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 da 1 a 6 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. 9. Le disposizioni di cui al presente articolo si applicano con riferimento alle imposte sui redditi e indirette, alle tasse e a ogni altra prestazione avente natura tributaria, anche a carattere locale".

²⁰⁸. Anche questo tentativo è stato oggetto di critiche: ad esempio è stato affermato che la delega costituisce “una

²⁰⁸ Art. 6 – “Disciplina dell’abuso del diritto ed elusione fiscale”:
“Con i decreti legislativi di cui all’articolo 1, il Governo è delegato ad attuare la revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di introdurre il principio generale di divieto dell’abuso del diritto, esteso ai tributi non armonizzati, in applicazione dei seguenti principi e criteri direttivi: a) definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d’imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione; b) garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale e, a tal fine: 1) considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell’operazione abusiva; 2) escludere la configurabilità di una condotta abusiva se l’operazione è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali; stabilire che costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell’operazione ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e consistono in un miglioramento strutturale e funzionale dell’azienda del contribuente; c) prevedere l’inopponibilità all’amministrazione fiscale degli strumenti giuridici di cui alla lettera a) e il conseguente potere della stessa di disconoscere il relativo risparmio di imposta; d) escludere la rilevanza penale dei comportamenti ascrivibili a fattispecie abusive; e) disciplinare il regime della prova ponendo a carico dell’amministrazione l’onere di dimostrare il disegno abusivo e le modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati nonché la loro non conformità ad una normale logica di mercato gravando, invece, sul contribuente l’onere di allegare la presenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti che giustifichino il ricorso a tali strumenti; f) prevedere, a pena di nullità, nella motivazione dell’accertamento fiscale una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva; g) prevedere, specifiche regole procedurali, che garantiscano un efficace contraddittorio con l’amministrazione fiscale e salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento ed

*sorta di norma in bianco, suscettibile di essere riempita di volta in volta in ragione della sensibilità, della ponderatezza, del gusto o della preparazione del soggetto tenuto ad applicarla. Non importa se tale soggetto sia il Fisco, la Guardia di Finanza o il magistrato”*²⁰⁹.

5.2 La legge delega n. 23 del 2014

XVII
legislatura

Con l’art. 5, l. 11 marzo 2014, n. 23, recante “*Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*”, il Governo è stato delegato ad attuare “*la revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell’abuso del diritto*”.

Principi e
criteri
direttivi

I principi e criteri direttivi da applicare sono i seguenti:

- a) definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei a ottenere un risparmio d’imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione;
- b) garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale e, a tal fine:

in ogni stato e grado del giudizio tributario; h) prevedere che in caso di ricorso, le sanzioni e gli interessi sono riscuotibili dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale.

²⁰⁹ M. BEGHIN, *Postilla a L’abuso e l’elusione fiscale tra regole “scritte”, giustizia tributaria e certezza del diritto*, nota a Cass., sez. trib., 16 febbraio 2012, n. 2193, in *Corr. trib.*, 2012, 1309.

- 1) considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva;
 - 2) escludere la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione o la serie di operazioni è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali; stabilire che costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione, ma rispondono a esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente;
- c)* prevedere l'inopponibilità degli strumenti giuridici di cui alla lettera a) all'amministrazione finanziaria e il conseguente potere della stessa di disconoscere il relativo risparmio di imposta;
 - d)* disciplinare il regime della prova ponendo a carico dell'amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare il disegno abusivo e le eventuali modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità a una normale logica di mercato, prevedendo, invece, che gravi sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti che giustificano il ricorso a tali strumenti;
 - e)* prevedere una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione dell'accertamento fiscale, a pena di nullità dell'accertamento stesso;
 - f)* prevedere specifiche regole procedurali che garantiscano un efficace contraddittorio con l'amministrazione finanziaria e salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario.

5.2.1 (Segue) La raccomandazione della Commissione Europea sulla pianificazione fiscale aggressiva nel settore dell'imposizione diretta

I principi e criteri direttivi della l. n. 23 del 2014 devono essere coordinati con quelli contenuti nella raccomandazione ²¹⁰ della Commissione Europea del 6 dicembre 2012 n. 2012/772/UE sulla pianificazione fiscale aggressiva nel settore dell'imposizione diretta.

Pianificazione
e aggressiva

La “*pianificazione fiscale aggressiva*” viene definita come sfruttamento degli “*aspetti tecnici di un sistema fiscale*” o delle “*disparità esistenti fra due o più sistemi fiscali*”. Come nell’elusione ²¹¹, si riduce l’ammontare dell’imposta dovuta “*mediante operazioni legali in senso stretto che sono tuttavia in contrasto con lo scopo della norma*”.

In concreto il contribuente trae “*vantaggio dalle disparità esistenti fra due o più sistemi fiscali*” mediante operazioni di dimensione transazionale, in particolare profittando della mobilità di capitali e persone: ad esempio possono configurarsi ipotesi di doppie detrazioni (quando la medesima perdita è detratta sia nello Stato della fonte che

²¹⁰ Attraverso le raccomandazioni le istituzioni esercitano le competenze dell’Unione Europea (art. 288, § 1, TFUE). Hanno come destinatari gli Stati membri (art. 62, § 2, TFUE) e hanno lo scopo di sollecitare l’assunzione di una condotta che corrisponda agli obiettivi e alle finalità dell’Unione Europea. Pur non essendo vincolanti (art. 288, § 5, TFUE), le raccomandazioni non possono essere considerate del tutto prive di effetti giuridici, essendo compito del giudice nazionale tenerne conto per procedere all’interpretazione degli altri atti vincolanti emanati dalle istituzioni europee e delle norme nazionali (Corte di Giustizia, Seconda Sezione, 13 dicembre 1989, causa C-322/88, *Grimaldi*).

²¹¹ Vedi *supra*.

nello Stato di residenza) oppure di doppia non imposizione (quando i redditi non sono tassati né nello Stato della fonte né nello Stato di residenza).

Norma
antiabuso
generale
comune

Poiché le misure di contrasto degli Stati membri si sono rivelate inefficaci, secondo la Commissione Europea è opportuno adottare una “*norma antiabuso generale comune*” per il settore dell’imposizione diretta, ad esclusione dell’ambito di operatività delle direttive fusioni²¹², madri-figlie²¹³ e interessi e *royalties*²¹⁴. “*Per contrastare le pratiche di pianificazione fiscale aggressiva che non rientrano nell’ambito di applicazione delle norme nazionali specifiche intese a combattere l’elusione fiscale, gli Stati membri dovrebbero adottare una norma generale antiabuso adattata alle situazioni nazionali, alle situazioni transfrontaliere limitate all’Unione e alle situazioni che coinvolgono paesi terzi*”: così è fraseggiato il § 4.1 della raccomandazione.

La norma generale antiabuso da inserire nelle legislazioni nazionali definisce la pianificazione fiscale aggressiva come segue: “*una costruzione di puro artificio o una serie*

²¹² Direttiva del 19 ottobre 2009, n. 2009/133/CE, relative al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d’attivo, agli scambi d’azioni concernenti società di Stati Membri diversi e al trasferimento della sede sociale di una Società Europea (*Societas Europaea* o SE) e di una Società Cooperativa Europea (SCE) tra Stati membri.

²¹³ Direttiva 2011/96/UE, concernenti il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi.

²¹⁴ Direttiva del 3 giugno 2003, n. 2003/49/CE, sul regime fiscale comune applicabile ai pagamenti di interessi e di canoni fra società consociate di Stati membri diversi.

artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale deve essere ignorata".

Costruzione
artificiosa

Per "costruzione" s'intende "una transazione, un regime, un'azione, un'operazione, un accordo, una sovvenzione, un'intesa, una promessa, un impegno o un evento" oppure una loro parte.

Una costruzione è "artificiosa" "se manca di sostanza commerciale", vale a dire se ricorre una o più delle seguenti situazioni: *a)* la qualificazione giuridica delle singole misure di cui è composta la costruzione non è coerente con il fondamento giuridico della costruzione nel suo insieme; *b)* la costruzione o la serie di costruzioni è posta in essere in un modo che non sarebbe normalmente impiegato in quello che dovrebbe essere un comportamento ragionevole in ambito commerciale; *c)* la costruzione o la serie di costruzioni comprende elementi che hanno l'effetto di compensarsi o di annullarsi reciprocamente; *d)* le operazioni concluse sono di natura circolare; *e)* la costruzione o la serie di costruzioni comporta un significativo vantaggio fiscale, di cui tuttavia non si tiene conto nei rischi commerciali assunti dal contribuente o nei suoi flussi di cassa; *f)* le previsioni di utili al lordo delle imposte sono insignificanti rispetto all'importo dei previsti vantaggi fiscali.

Finalità
elusiva
fondamentale

La finalità elusiva sussiste quando la costruzione artificiosa, "a prescindere da eventuali intenzioni personali del contribuente, contrasta con l'obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali che sarebbero

altrimenti applicabili” ed è considerata “fondamentale” se “se 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”.

Vantaggio
fiscale

L’esistenza del “vantaggio fiscale” viene verificata dalle autorità nazionali confrontando *“l’importo dell’imposta dovuta dal contribuente, tenendo conto della o delle costruzioni, con l’importo che lo stesso contribuente dovrebbe versare nelle stesse circostanze in assenza della o delle costruzioni”* ed esaminando le seguenti situazioni: a) un importo non è compreso nella base imponibile; b) il contribuente beneficia di una detrazione; c) vi è una perdita a fini fiscali; d) non è dovuta alcuna ritenuta alla fonte; e) l’imposta estera è compensata.

Clausola per
le
convenzioni
contro la
doppia
imposizione

Parallelamente all’adozione di una *“norma antiabuso generale comune”*, la Commissione Europea suggerisce agli Stati membri di intervenire nelle convenzioni contro la doppia imposizione concluse tra loro o con paesi terzi prevedendo che l’impegno a non assoggettare a imposizione un determinato elemento di reddito sia applicato *“solo se l’elemento di reddito in questione è soggetto a imposta nell’altro Stato parte contraente della convenzione”*.

La clausola potrebbe essere così formulata: *“Ove la presente convenzione preveda che un elemento di reddito sia imponibile solo in uno degli Stati contraenti o che*

possa essere soggetto a imposizione in uno degli Stati contraenti, all'altro Stato contraente è preclusa l'imposizione di tale elemento solo se detto elemento è soggetto a imposta nel primo Stato contraente”.

5.3 Il decreto delegato sulla certezza del diritto

Il 29 aprile 2015 il Governo ha presentato in Parlamento tre schemi di decreti attuativi della delega: il primo contiene misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese ([atto del Governo n. 161](#)), il secondo è in materia di trasmissione telematica delle operazioni Iva e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici ([atto del Governo n. 162](#)), il terzo reca disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente ([atto del Governo n. 163](#)).

L'11 e il 24 giugno 2015 la Commissione Finanze della Camera e la Commissione Bilancio del Senato hanno espresso il proprio parere, formulando altresì condizioni e osservazioni ²¹⁵.

Con il terzo decreto attuativo si vuole conferire maggior certezza giuridica al sistema tributario, intervenendo – tra l'altro – sulla disciplina degli strumenti antielusivi sotto un triplice profilo ²¹⁶.

Interpello per
le norme
impositive

²¹⁵

<http://www.camera.it/leg17/682?atto=163&tipoAtto=Atto&leg=17&tab=2#inizio>.

²¹⁶ Cfr. la [relazione governativa del 20 aprile 2015](#), ove si ripercorre l'evoluzione della giurisprudenza di legittimità in materia, criticandone gli esiti ermeneutici in quanto generatori di ulteriori incertezze tra gli operatori economici.

con *ratio*
antielusiva

Si mantiene la possibilità di presentare istanza di interpello per chiedere la disapplicazione delle norme impositive con *ratio* antielusiva (art. 1, comma 3, atto del Governo n. 163).

Mentre il comma 8 dell'art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973 prevede *expressis verbis* che nell'istanza di interpello il contribuente descriva compiutamente l'operazione e indichi le "disposizioni normative" di cui chiede la disapplicazione, la nuova normativa tace sul punto, rinviando all'analogia previsione contenuta nel d.m. 19 giugno 1998, n. 259²¹⁷.

Abrogazione
dell'art. 37
bis, d.p.r. n.
600 del 1973

È abrogato l'art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973 (art. 1, comma 2): viene così rimossa dall'ordinamento tributario la clausola antielusiva operante nell'ambito dell'accertamento delle imposte sui redditi.

Introduzione
della clausola
antielusiva
generale

Viene introdotta una clausola antielusiva con portata generale, corredata da penetranti garanzie procedurali: nella l. 27 luglio 2000, n. 212 (il cosiddetto "*Statuto dei*

²¹⁷ D.m. 19 giugno 1998, n. 259 – "*Regolamento recante norme da osservare per la compilazione e l'inoltro al direttore regionale delle entrate, competente per territorio, delle istanze tese ad ottenere la disapplicazione delle disposizioni normative di natura antielusiva, da adottare ai sensi dell'articolo 7, comma 1, del decreto legislativo 8 ottobre 1997, n. 358*".

diritti del contribuente”²¹⁸) è introdotto l’articolo 10 bis, rubricato “*Disciplina dell’abuso del diritto o elusione fiscale*”.

5.3.1 (Segue) Osservazioni sulla *sedes materiae*

A sommosso parere di chi scrive la scelta di tale *sedes materiae* appare quantomeno eccentrica: come si tenterà di meglio argomentare *infra*, aver imposto legislativamente la sanzionabilità amministrativa delle condotte elusive comporterebbe che la norma che impone al contribuente il dovere di corrispondere il tributo eluso sia collocata non nell’ambito della disciplina sul procedimento tributario – e tale è quella che regola i rapporti tra Amministrazione

²¹⁸ Sullo Statuto dei diritti del contribuente si vedano, in dottrina, G. FALCONE, *Statuto dei diritti del contribuente e Cassazione tributaria*, in *Fisco*, 2003, 2221 ss.; C. GLENDI, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2000, 2415 ss.; G. MARONGIU, *Contributo alla realizzazione della “Carta dei diritti del contribuente”*, in *Dir. prat. trib.*, 1991, I, 585 ss.; ID., *Statuto del contribuente, affidamento e buona fede*, in *Rass. trib.*, 2001, 1275 ss.; ID., *Lo Statuto del contribuente: le sue “ragioni”, le sue applicazioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, I, 1007 ss.; ID. (a cura di), *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, Giappichelli, 2004, *passim*; ID., *Lo Statuto dei diritti del contribuente nella quinquennale esperienza giurisprudenziale*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, I, 1007 ss.; ID., *Lo Statuto dei diritti del contribuente (2008)*, *cit.*, *passim*; ID., *Lo Statuto e la tutela dell’affidamento e della buona fede*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 165 ss.; L. PERRONE, *Valenza ed efficacia dei principi contenuti nello Statuto del Contribuente*, in L. PERRONE, C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2006, 433 ss. Per una panoramica sulle principali questioni giurisprudenziali, si rinvia a L. SOLARI, *Lo Statuto dei diritti del contribuente (rassegna di giurisprudenza)*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, II, 143 ss.

finanziaria e contribuente nella l. n. 212 del 2000 – ma nell’ambito di quella che definisce i contorni della materia imponibile.

Questa scelta viene giustificata dal Legislatore delegato con la volontà di conferire alla nuova disciplina “*la forza di principio preordinato alle regole previste nelle discipline dei singoli tributi*”, come testualmente affermato nella relazione governativa²¹⁹.

Con tale espressione si intende forse fare riferimento al fatto che i principi espressi o desumibili dalle disposizioni contenute nella l. n. 212 del 2000 sono caratterizzati da “*superiorità assiologica*” e assolvono una “*funzione di orientamento ermeneutico, vincolante per l’interprete: in altri termini, il dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria, che attenga ad ambiti materiali disciplinati dalla legge n. 212 del 2000, deve essere risolto dall’interprete nel senso più conforme ai principi statuari*”²²⁰.

²¹⁹ Cfr. [relazione governativa del 20 aprile 2015](#), pagina 8.

²²⁰ *Excerpta* da Cass., sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576, in *Dir. prat. trib.*, 2003, II, 885, con nota di M. T. CHIMIENTI, L. SOLARI, *La Cassazione precisa il valore dello “Statuto”*; in *Riv. dir. trib.*, 2003, II, 249, con nota di V. MASTROIACOVO, *Efficacia dei principi dello statuto e affidamento del contribuente*; in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2003, II, 37, con nota di C. MONACO, *I principi fondamentali dell’ordinamento tributario tra diritto costituzionale, diritto comunitario e diritto pubblico: indicazioni sistematiche sulla genesi e sul ruolo ad essi attribuito nel diritto tributario in una recente pronuncia della Cassazione*; in *Rass. trib.*, 2003, 795, con nota di D. STEVANATO, *Tutela dell’affidamento e limiti dell’accertamento del tributo*; in *Giur. it.*, 2003, 2194, con nota di A. TURCHI, *In tema di tutela dell’affidamento riporto del contribuente nelle indicazioni provenienti dall’amministrazione finanziaria*.

Questo risulta dalla disamina della giurisprudenza di legittimità sul ruolo da attribuire alle norme della l. n. 212 del 2000.

Le disposizioni dello Statuto devono essere interpretate e applicate alla luce di quanto affermato dall'art. 1, comma 1, della stessa legge, in base al quale *“le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario [corsivo dell'Autore] e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali”*.

L'espressione “principi generali dell'ordinamento tributario” è intesa quale formulazione sintetica di quattro diversi e specifici significati, in particolare quello di

In senso conforme, Cass., sez. trib., 30 marzo 2001, n. 4760, in *Dir. prat. trib.*, 2001, II, 466, con nota di I. SALA, *Sull'applicabilità retroattiva dello Statuto dei diritti del contribuente*; Cass., sez. trib., 14 aprile 2004, n. 7080, in *Dir. prat. trib.*, 2004, II, 847, con nota di E. DE MITA, *Lo Statuto del contribuente alla prova della gerarchia*; in *Corr. trib.*, 2004, 2287, con nota di G. MARONGIU, *Retroattività e affidamento nell'applicazione della legge tributaria*; in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2005, II, 3, con nota di C. VERRIGNI, *Le accise come tributo a fattispecie progressiva ed il divieto di retroattività posto dello Statuto del contribuente*; Cass., sez. trib., 6 maggio 2005, n. 9407, in *Dir. prat. trib.*, 2005, II, 985, con nota di E. DE MITA, *Lo Statuto diventa bussola dei giudici*; in *GT – Riv. giur. trib.*, 2006, 61, con nota di M. MISCALI, *L'istanza di rimborso ad ufficio incompetente esclude il rifiuto di restituzione impugnabile ma impedisce la decadenza dal rimborso*; Cass., sez. trib., 22 marzo 2005, n. 6201, in *Rass. trib.*, 2005, 1265, con nota di L. FERLAZZO NATOLI, G. INGRAO, *Statuto dei diritti del contribuente: applicazione del principio di collaborazione e buona fede e di allegazione dell'atto nella motivazione per relationem*; Cass., sez. trib., 31 gennaio 2011, n. 2221, in *Corr. trib.*, 2011, 937 ss., con nota di M. BEGHIN, *L'interpretazione adeguatrice rinasce dalle ceneri dello Statuto del contribuente*.

“principi generali del diritto, dell’azione amministrativa e dell’ordinamento particolare tributario” e quello di *“principi fondamentali della legislazione tributarla”*. Il primo principio si esplica nelle disposizioni di cui agli artt. 3 e da 5 a 19, tese a disciplinare l’efficacia temporale delle norme tributarie, ad assicurare la “trasparenza” dell’attività stessa, nonché a *“orientare in senso garantistico tutta la prospettiva costituzionale del diritto tributario”*²²¹. Il secondo, invece, vincola in vario modo l’attività del futuro Legislatore tributario, statale e regionale, sia nella scelta della fonte di produzione (artt. 1, commi 2 e 4) e del relativo oggetto (art. 2, comma 2), sia nella tecnica di redazione delle leggi (art. 2, commi 1, 3 e 4).

L’autoqualificazione delle disposizioni dello Statuto come attuative delle norme costituzionali richiamate e come principi generali dell’ordinamento tributario *“trova puntuale rispondenza nella effettiva natura della maggior parte delle disposizioni stesse, quale si desume dal loro contenuto normativo, dal loro oggetto, dal loro scopo e dalla loro incidenza nei confronti di altre norme della legislazione e dell’ordinamento tributari, nonché dei relativi rapporti”*²²². Alle “clausole rafforzative” di autoqualificazione *“deve essere attribuito [...] un preciso valore normativo ed interpretativo, sia perché hanno la funzione di dare attuazione alle norme costituzionali richiamate dallo statuto sia perché costituiscono «principi generali dell’ordinamento tributario»”*²²³.

Da un lato, infatti, il Legislatore *“ha manifestato esplicitamente l’intenzione di attribuire ai principi espressi nelle disposizioni dello Statuto, o desumibili da*

²²¹ Cass., sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576, *cit.*

²²² Cass., sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576, *cit.*

²²³ Cass., sez. trib., 14 aprile 2004, n. 7080, *cit.*

esso, una rilevanza del tutto particolare nell'ambito della legislazione tributaria ed una sostanziale superiorità rispetto alle altre disposizioni vigenti in materia"²²⁴, e ciò "al di là di ogni eventuale ostacolo «formale» o sistematico"²²⁵. Dall'altro, com'è desumibile dall'art. 12, comma 2, delle cosiddette "Preleggi"²²⁶, "nella categoria dei principi giuridici è insita [...] la funzione di orientamento ermeneutico ed applicativo vincolante nell'interpretazione del diritto"²²⁷.

Ne deriva che "qualsiasi dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria, che attenga ad ambiti materiali disciplinati dalla legge n. 212 del 2000, deve [...] essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi dello Statuto del contribuente, cui la legislazione tributaria, anche antecedente, deve essere adeguata"²²⁸.

Questo valore ermeneutico dei principi statutari si fonda su un duplice rilievo, vale a dire su quello secondo cui "l'interpretazione conforme a Statuto si risolve, in definitiva, nell'interpretazione conforme alle norme costituzionali richiamate, che lo Statuto stesso dichiara esplicitamente di attuare nell'ordinamento tributario", nonché su quello, diretta conseguenza del primo, secondo cui "(alcuni de)i principi posti dalla legge n. 212 del 2000 – proprio in quanto esplicitazioni generali, nella materia

²²⁴ Cass., sez. trib., 14 aprile 2004, n. 7080, *cit.*

²²⁵ Cass., sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576, *cit.*

²²⁶ A mente del quale, "se una controversia non può essere decisa con una precisa disposizione, si ha riguardo alle disposizioni che regolano casi simili o materie analoghe, se il caso rimane ancora dubbio, si decide secondo i principi generali dell'ordinamento giuridico dello Stato".

²²⁷ Cass., sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576, *cit.*

²²⁸ Cass., sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576, *cit.*

*tributaria, delle richiamate norme costituzionali – debbono ritenersi «immanenti» nell’ordinamento stesso già prima dell’entrata in vigore dello Statuto e, quindi, vincolanti l’interprete in forza del fondamentale canone ermeneutico della «interpretazione adeguatrice» a Costituzione: cioè, del dovere dell’interprete di preferire, nel dubbio, il significato e la portata della disposizione interpretata conformi a Costituzione”*²²⁹.

Questo valore opera, peraltro, nei limiti del più generale principio dell’irretroattività della legge: nell’ambito delle disposizioni statutarie, si devono distinguere “*quelle espressive di principi già «immanenti» nel diritto o nell’ordinamento tributari e quelle che – pur dettate in attuazione delle richiamate norme costituzionali – presentano, invece, un contenuto totalmente o parzialmente innovativo rispetto a quello della legislazione tributaria preesistente”*²³⁰: tra le prime rientrano, ad esempio, alcune delle norme poste dai primi tre commi dell’art. 7, in materia di chiarezza e motivazione degli atti, tra le seconde l’istituzione *ex novo* o dell’ampliamento significativo di garanzie già esistenti in favore del contribuente.

5.3.2 L’unificazione di elusione e abuso del diritto

Secondo la relazione governativa²³¹, la collocazione della clausola antielusiva generale nello Statuto dei diritti del contribuente è imposta anche dalla necessità di seguire le “indicazioni” della legge delega unificando i concettivi elusione e di abuso. Analoga ragion d’essere dovrebbe

²²⁹ Cass., sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576, *cit.*

²³⁰ Cass., sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576, *cit.*

²³¹ [Relazione governativa del 20 aprile 2015](#), pagina 8.

essere riconosciuta alla rubrica dell'art. 10 *bis*, l. n. 212 del 2000 (“*Disciplina dell’abuso del diritto o elusione fiscale*”): nella relazione governativa²³² si sottolinea infatti che l’uso della congiunzione disgiuntiva “o” “*mette in evidenza l’unificazione della nozione di abuso del diritto con quella di elusione fiscale*” e che “*nell’articolato normativo i due termini sono equipollenti e utilizzati indifferentemente*”.

Corre l’obbligo di formulare due osservazioni.

Diversamente da quanto riportato nella relazione governativa, l’art. 5, l. n. 23 del 2014 non sovrappone il concetto di elusione a quello di abuso del diritto, ma conferisce al Governo il compito di attuare “*la revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell’abuso del diritto*”, vale a dire di coordinare gli strumenti legislativi di contrasto dell’elusione (le norme impositive con *ratio* antielusiva e la clausola antielusiva speciale *ex art. 37 bis*, d.p.r. n. 600 del 1973) con la clausola antielusiva elaborata dalla Corte di Cassazione emulando il divieto di abuso del diritto europeo.

Come si è già tentato di chiarire *supra*, mentre l’elusione ha natura sostanziale che si colloca a metà strada tra evasione e lecito risparmio d’imposta, gli strumenti che l’ordinamento tributario appresta al fine di contrastarla agiscono nella fase accertativa e vanno sistematizzati secondo la tassonomia già ampiamente illustrata e richiamata nel capoverso precedente. In buona sostanza, l’elusione è fenomeno sostanziale mentre il divieto di abuso del diritto è uno strumento accertativo per il suo contrasto.

²³² [Relazione governativa del 20 aprile 2015](#), pagina 8.

5.4 L'art. 10 *bis* dello Statuto dei diritti del contribuente

Con l'introduzione della nuova clausola antielusiva s'interviene nella disciplina del procedimento amministrativo, attribuendo all'Amministrazione finanziaria il *potere* di qualificare come elusiva una determinata operazione e di imporre il pagamento del tributo eluso, al netto di quanto già versato dal contribuente: con un fraseggio sincopato il comma 1 dell'art. 10 *bis*, l. n. 212 del 2000 prevede che, qualora si configuri un abuso del diritto, le operazioni *“non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni”*.

Accertamento
parziale

L'inciso *“senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi”* (comma 6) riproduce quello con il quale si apre l'art. 41 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973, recante la disciplina del cosiddetto *“accertamento parziale”*: sembra quindi che la clausola antielusiva generale sia riconducibile a tale strumento di accertamento.

Una conferma può essere tratta dall'uso dell'espressione *“apposito atto”* nell'ambito dello stesso comma 6: nella relazione governativa²³³ si specifica che ciò fa sì che l'atto impositivo non possa contenere altri eventuali addebiti, *“i quali, pertanto, dovranno essere separatamente contestati”*.

Ambito di
operatività

²³³ [Relazione governativa del 20 aprile 2015](#), pagina 12.

La nuova disciplina interviene in via residuale rispetto all'ambito di operatività delle norme impositive con *ratio* antielusiva: oltre a corrispondere a una caratteristica ontologica di una clausola antielusiva generale, ciò viene espressamente statuito dal comma 12, specificando che *“in sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie”*²³⁴.

Trattandosi di clausola generale, essa scatta non soltanto nell'ambito dell'accertamento delle imposte sui redditi, ma con riferimento a tutti i tributi. Le norme attinenti il procedimento antielusivo, contenute nei commi da 5 a 11 dell'art. 10 *bis*, l. n. 212 del 2000, non si applicano ai controlli aventi a oggetto i diritti doganali, per i quali continuano a operare gli artt. 8 e 11, d.lgs. 8 novembre 1990, n. 374 e la normativa doganale europea.

Decorrenza

L'efficacia delle nuove disposizioni decorre dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore

²³⁴ Nella [relazione governativa del 20 aprile 2015](#), pagina 12, desta non poche perplessità il seguente passaggio: *“Il comma 12 dell'art. 10 bis stabilisce che, in sede di accertamento, l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di disposizioni del d.lgs. n. 74 del 2000, ovvero la violazione di altre disposizioni. Il che conferma che la disciplina dell'abuso del diritto ha applicazione solo residuale rispetto alle disposizioni concernenti la simulazione o i reati tributari, in particolare, l'evasione e la frode: queste fattispecie vanno perseguite con gli strumenti che l'ordinamento già offre. Se, ad esempio, una situazione configura fattispecie regolata dal d.lgs. 74/2000 in quanto frode o simulazione, l'abuso non può essere invocato”*. Il riferimento al d.lgs. n. 74 del 2000 è evidentemente erroneo, dovendo intendersi riferito alle cosiddette norme impositive con *ratio* antielusiva.

del decreto attuativo. Il nuovo strumento antielusivo può essere utilizzato dall'Amministrazione finanziaria anche con riferimento ad operazioni che siano state poste in essere in data anteriore, a condizione che in relazione ad esse non sia ancora stata conclusa l'istruttoria con l'emanazione dell'atto impositivo.

Sembra ragionevole ritenere che l'applicazione del principio *tempus regit actum* debba essere modulata in senso garantista, nel senso che la contestazione sulla base della clausola antielusiva generale dovrà essere attuata nel rispetto degli oneri istruttori fissati dalla nuova disciplina.

Con riferimento agli atti impositivi già emessi sulla base della disciplina previgente, nella scheda del Servizio Studi della Camera ²³⁵ si legge quanto segue: *“In tali casi non risulterebbe direttamente applicabile l'esclusione dei profili penali, stabilita dal comma 13 del nuovo articolo 10 bis. Tuttavia occorre considerare il principio del favor rei secondo il quale «nessuno può essere punito per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce reato; e, se vi è stata condanna, ne cessano l'esecuzione e gli effetti penali» (articolo 2, comma 2, c.p.)”*.

5.4.1 I “nuovi” presupposti della clausola antielusiva generale

Abuso del
diritto

Ferma restando *“la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni*

²³⁵ Cfr. [scheda del Servizio Studi della Camera](#), 11 maggio 2015, n. 166.

comportanti un diverso carico fiscale” ²³⁶ (comma 4), l’abuso del diritto viene identificato nella realizzazione di *“una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti”* (comma 1).

Per “operazioni prive di sostanza economica” s’intendono *“i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali”* (comma 2, lett. a). A titolo meramente esemplificativo, sono qualificati come “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”* (comma 2, lett. a).

Per “vantaggi fiscali indebiti” s’intendono *“i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell’ordinamento tributario”* (comma 2, lett. b).

L’esimente
delle “valide
ragioni”

Qualora la condotta del contribuente possa essere sussunta sotto la fattispecie astratta dell’abuso del diritto, si esclude l’operatività delle clausola antielusiva generale qualora

²³⁶ Nella [relazione governativa del 20 aprile 2015](#), pagina 11, si legge che, *“ad esempio, non è possibile configurare una condotta abusiva laddove il contribuente scelga, per dare luogo all’estinzione di una società, di procedere a una fusione anziché alla liquidazione. È vero che la prima operazione è a carattere neutrale e la seconda ha, invece, natura realizzativa, ma nessuna disposizione tributaria mostra «preferenza» per l’una o l’altra operazione; sono due operazioni messe sullo stesso piano, ancorché disciplinate da regole fiscali diverse”*.

sussistano “*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*” (comma 3).

Secondo la relazione governativa ²³⁷, “*la riconosciuta possibile coesistenza di ragioni economiche extrafiscali con quelle fiscali lascia margini di incertezza sul peso specifico che le une devono assumere rispetto alle altre, affinché possa essere superato il connotato di abusività dell’operazione. Si ritiene che per cogliere la non marginalità delle ragioni extrafiscali occorra guardare all’intrinseca valenza di tali ragioni rispetto al compimento dell’operazione di cui si sindacava l’abusività. In questo senso, le valide ragioni economiche extrafiscali non marginali sussistono solo se l’operazione non sarebbe stata posta in essere in loro assenza. Occorre, appunto, dimostrare che l’operazione non sarebbe stata compiuta in assenza di tali ragioni*”.

5.4.2 La richiesta di chiarimenti e la motivazione dell’atto impositivo

L’art. 10 *bis*, l. n. 212 del 2000 delinea un procedimento *ad hoc* per l’esercizio del potere di disconoscimento dei vantaggi tributari derivanti da “abuso del diritto”.

Richiesta di
chiarimenti

L’atto impositivo è emanato, a pena di nullità, previo invio al contribuente di una richiesta di chiarimenti, contenente “*i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto*” (comma 6). La richiesta di chiarimenti deve essere

²³⁷ [Relazione governativa del 20 aprile 2015](#), pagina 11.

notificata *ex art.* 60, d.p.r. n. 600 del 1973 entro il termine di decadenza dal potere impositivo (comma 7).

A sua volta il contribuente può fornire i chiarimenti richiesti entro il termine di 60 giorni dalla data di ricevimento della richiesta (commi 6 e 7).

Viene poi introdotta una previsione procedimentale che pare volta a garantire all'Amministrazione finanziaria un lasso di tempo sufficiente per valutare i chiarimenti forniti dal cliente e, nel caso, emettere l'atto impositivo (comma 7). Da un lato si stabilisce che *“tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni”*, dall'altro, in difetto, si proroga il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo fino a concorrenza dei sessanta giorni. È interessante notare che la nuova disciplina, introducendo una sorta di proroga automatica, crea una asimmetria rispetto al cosiddetto “accertamento anticipato” *ex art.* 12, comma 7, l. n. 212 del 2000: qui si introduce una sorta di proroga automatica, lì invece si consente l'emanazione dell'avviso di accertamento prima che sia decorso il termine di garanzia di 60 giorni all'unica condizione che sussista una ipotesi di particolare urgenza e che essa sia indicata dall'ufficio precedente nella motivazione dell'atto.

Motivazione
dell'atto
impositivo

Fermo quanto disposto per i singoli tributi ²³⁸, l'atto impositivo è specificamente motivato, a pena di nullità,

²³⁸ Vedi *supra*, capitolo 1.

descrivendo la condotta asseritamente abusiva, indicando le norme o i principi elusi e gli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché in relazione ai chiarimenti eventualmente fomiti dal contribuente (comma 8).

Ripartizione
dell'*onus*
probandi

Il comma 9 dell'art. 10 *bis*, l. n. 212 del 2000 fissa il criterio di ripartizione dell'*onus probandi*.

A carico dell'Amministrazione finanziaria si pone l'onere di “*dimostrare la sussistenza della condotta abusiva [...] in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2*”, vale a dire indicare quali siano le operazioni e le ragioni che inducono l'ufficio procedente a ritenerle prive di sostanza economica, quale vantaggio fiscale sia stato così conseguito, perché esso sia indebito.

A carico del contribuente si pone l'onere di dimostrare l'esistenza delle valide ragioni extrafiscali.

Rilevabilità
ex officio

Si esclude espressamente che l'abuso di diritto possa essere rilevato *ex officio* dal giudice tributario (comma 9)

²³⁹

5.4.3 Riscossione, rimborso e interpello

Riscossione

Ai sensi del nuovo comma 10, in caso di ricorso i tributi o i maggiori tributi accertati, unitamente ai relativi interessi, sono posti in riscossione *ex artt.* 68, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e 19, comma 1, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

Rimborso

²³⁹ Vedi *infra*, capitolo 3.

Allo scopo di evitare duplicazioni d'imposta, i soggetti diversi dal contribuente al quale sia stata applicata la clausola antielusiva generale possono chiedere il rimborso dei tributi pagati a seguito delle operazioni abusive i cui vantaggi fiscali sono stati disconosciuti, inoltrando, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo ovvero è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza all'Amministrazione finanziaria, che provvede nei limiti del tributo e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure (comma 11).

Interpello
antielusivo

Il comma 5 dell'art. 10 *bis*, l. n. 212 del 2000 introduce un interpello antielusivo ulteriore rispetto a quello attivabile con riferimento alle norme impositive con *ratio* antielusiva (art. 1, comma 3, atto del Governo n. 163): “*per conoscere se le operazioni che intende realizzare costituiscano fattispecie di abuso del diritto*”, il contribuente può proporre interpello preventivo secondo la procedura e con gli effetti dell'art. 11, l. n. 212 del 2000.

A sommessimo avviso di chi scrive, non pare comprensibile il fatto che nel primo caso si faccia rinvio alla disciplina dell'interpello generale *ex* art. 11, l. n. 212 del 2000 (e d.m. 26 aprile 2000, n. 209), mentre nel secondo sia espressamente menzionato il d.m. 19 giugno 1998, n. 259.

Analogamente non si spiegano né la scelta di duplicare la disciplina degli interpelli antielusivi né quella di collocarne una parte all'interno dell'art. 10 *bis*, l. n. 212 del 2002, un'altra nel decreto delegato che lo ha introdotto. Ad oggi rimangono sostanzialmente inascoltati i rilievi in merito al carente coordinamento nell'attuazione della legge delega. Le Commissioni Finanze del Senato e della Camera, pur esprimendo parere favorevole, hanno chiesto

al Governo di valutare l'opportunità di coordinare i due interpelli antielusivi con la disciplina generale dell'istituto contenuta nell'emanando decreto legislativo. Aniché provvedere immediatamente a inserire tale opportuna modifica nel decreto delegato sulla certezza del diritto in occasione della sua approvazione definitiva, il Governo ha scelto di recepirla nel decreto legislativo recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario ([atto del Governo n. 184](#)). In base al comma 14 dell'articolo 7, l'interpello per le norme impositive con *ratio* antielusiva viene regolato mediante rinvio all'art. 11, comma 2, l. n. 212 del 2000 e viene fatta salva la possibilità di dimostrare sia in sede istruttoria che processuale che, nel caso concreto, gli "effetti elusivi" non possono verificarsi.

Nel parere del giugno 2015, le Commissioni Finanze del Senato e della Camera hanno altresì chiesto al Governo di valutare l'opportunità di: 1) apportare una correzione di *drafting*, "*sostituendo il riferimento all'articolo 11 «della legge 27 luglio 2000, n. 212» con quella all'articolo 11 «della presente legge», dal momento che l'articolo 10 bis viene inserito nella stessa legge n. 212*"; 2) "*precisare che l'istanza di interpello preventivo in materia di abuso del diritto sia presentata prima che siano scaduti i termini per la presentazione della dichiarazione e per l'assolvimento di altri obblighi tributari connessi alla fattispecie per la quale si presenta l'istanza*".

Le indicazioni delle Commissioni parlamentari sono state solo in parte recepite dal Governo nel corso del secondo esame del decreto delegato sulla certezza del diritto²⁴⁰. Il nuovo testo del comma 5 ([atto del Governo n. 163 bis](#)) prevede ora che il contribuente possa proporre interpello

²⁴⁰ [Consiglio dei Ministri del 17 luglio 2015](#).

secondo la procedura e con gli effetti dell'art. 11, l. n. 212 del 2000 *“per conoscere se le operazioni che intende realizzare, o che siano state realizzate, costituiscano fattispecie di abuso del diritto. L'istanza è presentata prima della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima”*. A quanto è dato comprendere, l'ultima versione contempla la possibilità di presentare l'istanza d'interpello non soltanto prima che sia posta in essere l'operazione, ma anche successivamente a tale momento, fissando quale limite ultimo il termine per l'effettuazione dei correlati adempimenti dichiarativi.

La sanzionabilità delle condotte elusive

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. La cosiddetta “elusione codificata”. – 3. Il dato normativo: il silenzio dell’art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973. – 3.1. (Segue) Inapplicabilità della sanzione per infedele dichiarazione. – 4. Le soluzioni dottrinali: la natura dell’art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973. – 5. Le soluzioni giurisprudenziali. – 5.1. L’art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973. – 5.2. L’abuso del diritto europeo. – 5.3. Il principio generale antielusivo interno di matrice pretoria. – 5.4. La giurisprudenza in ambito penale. – 6. Elusione tributaria e diritto punitivo. – 6.1. Imposta “elusa” non è imposta “evasa”. – 6.1.1. (Segue) Manca il dolo specifico di “evasione”. – 6.1.2. (Segue) L’equivoca scriminante dell’adeguamento al parere dell’Amministrazione finanziaria. – 6.2. L’elusione non costituisce atto illecito. – 6.2.1. (Segue) La “rottura” del rapporto sinallagmatico tra Legislatore e consociati. – 7. Elusione ed evasione come fenomeni contigui. – 7.1. Cessione di marchi ed esterovestizione: il caso Dolce e Gabbana. – 7.1.1. (Segue) Un caso di esterovestizione... – 7.1.2. (Segue) ... e uno di antieconomicità.

1 Premessa

L’obiettivo che si tenterà di raggiungere in questo capitolo è quello di verificare la rilevanza dell’elusione tributaria ai fini dell’applicabilità delle sanzioni amministrative e penali.

È d’obbligo un’avvertenza: la trattazione sarà focalizzata sulle sanzioni amministrative, sia perché esse hanno valenza paradigmatica rispetto alla problematica *de qua*, sia perché la questione della rilevanza penale delle condotte elusive ha perso rilevanza pratica, posto che la riforma in atto l’ha espressamente esclusa¹. A ciò si

¹ Analogamente nell’ordinamento tributario francese l’Amministrazione finanziaria ha la possibilità di reprimere l’*abus de droit* (J. GROSCLAUDE, P. MARCHESSOU, *Diritto tributario francese. Le imposte – Le procedure*, trad. it. di E. DE MITA,

aggiunga che la nuova disciplina è in realtà fraseggiata in maniera tale da non superare le critiche formulate dalla dottrina con riferimento all'assetto ordinamentale precedente: ora come allora manca infatti una disposizione che consenta di qualificare l'elusione quale atto illecito.

La legge
delega n. 23
del 2014

Milano, Giuffré, 2006, 558 ss.; V. LIPRINO, *L'abuso di diritto in materia fiscale nell'esperienza francese*, in *Rass. trib.*, 2009, 445 ss.). L'art. 64 LPF (reperibile all'indirizzo <http://www.legifrance.gouv.fr/>) così dispone: “*Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. [...]*”. Se sussiste l'*abus de droit*, il contribuente incorre, oltre agli interessi di mora dello 0,75% mensile, in una sanzione fiscale dell'80%, oggetto di una decisione motivata e posta a carico di tutte le parti che partecipano all'atto: l'art. 1729 CGI (reperibile all'indirizzo <http://www.legifrance.gouv.fr/>), infatti, statuisce che “*les inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'Etat entraînent l'application d'une majoration de b) 80 % en cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ; elle est ramenée à 40 % lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire [...]*” (cfr. [Conseil Constitutionnel, decisione n. 2013-685 DC del 29 dicembre 2013](#)).

In base all'art. 8, l. 11 marzo 2014, n. 23, il Governo è stato delegato a procedere alla revisione sia del sistema sanzionatorio penale, prevedendo *“l'individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie”*, sia del sistema sanzionatorio amministrativo *“al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti”*.

L'art. 10 bis
dello Statuto
dei diritti del
contribuente

In sede di attuazione di tali principi e criteri direttivi, l'art. 10 bis, l. 27 luglio 2000, n. 212 definisce la condotta idonea a integrare abuso del diritto (comma 1 ss.), mentre, sotto il profilo strettamente sanzionatorio, da un lato esclude che le operazioni abusive diano luogo *“a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie”*, dall'altro lascia ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie (comma 13).

Secondo la relazione governativa ², *“la soluzione radicale di escludere ogni possibile conseguenza sanzionatoria delle fattispecie elusive [...] risulterebbe, d'altro canto, non adeguata in rapporto all'esigenza – che pure emerge – di prevedere, nei congrui casi, un deterrente rispetto ad operazioni che, come quelle elusive, realizzano risultati comunque «indesiderati» dal punto di vista dell'ordinamento fiscale”*. Per realizzare una *“gradazione di gravità tra le condotte che integrano una violazione diretta di disposizioni normative e quelle che ne «aggirano» la ratio”*, si esclude la rilevanza penale delle condotte contrastate attraverso la clausola antielusiva

² [Relazione governativa del 20 aprile 2015](#), pagine 13 e s.

generale e si mantiene l'applicabilità delle sanzioni amministrative “*ove ne ricorrano in concreto i presupposti (a cominciare dalla sussistenza dell'elemento psicologico richiesto ai fini della configurabilità di una violazione amministrativa tributaria, non necessariamente presente nell'operazione abusiva, che [...] si qualifica come tale in rapporto al suo risultato oggettivo)*”. Condivisibilmente la relazione governativa ³ conferma, da un lato, la sanzionabilità delle condotte attraverso le quali sono violate norme impositive con *ratio* antielusiva e, dall'altro, che vanno ricondotte alla categoria dell'evasione molte delle fattispecie in relazione alle quali la Corte di Cassazione ha affermato l'assoggettabilità a sanzione dell'elusione ⁴.

Nel parere del giugno 2015, le Commissioni Finanze del Senato e della Camera hanno chiesto al Governo di valutare l'opportunità di valutare l'opportunità di graduare le sanzioni amministrative rispettando la differenza tra evasione ed elusione, ed eventualmente dettando una specifica norma generale sulle sanzioni amministrative applicabili nel caso di elusione. Rispondendo a tale sollecitazione, il Governo ha rilevato che le osservazioni sono state recepite nell'emanando decreto legislativo in tema di revisione del sistema sanzionatorio tributario ([atto del Governo n. 183](#)): l'art. 1, comma 1, lett. g), dello schema di decreto legislativo esclude le condotte *ex art. 10 bis, l. n. 212 del 2000* dalle “*operazioni simulate oggettivamente e soggettivamente*”. A loro volta le Commissioni Finanze del Senato e della Camera hanno osservato che “*la disposizione citata mira, in realtà, a esplicitare anche nell'ambito del d.lgs. n. 74 del 2000 [...]*”

³ [Relazione governativa del 20 aprile 2015](#), pagina 14.

⁴ Vedi *infra*, capitolo 2.

la non rilevanza penale dell'abuso del diritto, affermata dal comma 13 del nuovo articolo 10 bis [...], non comportando alcuna graduazione nell'ambito delle sanzioni amministrative. Nello schema di decreto relativo alla revisione del sistema sanzionatorio [...] non compare, invece, una norma generale sulle sanzioni amministrative applicabili nel caso di elusione con riferimento a tutte le imposte, come richiesto nell'osservazione”.

2 La cosiddetta “elusione codificata”

In via preliminare, occorre formulare alcune precisazioni. Mentre è da escludersi la sanzionabilità dell'elusione in assenza di una norma di contrasto ⁵, il problema è più articolato per la cosiddetta “elusione codificata”, vale a dire per le condotte elusive osteggiate dall'ordinamento.

Norme
impositive
con *ratio*
antielusiva

Con riguardo alle norme analitiche che fissano uno specifico regime tributario per una *ratio* antielusiva, la questione si risolve ricordando che, in tali ipotesi, sussiste la violazione diretta di una specifica norma impositiva (e quindi evasione), con soggezione alle corrispondenti sanzioni.

Clausole
antielusive

Il quadro si complica in relazione alle clausole antielusive speciali, come l'art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973, o generali, come il principio dell'abuso del diritto (europeo e interno), le quali non intervengono al livello

⁵ L. DEL FEDERICO, *Elusione e illecito tributario*, in *Corr. trib.*, 2006, 3112.

dell'individuazione del presupposto impositivo, ma attribuiscono all'Amministrazione finanziaria il potere di qualificare come elusiva una determinata operazione e di imporre il pagamento del tributo eluso.

3 Il dato normativo: il silenzio dell'art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973

Sul piano strettamente ermeneutico, la punibilità dell'elusione in ambito amministrativo non può essere fondata su norme sanzionatorie *ad hoc*.

L'art. 37 *bis*, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 ignora tale profilo ⁶, come già l'art. 10, l. 29 dicembre 1990, n. 408; tuttavia, si potrebbe mettere in risalto, in senso negativo, la circostanza che il comma 6 menziona esclusivamente imposte e interessi.

In realtà, il mancato riferimento alle sanzioni si spiega attraverso la lettura del testo previgente dell'art. 68, comma 3, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, il quale ne postergava la riscossione “*dopo l'ultima sentenza non impugnata o impugnabile solo con ricorso in cassazione*” ⁷. L'art. 19, comma 1, d.lgs. 18 dicembre n. 472 ha esteso alle sanzioni la disciplina della riscossione frazionata in pendenza di processo di cui all'art. 68, commi 1 e 2, d.lgs. n. 546 del 1992; parallelamente, l'art. 29, comma 1, lett. *d*), d.lgs. n. 472 del 1997 ha rimosso il riferimento alle sanzioni contenuto nella rubrica e nel comma 3 dell'articolo 68.

⁶ Tale profilo è valorizzato da F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, in G. MAISTO (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2009, 435 e s.

⁷ C. GLENDI, C. CONSOLO, *Commentario breve alle leggi sul processo tributario*, Padova, Cedam, 2008, 701 ss.

Ritengo che l'assenza di riferimenti espressi all'applicazione di sanzioni in questa sede non possa essere intesa quale indice rivelatore dell'*intentio legislatoris* di limitare le conseguenze dell'elusività al mero recupero dell'imposta. Al contrario, proprio la collocazione sistematica della clausola antielusiva nell'ambito della disciplina della potestà di rettifica di cui al d.p.r. n. 600 del 1973 potrebbe essere interpretata come rinvio – per quanto non espresso – alla regolamentazione di carattere generale prevista per le imposte sui redditi in materia di accertamento, riscossione e trattamento sanzionatorio (a tacer del fatto che analogo silenzio è serbato con riferimento alle altre procedure di accertamento).

3.1 (Segue) Inapplicabilità della sanzione per infedele dichiarazione

La seconda disposizione usualmente esaminata è l'art. 1, comma 2, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, secondo cui la dichiarazione è “infedele” se “*è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante*”, ovvero se “*sono esposte indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte*”.

Illecito “a
forma
libera”?

A sostegno della sanzionabilità dell'elusione, si potrebbe osservare che le ipotesi di infedele dichiarazione sono

illeciti “a forma libera”⁸: le relative sanzioni sarebbero quindi subordinate al solo verificarsi dell’evento cristallizzato dalla norma incriminatrice⁹,

⁸ Nei “reati di evento”, la fattispecie incriminatrice tipizza un evento esteriore come risultato concettualmente e fenomenicamente separabile dalla condotta e a questa legato in base ad un nesso di causalità.

Il reato di evento è “a forma vincolata” ovvero “a forma libera” a seconda che il Legislatore specifichi o meno le modalità di produzione del risultato lesivo. La seconda tecnica di incriminazione copre tutte le possibili modalità di aggressione al bene, così garantendone una tutela estesa: esempio paradigmatico è l’art. 575 c.p., che punisce “*chiunque cagiona la morte di un uomo*” (G. FIANDACA, E. MUSCO, *Diritto penale. Parte generale*, V ed., Bologna, Zanichelli, 2007, 193).

⁹ L’infedele dichiarazione era precedentemente prevista dall’art. 46, comma 4, d.p.r. n. 600 del 1973: la norma era volta a sanzionare la mera divergenza tra il reddito netto esposto in dichiarazione quello accertato dall’Amministrazione finanziaria. La nuova fattispecie sanzionatoria si distingue dalla precedente solo per ampliamento del proprio ambito oggettivo di applicazione, giacché essa ricomprende tra le condotte punibili anche le ipotesi della dichiarazione incompleta e delle indebite deduzioni e detrazioni, prima autonomamente previste dagli artt. 46, comma 2, e 49 d.p.r. n. 600 del 1973.

Secondo costante giurisprudenza (Comm. trib. centr., sez. VIII, 13 giugno 1983, in *CED Cass.*; Id., sez. X, 5 giugno 1985, n. 5503, *ibidem*; Id., sez. VIII, 25 novembre 1987, n. 8751, *ibidem*; Id., sez. VIII, 27 febbraio 1988, n. 2081, *ibidem*; Id., sez. VIII, 12 ottobre 1988, n. 6705, *ibidem*; Id., sez. XX, 4 gennaio 1989, n. 58, *ibidem*; Id., sez. II, 3 luglio 1989, n. 4599, *ibidem*; Id., sez. V, 11 aprile 1991, n. 2833, *ibidem*; Id., sez. X, 5 giugno 1996, n. 3016, *ibidem*; Cass., sez. I civ., 21 aprile 1995, n. 4505, *ibidem*, Rv. 491971; Cass., sez. I civ., 28 gennaio 2000, n. 947, *ibidem*, Rv. 533220), la pena pecuniaria per infedele dichiarazione dei redditi è comminata per l’obiettiva circostanza che il reddito dichiarato risulti inferiore a quello accertato.

indipendentemente dalla natura elusiva o evasiva della condotta.

Il ragionamento sarebbe quindi il seguente ¹⁰. Il disconoscimento della condotta elusiva *ex art. 37 bis*, d.p.r. n. 600 del 1973 sfocia nell'emissione di un avviso di accertamento, contenente la determinazione autoritativa di un reddito imponibile non dichiarato o dichiarato in misura inferiore, ovvero di un'imposta superiore a quella indicata in dichiarazione o di un minor credito d'imposta: la situazione che si crea è assimilabile a quella conseguente alle altre attività di accertamento in rettifica della dichiarazione del contribuente ed è quindi riconducibile – sotto il profilo oggettivo – all'illecito di dichiarazione infedele sanzionato dall'art. 1, d.lgs. n. 471 del 1997.

Sulla scorta di questa impostazione, in effetti, sarebbe difficilmente giustificabile la disparità di trattamento che emerge tra il volere sanzionare chi dichiara un reddito inferiore attraverso l'omessa registrazione di ricavi e il voler salvare da sanzioni chi arriva al medesimo risultato predisponendo raffinati *escamotages* comportamentali. L'inapplicabilità delle sanzioni ai comportamenti elusivi apparirebbe ancora più inopportuna considerando che è pacifica la sanzionabilità anche delle violazioni più innocue dal punto di vista della quantificazione complessiva del reddito. Non applicare la sanzione per infedele dichiarazione a comportamenti egualmente offensivi dell'interesse tutelato (la percezione del tributo dovuto) significherebbe quindi vulnerare gli artt. 3 e 27 Cost. per ingiustificata e irragionevole sperequazione, sul piano sanzionatorio, di situazioni simili.

¹⁰ *Ex multis*, F. GALLO, *Rilevanza penale dell'elusione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2001, 327.

Al fine di evitare un inaccettabile automatismo sanzionatorio, caso per caso sarebbe necessario *a)* valutare la sussistenza dell'elemento soggettivo e la ricorrenza di cause di esclusione della punibilità dell'agente (art. 5, d.lgs. n. 472 del 1997), nonché *b)* graduare la misura sanzione (art. 7, comma 1, d.lgs. n. 472 del 1997), tenendo anche conto delle interferenze dell'interpello ¹¹.

Come si dimostrerà *infra*, questa impostazione, per quanto persuasiva e (in apparenza) formalmente corretta, non può essere accolta.

4 Le soluzioni dottrinali: la natura dell'art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973

Tradizionalmente la questione dell'applicabilità delle sanzioni ai comportamenti elusivi viene affrontata dalla dottrina avendo riguardo alla natura dell'art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973 ¹² ¹³.

¹¹ G. ZIZZO, *Prime considerazioni sulla nuova disciplina antielusione*, in M. MICCINESI (a cura di), *Commento agli interventi di riforma tributaria: i decreti legislativi di attuazione delle deleghe contenute nell'art. 3 della legge 25 dicembre 1996, n. 662*, Padova, Cedam, 1999, 462 ss.

¹² In dottrina, vi è chi ha dapprima ritenuto le sanzioni amministrative applicabili a fronte di comportamenti elusivi, conferendo una connotazione sostanziale all'art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973 (R. LUPI, *Elusione e sanzioni penali*, in R. LUPI (a cura di), *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, Milano, Il Sole 24 ORE S.p.A., 2000, 161): in un ordinamento basato sull'autoliquidazione delle imposte, la norma antielusiva “*ha come propri destinatari prima di tutto i contribuenti tenuti a redigere la dichiarazione; in questo modo il comportamento elusivo – dando luogo ad un imponibile inferiore a quello calcolato applicando l'art. 37 bis – comporta una evasione, intesa come differenza tra l'imposta accertata e quella dichiarata. Il contribuente, nell'autoliquidare le imposte, è infatti obbligato a tener conto del*

quadro giuridico complessivo che gli si para davanti, inclusa la disposizione di cui all'art. 37 bis. Del resto, gli espedienti giuridici in cui consiste l'elusione hanno carattere sostanziale, e non certo procedimentale: ne discende che anche le disposizioni antielusive, con cui tali espedienti giuridici vengono neutralizzati, hanno parimenti carattere sostanziale, e non sono mediate da un intervento dell'amministrazione finanziaria. Il contribuente, quindi, chiamato a procedere all'autoliquidazione delle imposte, dovrebbe considerare già di sua iniziativa la disposizione antielusione. In quest'ottica l'art. 37 bis non sarebbe una disposizione indirizzata solo all'amministrazione finanziaria in sede di accertamento, ma anche al contribuente chiamato ad effettuare l'ordinaria determinazione delle imposte. Su questa premessa, [...] si potrebbe dire che – omettendo di autodeterminare le imposte, tenendo conto anche della norma antielusiva – il contribuente compie una evasione tributaria. In altri termini, se la disposizione antielusiva è diretta ai contribuenti, tenuti ad autodeterminare le imposte anche con riferimento a tale norma, il contribuente che tiene fermo il vantaggio fiscale elusivo ricade in una ipotesi di evasione”.

In altra sede (R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, III ed., Milano, Ipsoa, 2001, 302, testo e nota (45)), il medesimo Autore ha optato per la natura procedimentale, ipotizzando l'inapplicabilità delle sanzioni. Questa seconda posizione è stata confermata in scritti più recenti (ID., *Disorientamenti sull'elusione, salvo che per le sanzioni*, in A. BALLACIN, R. LUPI, *Esperienze giurisprudenziali su elusione e sua sanzionabilità*, nota a Comm. trib. prov. Milano, sez. XIV, 13 dicembre 2006, n. 278, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2007, 639; ID., *Elusione, valide ragioni economiche, aggiramenti e sanzioni*, in D. STEVANATO, L. PARA, R. LUPI, *Ancora sul concetto di elusione tributaria e sulla sua non punibilità*, nota a Comm. trib. prov. Milano, sez. XIV, 13 dicembre 2006, n. 278, in *Dialoghi dir. trib.*, 2007, 639; ID., *Elusione: esimente non indiscriminata*, in *Guida ai controlli fiscali*, 2009, f. 7/8, 7 ss.).

¹³ Oltre alla dicotomia tra norma sostanziale e norma procedimentale, si segnala un ulteriore orientamento, secondo cui l'art. 37 bis, d.p.r. n. 600 del 1973 costituirebbe norma

La tesi favorevole all'applicabilità delle sanzioni è fondata sul *carattere sostanziale* della norma, la quale richiederebbe al contribuente di tener conto, sin dal momento della redazione della dichiarazione, del quadro giuridico complessivo – incluso il precetto da essa indicato – e lo vincolerebbe alla sua osservanza, non limitandosi ad attribuire all'Amministrazione finanziaria poteri da esercitare nell'ambito del procedimento di imposizione, ma stabilendo veri e propri obblighi di contribuzione *ex artt. 2 e 53 Cost.*¹⁴. L'art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973 concorrerebbe quindi alla individuazione della portata effettiva della normativa impositiva elusa, rendendola applicabile a fattispecie non riconducibili formalmente al suo ambito operativo.

Nella dialettica procedimentale tributaria, in effetti, la determinazione dell'imposta (così come, ad esempio, l'esercizio di poteri istruttori *ex artt. 32*, d.p.r. n. 600 del 1973 e 11 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471) presuppone che i flussi di informazione dal contribuente

sull'interpretazione: nell'ipotesi di definizione della fattispecie imponibile mediante elencazione meramente esemplificativa, opererebbe, “*a completamento dell'impiego (autorizzato) del ragionamento analogico, [...] una clausola antielusiva (essa pure fondata sulla analogia) per scoraggiare i comportamenti che dovessero essere escogitati per approfittare dei varchi lasciati aperti dalle previsioni legislative*” (excerpta da G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, VI ed., Padova, Cedam, 2008, 102 e s., testo e nota (26); nello stesso senso, ID., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, Cedam, 2009, 200 e s., nonché ID., *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in *Corr. giur.*, 2009, 293 ss.).

¹⁴ F. GALLO, *Rilevanza penale dell'elusione fiscale*, cit., 327.

all'Amministrazione finanziaria siano improntati al principio di "lealtà tributaria", desumibile dagli artt. 3 e 53 Cost.: a tutela di questo interesse, sul contribuente incombe un obbligo di verità, completezza e fedeltà della dichiarazione, la cui violazione è sanzionata a livello amministrativo¹⁵. In questo meccanismo dovrebbe essere inquadrato anche l'art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973, giacché il comportamento elusivo inciderebbe sull'obbligo dichiarativo, determinando una falsa rappresentazione della capacità contributiva e, con ciò, giustificando la reazione sanzionatoria dell'ordinamento.

Natura
procedimentale?

L'orientamento contrario all'applicabilità delle sanzioni amministrative attribuisce all'art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973 *natura procedimentale*, trovando esso applicazione esclusivamente in sede di controllo. In base a questa seconda impostazione, il disconoscimento dell'indebito vantaggio fiscale – con conseguente prelievo del tributo dovuto – deriverebbe dall'attività di controllo attuata dall'Amministrazione finanziaria; l'elusione, non implicando l'infedeltà della dichiarazione, non potrebbe dar luogo all'irrogazione della relativa sanzione.

A mio sommo avviso, la disciplina *de qua* ha natura procedimentale, configurando soltanto poteri esercitabili *ex post* dall'Amministrazione finanziaria e non ponendo a carico del contribuente il dovere di corrispondere il tributo eluso, e ciò in ragione di una pluralità di motivi.

¹⁵ Così E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Torino, Giappichelli, 2000, 154, testo e nota (35), il quale richiama il monito di P. CALAMANDREI, *La crisi della giustizia*, in AA.VV., *La crisi del diritto*, Padova, Cedam, 1953, 159.

Il primo argomento è di carattere letterale: il Legislatore si rivolge agli uffici, attribuendo loro specifici poteri di accertamento.

Il secondo argomento riguarda l'impianto procedurale collocato prima e dopo l'emissione dell'avviso di accertamento. L'art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973 prevede la preventiva richiesta di chiarimenti da inviare al contribuente (comma 4), uno specifico onere di motivazione dell'atto impositivo (comma 5), la valutazione globale degli indebiti vantaggi tributari conseguiti, al netto delle somme dovute per effetto del comportamento elusivo (comma 2), nonché il diritto di terzi, che abbiano pagato imposte a seguito di siffatto comportamento, di richiederne il rimborso qualora l'accertamento sia divenuto definitivo oppure sia stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale (comma 7): tutte queste disposizioni non potrebbero trovare applicazione in sede di autodeterminazione delle imposte¹⁶.

Il terzo argomento concerne la collocazione sistematica della disposizione nell'ambito del d.p.r. n. 600 del 1973: si tratta, infatti, soltanto di una delle tipologie di accertamento in materia di imposte sui redditi.

L'art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973 trova quindi applicazione solo nella fase di controllo, non essendo il contribuente tenuto a prenderla in considerazione in sede di autoliquidazione; diversamente opinando, si determinerebbe una situazione paradossale, quasi kafkiana, perché il contribuente, che avesse posto in essere un

¹⁶ R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, cit., 302.

comportamento elusivo, sarebbe obbligato ad auto-disconoscersi i conseguenti vantaggi tributari ¹⁷.

5 Le soluzioni giurisprudenziali

La questione relativa all'applicabilità delle sanzioni ai comportamenti elusivi è tornata di stretta attualità a seguito di alcuni recenti arresti, i cui itinerari argomentativi seguono traiettorie diverse in ragione dello strumento antielusivo di volta in volta evocato.

In via di prima approssimazione si può affermare che la giurisprudenza prevalente ritiene che sia possibile comminare sanzioni – amministrative e penali – soltanto quando il contribuente ponga in essere condotte elusive osteggiate da specifiche disposizioni di legge (come l'art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973), mentre ciò non sarebbe possibile qualora sia violato il principio generale antielusivo di matrice pretoria dell'abuso del diritto.

5.1 L'art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973

Con riguardo alle fattispecie previste dall'art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973, la giurisprudenza di merito ha negato che l'applicazione delle sanzioni amministrative sia compatibile con una condotta elusiva.

Merito

Le Commissioni tributarie provinciali di Milano ¹⁸ e di Vicenza ¹⁹ hanno chiamato a sostegno le seguenti *rationes*

¹⁷ J. MALHERBE, *L'esperienza belga*, in A. DI PIETRO (a cura di), *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, Milano, Giuffrè, 1999, 70, esprime considerazioni analoghe con riguardo all'ordinamento belga.

¹⁸ Comm. trib. prov. Milano, sez. XIV, 13 dicembre 2006, n. 278, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2007, 632, con nota di A. BALLACIN, R. LUPI, *Esperienze giurisprudenziali su elusione e sua*

decidendi: a) non si può imporre al contribuente di operare nella propria dichiarazione dei redditi un “autodisconoscimento” di operazioni lecitamente effettuate; b) nel sistema dell’art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973 non è comminata alcuna sanzione, salvo un riferimento nel comma 6, derivante dal richiamo all’art. 68, d.lgs. n. 546 del 1992; c) l’applicazione di una sanzione non sarebbe coerente con il concetto di elusione, giacché il comportamento elusivo costituisce un aggiramento di norme e non una loro violazione; d) il disconoscimento dei vantaggi tributari conseguiti rappresenta di per sé una sanzione *lato sensu*, sufficiente per un comportamento che, per profili diversi da quello delineato dall’art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973, è perfettamente lecito. Criticabile è l’argomento secondo cui il disconoscimento dei vantaggi tributari costituirebbe di per sé una sorta di sanzione *lato sensu*: trattasi infatti un elemento rilevante soltanto dal punto di vista equitativo, ma del tutto inconsistente su quello giuridico. Secondo alcuni interpreti, tuttavia, tale argomento sembra invocare il principio di proporzionalità nell’applicazione delle

sanzionabilità; in *Riv. dir. trib.*, 2009, III, 47, con nota di I. CARACCIOLI, *Clausole anti-elusive ex art. 37 bis, d.p.r. n. 600 del 1973: inapplicabilità di sanzioni tributarie e profili penali*; in *Corr. trib.*, 2007, 562, con nota di L. CARSASCIA, *Inapplicabilità delle sanzioni per comportamenti elusivi*; in *Fisco*, 2007, 2542, con nota di G. CHIAMETTI, *Il concetto di elusione fiscale*; in *Giust. trib.*, 2007, f. 2, 280, con nota di L. DEL FEDERICO, *Elusione tributaria “codificata” e sanzioni amministrative*; in *Dialoghi dir. trib.*, 2007, 373, con nota di D. STEVANATO, L. PARA, R. LUPI, *Ancora sul concetto di elusione tributaria e sulla sua non punibilità*.

¹⁹ Comm. trib. prov. Vicenza, sez. III, 28 gennaio 2009, n. 6, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2009, 358, con nota di F. GALLIO, G. TERRIN, *Un’operazione societaria che limita la contribuzione fiscale non può essere considerata automaticamente elusiva*.

sanzioni, in base al quale ogni singola sanzione deve essere applicata prendendo in considerazione la gravità del comportamento da colpire e lo scopo cui essa è finalizzata: “*nel caso di applicazione dell’art. 37 bis i comportamenti elusivi sono in linea di principio leciti e la loro antigiuridicità è frutto solo di un complicato giudizio di priorità logico-sistemica tra disposizioni fiscali e valutazioni economiche, nonché subordinata all’appuramento di circostanze nebuloze come «lecito risparmio d’imposta», «elusione», ed «apprezzabili ragioni economiche». Nei confronti di chi pone in essere comportamenti leciti per la normativa ordinaria (prima dell’applicazione della norma antielusiva) l’applicazione dell’imposta e degli interessi costituisce, quindi, una «sanzione» «proporzionata»*”²⁰.

Nella sentenza n. 2 del 2008²¹ la Commissione tributaria regionale della Lombardia ha affermato che non può essere irrogata alcuna sanzione qualora non sia stata specificamente violata – ma soltanto aggirata – alcuna norma di legge²². Il Collegio ha osservato che l’elusione “*consiste in un risparmio fiscale conseguito «abusando»*”

²⁰ G. MARONGIU, *L’elusione ex art. 37 bis, d.p.r. n. 600 del 1973: procedure di accertamento e sanzioni*, in AA.VV., *L’elusione* (atti del convegno tenutosi a Milano, il 26 e 27 maggio 2008), Torino, Paradigma, 2008§ 2.4.

²¹ Comm. trib. reg. Lombardia, sez. XVII, 25 febbraio 2008, n. 2, in *Corr. trib.*, 2009, 2321; la pronuncia è stata annotata da L. CASTALDI, *Punibilità del comportamento elusivo*, *ibidem*, 2391, e da R. ESPOSITO, *L’elusione tra valide ragioni economiche e comportamenti alternativi ed ipotetici*, *ibidem*, 2317.

²² Nel caso di specie, non sono state violate le norme di cui ai previgenti artt. 54, 61 e 66 Tuir, ma è stato fatto un uso abnorme del criterio di valutazione LIFO, adottando una tempistica delle operazioni di acquisto/cessione tale da conseguire un risparmio d’imposta che poteva anche apparire lecito.

di uno strumento giuridico” e “presuppone [...] il compimento di atti effettivamente voluti dalle parti, ma realizzati mediante un «percorso» anomalo, nell’intento di aggirare norme fiscali e così conseguire un risparmio d’imposta”: si tratta, quindi, di un fenomeno ben diverso dall’evasione, con la quale si persegue sempre un risparmio d’imposta, ma conseguito con la diretta violazione di specifiche norme fiscali. Queste considerazioni “*sono in linea con l’intento del Legislatore allorché ha tolto dall’art. 37 bis, d.p.r. n. 600 del 1973 l’avverbio «fraudolentemente», presente nella previgente formulazione della norma, il che conduceva ad una lettura marcatamente «penalistica» della norma stessa*”.

Nello stesso si veda anche la sentenza n. 199 del 2011 ²³, ove si dichiara l’inapplicabilità delle sanzioni in relazione al comportamento elusivo posto in essere dalla società contribuente, sulla base dei seguenti rilievi: *a) nell’art. 37 bis, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 non è specificamente prevista la comminazione di alcuna sanzione; b) l’applicazione di una sanzione a un comportamento elusivo “non sembra coerente con l’ordinamento che prevede la sanzione in caso di violazione di una norma e non in caso di elusione della stessa”; c) l’elusione “resta, comunque, concetto sempre opinabile in quanto riferibile a comportamenti del contribuente «asseritamente» elusivi”; e) “la previsione di una sanzione commisurata con lo stesso parametro della violazione, in assenza di una specifica previsione normativa, comporterebbe un abuso del diritto”*.

Legittimità

²³ Comm. trib. reg. Lombardia, sez. XLIV, 23 dicembre 2011, n. 199.

In passato, il Giudice di legittimità si è limitato a riconoscere la fondatezza della domanda di disapplicazione delle sanzioni amministrative in presenza di obiettive condizioni d'incertezza, nel cui ambito è stata ritenuta riconducibile la violazione di un principio di ordine generale come l'abuso di diritto²⁴.

La sentenza n. 25537 del 2011 costituisce un apprezzabile passo in avanti rispetto a quanto espresso nei precedenti in materia di sanzioni amministrative. La vicenda processuale può essere così sintetizzata. Una S.p.A. impugnava un avviso di accertamento emesso a seguito della riqualificazione di cessioni di partecipazioni *ex art. 37 bis*, d.p.r. n. 600 del 1973. La società contribuente lamentava, tra l'altro, l'illegittima applicazione della sanzione amministrativa per infedele dichiarazione a una fattispecie asseritamente elusiva. I Giudici di merito respingevano queste doglianze, confermando l'atto impositivo. Nella sentenza n. 25537 del 2011, la Corte di Cassazione rigetta il motivo di ricorso.

Dalla narrativa dei fatti non è dato capire quale fosse esattamente la condotta messa in atto e, in particolare, come si configurasse l'elemento soggettivo. Traspare unicamente che la società contribuente non si era difesa sul piano della legittimità sistematica della propria condotta, ma soltanto sulla sussistenza delle cosiddette "valide ragioni economiche". Questa strategia difensiva poggia sull'erroneo assunto secondo cui incomberebbe sull'ufficio procedente la dimostrazione della mancanza di "valide

²⁴ Così Cass., sez. trib., 25 maggio 2009, n. 12042, in *Dir. prat. trib.*, 2010, II, 633 ss., con nota di L. R. CORRADO, *La questione dell'applicabilità delle sanzioni amministrative ai comportamenti elusivi*, nonché Cass., sez. trib., 19 maggio 2010, n. 12249, in *bancadati DeJure*.

ragioni economiche”; al contrario, queste argomentazioni devono essere addotte dal contribuente ²⁵, perché, quando si giunge a questo livello di analisi, si dà già per provato un comportamento elusivo, contrario allo spirito del sistema. Per simmetria, gli avvisi di accertamento fondati esclusivamente sull’assenza di “valide ragioni economiche” o sull’esistenza di soluzioni alternative fiscalmente più onerose sono platealmente immotivati.

I primi commentatori hanno frettolosamente classificato la pronuncia n. 25537 del 2011 come se essa sancisse la sanzionabilità di tutte le fattispecie elusive ²⁶. Al contrario, il Supremo Collegio si è limitato a rilevare l’esistenza di *indizi normativi* sulla punibilità delle sole condotte elusive *ex art. 37 bis*, d.p.r. n. 600 del 1973, identificando nell’art. 1, comma 2, d.lgs. n. 471 del 1997 il “*fondamento normativo chiaro ed univoco*” delle sanzioni amministrative.

In motivazione si legge che la richiamata disciplina sanzionatoria “*non considera [...] quale criterio scriminante la violazione della legge o la sua elusione o aggiramento, essendo necessario e sufficiente che le voci*

²⁵ Quanto sostenuto *supra* è riconosciuto anche la giurisprudenza di legittimità, secondo cui “*la prova, sia del disegno elusivo, sia delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale, incombe sull’Amministrazione finanziaria, mentre grava sul contribuente l’onere di allegare l’esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di reale spessore che giustifichino operazioni in quel modo strutturate*” (Cass., sez. trib., 22 settembre 2010, n. 20030, in bancadati *DeJure*).

²⁶ Almeno così titola A. IORIO, *Il comportamento elusivo va sempre sanzionato*, articolo del 1° dicembre 2011, reperibile sul sito <http://www.ilsole24ore.com>.

di reddito evidenziate nella dichiarazione siano inferiori a quelle accertate o siano «indebite» aggettivo espressamente menzionato nel primo comma dell'art. 37 bis cit.. In sostanza le sanzioni si applicano per il solo fatto che la dichiarazione del contribuente sia difforme rispetto all'accertamento. [...] Presupposto [...] è il dato non contestato della diretta applicabilità alla fattispecie dell'art. 37 bis in relazione all'oggetto dell'accertamento". Tale conclusione "è rafforzata dal comma 6 della stessa disposizione, che prevede che le maggiori imposte accertate siano iscritte a ruolo «secondo i criteri di cui all'art. 68, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, concernente il pagamento dei tributi e delle sanzioni pecuniarie in corso di giudizio» rendendo così evidente che il Legislatore ritiene la applicazione di sanzioni come effetto naturale dell'esito dell'accertamento in materia di atti elusivi".

5.2 L'abuso del diritto europeo

Per quanto riguarda l'abuso del diritto europeo, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha ripetutamente affermato che la constatazione dell'esistenza di un comportamento abusivo (ad esempio, l'indebita detrazione dell'imposta sul valore aggiunto assolta a monte) *“non deve condurre a una sanzione, per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro e univoco, bensì e semplicemente a un obbligo di rimborso di parte o di tutte le indebite detrazioni dell'Iva assolta a monte”*²⁷.

²⁷ *Excerpta* da Corte di Giustizia CE, 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax, cit.*, § 93; in senso conforme, Corte di Giustizia CE, 14 dicembre 2000, causa C-110/99, *Emsland-Stärke, cit.*, § 56.

5.3 Il principio generale antielusivo interno di matrice pretoria

In relazione al principio del divieto di abuso del diritto, enucleato dalle Sezioni Unite nelle sentenze del Natale 2008²⁸, è stata esclusa la punibilità della condotta elusiva in considerazione di obiettive condizioni di incertezza normativa²⁹.

Cfr. A. PAROLINI, *Commenti a margine sulla dottrina dell'abuso del diritto applicata all'imposta sul valore aggiunto*, in G. MAISTO (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, cit., 421 ss.

²⁸ Cass., sez. unite civ., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, cit..

²⁹ Tre sono le norme (di carattere sia processuale, sia sostanziale) che disciplinano il potere di disapplicazione delle sanzioni per obiettiva incertezza della legge tributaria, *id est* gli artt. 8, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, 6, comma 2, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 e 10, comma 3, l. 27 luglio 2000, n. 212.

La Corte di Cassazione è recentemente intervenuta “con un adeguato lavoro di riscrittura” della nozione di “incertezza normativa oggettiva tributaria”, per ovviare alle impurità lessicali delle norme che la prevedono quale causa di disapplicazione delle sanzioni amministrative (Cass., sez. trib., 28 novembre 2007, n. 24670, in *Corr. trib.*, 2008, 203, con nota di F. BATISTONI FERRARA, *L'incertezza obiettiva quale causa di non punibilità ed i poteri del Fisco*; in *Rass. trib.*, 2008, 470, con nota di A. COLLI VIGNARELLI, *La Suprema Corte interviene in tema di “obiettive condizioni di incertezza” della norma tributaria*; in *Giur. it.*, 2008, 2081, con nota di A. GIOVANNINI, *Potere punitivo e incertezza della legge*; *ibidem*, 1547, con nota di G. PELAGATTI, *Incertezza normativa oggettiva e disapplicazione delle sanzioni amministrative tributarie*). Per una panoramica sulle posizioni assunte dalla dottrina e dalla giurisprudenza sulla nozione di incertezza normativa oggettiva, prevista quale esimente dalla responsabilità amministrativa tributaria, si rinvia a M. LOGOZZO, *Dichiarazione di non applicabilità delle sanzioni*, in AA. VV., *Il processo tributario. Giur. sist. dir. trib.* (collana diretta da F.

La Commissione tributaria regionale della Toscana ³⁰ ha ritenuto fondata la richiesta di non applicare le sanzioni in considerazione di “*obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull’ambito di applicazione della norma tributaria*” ai sensi dell’art. 10, comma 3, l. 27 luglio 2000, n. 212 ³¹. Il Collegio ha riconosciuto “*esservi stata incertezza della giurisprudenza sull’ambito e la portata del divieto dell’abuso di diritto, protrattasi per qualche anno fino alle recentissime affermazioni della Corte di Cassazione a Sezioni Unite, susseguenti ai fatti in esame, per di più avvertita maggiormente con riguardo all’estensione ai tributi non armonizzati del principio già affermato dalla Corte di Giustizia europea per l’ordinamento comunitario riguardo all’Iva*”.

TESAURO), Torino, Utet, 1998, 151 ss., nonché, più modestamente, a L. R. CORRADO, *Note in tema di incertezza normativa oggettiva tributaria e ignoranza inevitabile*, nota a Cass., sez. trib., 23 marzo 2012, n. 4685, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 193 ss.

³⁰ Comm. trib. reg. Toscana, sez. XXVI, 1° aprile 2009, n. 26, in *Corr. trib.*, 2009, 2359, glossata da G. ZIZZO, *Leasing infragruppo e abuso del diritto*, *ibidem*, 2355, nonché da L. CASTALDI, *Punibilità del comportamento elusivo*, *cit.*, 2391.

³¹ L’art. 10, l. n. 212 del 2000, rubricato “*Tutela dell’affidamento e della buona fede. Errori del contribuente*”, al comma 3 statuisce quanto segue: “*Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull’ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta; in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria [...]*”.

Nella sentenza n. 12042 del 2009, la Corte di Cassazione³² ha accolto la domanda di disapplicazione delle sanzioni “*in presenza di obiettive condizioni d’incertezza sulla portata della norma sanzionatoria, nel cui ambito di applicazione è riconducibile la violazione di un principio di ordine generale, come l’abuso di diritto*”.

Nella sentenza n. 25537 del 2011³³ di grande interesse è l’inciso – che costituisce verosimilmente un *obiter dictum* – nel quale il Giudice di legittimità nega invece l’applicabilità delle sanzioni amministrative “*a fronte della violazione non di una precisa disposizione di legge ma di un principio generale, quale quello antielusivo ritenuto immanente al sistema anche anteriormente alla introduzione di una normativa specifica*”, per violazione dei principi di legalità e tassatività delle sanzioni³⁴, nonché – verrebbe da aggiungere – per lesione del principio di irretroattività, se la sanzione fosse riferita a

³² Cass., sez. trib., 25 maggio 2009, n. 12042, in *Fisco*, 2009, 5322, con nota di V. FICARI, *Principio di collaborazione e buona fede, disapplicazione delle sanzioni amministrative tributarie e abuso del diritto nelle imposte sul reddito*.

³³ Cass., sez. trib., 30 novembre 2011, n. 25537, in *Dir. prat. trib.*, 2012, II, 775 ss., con nota di L. R. CORRADO, *Elusione e sanzioni: una dicotomia insanabile*.

³⁴ Ad esempio G. M. FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?*, in *Giur. comm.*, 2011, 465 ss., in particolare *sub* § 5, osserva che “*nessuna incriminazione potrebbe farsi discendere da un supposto, generico divieto di abuso del diritto, e cioè da presupposti così generici come quelli posti dalle SS.UU. alla base della rilevanza dell’elusione sul piano tributario*” e che “*certamente non possono discendere effetti negativi per il cittadino da un principio (per quanto dotato di fondamento costituzionale) il quale non trovi la sua esplicita concretizzazione nella descrizione analitica di un fatto vietato da parte di una legge*”.

condotte anteriori all'elaborazione pretoria del meccanismo antielusivo.

Da ultimo nell'ordinanza n. 2234 del 2013 ³⁵ la Sesta Sezione della Corte di Cassazione ha affermato l'applicabilità delle sanzioni amministrative anche nel caso di violazione del divieto di abuso del diritto. Il Collegio argomenta tale scelta riproducendo la massima ufficiale relativa alla sentenza n. 25537 del 2011, così testualmente fraseggiata: *“In materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, che trova fondamento nell'art. 37 bis, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, secondo il quale l'Amministrazione finanziaria disconosce e dichiara non opponibili le operazioni e gli atti, privi di valide ragioni economiche, diretti solo a conseguire vantaggi fiscali, in relazione ai quali gli organi accertatori emettono avviso di accertamento, applicano ed iscrivono a ruolo le sanzioni di cui all'art. 1, comma 2, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, comminate dalla legge per il solo fatto di avere il contribuente indicato in dichiarazione un reddito imponibile inferiore a quello accertato, rendendo così evidente come il legislatore non ritenga gli atti elusivi quale criterio scriminante per l'applicazione delle sanzioni, che, al contrario, sono irrogate quale naturale conseguenza dell'esito dell'accertamento volto a contrastare il fenomeno l'abuso del diritto”*.

A prima lettura sembrerebbe configurarsi di un trend negativo, culminante in una presa di posizione della Sesta Sezione che potrebbe produrre effetti dirompenti a detrimento degli operatori economici: questi timori possono essere smorzati osservando che la più recente

³⁵ Cass., sez. VI civ. – T, 30 gennaio 2013, n. 2243, in *CED Cass.*, non massimata.

soluzione giurisprudenziale nasce dal recepimento acritico di una massima ufficiale verosimilmente redatta in maniera frettolosa, giacché la pronuncia ha fissato un principio di diritto di segno diametralmente opposto: nella sentenza n. 25537 del 2011 la Sezione Tributaria ha infatti statuito che le sanzioni amministrative possono essere comminate nei confronti del contribuente soltanto quando egli ponga in essere condotte elusive osteggiate da specifiche disposizioni di legge, mentre ciò non è possibile qualora sia violato il principio generale antielusivo di matrice pretoria dell'abuso del diritto.

5.4 La giurisprudenza in ambito penale

Anche in sede penale la Corte di Cassazione si è espressa ripetutamente sulla questione della sanzionabilità dell'elusione. Come si è detto, la problematica ha perso rilevanza pratica, posto che la riforma ha espressamente escluso la rilevanza penale delle condotte elusive. Ciononostante a parere di chi scrive dalla disamina di tali pronunce possono essere tratti utili spunti di riflessione per lo studio della questione teorica sottostante.

Orientamenti
contrastanti

Il Giudice di legittimità si è espresso sulla questione: *a)* in senso contrario, con la sentenza n. 23730 del 2006³⁶, ove è stato escluso che la condotta elusiva assuma interesse a fine penale, e con la sentenza n. 14486 del 2008³⁷, con la quale si è affermato che lo strumento presuntivo dell'abuso

³⁶ Cass., sez. V pen., 7 luglio 2006, n. 23730, in *Dir. prat. società*, 2007, 62 ss., con nota di I. CARACCIOLI, *Elusione fiscale e reati tributari: un precedente giudiziario inesistente*.

³⁷ Cass., sez. III pen., 26 novembre 2008, n. 14486, in *CED Cass.*, Rv. 244071.

del diritto non può essere utilizzato *sic et simpliciter* in sede penale; b) in senso favorevole, nella sentenza n. 29724 del 2010³⁸, nella quale si annulla con rinvio l'ordinanza di revoca di sequestro preventivo pronunciata in una fattispecie di esterovestizione, nonché nella sentenza n. 26723 del 2011³⁹, ove è stato ravvisato il *fumus commissi delicti* idoneo a giustificare la misura cautelare, perché la fattispecie di reato ex art. 4, d.lgs. n. 74 del 2000 richiede “*soltanto che la dichiarazione sia infedele, ossia che, anche senza l'uso di mezzi fraudolenti, siano indicati nella stessa «elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi», quando ricorrano le altre condizioni ivi previste in relazione all'ammontare dell'imposta evasa e degli elementi attivi sottratti alla imposizione*”, ed è quindi configurabile anche in presenza di una condotta elusiva rientrante fra quelle previste dall'art. 37 bis, d.p.r. n. 600 del 1973, quando tale condotta, risolvendosi in atti e negozi non opponibili all'Amministrazione finanziaria, comporti una dichiarazione infedele per la mancata esposizione degli elementi attivi nel loro effettivo ammontare. Agli ultimi due arresti richiamati sembra potersi aggiungere anche la sentenza n. 19595 del 2011⁴⁰, secondo cui la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte ex art. 11 d.lgs. n. 74 del 2000, inteso come stratagemma artificioso del contribuente, tendente a sottrarre, in tutto o in parte, le garanzie patrimoniali alla

³⁸ Cass., sez. III pen., 28 luglio 2010, n. 29724, in *CED Cass.*, Rv. 248109.

³⁹ Cass., sez. III pen., 7 luglio 2011, n. 26723, in *Corr. trib.*, 2011, 2937 ss., con nota di P. CORSO, *Abuso del diritto in materia penale: verso il tramonto del principio di legalità?*.

⁴⁰ Cass., sez. III pen., 18 maggio 2011, n. 19595, in *CED Cass.*, Rv. 250471.

riscossione coattiva del debito tributario, può “*estrinsecarsi attraverso l’abuso di strumenti giuridici rientranti solo in apparenza nella fisiologia della vita aziendale o societaria*”, quali, ad esempio, la simulazione contrattuale oggettiva (simulazione di alienazione, vendita per un prezzo inferiore al reale), la simulazione contrattuale soggettiva (c.d. interposizione fittizia di persona e il contratto di *sale and lease back*), l’istituzione di un fondo patrimoniale oppure, come nel caso di specie, cessioni aziendali e di scissioni societarie simulate, vale a dire operazioni multiple poste in essere, in apparenza, allo scopo di effettuare una ristrutturazione aziendale.

Nelle pronunce ora richiamate la questione *de qua* è stata risolta senza apprestare una congrua rete argomentativa. Di maggiore interesse sono gli arresti che s’illustrano nel dettaglio qui di seguito.

Il caso Dolce
e Gabbana

Nella sentenza n. 7739 del 2012 ⁴¹, la Corte di Cassazione affronta – e risolve in senso parzialmente positivo – l’annosa questione concernente la rilevanza penale dei

⁴¹ Cass., sez. II pen., 28 febbraio 2012, n. 7739, annotata da M. BASILAVECCHIA, *Quando l’elusione costituisce reato*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2012, 385 ss.; P. CORSO, *Una elusiva sentenza della Corte di cassazione sulla rilevanza penale dell’elusione*, in *Corr. trib.*, 2012, 1074 ss., il quale ha incorniciato la questione nell’ambito dei principi fondamentali del diritto punitivo, vale a dire legalità, determinatezza e tassatività; G. ESCALAR, *Un caso esemplare di trasformazione indebita del divieto di abuso del diritto in norma impositiva in bianco*, in *Corr. trib.*, 2012, 1670 ss.; G. FLORA, *Perché l’elusione fiscale non può costituire reato (a proposito del “caso Dolce & Gabbana”)*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2011, 865 ss.. Sia altresì consentito rinviare a L. R. CORRADO, *La rilevanza penale delle condotte elusive*, in *DFA – Diritto e fiscalità delle assicurazioni*, 2012, 361 ss.

comportamenti elusivi: secondo il Giudice di legittimità, le sanzioni penali possono essere inflitte soltanto qualora la condotta elusiva sia osteggiata da specifiche disposizioni di legge, a nulla rilevando il principio generale antielusivo di matrice pretoria del divieto di abuso del diritto. Questi principi sono stati ribaditi anche successivamente: nel cosiddetto caso “Raoul Bova”⁴², il procedimento penale concerneva la cessione dei diritti di utilizzazione economica dell’immagine di un attore ad una società appositamente costituita, nella quale le quote erano ripartite dall’indagato con la sorella, il ruolo di procuratrice era svolto dalla moglie e le funzioni di amministratore unico erano esercitate da un’altra sorella, con il fine di ottenere la riduzione della base imponibile mediante trasformazione dei guadagni costituenti poste attive in costi deducibili come poste passive.

Il procedimento penale che ha avuto come protagonisti gli stilisti Domenico Dolce e Stefano Gabbana ha attirato l’attenzione sia dei mezzi di comunicazione di massa per la notorietà degli imputati, sia delle testate giornalistiche specializzate nel settore fiscale. Per la sentenza n. 7739 del 2012 non si contano gli eclatanti titoli di apertura: da “*L’elusione fiscale diventa reato*” a “*Elusione, rischio penale al massimo*”, passando per “*Elusione, il giudice decide il reato*”. *Much ado about nothing* verrebbe da dire: analizzandone attentamente la motivazione, sembra infatti ragionevole ricondurre la fattispecie concreta nell’alveo non dell’elusione tributaria, ma della evasione⁴³, così

⁴² Cass., sez. III pen., 6 marzo 2013, n. 19100, in *CED Cass.*, Rv. 254992.

⁴³ Oltre al caso esaminato nella sentenza n. 7739 del 2012, si veda anche Trib. Trento, 29 settembre 2011, n. 571, in *Corr. trib.*, 2012, 418 ss., con nota di P. CORSO, *L’operazione elusiva non è inesistente né costituisce reato*.

s drammatizzando – e riducendo la portata concreta – della problematica. Si tornerà *infra* sulla questione, illustrando nel dettaglio il procedimento penale *de quo*. Giova però anticipare alcuni elementi al fine di meglio ricostruire in questa sede le oscillazioni nella giurisprudenza di legittimità.

Con la sentenza n. 7739 del 2012, la Corte di Cassazione ha annullato con rinvio la pronuncia con la quale il Giudice per l'Udienza Preliminare di Milano presso il Tribunale di Milano aveva dichiarato non luogo a procedere *ex art. 425 c.p.p.* nei confronti degli stilisti Domenico Dolce e Stefano Gabbana con la formula “perché il fatto non sussiste”.

Nella sentenza impugnata ⁴⁴, si esclude che l'elusione ⁴⁵ possa integrare una fattispecie penalmente rilevante, perché la configurabilità di un reato tributario – in particolare il reato di dichiarazione infedele *ex art. 4, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74* ⁴⁶ – a) confliggerebbe con il

⁴⁴ Trib. Milano, Ufficio G.I.P., Dott. Luerti, 1° aprile 2011, in *Riv. pen.*, 2012, 99 ss., con nota di F. ARDITO, *Osservazioni in tema di elusione fiscale alla luce delle conclusioni di un recente arresto della giurisprudenza di merito*; in *Corr. merito*, 2011, 967 ss., con nota di G. LUNGHINI, V. VALENTINI, *Irrilevanza penale dell'elusione e inutilizzabilità delle presunzioni tributarie*; in *Dialoghi Tributarie*, 2012, 19 ss., con nota di L. TROYER, D. STEVANATO, R. LUPI, *Profili penali dell'elusione: conferme sull'irrelevanza penale dell'elusione*.

⁴⁵ Ovvero “un comportamento (potenzialmente) qualificabile come elusivo”, per usare l'espressione scelta dal Giudice per l'Udienza Preliminare.

⁴⁶ L'articolo richiamato così prevede: “Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello

principio di legalità, nelle sue declinazioni di determinatezza e tipicità, rispetto alle quali l'elusione "*presenta tratti quasi antinomici*"; b) non rientrerebbe nella politica criminale sottesa al d.lgs. n. 74 del 2000, perché il Legislatore della riforma, "*ben conoscendo la differenza tecnica tra elusione ed evasione, non avrebbe utilizzato [...] 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*"; c) sarebbe impedita dalla mancanza del dolo specifico di evasione, poiché, in tutte le fattispecie penali tributarie, la previsione del "fine di evadere le imposte", unitamente alle soglie di punibilità, "*partecipa alla tipizzazione della condotta, assumendo una specifica funzione selettiva, coerente con la motivazione politico-criminale a cui si ispira la riforma del 2000*"; d) sarebbe esclusa dalla liceità della condotta, essendo errato far "*discendere l'illiceità dei comportamenti – altrimenti leciti – del contribuente dalla loro inopponibilità all'Amministrazione finanziaria*", senza considerare la "*natura schiettamente giuridica e non fenomenica del comportamento elusivo*". Il carattere procedimentale dell'art. 37 bis, d.p.r. n. 600 del 1973 "*comporta soltanto il potere dell'Amministrazione di disapplicare agli effetti fiscali il regime prescelto dal*

effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro cinquantamila; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni."

contribuente, che non può prevedere se il suo diritto di scegliere la veste giuridico-formale di un'operazione possa essere in futuro disconosciuto dall'Amministrazione". A riprova di ciò, il Gup osserva che "l'unica conseguenza della dimostrata elusione è il recupero della tassazione, senza l'applicazione di alcuna sanzione amministrativa. Da qui, l'ulteriore antinomia discendente dal fatto che ciò che non è sanzionato in sede tributaria, lo dovrebbe essere in sede penale".

Difformi sono le conclusioni che la Corte di Cassazione raggiunge nella sentenza n. 7739 del 2012. Ricostruita la disciplina dell'elusione tributaria e richiamate le pronunce di legittimità relative alla questione della rilevanza penale delle fattispecie *de quibus*⁴⁷, il Collegio asserisce che i reati ipotizzabili con riferimento a condotte elusive sono quelli di dichiarazione infedele (art. 4, d.lgs. n. 74 del 2000) e di omessa dichiarazione (art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000)⁴⁸.

La Suprema Corte argomenta l'applicabilità delle sanzioni penali all'elusione secondo i seguenti passaggi logici: *a)* la definizione legislativa di "imposta evasa"⁴⁹ – differenza tra il tributo dovuto e quello autoliquidato in dichiarazione⁵⁰ – è tanto ampia da ricomprendere anche l'imposta elusa; *b)* la necessità di una esimente speciale per la tutela dell'affidamento (art. 16, d.lgs. n. 74 del 2000) dimostra che l'elusione, al di fuori del procedimento di interpello, può avere rilevanza penale⁵¹; *c)* la rilevanza penale dei

⁴⁷ Cfr. *supra*.

⁴⁸ § 4.5 della motivazione.

⁴⁹ Art. 1, lett. *f*), d.lgs. n. 74 del 2000.

⁵⁰ § 4.5 della motivazione.

⁵¹ Nel § 4.6 della motivazione, la Corte di Cassazione sostiene questa tesi "nonostante la relazione al decreto legislativo precisi che tale disposizione non può essere letta come «diretta a sancire

comportamenti elusivi è avvalorata dalla linea di politica criminale che il Legislatore ha adottato in occasione della riforma del 2000, quando la risposta punitiva è stata focalizzata sulla dichiarazione annuale a tutela della corretta percezione del tributo⁵²; d) per quanto concerne la compatibilità di questo indirizzo con l'ordinamento europeo, le affermazioni che Corte di Giustizia ha formulato nella sentenza *Halifax*⁵³ non hanno carattere generale, dovendo essere interpretate come mera specificazione nel caso *sub iudice* delle “*obiettive condizioni di incertezza derivanti dall'innovativa applicazione nel settore fiscale del divieto comunitario di abuso del diritto, come regola generale che prescinde dalla individuazione di specifiche e tassative fattispecie*”⁵⁴; f) il principio di legalità non è ritenuto ostativo alla configurabilità della rilevanza penale della condotta elusiva, “*trattandosi di un risultato interpretativo*

la rilevanza penalistica delle fattispecie lato sensu elusive non rimesse alla preventiva valutazione dell'organo consultivo»”.

In realtà, nella relazione di accompagnamento al d.lgs. n. 74 del 2000 si legge che l'elusione costituisce “*categoria concettualmente contrapposta all'evasione, rimanendo dunque priva di ogni riflesso penale*” (§ 4.3).

⁵² Nel § 4.7 della motivazione, il Collegio statuisce che “*se le fattispecie criminose sono incentrate sul momento della dichiarazione fiscale e si concretizzano nell'infedeltà dichiarativa, il comportamento elusivo non può essere considerato tout court penalmente irrilevante*”. Poiché il bene tutelato è la corretta percezione del tributo, “*l'ambito di applicazione delle norme incriminatrici può ben coinvolgere quelle condotte che siano idonee a determinare una riduzione o una esclusione della base imponibile*”.

⁵³ Corte di Giustizia, Grande Sezione, 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax*, § 93, *cit.*

⁵⁴ § 4.8 della motivazione.

«conforme ad una ragionevole prevedibilità», tenuto conto della ratio delle norme, delle loro finalità e del loro inserimento sistematico», anche perché, diversamente opinando, “si chiuderebbero gli spazi non solo della normativa penale generale, ma anche di quella speciale di settore”, determinando la impunità di fattispecie provviste dei necessari caratteri di determinatezza ⁵⁵. Per inciso è interessante il passaggio in cui la Corte di Cassazione sottolinea che il reato non sussiste per mancanza di dolo nel caso in cui sia accertato il ricorrere di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e l’ambito applicativo delle norme tributarie (art. 15, d.lgs. n. 74 del 2000) ⁵⁶.

Come per le sanzioni amministrative, anche per quelle penali in un *obiter dictum* il Giudice di legittimità nega che abbia rilevanza la regola generale antielusiva, le fattispecie incriminatrici potendo essere contestate soltanto in relazione a condotte elusive osteggiate da una specifica disposizione, perché solo in questo caso “si richiede al contribuente di tenere conto, nel momento in cui redige la dichiarazione, del complessivo sistema normativo tributario, che assume carattere precettivo nelle specifiche disposizioni antielusive” ⁵⁷.

L’estensione
agli
adempimenti
dichiarativi

⁵⁵ § 4.9 della motivazione.

⁵⁶ Nel § 5.2 della motivazione, il Collegio osserva che ciò può verificarsi “quando l’Amministrazione finanziaria abbia dato luogo con atti (ad esempio circolari) o comportamenti (ad esempio casi analoghi in cui non è stata contestata la esterovestizione) a condizioni reali di incertezza nell’applicazione della norma”.

⁵⁷ § 4.6 della motivazione.

Con la sentenza n. 33187 del 2013⁵⁸ la Corte di Cassazione trasla l'ambito di operatività dello strumento antielusivo dalla ricostruzione della materia imponibile agli adempimenti dichiarativi.

La vicenda giudiziaria su cui s'innesta la sentenza prende le mosse da una verifica fiscale effettuata da parte della Guardia di Finanza a carico di una s.r.l. gerente di "sale bingo". Ricontrate varie irregolarità contabili, i verificatori ricostruivano induttivamente l'ammontare di ricavi non dichiarati nel triennio 2007-2009. Per il primo periodo d'imposta oggetto di rettifica, a fronte di un cospicuo ammontare di ricavi non dichiarati (circa 50 milioni di euro) veniva presentata una dichiarazione tardiva nella quale era dichiarato un reddito per un importo risibile (5 euro). Secondo i verificatori, il modello Unico era stato presentato al solo fine di evitare i controlli automatizzati e di giovare dell'istituto del ravvedimento operoso: tale condotta veniva qualificata come "abuso del diritto tributario" perché posta in essere in violazione dei principi di buona fede e correttezza *ex art. 10, l. 27 luglio 2000, n. 212*. Per i periodi d'imposta successivi, le dichiarazioni erano considerate come "*sostanzialmente omesse*", perché, nonostante fossero state formalmente inoltrate, non coperte da una documentazione contabile incompleta e irregolare. A tali violazioni si accompagnava l'omesso versamento delle ritenute operate sulle retribuzioni corrisposte ai dipendenti e una serie di operazioni volte a depauperare il patrimonio sociale. Venivano quindi contestati i reati di omessa dichiarazione (art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000), omesso versamento di ritenute certificate (art. 10 *bis*, d.lgs. n. 74 del 2000) e

⁵⁸ Cass., sez. III pen., 31 luglio 2013, n. 33187, in *CED Cass.*, non massimata.

sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11, d.lgs. n. 4 del 2000).

La Corte di Cassazione annulla con rinvio l'ordinanza con la quale il Tribunale aveva rigettato l'istanza di riesame contro un provvedimento di convalida di sequestro preventivo per equivalente. Richiamata la giurisprudenza di legittimità in tema di abuso del diritto e di rilevanza penale delle condotte elusive, la Suprema Corte rileva che il Tribunale, nel rigettare l'istanza del riesame, aveva apoditticamente ritenuto sussistente nel caso di specie, un abuso del diritto, omettendo l'indicazione della norma antielusiva asseritamente violata ma limitandosi a fare riferimento al ("generico", così lo si definisce in motivazione) principio di buona fede e correttezza *ex art. 10, l. n. 212 del 2000*, e non aveva indicato quale fosse stato il risparmio fiscale (indebito, viene da aggiungere) ottenuto attraverso l'operazione posta in essere. L'ordinanza impugnata viene annullata con rinvio, per consentire che si accerti 1) a quale norma di contrasto all'elusione sia riconducibile la fattispecie concreta, 2) quale risparmio fiscale (indebito, bisogna rimarcare) sia stato conseguito, nonché 3) se l'imputazione per omessa dichiarazione (art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000) possa essere mutata in dichiarazione infedele (art. 4, d.lgs. n. 74 del 2000).

La sentenza n. 33187 del 2013 desta perplessità nella parte in cui applica lo strumento di contrasto alle condotte elusive di elaborazione pretoria a una condotta non attinente la materia imponibile ma la procedura di autoliquidazione del tributo. La rettifica dei ricavi è di tipo induttivo, la materia imponibile essendo stata ricostruita sulla base di presunzioni. Secondo i verificatori, la società contribuente avrebbe invece abusato dello strumento del ravvedimento operoso per bloccare i controlli automatici e

beneficiare dell'abbattimento delle sanzioni amministrative.

Ogni condotta del contribuente assume rilevanza a fini tributari in tre momenti: il primo coincide con la realizzazione della fattispecie impositiva, il secondo si collega all'autoliquidazione del tributo dovuto, mentre il terzo (eventuale) concerne l'attività di controllo e rettifica ad opera dell'Amministrazione finanziaria. L'elusione ha carattere *sostanziale*, attenendo alle fasi in cui il contribuente pone in essere la condotta rilevante a fini impositivi e provvede al calcolo dell'importo dovuto all'Erario. Di ciò è ben consapevole anche la giurisprudenza di legittimità, come dimostra il riferimento all'art. 23 Cost. ricorrente nelle pronunce in cui è stata elaborata la clausola antielusiva generale (Cass., sez. unite civ., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057). Nel caso di condotta elusiva, la fattispecie concreta è rappresentata in maniera conforme alla realtà concretamente posta in essere e nel rispetto formale della disciplina impositiva. Gli artifici giuridici sono effettuati "alla luce del sole" e senza alcuna falsità materiale o ideologica, ma producono effetti contrastanti con i principi del sistema. Ciò che caratterizza l'elusione è la forzatura dell'inquadramento giuridico dell'operazione: il vantaggio tributario è indebito (come riconosciuto dalle stesse Sezioni Unite nelle pronunce da ultimo richiamate) perché conseguito in contrasto con lo spirito del sistema.

Nel caso di specie, è invece stata occultata materia imponibile, sottraendo agli occhi del Fisco i ricavi percepiti e ricostruiti induttivamente dalla Guardia di Finanza per un ammontare di circa 50 milioni di euro: si tratta quindi di un caso di *evasione*. Gli artifici contestati si collocano nella fase della autoliquidazione del tributo: il "risparmio" indebito consiste nella riduzione delle sanzioni

amministrative prevista in caso di ravvedimento operoso ex art. 13, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, conseguita mediante la presentazione di una dichiarazione (infedele) tardiva nella quale è indicato un reddito meramente simbolico.

Il caso
Mythos

Nella sentenza n. 36859 del 2013⁵⁹ viene ribaltato l'orientamento fino a quel momento consolidatosi nella giurisprudenza di legittimità, escludendo il Collegio anche la rilevanza penale dell'elusione codificata.

Le vicende del c.d. "Gruppo Mythos" sono note. Operante a Milano fin dagli Anni Novanta, questa complessa organizzazione aveva a oggetto lo svolgimento di "*attività finanziaria di compravendita di partecipazioni e predisposizione di prodotti fiscali per l'impresa*". L'arresto di uno dei due soci per corruzione di funzionari tributari ha scoperto il vaso di Pandora: secondo la prospettazione accusatoria, il servizio offerto consisteva in realtà nella creazione di strutture societarie fittizie e nell'assistenza in operazioni inesistenti (*dividend washing*, *management fees* e finanziamenti) volte unicamente alla riduzione dei tributi dovuti dai clienti. I vertici del gruppo sono stati chiamati a rispondere di associazione a delinquere finalizzata alla realizzazione di reati tributari (artt. 2, 8 e 10 *quater*, d.lgs. n. 74 del 2000).

Tra i numerosi profili di interesse della sentenza n. 36859 del 2013, merita particolare attenzione il passaggio in cui la Suprema Corte esclude che possano essere considerate elusive le operazioni di *dividend washing* collegate a utili inesistenti (come ampiamente dimostrato – tra l'altro –

⁵⁹ Cass., sez. V pen., 6 settembre 2013, n. 36859, in *CED Cass.*, non massimata.

dalla mancanza delle corrispondenti disponibilità finanziarie e dal tenore testuale dei messaggi di posta elettronica scambiati dagli imputati).

Nello svolgere le proprie argomentazioni, la Corte di Cassazione inserisce un *obiter dictum* (§ 3.3 del “considerato in diritto”) in cui, pur muovendo dalle medesime – e condivisibili – premesse già enunciate per il caso Dolce e Gabbana, scivola verso l’opposta conclusione dell’*irrilevanza penale delle condotte elusive* non soltanto quando esse si pongano in contrasto con il principio generale di matrice pretoria dell’abuso del diritto, ma anche qualora siano osteggiate da una specifica disposizione legislativa come l’art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973. Due sono gli argomenti che il Collegio tratteggia. In primo luogo si osserva che, in un ordinamento sanzionatorio conformato al rispetto del “*principio costituzionale di stretta legalità e del suo immediato corollario, che impone la tassatività delle fattispecie incriminatrici*”, “*per aversi sanzioni penali occorrono previsioni esplicite, indicative della volontà del legislatore di apprestare [...] la tutela di maggior rigore*”, non essendo sufficienti le disposizioni attribuiscono all’Amministrazione finanziaria il potere di disconoscere i vantaggi tributari indebiti. In secondo luogo si rileva che l’assenza di “*una norma da cui ricavare una immediata equiparazione dell’elusione all’evasione, categorie concettuali che vengono ancora distinte in interventi legislativi recenti, seppure ispirati da una logica di comune intervento nei confronti di entrambe*”⁶⁰, fa sì che sia “*tutt’altro che automatico*” l’allargamento all’elusione delle sanzioni penali espressamente previste per

⁶⁰ Cfr. art. 35, d.l. n. 223 del 2006 e art. 24, comma 29, d.l. n. 98 del 2011.

l'evasione, specie alla luce delle modifiche al diritto penale tributario introdotte con il d.lgs. n. 74 del 2000.

La sentenza n. 36859 del 2013 non soltanto segna un punto di svolta nei principi enunciati dalla giurisprudenza di legittimità sulla questione della rilevanza penale delle condotte elusive⁶¹, ma, qualificando come inesistenti le operazioni di *dividend washing* su utili “fantasma” (o “farlocchi”, per usare una espressione gergale riportata in alcuni documenti in atti), pare anche superare un altro profilo critico dei precedenti richiamati. Sia nel caso “Dolce e Gabbana”⁶², sia nel caso “Raul Bova”⁶³ ipotesi di evasione (esterovestizione nel primo, nel secondo interposizione) sono state impropriamente qualificate come fattispecie elusive.

Il Giudice di legittimità è tanto fermo nelle proprie convinzioni da ritenere che non sussistano i presupposti né per investire le Sezioni Unite della questione della rilevanza penale delle condotte elusive – iniziativa sollecitata invece dal Pubblico Ministero – né per formulare un rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea o per esperire una azione finalizzata al risarcimento dei danni da illecito comunitario commesso dallo Stato italiano nell'esercizio della funzione giurisdizionale – come invece prospettato dalla difesa di uno degli imputati – per contrasto con l'orientamento della giurisprudenza europea secondo cui la constatazione dell'esistenza di un comportamento abusivo (ad esempio, l'indebita detrazione dell'Iva assolta a monte) “*non deve condurre a una sanzione, per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro e univoco, bensì e*

⁶¹ Vedi *supra*.

⁶² Cass., sez. II pen., 28 febbraio 2012, n. 7739, *cit.*.

⁶³ Cass., sez. III pen., 6 marzo 2013, n. 19100, *cit.*.

semplicemente a un obbligo di rimborso di parte o di tutte le indebite detrazioni dell'Iva assolta a monte".

Sentenza n.
15186 del
2014

Nella sentenza n. 15186 del 2014⁶⁴, la Corte di Cassazione affronta nuovamente la questione relativa alla rilevanza penale delle condotte elusive osteggiate dal principio di matrice pretoria del divieto di abuso del diritto.

La Suprema Corte è stata chiamata a esaminare una ordinanza di rigetto della richiesta di riesame avanzata contro un provvedimento di sequestro finalizzato alla confisca (art. 301, d.p.r. n. 43 del 1973) da parte di un soggetto indagato per il reato di contrabbando (art. 292, d.p.r. n. 43 del 1973) per aver immesso in consumo in Italia un velivolo di produzione statunitense omettendo il pagamento dell'Iva all'importazione (art. 70, d.p.r. n. 633 del 1972). Nell'ordinanza impugnata, il Tribunale qualifica la condotta quale esercizio del diritto di libera circolazione delle merci (artt. 26 e 28 ss. Trattato UE) "*secondo modalità illecite*": nel provvedimento si rileva che "*l'aereo era fin dall'inizio destinato ad essere importato in Italia, senza che il soggetto che ne avrebbe poi goduto «ne risultasse importatore, né intestatario formale, in modo da eludere il pagamento dell'Iva all'importazione e da rendere problematica la riconducibilità a lui dell'intera operazione»*", e si osserva che la condotta era "*connotata da profili di frode, intenzionalmente posta in essere al solo scopo di consumare un'evasione fiscale, altrimenti irrealizzabile*". La condotta concretamente attuata non è descritta in modo dettagliato, ma, a quanto è dato

⁶⁴ Cass., sez. III pen., 3 aprile 2014, n. 15186, in *CED Cass.*, non massimata.

comprendere, il Tribunale – pur menzionando anche l’abuso del diritto – sembra ricondurla a una fattispecie di evasione, come tale penalmente rilevante.

La Terza Sezione della Corte di Cassazione, ritenendo sussistente una violazione di legge, annulla senza rinvio dell’ordinanza impugnata e ordina la restituzione del velivolo. Il Collegio qualifica la condotta quale abuso del diritto, vale a dire come fattispecie non sanzionabile penalmente alla luce della legislazione vigente.

Dopo un breve *excursus* sulla nozione di “abuso del diritto” e sugli strumenti di contrasto all’elusione approntati in ambito fiscale, la Suprema Corte, valorizzando la reciproca indipendenza sistemica tra il settore penale e quello tributario, esclude che – *rebus sic stantibus* – abbia rilevanza penale la violazione di un principio di matrice pretoria caratterizzato da un “*tasso di duttilità*” che lo rende “*intollerabilmente amorfo*” rispetto ai canoni costituzionali penali del principio di legalità (art. 25, comma 2, Cost.) e dei suoi corollari di determinatezza e tassatività. Secondo la Corte di Cassazione, una condotta elusiva può essere sanzionata soltanto a condizione che sia cristallizza in “*una specifica norma, o penale o integrativa del contenuto della norma penale*”, vale a dire in “*una norma che precisamente individui, senza alcuno spazio identificativo rimesso all’interprete, la condotta criminosa*”. La sentenza in rassegna presenta due ulteriori profili di interesse, allorché il Collegio ribadisce 1) che, al fine della configurabilità dell’elusione, non è sufficiente l’ottenimento di un risparmio tributario e 2) che costituisce legittimo esercizio del diritto di libera circolazione delle merci l’importazione di un bene in un paese diverso da quello in cui risiede il soggetto che ne acquisisce la reale disponibilità.

6 Elusione tributaria e diritto punitivo

A sommo avviso di chi scrive, la negazione della sanzionabilità di *tutte* condotte elusive sia la soluzione logicamente e giuridicamente più corretta, alla quale si giunge non soltanto attraverso l'esegesi del dato normativo, ma anche – e soprattutto – sulla base di considerazioni di carattere sistematico, concernenti i principi fondanti del diritto punitivo, da un lato, e, dall'altro, la nozione di “elusione”.

Condotta
sanzionabile?

Per tentare di risolvere la questione, è opportuno spostarsi sul piano generale e sistematico per riconsiderare la nozione di “elusione”: come si è visto *supra*, la legalità della condotta elusiva è meramente apparente, giacché dalla sua realizzazione discende il conseguimento di un vantaggio tributario indebito.

Si potrebbe inoltre osservare che la scelta di privare la norma antielusiva di una reazione sanzionatoria le sottrae, in concreto, ogni efficacia deterrente: in assenza di sanzioni, il contribuente si sentirà libero di porre in essere le più ardite e spudorate strumentalizzazioni delle disposizioni tributarie, potendo contare sul fatto che, per male che vada, gli verrà richiesta la sola maggiore imposta.

Principi del
diritto
punitivo

La sanzione, in effetti, è fondamentalmente uno strumento per imporre modelli di comportamento, attraverso l'applicazione di un trattamento sfavorevole in caso di inosservanza del precetto giuridico, ma valutare la sanzionabilità dell'elusione sulla scorta di un sillogismo di

tal fatta sarebbe quantomeno semplicistico: al contrario, è indispensabile verificare che, nel caso *de quo*, siano rispettati i principi (e le garanzie) posti alla base del cosiddetto “diritto punitivo”, nel cui ambito si iscrive il tema oggetto del presente scritto⁶⁵.

⁶⁵ In attuazione dell’art. 3, comma 133, l. 23 dicembre 1996, n. 662, sono stati emanati tre decreti legislativi recanti disposizioni per la revisione organica ed il completamento della disciplina delle sanzioni tributarie non penali per la violazione di norme tributarie: parallelamente alla riforma dei principi generali (d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472), è stato modificato l’intero impianto sanzionatorio relativo alle singole leggi d’imposta (d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, e il d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 473 in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché di altri tributi indiretti).

Dopo la riforma del 1997, la potestà sanzionatoria amministrativa, da un lato, ha perso l’originaria connotazione risarcitoria (Cass., sez. I civ., 18 luglio 1986, n. 4623, in *CED Cass.*, Rv. 447351; Cass., sez. I civ., 11 febbraio 1988, n. 1468, in *Dir. prat. trib.*, 1990, II, 1252, con nota di G. SCHIANO DI PEPE, *Professionista intellettuale ed attività d’impresa ai fini Ilor*), per avvicinarsi sempre più al modello penalistico e assumere una funzione afflittiva e intimidatoria rispetto alle diverse ipotesi di comportamenti illeciti legislativamente previsti (Cass., sez. I civ., 14 febbraio 1991, n. 1560, in *Dir. prat. trib.*, 1992, II, 835, con nota di A. NOVELLI, *Imputazione dei redditi delle società di persone ed applicabilità ai soci delle pene pecuniarie per infedele dichiarazione*; Cass., sez. I civ., 3 dicembre 1996, n. 10823, in *Dir. prat. trib.*, 1997, II, 348, con nota di A. PICCARDO, *Le pene pecuniarie tributarie non si trasmettono agli eredi*), dall’altro, ha conservato la propria tradizionale natura strumentale rispetto alla tutela della potestà impositiva, giacché “*il bene tutelato si identifica ancora con l’interesse alla percezione dei tributi, pronta e perequata alla capacità contributiva, mediante l’esatto funzionamento del sistema tributario considerato globalmente*” (L. DEL FEDERICO, *Elusione e illecito tributario*, cit., 3112).

In tema di sanzioni amministrative tributarie, si rinvia a F. BATISTONI FERRARA, *Pene pecuniarie e soprattasse: prospettive di riforma*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, I, 49 ss.; ID., *Le sanzioni tributarie nell'esperienza italiana*, in *Rass. trib.*, 1996, 1159 ss.; ID., *Novità fiscali '97: principio di specialità nella riforma delle sanzioni amministrative*, in *Fisco*, 1997, 9374 ss.; ID., *Principio di personalità, elemento soggettivo e responsabilità del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, 1509 ss.; R. CORDEIRO GUERRA, *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, Giuffré, 1996, *passim*; F. D'AYALA VALVA, *Aspetti problematici dell'imputazione soggettiva della sanzione amministrativa tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 205 ss.; L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, Giuffré, 1993, *passim*; ID., *Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie: i principi sostanziali del d.lgs. n. 472 del 1997*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 107 ss.; ID., *Prime note sui procedimenti sanzionatori disciplinati dal d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, in *Rass. trib.*, 1999, 1041 ss.; L. FERLAZZO NATOLI, *La capacità tributaria penale alla luce del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 sulle sanzioni amministrative tributarie*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, 927 ss.; G. FALSITTA, *Confusione concettuale e incoerenza sistematica nella recente riforma delle sanzioni tributarie non penali*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 475 ss.; ID., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, *cit.*, 463 ss.; V. FICARI, *Prime considerazioni su partecipazione e procedimento nell'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 2000, 1413 ss.; F. GALLO, *L'impresa e la responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 2005, 11 ss.; A. GIOVANNINI, *Sui principi del nuovo sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1997, I, 1188 ss.; R. LUPI, *Prime osservazioni sul nuovo sistema delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 1998, 328 ss.; ID., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, *cit.*, 679 ss.; ID., *Diritto tributario. Parte generale*, *cit.*, 279 ss.; G. MARONGIU, *La nuova disciplina delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, I, 264 ss.; F. MOSCHETTI, L. TOSI (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, Cedam, 2000, *passim*; G. RAGUCCI, *La partecipazione del*

In un ordinamento tributario fondato sul *principio di legalità* per quanto attiene sia l'imposizione (art. 23 Cost.) sia l'illecito e le sanzioni (art. 25, comma 2, Cost.⁶⁶), i comportamenti elusivi non possono essere oggetto di sanzione laddove non sia presente una norma che espressamente li punisca⁶⁷.

privato all'irrogazione della sanzione tributaria, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2001, 251 ss.; G. TABET, M. BASILAVECCHIA (a cura di), *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, Torino, Giappichelli, 2000, *passim*; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., 317 ss.; L. TOSI, *Riforma del sistema sanzionatorio tributario e questioni attinenti al regime transitorio: l'art. 25 del d.lgs. n. 472 del 1997*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 489 ss.

Per una panoramica sulle principali questioni affrontate dalla giurisprudenza, si rinvia al contributo di A. ZOCCALI, *Le sanzioni tributarie amministrative. Principi generali (1998-2004). Rassegna di giurisprudenza*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, II, 995 ss.

⁶⁶ In realtà, la Costituzione non prevede *apertis verbis* l'operatività del principio di legalità anche per le sanzioni amministrative. La tesi garantista – qui accolta – ritiene che l'art. 25, comma 2, Cost. (in forza del quale “*nessuno può essere punito se non in forza di una legge [...]*”) si applichi anche alle sanzioni non penali; in ogni caso, le principali libertà e diritti aggredibili sono presidiati da norme costituzionali *ad hoc*.

L'art. 3, d.lgs. n. 472 del 1997, con una formulazione analoga a quella dell'art. 1, l. 24 novembre 1981, n. 689, cristallizza il principio di legalità per le sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie: è quindi oggi indiscutibile che sia la violazione della norma tributaria, sia la sanzione amministrativa devono essere previste dalla legge.

⁶⁷ A tale proposito, F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, in G. MAISTO (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, cit., 421 ss., in particolare 432, svolge un'accurata analisi dei comportamenti riconducibili rispettivamente alle figure dell'abuso del diritto tributario e dell'elusione fiscale, ritenute in rapporto di genere a specie, al fine

Anche ipotizzare l'introduzione di una norma *ad hoc*, che sancisca il dovere del contribuente di corrispondere il tributo eluso, porrebbe svariati problemi *a)* dal punto di vista della collocazione sistematica, poiché essa dovrebbe essere inserita non nell'ambito della disciplina sull'accertamento, ma nel Tuir, nonché *b)* in relazione ai corollari tipici del principio di legalità, *id est* il *divieto di analogia* (dal momento che non è possibile applicare a una fattispecie, non regolata espressamente da alcuna norma, una disposizione regolante casi simili o materie analoghe, sul presupposto dell'identità di *ratio*) e il *principio di determinatezza* (sotto il profilo della tecnica di formulazione, stante la natura aperta delle clausole antielusive⁶⁸).

6.1 Imposta “elusa” non è imposta “evasa”

L'unico appiglio normativo è rappresentato dall'art. 1, d.lgs. n. 471 del 1997: nessuna disposizione, tuttavia, definisce in modo chiaro e univoco che l'imposta elusa è equiparabile all'imposta evasa, base di commisurazione della sanzione per infedele dichiarazione.

Ad analoghe conclusioni si giunge esaminando la questione dal punto di vista delle sanzioni penali. L'art. 1, lett. *f)*, d.lgs. n. 74 del 2000 sancisce che “*per «imposta*

di verificare se le condotte ad esse riconducibili possano integrare fattispecie penali. Se non ci si inganna, il chiaro Autore giunge ad affermare l'incompatibilità di queste categorie rispetto al fondante principio di legalità, in ragione della lesione dei corollari di determinatezza e precisione, stante la loro natura essenzialmente atipica, nonché dell'attuazione di una interpretazione analogica necessariamente in *malam partem*.

⁶⁸ L. CASTALDI, *Punibilità del comportamento elusivo*, cit., 2393, testo e nota (13).

evasa» si intende la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine". Tale definizione è forzatamente dilatata in via esegetica a tal punto da ricomprendere anche l'imposta elusa, trascurando le difformità ontologiche tra evasione ed elusione ⁶⁹.

⁶⁹ Riferendo la propria analisi al periodo anteriore all'introduzione dell'art. 10, l. 29 dicembre 1990, n. 408, G. M. FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?*, cit., 465 ss., in particolare *sub* § 2, osserva che la distinzione tra evasione ed elusione era cercata nei mezzi impiegati dal contribuente, illeciti i primi, leciti i secondi, entrambe le condotte essendo tese a realizzare un risparmio fiscale, la prima mediante comportamenti in contrasto con le disposizioni legislative tributarie, la seconda mediante comportamenti in conformità alla legge, seppur in contrasto con le sue finalità. Di conseguenza, *"la condotta di evasione è stata sempre sanzionata, sebbene a vario titolo"*; mentre si riteneva che *"la condotta di elusione, quand'anche eventualmente biasimevole a livello morale, fosse consentita dall'ordinamento giuridico, sul piano tributario e – a fortiori – su quello penale-tributario (il diritto penale, per la sua incidenza, è tradizionalmente visto come extrema ratio: deve dunque intervenire in modo sussidiario, nella sola ipotesi in cui altri, meno gravosi, strumenti di tutela giuridica si rivelino inefficaci)"*. Il chiaro Autore sottolinea che, *"essendo considerata la condotta elusiva una condotta lecita, lo studio del concetto trovava la sua unica ragion d'essere nella necessità di delimitarne gli a volte incerti confini con quello di evasione (comportamento illecito)"*: in altri termini, *"il problema consisteva nel verificare se una data condotta liminare dovesse essere ritenuta evasiva (e quindi punibile) oppure meramente elusiva (e dunque non punibile)"*.

6.1.1 (Segue) Manca il dolo specifico di “evasione”

L'impossibilità di ricondurre l'imposta elusa alla definizione legislativa di “imposta evasa” consente altresì di escludere che nelle condotte elusive possa configurarsi il dolo specifico del “fine di evadere le imposte” richiesto dalle norme incriminatrici tributarie ⁷⁰.

Anche la Corte di Cassazione ⁷¹ sembra in qualche misura conscia della fragilità della propria posizione sotto il profilo dell'elemento soggettivo del reato, quando demanda *expressis verbis* al giudice di merito il compito di verificarne la ricorrenza nel caso concreto ed esclude la punibilità delle condotte elusive qualora ricorrano condizioni di cui all'art. 15, d.lgs. n. 74 del 2000.

6.1.2 (Segue) L'equivoca scriminante dell'adeguamento al parere dell'Amministrazione finanziaria

A favore della sanzionabilità penale delle condotte elusive, uno degli argomenti usualmente proposti – anche dalla Corte di Cassazione ⁷² – poggia su una esegesi *a contrario*

⁷⁰ Cfr. G. M. FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?*, cit., 465 ss., in particolare sub § 7, nonché la circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza del 14 aprile 2000, n. 114000, § 2.4: “Anche in mancanza della proposizione di un interpello, la condotta del contribuente che sia inquadrabile come semplice «elusione d'imposta», basata sullo sfruttamento delle opzioni consentite dalla normativa vigente per realizzare lecitamente dei risparmi tributari, rimane priva di ogni riflesso penale, in quanto in tali casi non può ritenersi sussistente il dolo specifico di evasione richiesto dalle nuove fattispecie criminose”.

⁷¹ Cass., sez. II pen., 28 febbraio 2012, n. 7739, cit..

⁷² Cass., sez. II pen., 28 febbraio 2012, n. 7739, cit..

dell'art. 16, d.lgs. n. 74 del 2000 ⁷³, in forza della quale la scriminante dell'adeguamento al parere dell'Amministrazione finanziaria presupporrebbe la rilevanza penale dell'elusione nell'ipotesi in cui il contribuente non si fosse avvalso dell'interpello ovvero non si fosse conformato al suo esito.

La disciplina *de qua* non può essere interpretata così da rendere penalmente rilevanti condotte che tali non sono in base alle disposizioni incriminatrici generali ⁷⁴. Pur nella consapevolezza della limitata efficacia persuasiva attribuibile all'argomento dell'intenzione del Legislatore ⁷⁵, non può non rilevarsi che, secondo la relazione di accompagnamento al d.lgs. n. 74 del 2000 (§ 4.3), “*la disposizione di cui all'articolo 16 è unicamente di favore per il contribuente, e non può in alcun modo esser letta, per così dire, «a rovescio», ossia come diretta a sancire la rilevanza penalistica delle fattispecie lato sensu elusive non rimesse alla preventiva valutazione dell'organo consuntivo*”; a ciò si aggiunga che l'elusione costituisce

⁷³ L'art. 16, d.lgs. n. 74 del 2000, rubricato “*Adeguamento al parere del Comitato per l'applicazione delle norme antielusive*”, così dispone: “*Non dà luogo a fatto punibile a norma del presente decreto la condotta di chi, avvalendosi della procedura stabilita dall'articolo 21, commi 9 e 10, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, si è uniformato ai pareri del Ministero delle finanze o del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive previsti dalle medesime disposizioni, ovvero ha compiuto le operazioni esposte nell'istanza sulla quale si è formato il silenzio-assenso*”.

⁷⁴ R. LUPI, *Elusione e sanzioni penali*, cit., 157.

⁷⁵ Sull'argomento dell'intenzione del Legislatore si vedano G. TARELLO, *L'interpretazione della legge*, Giuffrè, Milano, 1980, 364 ss., e R. GUASTINI, *L'interpretazione dei documenti normativi*, Giuffrè, Milano, 2004, 150 ss.

“categoria concettualmente contrapposta all’evasione, rimanendo dunque priva di ogni riflesso penale”.

Qual è allora la ragion d’essere della scriminante? È stato condivisibilmente osservato che l’art. 16, d.lgs. n. 74 del 2000, ispirato alla tutela dell’affidamento del contribuente che si sia adeguato all’interpello, preclude al giudice *“di ipotizzare la sussistenza di un dolo eventuale nel delitto di dichiarazione infedele (e dunque la penale rilevanza di questo) quando il contribuente, pur essendosi rappresentato il rischio che la sua condotta integrasse una evasione in senso proprio, nel dubbio avesse interpellato le competenti autorità consultive in materia fiscale, ricevendone un responso negativo e dunque rassicurazioni”*⁷⁶: opinando in tal senso, l’articolo conserva una concreta utilità perché a) si applica a fattispecie di evasione⁷⁷ e b) l’espressa previsione di tale scriminante incentiva l’utilizzo dell’interpello.

⁷⁶ Così G. M. FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?*, cit., 465 ss., in particolare sub § 7.

Si veda anche la circolare del Ministero delle Finanze del 4 agosto 2000, n. 154/E, § 4.4, ove si afferma quanto segue: *“Questa scriminante risponde alla medesima logica a base della non punibilità delle valutazioni di cui al precedente articolo 7, in tema di rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio. È di tutta evidenza, infatti, che anche nelle ipotesi considerate dall’articolo in commento non può ritenersi sussistente l’elemento soggettivo del dolo specifico di evasione richiesto per la configurabilità delle nuove fattispecie delittuose”*: qualora il contribuente si fosse adeguato alle indicazioni impartitegli dall’Amministrazione finanziaria, non sarebbe possibile imputargli il dolo specifico di evasione.

⁷⁷ Concernenti, ad esempio, la deducibilità delle spese di pubblicità e rappresentanza.

6.2 L'elusione non costituisce atto illecito

Ulteriori impedimenti alla sanzionabilità dell'elusione nascono dalla constatazione che le norme di diritto punitivo prevedono, da un lato, come fattispecie, un *atto illecito* dell'uomo, dall'altro un effetto giuridico, consistente nell'inflizione di una sanzione: la disputa relativa alla natura dell'art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973 nasconde proprio l'interrogativo se l'elusione costituisca o meno un atto illecito, consistente nella violazione di un dovere di spontaneo assolvimento del tributo sulla base della norma elusa.

Nelle pieghe della disputa relativa alla natura – sostanziale o procedimentale – dell'art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973, dietro la quale si è spesso trincerata la dottrina, si nasconde l'interrogativo se l'elusione costituisca o meno un atto illecito, consistente nella violazione di un *dovere di spontaneo assolvimento del tributo sulla base della norma elusa*: ci si chiede se la disciplina richiamata, rendendo la normativa impositiva elusa applicabile a fattispecie formalmente non riconducibili al suo ambito operativo, ponga o meno in capo al contribuente un obbligo di contribuzione *ex artt. 2 e 53 Cost.*, imponendogli di tener conto, sin dal momento della redazione della dichiarazione, del quadro giuridico complessivo – incluso il precetto da essa indicato – e vincolandolo alla sua osservanza. In buona sostanza, attribuire all'art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973 un carattere *sostanziale* significa riconoscere che esso configura, a carico del contribuente, il dovere di versare il tributo corrispondente alla fattispecie elusa, mentre equivale a negare questo dovere ascriverlo tra le disposizioni di tipo *procedimentale*, vale a dire capaci solo di porre poteri in capo all'Amministrazione finanziaria.

Come già rilevato *supra*, la disciplina *de qua* ha natura meramente procedimentale, configurando soltanto poteri esercitabili *ex post* dall'Amministrazione finanziaria e non ponendo *ex ante* a carico del contribuente il dovere di corrispondere il tributo eluso, e ciò in ragione di una pluralità di motivi, letterali e sistematici ⁷⁸. Diversamente opinando, si determinerebbe una situazione paradossale, quasi kafkiana, perché il contribuente, che avesse posto in essere un comportamento elusivo, sarebbe obbligato ad auto-disconoscersi i conseguenti vantaggi tributari.

6.2.1 (Segue) La “rottura” del rapporto sinallagmatico tra Legislatore e consociati

L'ultimo ma non meno importante ostacolo alla sanzionabilità delle condotte elusive è riconducibile a una loro caratteristica ontologica, vale a dire l'inconfigurabilità del dovere del contribuente di adeguarsi alla fattispecie elusa ⁷⁹.

La risposta punitiva può operare soltanto nei confronti di un soggetto che si trovi in condizione di avvertire il disvalore del fatto realizzato perché il precetto risulta conoscibile ⁸⁰: diversamente opinando, si altererebbe “*quel*

⁷⁸ Vedi *supra*.

⁷⁹ Cfr. L. R. CORRADO, *Inapplicabilità delle sanzioni amministrative all'elusione tributaria*, in L. R. CORRADO, R. LUPI, *Elusione, sanzioni e obiettive condizioni di incertezza*, in *Dialoghi Tributarî*, 2009, 520.

⁸⁰ Questa impostazione ha ricevuto il crisma della Corte Costituzionale nella sentenza n. 364 del 1988, con la quale è stata dichiarata l'illegittimità dell'art. 5 c.p., nella parte in cui non escludeva le ipotesi di ignoranza inevitabile dal principio della inescusabilità dell'ignoranza della legge penale (Corte Cost., 24 marzo 1988, n. 364, commentata da G. FIANDACA, *Principio di colpevolezza ed ignoranza scusabile della legge penale: “prima*

*rapporto di fiducia tra il cittadino e l'autorità che fa, tra l'altro, da premessa alla stessa disponibilità del reo a sottoporsi al procedimento rieducativo”*⁸¹ e sarebbe compromesso il carattere personale della responsabilità (art. 27, commi 1 e 3, Cost.). Nel quadro di un rapporto per così dire sinallagmatico tra Stato e destinatari delle norme

lettura” della sentenza n. 364 del 1988, in Foro it., 1988, I, 1385 ss.; G. FLORA, La difficile penetrazione del principio di colpevolezza: riflessioni per l'anniversario della sentenza costituzionale sull'art. 5 c.p., in Giur. it., 1989, I, 337 ss.; E. GRANDE, La sentenza n. 364 del 1988 della Corte Costituzionale e l'esperienza di “common law”: alcuni possibili significati di una pronuncia in tema di errore di diritto, in Foro it., 1990, I, 415 ss.; T. PADOVANI, L'ignoranza inevitabile della legge penale e la declaratoria di incostituzionalità parziale dell'art. 5 c.p., in Legisl. Pen., 1988, 448 ss.; G. MANCUSO, Sulla parziale incostituzionalità della norma relativa all'ignoranza della legge penale, in Riv. it. dir. proc. pen., 1988, 1156 ss.; F. MANTOVANI, Ignorantia legis scusabile ed inexcusabile, in Riv. it. dir. proc. pen., 1990, 379 ss.; F. MUCCIARELLI, Errore e dubbio dopo la sentenza della Corte costituzionale 364/1988, in Riv. it. dir. proc. pen., 1996, 223 ss.; F. C. PALAZZO, Ignorantia legis: vecchi limiti ed orizzonti nuovi della colpevolezza, in Riv. it. dir. proc. pen., 1988, 920 ss.; D. PULITANÒ, Una sentenza storica che restaura il principio di colpevolezza, in Riv. it. dir. proc. pen., 1988, 686 ss.; M. RONCO, voce Ignoranza della legge (dir. pen.), in Enc. giur. Treccani, XV, Roma, 1989; G. VASSALLI, L'inevitabilità dell'ignoranza della legge penale come causa generale di esclusione di colpevolezza, in Giur. cost., 1988, 3 ss.; per il settore tributario, si vedano R. BETTIOL, L'errore su legge extrapenale e legge tributaria, in Rass. trib., 1988, 316 ss.; A. LOVISOLO, Disciplina fiscale e “ignoranza inevitabile della legge penale”: prime considerazioni, in Dir. prat. trib., 1988, II, 743 ss.; G. PUOTI, L'incostituzionalità parziale dell'art. 5 c.p.: considerazioni sulla sentenza n. 364 del 1988 nell'ottica del diritto tributario, in Giur. cost., 1988, I, 1504 ss.).

⁸¹ G. FIANDACA, E. MUSCO, *Diritto penale. Parte generale*, V ed., Zanichelli, Bologna, 2007, 393 ss.

sanzionatorie, intanto i cittadini hanno l'obbligo di osservare le norme, in quanto il Legislatore adempia preventivamente il suo obbligo di favorire, al massimo, la riconoscibilità sociale del loro effettivo contenuto precettivo. Il principio di legalità *ex* art. 25, comma 2, Cost., come pure le garanzie formali di cui all'art. 73, comma 3, Cost. impongono allo Stato l'adempimento di doveri costituzionali attinenti a formulazione, struttura e contenuti delle norme sanzionatorie: se lo Stato non garantisce una sufficiente determinatezza della fattispecie, i consociati non possono essere chiamati a rispondere, non essendo possibile osservare un precetto privo di un contenuto riconoscibile.

Secondo questa visione contrattualistica, anche ai singoli è richiesto l'adempimento di doveri strumentali di informazione e conoscenza, che costituiscono diretta esplicazione dei doveri di solidarietà sociale *ex* art. 2 Cost.: *“l'assunzione da parte dello Stato dell'obbligo di non punire senza preventivamente informare i cittadini su che cosa sia vietato o comandato”* corrisponde alla *“richiesta, in contropartita, che i singoli s'informino sulle leggi, si rendano attivi per conoscerle, prima d'agire”*⁸². Nell'ambito tributario, ad essi si accompagna il dovere di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva *ex* art. 53 Cost., anch'esso ricompreso tra quelli inderogabili di solidarietà economica *ex* art. 2 Cost., che richiede la mera corresponsione del

⁸² Corte Cost., 24 marzo 1988, n. 364, *cit.*

Secondo consolidata giurisprudenza di legittimità, il rimprovero non può essere mosso nei confronti di chi abbia fatto tutto quanto poteva per osservare la legge (cfr. Cass., sez. unite pen., 7 dicembre 1963, n. 4, in *CED Cass.*, Rv. 099064)

tributo sulla fattispecie elusa⁸³. Tali doveri costituzionali non possono essere forzati fino a imporre al contribuente l'integrazione *contra se* del dettato normativo che non collimi con la propria *ratio*, pena la violazione del principio di proporzionalità⁸⁴.

La non perfetta corrispondenza tra *littera* e *ratio legis* costituisce la punta di grimaldello che permette al contribuente di aggirare la fattispecie legale: l'elusione è quindi l'effetto di due concause, l'una imputabile al Legislatore (la violazione dell'onere di formulare norme in modo coerente con il loro spirito), l'altra al contribuente (la violazione del dovere di individuare e salvaguardare lo spirito della norma). Poiché i principi di ragionevolezza e buona fede impongono al Legislatore e al contribuente di salvaguardare l'uno le ragioni dell'altro nell'esercizio dei propri doveri e poteri, nei limiti di un apprezzabile sacrificio, si configura un'ipotesi di concorso di colpa che impedisce l'applicazione della sanzione (*lato sensu*) soltanto a carico del secondo soggetto. In conclusione, l'inconfigurabilità e l'inesigibilità del dovere del contribuente di adeguarsi alla fattispecie elusa precludono

⁸³ Secondo la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, «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» (Cass., sez. trib., 8 aprile 2009, n. 8487, in *bancadati DeJure*) «attraverso la riconduzione al regime loro proprio delle operazioni impropriamente sottratte a tale regime» (Cass., sez. trib., 12 novembre 2010, n. 22994, *ibidem*).

⁸⁴ In forza del quale il contenuto e la forma dell'azione amministrativa deve limitarsi a quanto è necessario per raggiungere gli obiettivi perseguiti dall'istituzione (nel caso di specie, la mera percezione del tributo eluso).

in radice la sanzionabilità – amministrativa e penale – della condotta.

In conclusione, la inconfigurabilità e la inesigibilità del dovere del contribuente di adeguarsi alla fattispecie elusa precludono la sanzionabilità della condotta ⁸⁵; queste argomentazioni valgono *a fortiori ratione* qualora la ripresa a tassazione scaturisca dall'applicazione di un principio generale antielusivo di elaborazione pretoria, nato dal travisamento della giurisprudenza della Corte di Giustizia relativa all'abuso del diritto europeo e privo di un fondamento normativo interno ⁸⁶.

⁸⁵ R. LUPI, *Lacerazioni sociali, elusione e obiettiva incertezza*, in L. R. CORRADO, R. LUPI, *Elusione, sanzioni e obiettive condizioni di incertezza*, cit., 521, pur ritenendo tale soluzione corretta sul piano logico, osserva tuttavia che “*a livello mediatico [...] l’elusione è considerata come «l’evasione dei ricchi», un astuto e consapevole comportamento di chi può permettersi consulenze milionarie [...]. Per questo una esimente generalizzata sarebbe digerita difficilmente, sul piano mediatico, in assenza di adeguate spiegazioni della tassazione analitico aziendale nel suo complesso. Resta la strada dell’esimente per obiettive condizioni di incertezza, ed in effetti è paradossale pensare al contribuente che disapplica di propria iniziativa disposizioni legislative, avventurandosi in opinabili divagazioni come quelle necessarie a stabilire quale principio venga eluso, e come evitarlo in concreto. Ci possono essere però comportamenti elusivi quasi sfacciati, che sembra esagerato, e politicamente improponibile, mandare per definizione in ogni caso pregiudizialmente esenti da pena. L’esimente per obiettiva incertezza è più presentabile esteriormente, perché evita impegni pregiudiziali a scatola chiusa, anche verso comportamenti troppo sfacciatamente aggressivi*”.

⁸⁶ A ciò si aggiunga che l'applicazione di sanzioni a comportamenti qualificati come elusivi sulla base di siffatto principio lederebbe il divieto di irretroattività, in forza del quale non sono passibili di sanzione le fattispecie perfezionate anteriormente all'introduzione delle clausole antielusive.

7 Elusione ed evasione come fenomeni contigui.

Nelle pagine precedenti si è più volte ripetuto che la prossimità tra elusione ed evasione consente di ridimensionare notevolmente la portata concreta della questione della sanzionabilità delle condotte elusive.

Nella pratica quotidiana, capita spesso che ipotesi di evasione siano qualificate in modo non appropriato come fattispecie elusive⁸⁷; ciò accade, in particolare, quando la rettifica sia fondata sulla violazione di norme la cui antielusività non è esplicita, ma risiede nella *ratio*⁸⁸. Ricondurre questi casi nell'alveo dell'evasione consente di troncare il nodo gordiano dell'applicabilità delle sanzioni, fatta salva la sussistenza di incertezza normativa oggettiva.

7.1 Cessione di marchi ed esterovestizione: il caso “Dolce e Gabbana”

È emblematico il caso “Dolce e Gabbana”: sembra infatti ragionevole ricondurre la vicenda degli stilisti – esterovestizione – nel perimetro non dell'elusione tributaria ma della evasione.

⁸⁷ Ad esempio, oltre alla fattispecie esaminata nella sentenza n. 7739 del 2012, si veda Trib. Trento, 29 settembre 2011, n. 571, in *Corr. trib.*, 2012, 418 ss., con nota di P. CORSO, *L'operazione elusiva non è inesistente né costituisce reato*.

⁸⁸ Questa sembra essere la posizione assunta anche da G. M. FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?*, cit., 465 ss., in particolare § 10, secondo il quale “*uno spazio di rilevanza penale, sempre in base al delitto di dichiarazione infedele, potrebbe eventualmente residuare con esclusivo riferimento alle ipotesi in cui le condotte concretamente realizzate rientrino in una specifica disposizione fiscale anti-elusiva (diversa cioè dall'art. 37 bis)*”.

La controversia germina da informative e comunicazioni di notizia di reato della Guardia di Finanza e dell’Agenzia delle Entrate ⁸⁹, riguardanti la ristrutturazione del gruppo facente capo agli stilisti Domenico Dolce e Stefano Gabbana.

Prima del 2004, i due creatori di moda erano contitolari dei marchi ed esercitavano il controllo sul gruppo attraverso la *holding* “D&G S.r.l.”, posseduta con quote paritarie, mentre licenziatarie dei marchi erano “Dolce&Gabbana S.r.l.”, controllata per il 90% da “D&G S.r.l.”, e “Dolce&Gabbana Industria S.p.A.”, controllata per il 51% da “Dolce&Gabbana S.r.l.”.

Nel marzo del 2004, sono costituite due società di diritto lussemburghese, “Dolce & Gabbana Luxembourg s.a.r.l.”, interamente posseduta da “D&G S.r.l.”, e “GADO S.a.r.l.”, partecipata per l’intero da “Dolce & Gabbana Luxembourg s.a.r.l.”. Nello stesso mese, gli stilisti cedono simultaneamente a “GADO S.a.r.l.” la titolarità dei marchi a fronte del versamento in quattordici rate semestrali di un corrispettivo pari a 360 milioni di euro, stabilito sulla base della valutazione di una società internazionale di consulenza. Nel luglio del 2004, la “GADO S.a.r.l.” concede i marchi in licenza per 12 anni alla “D&G S.r.l.”, con facoltà per il licenziatario di stipulare contratti di sub-licenza e a fronte del pagamento di *royalties*, da determinare percentualmente sul fatturato in misura compresa tra il 3% e l’8% a seconda delle linee di prodotto, con un minimo garantito di 54 milioni di euro, incrementato annualmente in misura non inferiore al 7%.

La ristrutturazione societaria è motivata dall’esigenza di collocare la proprietà dei marchi all’interno del gruppo,

⁸⁹ Cfr. anche Comm. trib. prov. Milano, sez. XVI, 4 gennaio 2012, n. 1, in bancadati *Leggi d’Italia Professionale*.

mettendo fine al precedente assetto nella titolarità del cespite più importante, giudicato dagli *stakeholders* un elemento di debolezza a causa delle ripercussioni di eventuali dissidi tra i due stilisti, e ridefinendo la partecipazione societaria della famiglia Dolce; la configurazione complessiva finale è inoltre ritenuta idonea a consentire l'ampliamento dell'attività sul mercato estero. La decisione di avvalersi di società lussemburghesi è giustificata dalla volontà di collocare i marchi su un mercato finanziario appetibile, in vista dell'eventuale quotazione in borsa di obbligazioni o azioni del gruppo, e di ottimizzare il posizionamento fiscale in forza dell'accordo di negoziazione del livello impositivo (c.d. *ruling*) stipulato da "GADO S.a.r.l." con l'Amministrazione finanziaria lussemburghese, in base al quale le imposte sui redditi dovute sono calcolate con un'aliquota del 4%.

Le
imputazioni

Agli stilisti sono contestati i reati di truffa aggravata ai danni dello Stato *ex art. 640, comma 2, c.p.* e di dichiarazione infedele *ex art. 4, d.lgs. n. 74 del 2000*: secondo l'accusa, i reali titolari dei marchi sarebbero le persone fisiche apparentemente cedenti e residenti in Italia, la catena societaria essendo stata creata per impedire l'applicazione delle imposte italiane su una manifestazione reddituale in realtà determinatasi nel territorio dello Stato (esterovestizione).

Per quanto concerne l'imputazione di *truffa aggravata, artifici e raggiri* sarebbero consistiti *a)* nella fissazione di un corrispettivo di cessione dei marchi notevolmente inferiore rispetto al valore di mercato (Euro 1.193.712.000); *b)* nella fissazione di una sede fittizia di

“GADO S.a.r.l.” in Lussemburgo ⁹⁰; c) nell’organizzazione di consigli di amministrazione solo apparentemente tenutisi in Lussemburgo. L’Amministrazione finanziaria sarebbe stata così indotta in *errore* circa la natura estera del soggetto giuridico titolare dei marchi e sull’insussistenza dell’obbligo di corrispondere le imposte allo Stato Italiano. Gli stilisti si sarebbero procurati un *ingiusto profitto* sottraendosi all’obbligo del pagamento delle imposte per gli anni 2004 e 2005, con correlato *danno* per l’Amministrazione delle Entrate.

Il reato di *dichiarazione infedele* è contestato a seguito dell’indicazione, nella dichiarazione dei redditi delle persone fisiche, di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo.

Non luogo a
procedere

Con sentenza del 1° aprile 2011 ⁹¹, il Giudice per l’Udienza Preliminare presso il Tribunale di Milano

⁹⁰ Nella sede, fissata presso una società lussemburghese di domiciliazione, si sarebbero avvicendati dipendenti di GADO S.a.r.l. con funzioni di meri segretari, mentre la società sarebbe stata gestita di fatto dall’Italia attraverso ordini impartiti via posta elettronica a dipendenti di volta in volta inviati in Lussemburgo, dando disposizioni sulle attività da svolgere e sulla contrattualistica commerciale e societaria.

⁹¹ Trib. Milano, Ufficio G.I.P., Dott. Luerti, 1° aprile 2011, in *Riv. pen.*, 2012, 99 ss., con nota di F. ARDITO, *Osservazioni in tema di elusione fiscale alla luce delle conclusioni di un recente arresto della giurisprudenza di merito*; in *Corr. merito*, 2011, 967 ss., con nota di G. LUNGHINI, V. VALENTINI, *Irrilevanza penale dell’elusione e inutilizzabilità delle presunzioni tributarie*; in *Dialoghi Tributarî*, 2012, 19 ss., con nota di L. TROYER, D. STEVANATO, R. LUPI, *Profili penali dell’elusione: conferme sull’irrelevanza penale dell’elusione*.

dichiara non luogo a procedere *ex art. 425 c.p.p.* nei confronti degli stilisti Domenico Dolce e Stefano Gabbana con la formula “perché il fatto non sussiste”.

Per quanto concerne in particolare l'imputazione di dichiarazione infedele *ex art. 4, d.lgs. n. 74 del 2000*, il Gup esclude che l'elusione ⁹² possa integrare una fattispecie penalmente rilevante, perché la configurabilità di un reato tributario: *a) confliggerebbe con il principio di legalità, nelle sue declinazioni di determinatezza e tipicità, rispetto alle quali l'elusione “presenta tratti quasi antinomici”; b) non rientrerebbe nella politica criminale sottesa al d.lgs. n. 74 del 2000, perché il Legislatore della riforma, “ben conoscendo la differenza tecnica tra elusione ed evasione, non avrebbe utilizzato [...] 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”; c) sarebbe impedita dalla mancanza del dolo specifico di evasione, poiché, in tutte le fattispecie penali tributarie, la previsione del “fine di evadere le imposte”, unitamente alle soglie di punibilità, “partecipa alla tipizzazione della condotta, assumendo una specifica funzione selettiva, coerente con la motivazione politico-criminale a cui si ispira la riforma del 2000”; d) sarebbe esclusa dalla liceità della condotta, essendo errato far “discendere l'illiceità dei comportamenti – altrimenti leciti*

In termini, Corte Appello Bologna, 21 aprile 2004, n. 788, in bancadati *DeJure*; Trib. Catania, sez. III, 11 novembre 2009, n. 2741, *ibidem*.

⁹² “Un comportamento (potenzialmente) qualificabile come *elusivo*”, per usare l'espressione scelta dal Giudice per l'Udienza Preliminare.

– *del contribuente dalla loro inopponibilità all'Amministrazione finanziaria*”, senza considerare la “*natura schiettamente giuridica e non fenomenica del comportamento elusivo*”. Il carattere procedimentale dell'art. 37 bis, d.p.r. n. 600 del 1973 “*comporta soltanto il potere dell'Amministrazione di disapplicare agli effetti fiscali il regime prescelto dal contribuente, che non può prevedere se il suo diritto di scegliere la veste giuridico-formale di un'operazione possa essere in futuro sconosciuto dall'Amministrazione*”. A riprova di ciò, il Gup osserva che “*l'unica conseguenza della dimostrata elusione è il recupero della tassazione, senza l'applicazione di alcuna sanzione amministrativa. Da qui, l'ulteriore antinomia discendente dal fatto che ciò che non è sanzionato in sede tributaria, lo dovrebbe essere in sede penale*”.

Cassazione

Nella sentenza n. 7739 del 2012⁹³, la Corte di Cassazione, accogliendo i ricorsi proposti dal Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Milano e dalla parte civile Agenzia delle Entrate, annulla con rinvio la sentenza di non luogo a procedere.

Esclusa la configurabilità del delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato⁹⁴ (§ 3 ss. della motivazione), la Suprema

⁹³ Cass., sez. II pen., 28 febbraio 2012, n. 7739, *cit.*.

⁹⁴ È configurabile un *rapporto di specialità* tra le fattispecie penali tributarie in materia di frode fiscale (artt. 2 e 8, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74) ed il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato (art. 640, comma 2, n. 1, c.p.), in quanto qualsiasi condotta fraudolenta diretta alla evasione fiscale esaurisce il proprio disvalore penale all'interno del quadro delineato dalla normativa speciale, salvo che dalla condotta derivi un profitto ulteriore e diverso rispetto all'evasione fiscale, quale l'ottenimento di

Corte afferma la necessità di verificare se le condotte realizzate siano riconducibili a una delle fattispecie di reato contemplate nel d.lgs. n. 74 del 2000. Dalla motivazione dell'arresto traspare in controluce l'esigenza – nettamente avvertita anche dalla Corte di Cassazione – di esaminare la questione della rilevanza penale delle condotte elusive alla luce dei principi fondamentali del diritto punitivo⁹⁵.

In primo luogo, il Collegio, alla luce dell'evoluzione degli strumenti antielusivi di matrice normativa e giurisprudenziale (§§ 4.2 e 4.3) e delle pronunce di legittimità concernenti la rilevanza penale dell'elusione tributaria (§ 4.4), asserisce che i reati ipotizzabili con riferimento a condotte elusive sono quelli di dichiarazione infedele *ex art. 4*, d.lgs. n. 74 del 2000 e di omessa dichiarazione *ex art. 5*, d.lgs. n. 74 del 2000 (§ 4.4).

In secondo luogo, il Giudice di legittimità, sia pure in un *obiter dictum* (§ 4.6), sostiene che “*non qualunque condotta elusiva [...] può assumere rilevanza penale, ma solo quella che corrisponde a una specifica ipotesi di elusione espressamente prevista dalla legge*”: in buona sostanza, in campo penale non esiste una “*regola generale antielusiva*”, le fattispecie incriminatrici potendo essere contestate soltanto in relazione a condotte elusive osteggiate da una specifica disposizione, perché solo in questo caso “*si richiede al contribuente di tenere conto, nel momento in cui redige la dichiarazione, del*

pubbliche erogazioni (Cass., sez. unite pen., 19 gennaio 2011, n. 1235, in *CED Cass.*, Rv. 248865).

⁹⁵ Nella dottrina penalistica si vedano G. FLORA, *Perché l'elusione fiscale non può costituire reato (a proposito del “caso Dolce & Gabbana”)*, *cit.*, 869 ss., e F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, *cit.*, 421 ss., in particolare 432.

complessivo sistema normativo tributario, che assume carattere precettivo nelle specifiche disposizioni antielusive”.

In terzo luogo, la Suprema Corte argomenta l’applicabilità delle sanzioni penali all’elusione secondo i seguenti passaggi logici: *a)* la definizione legislativa di “imposta evasa”⁹⁶ – quale differenza tra il tributo dovuto e quello liquidato dal contribuente in dichiarazione – è tanto ampia da ricomprendere anche l’imposta elusa (§ 4.5); *b)* la necessità di una esimente speciale per la tutela dell’affidamento⁹⁷ dimostra che l’elusione, al di fuori del procedimento di interpello, può avere rilevanza penale (§ 4.6); *c)* la rilevanza penale dei comportamenti elusivi è avvalorata dalla linea di politica criminale che il Legislatore ha adottato in occasione della riforma del 2000 (§ 4.7), quando la risposta punitiva è stata focalizzata sulla dichiarazione annuale a tutela della corretta percezione del tributo⁹⁸; *d)* per quanto concerne la compatibilità di questo indirizzo con l’ordinamento europeo, l’affermazione formulata dalla Corte di giustizia, secondo cui la constatazione dell’esistenza di un comportamento abusivo (ad esempio, l’indebita detrazione dell’Imposta sul valore aggiunto assolta a monte) *“non deve condurre a una sanzione, per la quale sarebbe necessario un fondamento*

⁹⁶ Art. 1, lett. f), d.lgs. n. 74 del 2000.

⁹⁷ Art. 16, d.lgs. n. 74 del 2000.

⁹⁸ Secondo il Collegio, *“se le fattispecie criminose sono incentrate sul momento della dichiarazione fiscale e si concretizzano nell’infedeltà dichiarativa, il comportamento elusivo non può essere considerato tout court penalmente irrilevante”*; poiché il bene tutelato è la corretta percezione del tributo, *“l’ambito di applicazione delle norme incriminatrici può ben coinvolgere quelle condotte che siano idonee a determinare una riduzione o una esclusione della base imponibile”*.

normativo chiaro e univoco, bensì e semplicemente a un obbligo di rimborso di parte o di tutte le indebite detrazioni dell'Iva assolta a monte"⁹⁹, non ha carattere generale, vale a dire "valevole per tutte le contestazioni facenti leva sul carattere abusivo dei comportamenti del contribuente", ma deve essere interpretata come mera specificazione nel caso *sub iudice* delle "obiettive condizioni di incertezza derivanti dall'innovativa applicazione nel settore fiscale del divieto comunitario di abuso del diritto, come regola generale che prescinde dalla individuazione di specifiche e tassative fattispecie" (§ 4.8); e) sempre con riguardo al diritto dell'Unione Europea, non è pertinente il riferimento alla libertà di stabilimento, perché le pronunce richiamate nel ricorso riguardano il diverso caso di trattamenti discriminatori¹⁰⁰ oppure non escludono interventi sanzionatori dell'operazione abusiva¹⁰¹ (§ 4.8); f) "in presenza di una espressa previsione nel sistema tributario di una specifica condotta elusiva", il principio di legalità non è ritenuto ostativo alla configurabilità della rilevanza penale di tale condotta, "trattandosi di un risultato interpretativo «conforme ad una ragionevole prevedibilità», tenuto conto della ratio delle norme, delle loro finalità e del loro inserimento sistematico", anche perché, diversamente opinando, "si chiuderebbero gli spazi non solo della normativa penale generale, ma anche di quella speciale di settore", determinando la impunità di fattispecie provviste dei necessari caratteri di determinatezza (§ 4.9).

⁹⁹ Corte di giustizia, 14 dicembre 2000, causa C-110/99, *Emsland-Stärke*, § 56; Corte di giustizia, Grande Sezione, 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax*, *ibidem*, § 93.

¹⁰⁰ Corte di giustizia, 28 gennaio 1986, causa C-270/83, *Commissione contro Francia*.

¹⁰¹ Corte di giustizia, 9 marzo 1999, causa C212/97, *Centros Ltd*.

Significativo è il passaggio in cui la Corte di Cassazione sottolinea che *a)* l'elemento psicologico del reato (il "fine di evadere le imposte") "*deve poter esser positivamente riscontrato dal giudice*" di merito (§ 5.2) con una valutazione che "*può non coincidere con quella effettuata in sede tributaria, in conseguenza del principio della reciproca indipendenza (c.d. doppio binario) che caratterizza i rapporti tra accertamento e contenzioso fiscale da una parte e processo penale dall'altra*" (§ 5.4) e che *b)* il reato non sussiste per mancanza di dolo nel caso in cui sia accertato il ricorrere di obiettive condizioni di incertezza *ex art. 15, d.lgs. n. 74 del 2000* (§ 5.2).

7.1.1 (Segue) Un caso di esterovestizione...

Le critiche mosse nel paragrafo che precede circa la erronea qualificazione di una ipotesi di evasione quale ipotesi elusiva sono confermate da una coppia di casi giurisprudenziali, con riferimento al quale il Giudice di legittimità correttamente sussume la fattispecie concreta in quella astratta di esterovestizione e antieconomicità.

Nella sentenza n. 16001 del 2013 ¹⁰² la Corte di Cassazione conferma la legittimità di un decreto di sequestro preventivo emesso con riferimento ad una contestazione di esterovestizione. Nei confronti di una società e del suo amministratore e rappresentante legale veniva contestato il reato di omessa dichiarazione *ex art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000* per i periodi di imposta 2004-2010: secondo la prospettazione accusatoria, l'ente, pur avendo sede legale in Germania, doveva essere considerato soggetto fiscalmente residente in Italia *ex art. 73, comma 3, Tuir*.

¹⁰² Cass., sez. III pen., 8 aprile 2013, n. 16001, in *CED Cass.*, non massimata.

La Terza Sezione della Corte di Cassazione rigetta il ricorso proposto contro l'ordinanza con la quale era confermato un decreto di sequestro preventivo finalizzato alla confisca equivalente. Verificando la sussistenza del *fumus commissi delicti*, la Corte di Cassazione osserva che, nel caso di specie, ricorrono due dei presupposti alla cui ricorrenza si condiziona la residenza fiscale in Italia, vale a dire la sede dell'amministrazione e l'oggetto principale. Il Collegio valorizza una pluralità di elementi di fatto sussistenti sin dalla costituzione dell'ente che, valutati nel loro insieme, avvalorerebbero l'ipotesi dell'esterovestizione. Quanto alla sede dell'amministrazione, la società aveva in Italia il proprio centro decisionale, come comprovato dalla gestione dei rapporti di conto corrente, dei finanziamenti e delle correlate garanzie immobiliari. Quanto all'oggetto principale, i servizi (noleggio di autoveicoli) erano resi quasi totalmente in Italia, così come in Italia era svolta l'attività contrattuale ad essi connessa.

Secondo la consolidata giurisprudenza di legittimità¹⁰³, la sede effettiva dell'amministrazione è il luogo in cui ha concretamente svolgimento la preminente attività direttiva e amministrativa dell'ente, ossia il luogo eletto all'accentramento, nei rapporti interni e con i terzi, dei poteri di direzione e amministrazione di ampia portata, in vista del compimento degli affari e della propulsione dell'attività dell'ente stesso. Il criterio *de quo* deve essere interpretato come riferito al luogo da cui effettivamente provengono gli impulsi volitivi inerenti l'attività della società: la sede dell'amministrazione è quindi individuata con riferimento al complesso degli atti di formazione della

¹⁰³ Cass., sez. unite civ., 1° febbraio 2010, n. 2224, in *CED Cass.*, Rv. 611522.

volontà sociale a mezzo di organi cui è demandato istituzionalmente tale compito, quale luogo in cui è fissata la sede di direzione, controllo ed impulso della complessa e variegata attività economica sociale, indipendentemente dai risvolti meramente gestionali ed attuativi seppur di vertice.

Quando gli impulsi volitivi trovano concreta attuazione mediante l'opera e le attività del cosiddetto *top management*, è irrilevante il luogo della mera esecuzione delle delibere del consiglio: qualora il *top management* elabori ed attui in termini gestionali le direttive del consiglio in luogo diverso, tale secondo luogo non determina la sede dell'amministrazione della società. È altresì irrilevante il luogo dove sono svolte le attività interne di vario tipo a supporto a quelle che rientrano specificamente nell'oggetto sociale. Non si può neppure attribuire alcun rilievo al luogo in cui si trovi una persona che curi genericamente gli interessi della società¹⁰⁴ o un mero ufficio di corrispondenza o di rappresentanza della medesima società, ancorché questo sia delegato, per le controversie relative ai rapporti di una certa zona, a partecipare a riunioni di natura sindacale o presso l'ufficio del lavoro¹⁰⁵.

Non sono neppure rilevanti il domicilio, la nazionalità o la residenza fiscale degli amministratori: ciò che deve essere accertato è il luogo in cui sono determinate le direttive per la gestione unitaria dell'attività sociale. Può infatti accadere che sia determinante, sul piano delle decisioni, la volontà di un soggetto – ad esempio un socio di

¹⁰⁴ Cass., sez. lav., 9 giugno 1988, n. 3910, in *CED Cass.*, Rv. 459093.

¹⁰⁵ Cass., sez. lav., 24 aprile 1981, n. 2472, in *CED Cass.*, Rv. 413253.

riferimento – che non sia neppure presente in consiglio di amministrazione.

7.1.2 (Segue) ... e uno di antieconomicità.

Nella sentenza n. 12282 del 2013¹⁰⁶ la Sesta Sezione della Corte di Cassazione ha statuito che le *royalties* sono fittizie se è plateale la loro incongruità rispetto al corrispettivo di cessione dei marchi.

L'Amministrazione finanziaria notificava avvisi di accertamento a due società a responsabilità limitata, rettificando Ires e Irap concernenti i periodi d'imposta 2005 e 2006. La ripresa a tassazione era effettuata mediante il metodo analitico - induttivo *ex art.* 39, comma 1, lett. *d*), d.p.r. n. 600 del 1973 e poggiava sulla contestazione di costi fittizi.

Nel 2004, le due società, interamente possedute dai componenti della medesima famiglia, avevano posto in essere prima una operazione di cessione di marchi per un corrispettivo di 200.000 euro e poi avevano preso in licenza i medesimi marchi a fronte del pagamento di *royalties* pari a 900.000 per il 2005 e circa 400.000 per il 2006. L'ufficio procedente disconosceva i costi per lo sfruttamento dei marchi facendo leva su una pluralità di elementi indizianti: 1) le *royalties* erano notevolmente superiori rispetto al prezzo pattuito soltanto un anno prima in occasione della loro cessione; 2) la cessione dei marchi era stata effettuata a favore di una società svizzera, costituita da un mese e amministrata da un consulente delle società contribuenti; 3) i diritti di sfruttamento dei marchi erano stati immediatamente ceduti dalla società

¹⁰⁶ Cass., sez. VI civ. – T, 20 maggio 2013, n. 12282, in *CED Cass.*, non massimata.

svizzera ad altra società irlandese, della quale era rappresentante legale una persona appena maggiorenne.

I ricorsi delle società contribuenti erano accolti dalla Commissione Tributaria Provinciale adita, con sentenza confermata in appello. Il Giudice del gravame riteneva che non era stata provata la fittizietà dei costi e che il loro disconoscimento non poteva essere fondato sulla asserita elusività delle operazioni. Il Giudice di legittimità cassa con rinvio la pronuncia impugnata perché motivata in modo “*insufficiente e incongruo*” e “*priva di una adeguata e approfondita verifica della realtà processuale*”.

Dopo aver riprodotto alcune massime tratte dalla giurisprudenza di legittimità in materia, il Collegio osserva che era manifesta l’antieconomicità delle scelte operative poste in essere da parte delle società contribuenti: in particolare, la Suprema Corte pone l’accento sulla vicinanza temporale tra le operazioni di cessione dei marchi e l’accordo sul loro sfruttamento e sulla plateale incongruità tra il corrispettivo di cessione e le *royalties*. Secondo la Sesta Sezione, la Commissione Tributaria Regionale, anziché accogliere acriticamente le argomentazioni proposte dalle società contribuenti, avrebbe dovuto realizzare una valutazione complessiva di tali elementi – risultanti dagli atti processuali – e specificare le ragioni che l’avevano indotta a escludere che essi fossero sintomo di evasione.

Metodo
analitico-
induttivo

A quanto è dato comprendere dalla narrativa dei fatti, la sentenza in rassegna correttamente nega la deducibilità delle *royalties* legate allo sfruttamento dei marchi da parte delle società contribuenti. Nell’atto impositivo era cristallizzato un accertamento *ex art. 39, comma 1, lett. d)*,

d.p.r. n. 600 del 1973, vale a dire una rettifica condotta sulla base di un metodo contabile (giacché la contabilità esiste e non è sconfessata nel suo complesso), analitico (poiché consta di rettifiche di singoli componenti del reddito imponibile) e induttivo (in quanto la dichiarazione è rettificata mediante ricostruzione presuntiva di specifiche poste, delle quali risulti provata *aliunde* la mancanza o l'inesattezza).

È diffusa la convinzione che questo meccanismo presuntivo debba soddisfare uno standard di plausibilità particolarmente rigoroso: in realtà, due sono i piani dell'attività di rettifica, vale a dire la dimostrazione dell'esistenza di attività non dichiarate (o dell'inesistenza di passività dichiarate) e la quantificazione delle poste. La *littera legis* richiede il soddisfacimento dei requisiti di gravità, precisione e concordanza soltanto con riferimento alla prima operazione. Comprovata l'inattendibilità delle poste contabili, l'Amministrazione finanziaria deve individuare l'ammontare del singolo valore con il massimo grado di ragionevole verosimiglianza ottenibile in relazione al contesto concreto e a condizione che essa sia superiore a quella della posta dichiarata dal contribuente. Si tratta di due dimostrazioni ben distinte, sebbene talora possano coincidere, allorché la medesima argomentazione probatoria sia sufficientemente attendibile per accertare entrambi i profili.

Antieconomicità

Nella sentenza n. 12282 del 2013 la Sesta Sezione della Corte di Cassazione conferma questa impostazione: nel caso di specie, l'inattendibilità della posta contabile era comprovata dall'obiettiva antieconomicità del comportamento delle società contribuenti. Secondo il Collegio, il giudice di merito avrebbe dovuto operare una

valutazione complessiva di tutti gli elementi indiziari pacificamente acquisiti in giudizio, rivelatori del reale intento della complessa operazione.

Il Giudice di legittimità fa buon governo dei principi in materia: al contrario, in altre occasione la Suprema Corte ha impropriamente utilizzato l'antieconomicità al fine di negare la deducibilità di costi per difetto di inerenza¹⁰⁷.

In realtà antieconomicità e inerenza si muovono su piani diversi: la prima rappresenta uno strumento indiziario che consente di smascherare costi fittizi, perché in tutto o in parte inesistenti, mentre la seconda soddisfa l'esigenza di impedire la deduzione di costi effettivamente sostenuti ma estranei all'attività di impresa. Un altro equivoco sembra risiedere nella scelta di considerare l'antieconomicità come una conseguenza logica necessaria della mancanza di congruità tra i valori posti a confronto, potendo quest'ultima essere giustificata, ad esempio, da strategie commerciali o da un investimento erroneo. Nel caso *sub iudice*, le società contribuenti avevano sostenuto che il corrispettivo per la cessione dei marchi era stato notevolmente ridotto per le ripercussioni della contraffazione di cui erano state oggetto, ma la Corte di Cassazione ritiene prive di pregio tali giustificazioni.

Abuso
dell'abuso

La pronuncia correttamente sussume la fattispecie concreta, ma lascia perplessi sotto un diverso profilo. In motivazione si richiamano i principi in materia di divieto di abuso del diritto, attraverso la mera riproposizione delle massime tratte riguardanti il principio generale antielusivo di elaborazione pretoria: come in altre recenti

¹⁰⁷ Cfr. Cass., sez. trib., 27 febbraio 2013, n. 4901, in *CED Cass.*, non massimata.

pronunce di legittimità ¹⁰⁸, assistiamo anche in questo caso al tentativo di rafforzare le argomentazioni “pro Fisco” attraverso l’utilizzo dello strumento generale antielusivo. Si tratta di una commistione inappropriata – per non dire nefasta per il contribuente – che la Suprema Corte ha già reiteratamente attuato anche in passato ¹⁰⁹: ad esempio, l’onnivoro principio generale antielusivo è stato utilizzato per negare la sussistenza dell’asservimento pertinenziale ai fini ICI ¹¹⁰ oppure per disconoscere l’applicazione dell’aliquota Iva del 4% prevista per l’acquisto della “prima casa” ¹¹¹. A ciò si aggiunga che, in questa occasione, lo strumento di matrice pretoria è utilizzato con riferimento ad una fattispecie anteriore alla sua consacrazione da parte delle Sezioni Unite, quando cioè la sua esistenza non era neppure prevedibile da parte degli operatori economici.

¹⁰⁸ Cass., sez. trib., 7 febbraio 2013, n. 2908, in *CED Cass.*, non massimata; Cass., sez. trib., 27 febbraio 2013, n. 4901, *cit.*.

¹⁰⁹ Vedi *supra*, capitolo 1.

¹¹⁰ Cass., sez. trib., 30 novembre 2009, n. 25127, in *CED Cass.*, Rv. 610459, richiamata anche in materia di IMU nella circolare n. 3 del 2012

¹¹¹ Cass., sez. trib., 28 giugno 2012, n. 10807, in *CED Cass.*, Rv. 623250.

La rilevabilità *ex officio* dell'elusione

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. La giurisprudenza di legittimità: le Sezioni Unite del 2008. – 2.1. Le sentenze nn. 22258 del 2011 e 7393 del 2012. – 3. La codificazione della clausola antielusiva generale. – 4. Considerazioni critiche. – 5. I limiti dei poteri decisorii dell'organo giudicante. – 5.1. Processo tributario e *iura novit curia*. – 5.2. Il potere di rilievo officioso nel processo civile e nel processo amministrativo. – 5.2.1. (Segue) Il potere di rilievo officioso nel processo tributario. – 6. Modalità di esercizio del potere d'ufficio. – 6.1. Il principio del contraddittorio. – 6.1.1. (Segue) Le modalità di attuazione del contraddittorio. – 6.2. Tra profili di diritto e profili di fatto. – 6.3. Gli strumenti di tutela in caso di omessa instaurazione del contraddittorio. – 6.3.1. (Segue) I rimedi straordinari nel rito civile. – 6.3.2. (Segue) I rimedi straordinari nel rito penale. – 6.3.3. (Segue) I rimedi straordinari anche nel rito tributario? – 7. La disapplicazione delle sanzioni per incertezza normativa oggettiva.

1 Premessa

Nella riforma tributaria in atto viene espressamente esclusa la configurabilità in capo al giudice tributario di un potere di rilievo *ex officio* della violazione della clausola antielusiva generale codificata nell'art. 10 *bis*, 1. 27 luglio 2000, n. 212. Alla luce della novella sembrerebbe superato l'indirizzo di segno contrario promosso e sostenuto dalla Corte di Cassazione con riferimento allo strumento antielusivo di matrice pretoria collegato al cosiddetto "abuso del diritto". Ciononostante rimangono attuali le problematiche che tale orientamento ha generato con particolare riferimento ai principi di diritto sulla struttura e sulla funzione del processo tributario e ai loro corollari concernenti l'estensione dei poteri officiosi del giudice tributario.

2 La giurisprudenza di legittimità: le Sezioni Unite del 2008

Nella sentenza n. 30055 del 2008¹ le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno affermato la rilevabilità d'ufficio della violazione del principio generale antielusivo di matrice pretoria.

L'*iter* argomentativo della Suprema Corte può essere così sintetizzato.

Le coordinate
dell'atto
impositivo

In via preliminare, il Collegio ribadisce – condivisibilmente – che i “*poteri di indagine del giudice tributario in ordine al rapporto d'imposta [...] sono necessariamente limitati al riscontro della consistenza della pretesa fatta valere dall'Amministrazione finanziaria con l'atto impositivo, alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in esso enunciati*”.

Qualificare l'Amministrazione finanziaria come “attore in senso sostanziale” e porre a suo carico l'onere di “*provare la fondatezza della pretesa tributaria così come azionata con l'atto impositivo [...] vuol dire riconoscere che l'Erario aziona una specifica pretesa impositiva – e cioè accerta un determinato debito tributario in capo al contribuente e ne richiede il pagamento – e che il processo che nasce dall'impugnativa dell'atto autoritativo è, sì, delimitato nei suoi confini, quanto a petitum e causa petendi, dalla pretesa tributaria, ma solo nel senso che il*

¹ Cass., sez. unite civ., 23 dicembre 2008, n. 30055, in *Rass. trib.*, 2009, 476 ss., con nota di M. CANTILLO, *Profili processuali del divieto di abuso del diritto: brevi note sulla rilevabilità d'ufficio*; cfr. anche Cass., sez. unite civ., 23 dicembre 2008, n. 30057, in *CED Cass.*, Rv. 605906.

fondamento e l'entità di questa non possono avere latitudine diversa da quanto dedotto nell'atto impositivo".

A parere del Collegio, una volta che il contribuente abbia allegato esistenza, validità e opponibilità al Fisco delle operazioni asseritamente elusive, anche tali elementi sono acquisiti al processo.

Gli ultimi due fraseggi dell'argomentazione disegnata dalle Sezioni Unite (*"solo nel senso che [...]"*) avviano una rapida deriva logica: *"se dunque l'oggetto della domanda è la pretesa impositiva e non l'accertamento dell'invalidità o dell'inefficacia di un atto negoziale, e se, al contrario, l'esistenza e l'efficacia del contratto sono dedotti dal contribuente al fine di paralizzare la pretesa dell'amministrazione, ne discende [...] la sicura rilevabilità d'ufficio delle eventuali cause di invalidità o di inopponibilità all'amministrazione del contratto stesso".* *Post hoc, ergo propter hoc.* Se non ci s'inganna, le Sezioni Unite ritengono sussistente un rapporto di causa-effetto tra il criterio di ripartizione dell'*onus probandi* tra Amministrazione finanziaria e contribuente e la sicura configurabilità di un potere officioso in capo al giudice tributario. A conferma della propria tesi il Collegio ricorda che *"sono rilevabili d'ufficio le eccezioni poste a vantaggio dell'amministrazione in una materia, come è quella tributaria, da essa non disponibile"*. Gli unici limiti riconosciuti dal Collegio sono, nella fase di impugnazione, il formarsi del giudicato interno e, nel giudizio di legittimità, la necessità di indagini di fatto.

Come si tenterà di meglio argomentare *infra*, l'esegesi proposta dalle Sezioni Unite collide con la struttura del processo tributario, scardinando i limiti dei poteri decisorii dell'organo giudicante e attribuendo all'intervento giudiziale una valenza correttiva rispetto all'azione

accertativa dell'Amministrazione finanziaria, così come cristallizzata nella motivazione dell'atto impositivo.

In sede di
legittimità

Le Sezioni Unite respingono perentoriamente ogni possibile obiezione circa la configurabilità di siffatto potere in sede di legittimità: *“nessun dubbio può d'altro canto sussistere riguardo alla concreta rilevabilità d'ufficio, in questa sede di legittimità, della inopponibilità del negozio abusivo all'Erario”*. Si soggiunge che *“il carattere elusivo dell'operazione può d'altro canto agevolmente desumersi, senza necessità di alcuna ulteriore indagine di fatto, sulla base della compiuta descrizione che se ne rinviene in atti (in specie nella stessa sentenza impugnata) e, soprattutto, della esplicita valutazione proveniente dallo stesso Legislatore”*.

2.1 Le sentenze nn. 22258 del 2011 e 7393 del 2012

Sentenza n.
22258 del
2011

Tra gli arresti successivi si segnala la sentenza n. 22258 del 2011², nella quale la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione ha rilevato *ex officio* l'omessa considerazione di alcune anomalie negoziali che inducevano a ritenere meramente strumentale al conseguimento di un indebito vantaggio Iva la sequenza contrattuale posta in essere dal contribuente.

La pronuncia è particolarmente interessante perché non si accoglie né il ricorso principale dell'Amministrazione

² Cass., sez. trib., 26 ottobre 2011, n. 22258, in *Corr. trib.*, 2012, 252 ss., con nota di M. BASILAVECCHIA, *Cassazione della sentenza senza esame dei motivi: nuovi impieghi dell'abuso del diritto*.

finanziaria, né quello incidentale del contribuente, la sentenza impugnata essendo annullata senza che sia stato deliberato almeno uno dei motivi d'impugnazione proposti dalle parti: si legge infatti che *“prima ancora di passare all'esame del motivo di impugnazione principale (ed alle correlate eccezioni di inammissibilità proposte dalla parte intimata), motivo che resta assorbito in una con i motivi di impugnazione incidentale, questa Corte ha il dovere – per ragioni di continuità con la propria giurisprudenza in materia [...] – di rilevare le eventuali cause di invalidità o inopponibilità del negozio qui in esame, nei limiti in cui ciò non è precluso dall'eventuale giudicato interno, e per quanto emerge direttamente dagli atti di causa, senza esigenza di nuove indagini di fatto”*.

Il Giudice di legittimità amplia le argomentazioni già enunciate dalle Sezioni Unite nel 2008 affermando che nel processo tributario, pur essendo l'oggetto del giudizio delimitato dalle ragioni su cui si fonda il provvedimento impositivo, il tema della validità ed opponibilità all'Amministrazione finanziaria del negozio deve comunque ritenersi acquisito al *thema decidendum* per il solo effetto delle allegazioni proposte dal contribuente ed in ragione del generale principio di indisponibilità da parte dell'Amministrazione finanziaria della pretesa tributaria.

Da un lato il Collegio ritiene doveroso per il giudice nazionale dare applicazione d'ufficio il diritto europeo in materia di Iva – tributo rilevante nel caso di specie –, dall'altro esclude che il principio generale antielusivo di matrice pretoria possa *“in alcun modo”* ritenersi contrastante con la riserva di legge in materia tributaria ex art. 23 Cost., *“in quanto il riconoscimento di un generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario non si traduce nella imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel*

disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali”.

Sentenza n.
7393 del
2012

La seconda pronuncia che merita essere segnalata è la sentenza n. 7393 del 2012 ³. Il CED della Cassazione ha così massimato l'arresto: *“il principio secondo cui le ragioni poste a base dell'atto impositivo segnano i confini del processo tributario, il cui carattere impugnatorio comporta che l'ufficio finanziario non può porre a base della propria pretesa ragioni diverse da quelle fatte valere con l'atto impugnato, non esclude il potere del giudice di qualificare autonomamente la fattispecie a prescindere dalle allegazioni delle parti in causa, né l'esercizio di poteri istruttori d'ufficio, nei casi previsti dalla legge, non potendo ritenersi che i poteri del giudice tributario siano più limitati di quelli esercitabili in qualunque processo d'impugnazione di atti autoritativi, quale quello amministrativo di legittimità”.*

La rottura degli argini all'interno dei quali il giudice tributario dovrebbe esercitare i propri poteri viene argomentata dal Collegio richiamando il principio *iura novit curia*.

Secondo il Giudice di legittimità, il principio secondo cui le ragioni poste a fondamento dell'atto impositivo segnano i confini del processo tributario *“va coordinato con il potere che ciascun giudice ha – in quanto connaturale all'esercizio stesso della giurisdizione, quand'anche abbia*

³ Cass., sez. trib., 11 maggio 2012, n. 7393, in *Corr. trib.*, 2012, 2368 ss., con nota di F. TUNDO, *Abuso del diritto rilevabile d'ufficio anche se il comportamento rientra nella specifica norma antielusiva*.

ad oggetto il mero riesame di atti – di qualificare autonomamente la fattispecie demandata alla sua cognizione, a prescindere dalle allegazioni delle parti in causa”. La necessità di circoscrivere l’ambito del giudizio entro i confini posti dalle ragioni poste a base dell’atto impositivo “*non impedisce al giudicante di operare una diversa qualificazione giuridica della fattispecie concreta, che abbia dato luogo all’esercizio della pretesa fiscale sottoposta al suo esame*”, né gli preclude “*l’esercizio di poteri cognitori d’ufficio, non potendo ritenersi che i poteri del giudice tributario siano più limitati di quelli esercitabili in qualunque processo di impugnazione di atti, come quello amministrativo di legittimità*”. L’esplicazione officiosa di siffatti poteri di qualificazione e cognitori – ritenuti funzionali allo stesso esercizio della giurisdizione – non può non dispiegarsi anche con riferimento al tema concernente l’opponibilità all’Amministrazione finanziaria del negozio asseritamente elusivo.

L’origine sovranazionale della clausola antielusiva generale – per i tributi armonizzati – e la sua connotazione nel diritto interno anche come principio di diretta derivazione costituzionale – per i tributi non armonizzati, come quello oggetto della controversia *sub iudice* – comportano la sua applicazione *ex officio* da parte del giudice tributario e rendono impossibile il configurarsi di un vizio di extrapetizione *ex art. 112 c.p.c.*.

3 La codificazione della clausola antielusiva generale

In sede di attuazione della delega fiscale contenuta nella l. 11 marzo 2014, n. 23⁴ il Governo ha escluso la configurabilità in capo al giudice tributario di un potere di

⁴ Cfr. *retro*, capitolo 1.

rilievo *ex officio* della violazione della clausola antielusiva generale codificata nell'art. 10 *bis*, l. 27 luglio 2000, n. 212. Il comma 9 del nuovo articolo così statuisce: “*l'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2. Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al comma 3*”.

Se le relazioni governative tacciono sul punto ⁵, la relazione dell'Ufficio Studi della Camera ⁶ non soltanto specifica *expressis verbis* che “*l'abuso del diritto non può essere rilevato d'ufficio da parte del giudice tributario*”, ma sottolinea l'evoluzione in senso garantista della giurisprudenza di legittimità. Richiamate la sentenza delle Sezioni Unite del 2008 e le successive pronunce conformi della Sezione Tributaria, si dà atto di quanto affermato dallo stesso Giudice di legittimità nella sentenza n. 17949 del 2012 ⁷.

Sentenza n.
17949 del
2012

Nell'arresto richiamato, in via preliminare si rileva che la violazione del principio di divieto di abuso del diritto non era stata – neanche implicitamente – allegata dall'Amministrazione finanziaria nell'atto impositivo impugnato e non era entrata a far parte del dibattito processuale. In seconda battuta si osserva che “*la questione non può considerarsi di puro diritto, implicando, come emerge espressamente dalla sentenza*

⁵ Cfr. [relazione illustrativa per l'atto del Governo n. 163](#) e [relazione illustrativa per l'atto del Governo n. 163 bis](#).

⁶ [Relazione dell'Ufficio Studi della Camera](#).

⁷ Cass., sez. trib., 19 ottobre 2012, n. 17949, in *CED Cass.*, non massimata.

impugnata, anche profili fattuali”, nel caso di specie il contribuente avendo indicato le circostanze e le argomentazioni che avrebbe potuto dedurre per contestare la tesi del giudice.

Il Collegio desume la nullità della sentenza *“in virtù del principio secondo il quale l’omessa indicazione alle parti, ad opera del giudice, di una questione di fatto, ovvero mista di fatto e diritto, rilevata d’ufficio, sulla quale si fonda la decisione, comporta la nullità della sentenza (c.d. «della terza via», o «a sorpresa») per violazione del diritto di difesa delle parti, private dell’esercizio del contraddittorio e delle connesse facoltà di modificare domande ed eccezioni, allegare fatti nuovi e formulare richieste istruttorie sulla questione decisiva ai fini della deliberazione, allorché la parte che se ne dolga prospetti in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere qualora il contraddittorio sulla predetta questione fosse stato tempestivamente attivato”*.

4 Considerazioni critiche

La giurisprudenza di legittimità sopra menzionata è assai rilevante per aver affermato la rilevabilità *ex officio* del vizio di violazione del divieto di abuso del diritto, ma anche – e soprattutto – per le enunciazioni di principio concernenti la struttura e funzione del processo tributario. La pericolosità di siffatte statuizioni è stata ripetutamente segnalata dalla dottrina tributaria ⁸, tale approccio

⁸ Per tutti e senza alcuna pretesa di esaustività, sul tema si segnalano le considerazioni svolte da M. BASILAVECCHIA, *Elusione e abuso del diritto: una integrazione possibile*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2008, 741 ss.; M. BEGHIN, *Abuso del diritto: la confusione persiste*, nota a Cass., sez. trib., 4 aprile 2008, n. 8772, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2008, 649 ss.; M. CANTILLO, *Profili processuali del*

traducendosi nell'attribuzione al giudice tributario di poteri sostitutivi dell'azione amministrativa.

Nelle pagine che seguono si tenterà di formulare alcune considerazioni critiche in merito alla soluzione esegetica apprestata dalla giurisprudenza di legittimità e di prospettare l'utilizzo di alcuni strumenti processuali per rimediare ai possibili... abusi dell'abuso.

La rilevanza e l'attualità di tale questione rimangono intatte anche dopo l'attuazione della delega fiscale, giacché essa si ripresenta *mutatis mutandis* con riferimento ad ogni tipologia di rettifica.

divieto di abuso del diritto: brevi note sulla rilevabilità d'ufficio, in *Rass. trib.*, 2009, 481 ss.; A. CONTRINO, *Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamentali giuridici e connotati strutturali*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, 467 e s.; V. FICARI, *Poteri del giudice ed oggetto del processo: autonomia versus regolamentazione?*, in *Rass. trib.*, 2007, 364; R. LUPI, D. STEVANATO, *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva*, nota a Cass., sez. unite civ., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, in *Corr. trib.*, 2009, 403 ss.; E. MARELLO, *Elusione fiscale e abuso del diritto: profili procedurali e processuali*, in *Giur. it.*, 2010, 1731 ss.; G. MARONGIU, *Abuso del diritto vs. irretroattività*, in *Rass. trib.*, 2012, 1151 ss.; M. NUSSI, *Abuso del diritto: profili sostanziali, procedurali-processuali e sanzionatori*, nota a Comm. trib., prov. Milano, sez. VIII, 19 maggio 2009 ed altre, in *Giust. trib.*, 2009, 320 ss.; A. Poddighe, *Abuso del diritto e contraddittorio processuale*, nota a Comm. trib. prov. Pisa, sez. II, 24 giugno 2009, n. 107, in *Rass. trib.*, 2009, 1833 ss.; G. RAGUCCI, *Rilevabilità d'ufficio dell'eccezione di abuso del diritto e difesa del contribuente*, in *Giust. trib.*, 2009, 148 ss.; F. TESAURO, *La rilevabilità d'ufficio della nullità dei contratti elusivi nel processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2006, 3128 ss..

5 I limiti dei poteri decisorii dell'organo giudicante

Il primo passaggio logico concerne l'individuazione dei limiti ai poteri decisorii dell'organo giudicante.

Giudizio
d'impugnazio
ne

Il processo tributario⁹, dal punto di vista dell'azione, è strutturato come un giudizio d'impugnazione per vizi formali o sostanziali, mentre, dal punto di vista della decisione, è rivolto a sollecitare il sindacato giurisdizionale sulla legittimità del provvedimento¹⁰.

Come riconosciuto dalla stessa giurisprudenza di legittimità¹¹, *“da un lato, vengono in rilievo i vizi relativi alla regolarità formale degli atti o del procedimento o, in più generale, inerenti all'osservanza di norme di azione e, dall'altro, il riesame del merito del rapporto [...] avviene in funzione dell'atto impugnato, in quanto il giudice deve*

⁹ Sulla natura costitutiva del processo tributario, E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, IV ed., Utet, Torino, 1962, *passim* ma, in particolare, 106 ss. e 576 ss.; C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Cedam, Padova, 1984, *passim*, ma, in particolare, 505 ss.; F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, Cedam, Padova, 1984, *passim*, ma, in particolare, 62 ss.; ID., *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 11 ss.; ID., *Istituzioni di diritto tributario – Parte generale*, IX ed., Utet, Torino, 2006, 221 ss.

¹⁰ F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, *cit.*, 50; in senso conforme, R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, III ed., Ipsoa, Milano, 2001, 803.

¹¹ Sia con riferimento alla regolamentazione prevista dall'abrogato d.p.r. n. 636 del 1972, come modificato dal d.p.r. 3 novembre 1981, n. 739 (cfr. Cass., sez. I civ., 6 luglio 1999, n. 6954, in *CED Cass.*, Rv. 528301), sia in base alla disciplina dettata dal d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (cfr. Cass., sez. trib., 18 giugno 2003, n. 9754, *ibidem*, Rv. 564393).

direttamente accertare, nei limiti della contestazione, i presupposti materiali e giuridici della pretesa dell'amministrazione assunti a fondamento del provvedimento medesimo": la tutela giurisdizionale "non può che consistere nella invalidazione del provvedimento", non potendo il giudice tributario sostituirsi all'Amministrazione finanziaria nella ricerca dei presupposti del rapporto ¹².

I confini del
giudizio

Tali caratteristiche circoscrivono il giudizio alla pretesa effettivamente avanzata con l'atto impugnato ¹³ alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in esso indicati ma entro i limiti delle contestazioni mosse dal contribuente nel ricorso introduttivo ¹⁴: come nella litografia dell'artista

¹² *Excerpta* da Cass., sez. unite civ., 2 aprile 1986, n. 2246, in *CED Cass.*, Rv. 445400; in senso conforme, Cass., sez. unite civ., 3 marzo 1986, n. 1322, *ibidem*, Rv. 444760, e Cass., sez. unite civ., 3 giugno 1987, n. 4853, in *Giur. it.*, 1988, I, 428 ss., con nota di R. LUPI, *Motivazione e dimostrazione dell'accertamento di valore ai fini delle imposte sui trasferimenti*; in dottrina, cfr. F. TESAURO, *Giustizia tributaria e giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013, 309 ss.

¹³ Così Cass., sez. trib., 22 marzo 2002, n. 4125, in *CED Cass.*, Rv. 553201; in senso conforme Cass., sez. unite civ., 26 ottobre 1988, n. 5783, in *Giust. civ.*, 1989, I, 961 ss., con nota di S. SOTGIU, *Alla ricerca di un "contenuto minimo" nella motivazione degli avvisi di accertamento delle imposte di trasferimento*; Id., 13 luglio 1989, n. 3285, in *CED Cass.*, Rv. 463357; Id., 17 agosto 1990, n. 8351, *ibidem*, Rv. 468889; Id., 4 gennaio 1993, n. 8, *ibidem*, Rv. 480139; nonché, nella Sezione Tributaria, Cass., sez. trib., 26 febbraio 2001, n. 2769, *ibidem*, Rv. 544191; Id., 19 ottobre 2001, n. 12774, *ibidem*, Rv. 549745; Id., 12 maggio 2003, n. 7231, *ibidem*, Rv. 562901; Id., 14 dicembre 2005, n. 27653, *ibidem*, Rv. 27653.

¹⁴ Cass., sez. trib., 7 marzo 2002, n. 3345, in *CED Cass.*, Rv. 552900; Id., 23 dicembre 2005, n. 28680, *ibidem*, Rv. 586222; Id., 17 febbraio 2006, n. 3532, *ibidem*, Rv. 587924; Id., 3 aprile 2006,

olandese M. C. Escher intitolata “[Mani che disegnano](#)” (1948), la materia del contendere è delimitata, da un lato, dalla pretesa tributaria – nel duplice senso che il fondamento e l’entità di questa non possono avere latitudine diversa da quanto cristallizzato nell’atto impositivo – e, dall’altro, dai motivi specifici dedotti nel ricorso introduttivo dal contribuente ¹⁵.

Questa simmetria è stata valorizzata anche dalla Corte Costituzionale quando ha osservato che, come “*i motivi del*

n. 7766, *ibidem*, Rv. 588677; Id., 28 aprile 2006, n. 9999, *ibidem*, Rv. 590003; Id., 12 luglio 2006, n. 15849, *ibidem*, Rv. 592037; Id., 22 settembre 2006, n. 20516, *ibidem*, Rv. 593415; Id., 13 ottobre 2006, n. 22010, *ibidem*, Rv. 593678; Id., 11 maggio 2007, n. 10779, *ibidem*, Rv. 597732; Id., 13 novembre 2008, n. 27065, *ibidem*, Rv. 605583; Id., 19 marzo 2009, n. 6620, *ibidem*, Rv. 607542; Id., 21 aprile 2011, n. 9183, *ibidem*, Rv. 617837; Id., 24 giugno 2011, n. 13934, *ibidem*, Rv. 618474; Id., 22 settembre 2011, n. 19337, *ibidem*, Rv. 619083; Id., 6 ottobre 2011 (ord.), n. 20433, *ibidem*, Rv. 619741.

¹⁵ Nella giurisprudenza di legittimità *ex multis* Cass., sez. I civ., 18 giugno 1998, n. 6065, in *CED Cass.*, Rv. 516568; Cass., sez. trib., 26 marzo 2002, n. 4334, *ibidem*, Rv. 553299; Id., 22 settembre 2006, n. 20516, *ibidem*, Rv. 593415; Id., 3 agosto 2007, n. 17119, *ibidem*, Rv. 600352; Cass., sez. unite civ., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, *cit.*; Cass., sez. trib., 11 maggio 2012, n. 7393, in *CED Cass.*, Rv. 622622; Id., 22 febbraio 2013, n. 4535, in bancadati *DeJure*; Cass., sez. VI civ. – T, 20 maggio 2013, n. 12282, *ibidem*; Cass., sez. trib., 19 marzo 2009, n. 6620, in *CED Cass.*, Rv. 607542; Id., 19 ottobre 2012, n. 17949, in bancadati *DeJure*; Id., 20 febbraio 2013, n. 4145, in *CED Cass.*, Rv. 625103. In dottrina, M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, *cit.*, 69; A. GIOVANNINI, *Riflessioni in margine all’oggetto della domanda nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 35 ss.; R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, *cit.*, 785 e s., 804; F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Giappichelli, Torino, 2009, 80.

ricorso [...] non sono successivamente modificabili – salva, naturalmente, l’integrazione «resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti a opera delle altre parti o per ordine della commissione» (art. 24, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992) –”, così, secondo una “interpretazione costituzionalmente adeguata dei poteri dell’Amministrazione finanziaria”, “deve escludersi che [essa] possa avanzare una pretesa che [...] sia diversamente motivata o fondata su nuovi presupposti”¹⁶.

I confini dei
poteri
decisori ...

Motivazione dell’atto impugnato e motivi del ricorso concorrono nel limitare simmetricamente i *poteri decisori* del giudice tributario, al quale è preclusa qualsiasi funzione supplente e sostitutiva rispetto alle scelte fissate negli atti di accesso al processo. Secondo l’insegnamento di Allorio, “*il limite principale della funzione decisoria nel processo tributario è dato [...] dalla lite considerata nel complesso*”: il giudice “*decide sin dove c’è la lite; oltre quel segno, la sua potestà s’arresta e il suo giudizio non può inoltrarsi*”¹⁷. Entro detti confini la cognizione del giudice investe la legittimità dell’atto in vista del suo

¹⁶ Corte Cost., 16 aprile 2014, n. 98, con la quale è stata dichiarata l’illegittimità dell’art. 17 *bis*, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992, nel testo originario (vale a dire anteriore alla sostituzione dello stesso ad opera dell’art. 1, comma 611, lett. a), n. 1), l. 27 dicembre 2013, n. 147), ove si stabiliva la sanzione dell’inammissibilità del ricorso per la mancata presentazione del reclamo, nonché la rilevabilità d’ufficio di tale inammissibilità in ogni stato e grado del giudizio.

¹⁷: E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., 308 e s.; nella dottrina più recente si vedano G. MARONGIU E ALTRI, *Lezioni di diritto tributario*, IV ed., Giappichelli, Torino, 165; R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, cit., 805 e s., 807; F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., 197.

annullamento ed è esercitata secondo una complessa intelaiatura di poteri e obblighi processuali delle parti e del giudice stesso¹⁸.

... la
motivazione

...

La motivazione del provvedimento, enunciando “*i presupposti in fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione della amministrazione, in relazione alle risultanze dell’istruttoria*”¹⁹, è diretta a garantire il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente²⁰, ponendolo, fin dal momento della notificazione del provvedimento, in condizione di avere adeguata informazione non soltanto delle circostanze di fatto, ma anche del titolo giuridico della pretesa impositiva, così da consentirgli prima di valutare la fondatezza della pretesa e l’opportunità di esperire l’azione giudiziale con pienezza di cognizione e senza inammissibili riduzioni del lasso di tempo a disposizione dovute alla necessità di acquisire i necessari elementi

¹⁸ M. LOGOZZO, *L’Amministrazione finanziaria “non ignora” l’obiettivo incertezza della legge tributaria*, in *Corr. trib.*, 2003, 759 ss.

¹⁹ Così è fraseggiato l’art. 3, comma 1, l. 7 agosto 1990, n. 241 con riferimento al provvedimento amministrativo in generale. In ambito tributario, di analogo tenore sono sia l’art. 7, comma 1, primo periodo, l. n. 212 del 2000, sia le previsioni riguardanti i singoli tributi (per le imposte sui redditi l’art. 42, commi 2 e 3, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, per l’imposta sul valore aggiunto l’art. 56, comma 5, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, per l’imposta di registro l’art. 52, comma 2 *bis*, d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131) e le sanzioni amministrative (art. 16, comma 2, d.lgs. n. 472 del 1997, modificato dall’art. 7, comma 1, d.lgs. 26 gennaio 2001, n. 32).

²⁰ Cass., sez. trib., 30 novembre 2009, n. 25197, in *CED Cass.*, Rv. 610909.

conoscitivi, poi, in caso di scelta per l'impugnazione giudiziale, di contestare efficacemente l'*an* e il *quantum debeat*²¹.

Nell'ambito di un rapporto con il contribuente improntato alla leale collaborazione²², tale funzione inibisce all'Amministrazione finanziaria di modificare la motivazione di un atto unilaterale e autoritativo nel corso del giudizio adducendo ragioni diverse rispetto a quelle enunciate nell'atto impugnato²³.

²¹ Cass., sez. trib., 22 agosto 2002, n. 12394, in *CED Cass.*, Rv. 557029; Id., 12 luglio 2006, n. 15842, *ibidem*, Rv. 591759; Id., 27 novembre 2006, n. 25064, *ibidem*, Rv. 595876; Id., 30 gennaio 2007, n. 1905, *ibidem*, Rv. 597024; Id., 14 maggio 2007, n. 10965, *ibidem*, Rv. 599231; Id., 30 ottobre 2009, n. 23009, *ibidem*, Rv. 610011; Id., 20 settembre 2013, n. 21564, in bancadati *DeJure*.

²² Cass., sez. trib., 6 luglio 2012, n. 11370, in bancadati *DeJure*; Cass., sez. unite civ., 4 settembre 2012, n. 14828, *cit.*

²³ In dottrina, R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, *cit.*, 103; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Giuffr , Milano, 2005, 123. In giurisprudenza, Cass., sez. trib., 29 ottobre 2008, n. 25909, in *CED Cass.*, Rv. 605428; Id., 28 giugno 2012, n. 10806, *ibidem*, Rv. 623225; Id., 4 aprile 2014, n. 7961, in bancadati *DeJure*, ove si afferma che il giudice tributario non   ammesso a mutare la motivazione della pretesa erariale rilevando una presunta natura elusiva delle operazioni imponibili *ex art. 37 bis*, d.p.r. n. 600 del 1973 laddove l'atto impositivo non richiami in motivazione le norme o i principi coerenti con tale doglianza (nel caso di specie, gli avvisi di accertamento erano stati emessi ai sensi degli artt. 39, d.p.r. n. 600 del 1973 e 54, d.p.r. n. 633 del 1972). Anche secondo un indirizzo della giurisprudenza amministrativa (Cons. Stato, sez. IV, 7 maggio 2007, n. 1975, in bancadati *DeJure*; Cons. Stato, sez. VI, 22 maggio 2007, n. 2596, *ibidem*; Cons. Stato, sez. IV, 2 aprile 2008, n. 1498, *ibidem*; Cons. Stato, sez. V, 18 dicembre 2012, n. 6507, in bancadati *Leggi d'Italia*),   inammissibile l'integrazione postuma in sede giudiziale della motivazione dell'atto

Inaccettabile è *a fortiori ratione* il riconoscimento di poteri decisori sostitutivi in capo al giudice tributario²⁴: la funzione impositiva è esercitata in via esclusiva dall'Amministrazione finanziaria, mentre il sindacato giurisdizionale non si svolge in nessun caso mediante sostituzione del provvedimento impugnato – pena la violazione del principio d'imparzialità²⁵ – ma unicamente attraverso la sua eliminazione²⁶, fermo per il primo soggetto il potere di rimozione dell'atto in sede di

amministrativo (cfr. E. MARELLO, *La motivazione contraddittoria come vizio dell'avviso di accertamento*, nota a Cass., sez. trib., 30 novembre 2009, n. 25197, in *Giur. it.*, 2010, 967 ss.).

²⁴ Secondo la giurisprudenza di legittimità (Cass., sez. I civ., 29 marzo 1996, n. 2935, in *GT – Riv. giur. trib.*, 1997, 542 ss., con nota di L. ROVELLI, *I poteri dei giudici e dell'ufficio per la modifica delle modalità di accertamento*; Cass., sez. I civ., 18 giugno 1999, n. 6112, in *CED Cass.*, Rv. 527658; Cass., sez. trib., 22 febbraio 2002, n. 2531, *ibidem*, Rv. 552421; Id., 5 maggio 2010, n. 10812, *ibidem*, Rv. 613284; Id., 25 marzo 2011, n. 6938, in *bancadati DeJure*; Id., 6 luglio 2012, n. 11370, *ibidem*), il giudice tributario deve limitarsi a verificare la legittimità dell'operato dell'ufficio tributario senza operare una diversa qualificazione della fattispecie sottoposta al suo esame, atteso che è precluso al giudicante il potere amministrativo sostanziale spettante all'Amministrazione finanziaria.

²⁵ F. TESAURO, *Il processo tributario nella giurisprudenza costituzionale*, in L. PERRONE e C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, ESI – Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2006, 253; in giurisprudenza, Cass., sez. trib., 29 marzo 2011, n. 7158, in *bancadati DeJure*.

²⁶ Così C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, *cit.*, 421; in tal senso si sono espressi anche M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, *cit.*, 316; R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, *cit.*, 802 e s.

autotutela ²⁷. Come efficacemente affermato da Allorio ²⁸, “questo non è solo, precisamente, un eccedere i limiti della lite, quanto un compiere atto che non è di giudice, ma d’amministratore, sostituendo all’imposizione qual è l’imposizione quale sarebbe dovuta essere. L’imposizione tributaria per la causale a è qualcosa di diverso, anche oggettivamente, dall’imposizione per la causale b; perciò il giudice tributario, quando respinge la domanda d’annullamento dell’imposizione col dire che questa avrebbe potuto riferirsi correttamente e legittimamente a una causale diversa da quella cui si richiamò, non tiene ferma l’imposizione impugnata, ma pone in essere una nuova imposizione”.

... e i motivi

I motivi del ricorso ²⁹ esprimono sotto quali profili il contribuente si duole dell’atto impugnato ³⁰, specificando le ragioni giustificative della domanda di annullamento ³¹ mediante l’indicazione dei precetti normativi che si assumono violati ³² e la descrizione del comportamento

²⁷ *Amplius* C. CALIFANO, *Sostituzione dell’atto impugnato e cessazione della materia del contendere*, in *Rass. trib.*, 2012, 1266 ss.

²⁸ E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., 310 e s..

²⁹ Come già l’art. 15, comma 1, lett. d), d.p.r. n. 636 del 1972, l’art. 18, comma 2, lett. e), d.lgs. n. 546 del 1992 impone l’indicazione dei motivi nel ricorso.

³⁰ R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, cit., 785 e s.

³¹ C. GLENDI, *L’oggetto del processo tributario*, cit., 422; F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., 199.

³² “Anche per le liti su atti sanzionatori si registra uno spettro molto ampio di motivi deducibili, che [...] potranno riguardare: presupposti e condizioni per l’esercizio del potere (ad esempio, mancato rispetto della decadenza e della prescrizione, non difformità dalla risposta ad interpello); struttura formale dell’atto

della Pubblica Amministrazione che si ritiene difforme dal paradigma legale ³³. Nell'ambito di un giudizio di impugnazione a critica vincolata, i motivi di ricorso non possono che coincidere con i vizi dell'atto impugnato ³⁴ e concorrere alla identificazione della domanda quale *causa petendi* ³⁵. Come nitidamente spiega Allorio ³⁶, “*la ragione, per cui si chiede l'annullamento dell'atto d'imposizione tributaria, non è indifferente pel diritto. Non è la stessa cosa se si domandi che venga eliminata un'imposizione di ricchezza mobile per inesistenza o infruttuosità del cespite, o perché l'atto d'imposizione venne formulato dopo che la finanza era decaduta per «prescrizione» dalla potestà d'imporre, o per irregolarità formale dell'imposizione, o infine perché la legge stabilisce, nel caso, l'esenzione dall'imposta. I quattro esempi addotti, corrispondenti ad altrettanti vizi dell'atto d'imposizione, configurano quattro distinti diritti*

*impugnato (sottoscrizione, minimo e massimo edittale, fatti contestati e indicazione della norma violata; irregolarità istruttorie (ad esempio la mancata considerazione di deduzioni offerte dal trasgressore o l'esercizio di poteri istruttori in violazione delle norme che li limitano); merito (ad esempio per dimostrare l'esistenza di scriminanti, come l'obiettiva incertezza sull'applicazione della norma)”: così si è espresso M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., 69.*

³³ Cfr. A. SANDULLI (a cura di), *Diritto processuale amministrativo*, Giuffrè, Milano, 2007, 175 e s.

³⁴ F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., 191 e s., ove si richiama, per il processo amministrativo, A. ROMANO, *La pregiudizialità nel processo amministrativo*, Giuffrè, Milano 1958, 334 e 339 ss.

³⁵ Così F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., 191, nonché ID., *Manuale del processo tributario*, cit., 142.

³⁶ E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., 114 e s..

d'impugnazione, la cui affermazione dà luogo a differenti controversie”.

Come la completa predeterminazione dei motivi di ricorso³⁷ costituisce il necessario *pendant* dell'obbligo di motivazione degli atti impugnabili, allo stesso modo il divieto di allargamento dei primi³⁸ corrisponde a quello di integrazione della seconda, entrambi concorrendo a realizzare una effettiva parità delle parti³⁹: tale equilibrio processuale non può essere alterato dal giudice tributario, al quale non è consentito accogliere la domanda di annullamento per ragioni diverse da quelle che il contribuente abbia prospettato.

Si è autorevolmente espresso in tal senso Allorio⁴⁰. Facendo proprio l'insegnamento del chiaro Autore, la giurisprudenza di legittimità ha affermato che *“nel processo tributario, caratterizzato dalla introduzione della domanda nella forma della impugnazione dell'atto tributario per vizi formali o sostanziali [...], l'indagine [...] non può che essere limitata ai motivi di contestazione dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa dell'Amministrazione, che il contribuente deve*

³⁷ Art. 18, comma 2, lett. e), d.lgs. n. 546 del 1992.

³⁸ I motivi del ricorso introduttivo possono essere integrati esclusivamente nel caso di deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine del giudice *ex art.* 24, comma, 2, d.lgs. n. 546 del 1992.

³⁹ Cfr. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 125. Sulla natura del processo tributario quale “processo di parti”, si vedano C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, cit., 480 e s.; C. MAGNANI, *Il processo tributario: contributo alla dottrina generale*, cit., 103; F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., 197; mentre, per il processo amministrativo, cfr. C. E. GALLO, *Manuale di giustizia amministrativa*, IV ed., Giappichelli, Torino, 2009, 85.

⁴⁰ E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., 310 e s..

*specificamente dedurre nel ricorso introduttivo di primo grado [...], con la conseguenza che [...] il Giudice deve attenersi all'esame di tali motivi e non può ex officio annullare il provvedimento impositivo per vizi di invalidità diversi da quelli dedotti dal contribuente, anche se per ipotesi risultanti dagli stessi elementi acquisiti al giudizio, in quanto tali ulteriori profili di illegittimità dell'atto debbono ritenersi estranei rispetto all'oggetto del thema controversum come definito dalle scelte rimesse al ricorrente [...]"*⁴¹.

⁴¹ *Excerpta* da Cass., sez. trib., 22 settembre 2011, n. 19337, in *CED Cass.*, Rv. 619083; in senso conforme, Id., 11 marzo 2010, n. 5929, *ibidem*, Rv. 612160; Id., 5 dicembre 2012, n. 21779, *ibidem*, Rv. 624265.

Analoga posizione è stata espressa in materia di opposizione avverso l'ingiunzione di pagamento di una somma di denaro a titolo di sanzione amministrativa *ex artt.* 22 ss., l. 24 novembre 1981 n. 689: secondo la giurisprudenza di legittimità (Cass., sez. unite civ., 19 aprile 1990, n. 3271, in *CED Cass.*, Rv. 466731; in senso conforme, Cass., sez. III, 12 agosto 2000, n. 10796, *ibidem*, Rv. 539575; Cass., sez. lav., 22 febbraio 2001, n. 2582, *ibidem*, Rv. 544048; Cass., sez. I civ., 28 maggio 2002, n. 7790, *ibidem*, Rv. 554740; Id., 27 agosto 2003, n. 12544, *ibidem*, Rv. 566298; Id., 21 luglio 2005, n. 15333, *ibidem*, Rv. 582976; Cass., sez. II civ., 11 gennaio 2006, n. 217, *ibidem*, Rv. 585920; Cass., sez. lav., 15 maggio 2008, n. 12321, *ibidem*, Rv. 603211; Cass., sez. II civ., 18 gennaio 2010, n. 656, *ibidem*, Rv. 611248; Cass., sez. lav., 5 agosto 2010, n. 18288, *ibidem*, Rv. 614484; cfr. A. SANDULLI (a cura di), *Diritto processuale amministrativo*, *cit.*, 175 e s.), l'oggetto del giudizio è delimitato, per l'opponente, dalla *causa petendi* fatta valere con l'opposizione stessa, e, per la Pubblica Amministrazione, dal divieto di dedurre motivi o circostanze diverse da quelle enunciate con la ingiunzione a sostegno di detta pretesa. Ne consegue che il giudice, salve le ipotesi d'inesistenza, non ha il potere di rilevare d'ufficio ragioni di illegittimità del provvedimento opposto o del procedimento che l'ha preceduto.

5.1 Processo tributario e *iura novit curia*

A tutta prima i principi generali sopra enunciati sulla struttura del processo tributario porterebbero a escludere la rilevabilità *ex officio* del vizio di violazione del divieto di abuso del diritto.

Tali limiti non possono essere superati alla luce del principio *iura novit curia*.

*Iura novit
curia*

In ambito processualcivilistico si suole dire che, mentre l'oggetto del giudizio è circoscritto dalle parti rispetto ad allegazione e prova del fatto secondo il brocardo *iudex iuxta alligata et probata iudicare debet*, la cognizione del giudice è indifferente per quanto concerne il diritto in forza di quanto enunciato dall'art. 113, comma 1, c.p.c. in armonia con l'art. 101, comma 2, Cost.⁴²: il giudicante è pertanto libero di assegnare una diversa qualificazione giuridica ai fatti e ai rapporti dedotti in lite nonché all'azione esercitata in causa, ricercando le norme giuridiche applicabili alla concreta fattispecie sottoposta al suo esame e ponendo a fondamento della sua decisione principi di diritto diversi da quelli erroneamente richiamati

⁴² L'identificazione del fondamento positivo nell'art. 113, comma 1, c.p.c. è sostenuta da G. A. MICHELI, *Iura novit curia*, in *Riv. dir. proc.*, 1961, 576, e da E. T. LIEBMAN, *Manuale di diritto processuale civile. Principi*, V ed., Milano, Giuffrè, 1992, 329, mentre V. ANDRIOLI, *Lezioni di diritto processuale civile*, II ed., Iovene, Napoli, 1961, vol. I, 244 e s., ritiene che il principio *iura novit curia* riceva copertura dall'art. 101, comma 2, Cost.; *contra* S. SATTA, *Iura novit curia*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1955, 381, e E. GRASSO, *Dei poteri del giudice*, in E. ALLORIO (diretto da), *Commentario del codice di procedura civile*, vol. I, tomo 2, Torino, Utet, 1973, 1262.

dalle parti ⁴³, senza che ciò muti l'oggetto del processo ⁴⁴ e senza che si configuri un vizio di ultrapetizione ⁴⁵.

Un'eccezione
per il
processo
tributario

Il principio *iura novit curia* non sembra invece poter operare nel processo tributario ⁴⁶.

Poiché il sindacato giurisdizionale non interviene per dirimere controversie tra soggetti privati in posizione di parità, ma è finalizzato alla verifica di corrispondenza tra le modalità di concreto esercizio dei poteri autoritativi e il

⁴³ Cass., sez. III civ., 25 giugno 2003, n. 10009, in *CED Cass.*, Rv. 564508; Cass., sez. lav., 24 luglio 2012, n. 12943, *ibidem*, Rv. 12943.

⁴⁴ C. MANDRIOLI, *Diritto processuale civile. I – Nozioni introduttive e disposizioni generali*, XX ed., Giappichelli, Torino, 2009, 170 e s.

⁴⁵ Cass., sez. lav., 20 maggio 1986, n. 3350, in *CED Cass.*, Rv. 446312; Cass., sez. II civ., 9 giugno 1987, n. 5040, *ibidem*, Rv. 453642; Cass., sez. I civ., 2 febbraio 1995, n. 1222, *ibidem*, Rv. 490206; Cass., sez. II civ., 31 marzo 2006, n. 7620, *ibidem*, Rv. 589275.

⁴⁶ Cfr. G. FRANSONI, *Preclusioni processuali, rilevanza d'ufficio e giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013, 449 ss.; *contra* A. GIOVANNINI, *Il divieto d'abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento*, in *Rass. trib.*, 2010, 982 ss. Quanto ai motivi di ricorso nel processo amministrativo, C. E. GALLO, *Manuale di giustizia amministrativa, cit.*, 137 e s., ritiene "sufficiente l'individuazione dei principi di diritto non accompagnata dalla esatta indicazione delle disposizioni legislative, quando la censura prospettata ne consenta l'agevole identificazione: in questo caso si fa applicazione del principio *iura novit curia*, in forza del quale il giudice è tenuto a ricostruire autonomamente il quadro normativo in relazione al quale egli è chiamato a valutare la fondatezza della domanda".

paradigma legale che li disciplina, le ragioni giuridiche cristallizzate nella motivazione dell'atto impugnato e nei motivi di ricorso concorrono nel delineare la lite tributaria e, con essa, i limiti della funzione decisoria: il riconoscimento di un siffatto potere in capo al giudice tributario si risolverebbe, nel primo caso, nella sanatoria giudiziale del vizio di motivazione del provvedimento⁴⁷ e, nel secondo caso, nella pronuncia di una sentenza inficiata

⁴⁷ La dottrina si è espressa in senso critico a proposito della configurabilità di un potere di modificazione della ragione giuridica del provvedimento tributario: A. FEDELE, *Assetti negoziali e forme d'impresa tra opponibilità, simulazione e riqualificazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 1123 ss.; G. GAFFURI, *Aspetti critici della motivazione relativa agli atti d'imposizione e l'esecutività degli avvisi di accertamento*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 598; F. TESAURO, *La motivazione degli atti d'accertamento antielusivi ed i suoi riflessi processuali*, in *Corr. trib.*, 2009, 3634 ss.; ID., *Elusione fiscale. Introduzione*, in *Giur. it.*, 2010, 1724; ID., *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, 705, secondo il quale il principio *iura novit curia* "non ha nulla a che vedere con [i] poteri di rilievo d'ufficio, ma significa soltanto che le norme non sono un tema di prova, perché il giudice le conosce; non vuol dire che le applica d'ufficio, oltre i limiti dell'art. 112 c.p.c.". Al contrario, la giurisprudenza di legittimità ha talora ammesso la configurabilità del potere del giudice di qualificare autonomamente la fattispecie posta a fondamento della pretesa fiscale (oltre alle pronunce in tema di abuso del diritto citate *infra*, si vedano Cass., sez. trib., 9 ottobre 2009, n. 21446, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 91 ss., con nota di A. SALVATI, *Potere sostitutivo del giudice e divieto di decisioni a sorpresa*; in senso conforme, Cass., sez. trib., 6 marzo 2002, n. 3257, in *CED Cass.*, Rv. 553397; Id., 31 marzo 2009, n. 8239, in *bancadati DeJure*; Id., 10 dicembre 2009, n. 28968, in *CED Cass.*, Rv. 605824; Id., 30 giugno 2006, n. 15134, *ibidem*, Rv. 591294; Id., 13 agosto 2010, n. 18702, in *bancadati DeJure*; Id., 13 luglio 2012, n. 11935, in *CED Cass.*, Rv. 623322).

da un vizio di ultrapetizione per violazione del principio della “corrispondenza fra chiesto e pronunciato”, corollario del principio della domanda cristallizzato nell’art. 112 c.p.c.⁴⁸.

Anche se qui si nega che il principio *iura novit curia* possa operare nel processo tributario, bisogna osservare che l’opposta opinione non muterebbe le modalità di esercizio del potere officioso: secondo la consolidata giurisprudenza di legittimità⁴⁹, qualora il giudice ritenga di dover

⁴⁸ Così G. FRANSONI, *Preclusioni processuali, rilevanza d’ufficio e giusto processo*, cit., 449 ss.; M. LOGOZZO, *L’ignoranza della legge tributaria*, cit., 204. Corollario del principio in parola è la coincidenza tra lessico e morfologia di avvocati e giudici, come narra F. RABELAIS nell’episodio di *Pantagruel* in cui l’eroe eponimo, assunte le vesti di giudice in una controversia “fieramente oscura e difficile” (libro II, capitoli X – XIII), pronuncia sentenza riproducendo le argomentazioni prive di senso delle parti (cfr. B. C. CAVALLONE, “*Comme vous aultres, Messieurs*” (*François Rabelais, teorico del processo e del giudizio*), in *Riv. dir. proc.*, 2008, 433 ss.).

⁴⁹ Cass., sez. III civ., 23 ottobre 1989, n. 4290, in *CED Cass.*, Rv. 463915, ove si precisa che il principio della corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato non osta alla attribuzione all’attore del bene della vita reclamato per ragioni giuridiche diverse da quelle dallo stesso prospettate, ancorché evincibili dalle difese del convenuto. Vengono interpretate in tal senso anche Cass., sez. I civ., 21 novembre 2001, n. 14637, in *Giur. it.*, 2002, 1363 ss., con nota di S. CHIARLONI, *La sentenza “della terza via” in Cassazione: un altro caso di formalismo delle garanzie?*, e in *Giust. civ.*, 2002, I, 1611 ss., con nota di F. P. LUISO, *Questione rilevata di ufficio e contraddittorio: una sentenza “rivoluzionaria”?* (nella specie, la Suprema Corte ha cassato con rinvio la sentenza che aveva deciso di un’opposizione a ordinanza-ingiunzione facendo perno sulla questione della sussistenza in astratto del potere sanzionatorio, non sollevata dalle parti né a queste sottoposta dal giudice) e Cass., sez. unite civ., 25 luglio 2002, n. 10955, in *CED Cass.*, Rv. 556223,

decidere la controversia sulla base di una norma diversa da quella invocata dalle parti, egli ha l'obbligo di provocare il contraddittorio sul punto in ossequio al dovere di collaborazione⁵⁰.

5.2 Il potere di rilievo officioso nel processo civile e nel processo amministrativo

Trattando di poteri officiosi dell'organo giudicante, pare opportuno richiamare una icastica affermazione di Calamandrei: *“una giurisdizione esercitata d'ufficio ripugnerebbe, per una ragione psicologica prima che giuridica, al concetto che modernamente ci siamo fatti della funzione del giudice, il quale, per conservarsi imparziale, deve attendere d'essere richiesto e limitarsi a rendere giustizia a chi la domanda [...]. Fino a quando la giustizia sarà resa da uomini, l'onnipotenza dello Stato non potrà distruggere la necessità logica e psicologica [...] di affidare a due diversi organi quelle due attività complementari ma ben distinte, e tali da non poter essere confuse senza ridurre la giustizia a un puerile soliloquio, che sono rispettivamente la funzione di chiedere e quella di rispondere, di proporre un problema e di risolverlo, di denunciare un torto e di ripararlo”*⁵¹.

ove è stato riconosciuto in capo al giudice il potere officioso di applicazione – previa attivazione del contraddittorio sulla relativa questione – di una norma di previsione di un termine prescrizione diverso rispetto a quello indicato dalle parti

⁵⁰ Cfr. S. CHIARLONI, *Questioni rilevabili d'ufficio, diritto di difesa e “formalismo delle garanzie”*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1987, 569 ss.

⁵¹ Così P. CALAMANDREI, *Istituzioni di diritto processuale civile secondo il nuovo codice*, Cedam, Padova, 1943, II ed., 102, come riportato da A. PROTO PISANI, *Art. 99*, in E. ALLORIO (diretto da), *Commentario del codice di procedura civile, cit.*, 1051 e s. II

Bisogna tuttavia rilevare che le norme che consentono al giudice di porre rimedio a negligenze delle parti, conferendogli un potere-dovere suppletivo, sono tutt'altro che rare nel diritto processuale e trovano fondamento costituzionale proprio nel principio di uguaglianza tutte le volte in cui la disparità di trattamento abbia una ragionevole giustificazione in esigenze di funzionale e corretta amministrazione della giustizia⁵².

Se da un lato è vero che il principio di imparzialità, intervenendo nel rapporto tra giurisdizione e decisione, argina il rischio – anche soltanto astratto – di una impropria assunzione da parte del giudice di poteri processuali dei litiganti tale da trasformarlo in una sorta di alleato dell'uno o dell'altro, dall'altro esso deve essere interpretato elasticamente quando sia necessario riequilibrare i poteri processuali delle parti adeguandoli ai loro diversi ruoli.

A ciò si aggiunga che l'esercizio di poteri d'ufficio non è di per sé indice di parzialità del giudice: che tale condotta possa giovare alla parte che sia rimasta inerte è infatti soltanto una delle sue conseguenze naturali, dovendo essere sempre consentito a controparte di esercitare il

principio della domanda è valorizzato non soltanto come espressione dell'imparzialità del giudice (cfr. altresì E. T. LIEBMAN, *Fondamento del principio dispositivo*, in *Riv. dir. proc.*, 1960, 561 ss., riprodotto in ID., *Problemi del processo civile*, Morano, Napoli, 1962, 11 ss.), ma anche quale essenza stessa della giurisdizione (F. CARNELUTTI, *Teoria generale del diritto*, III ed., Foro Italiano, Roma, 1951, 58 ss.).

⁵² Cfr. Corte Cost., 3 giugno 1992, n. 241; Cass., sez. unite pen., 21 novembre 1992, n. 11227, in *CED Cass.*, Rv. 191606; Corte Cost., 26 marzo 1993, n. 111; Id., 26 giugno 2009, n. 184.

proprio diritto di difesa attraverso adeguati strumenti di reazione, che le consentano cioè di contrastare efficacemente i potenziali effetti pregiudizievoli⁵³.

È di tutta evidenza che dietro l'impulso costante della giurisprudenza i modelli processuali si evolvono inesorabilmente verso forme di tutela sempre più intensa⁵⁴. Due esempi di tale tendenza possono essere tratti l'uno dal sistema civile, l'altro da quello amministrativo.

Processo
civile

Nella cornice dell'art. 2907, comma 1, c.c. – in forza del quale “*alla tutela giurisdizionale dei diritti provvede l'autorità giudiziaria su domanda di parte e quando la legge lo dispone, anche [...] d'ufficio*” – s'inscrive⁵⁵ il potere-dovere del giudice ordinario di rilevare d'ufficio sia la nullità del contratto in generale *ex art. 1421 c.c.*⁵⁶ sia la

⁵³ Cfr. Corte Cost., 26 febbraio 2010, n. 73.

⁵⁴ Cfr. P. STELLA RICHTER, *Dopo il Codice del Processo Amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 2012, 876 ss.

⁵⁵ N. IRTI, *Risoluzione di contratto nullo?*, nota a Cass., sez. I civ., 18 aprile 1970, n. 1127, in *Foro pad.*, 1971, I, 742 ss.

⁵⁶ Nella giurisprudenza di legittimità, Cass., sez. unite civ., 4 settembre 2012, n. 14828, in *NGCC*, 2013, I, 28 ss., con nota di C. SCOGNAMIGLIO, *Il giudice e le nullità: punti fermi e problemi aperti nella giurisprudenza della Corte di Cassazione*; in senso conforme, Cass., sez. II civ., 9 giugno 2008, n. 15194, in *CED Cass.*, Rv. 603862; Id., 10 agosto 2009, n. 18191, *ibidem*, Rv. 609134; Cass., sez. III civ., 27 aprile 2010, n. 10062, *ibidem*, Rv. 612587; Id., 23 agosto 2011, n. 17495, *ibidem*, Rv. 619075; Cass., sez. lav., 4 aprile 2013, n. 8172, *ibidem*, Rv. 626404; Cass., sez. III civ., 12 aprile 2013, n. 8936, *ibidem*, Rv. 626018. In dottrina, sui rapporti tra domanda di risoluzione e rilievo officioso della nullità si vedano i contributi di C. CONSOLO, *Nullità del contratto, suo rilievo totale o parziale e poteri del giudice*, in AA.VV., *Disponibilità della tutela giurisdizionale (cinquant'anni dopo)*, Giuffrè, Milano, 2011, 7 ss.; E. GRASSO, *La pronuncia d'ufficio*,

nullità delle clausole vessatorie nei contratti con i consumatori *ex art. 36, comma 3, d.lgs. 6 settembre 2005, n. 206* (il cosiddetto “Codice del consumo”) ⁵⁷, diretto non soltanto alla protezione del contraente inerte, poiché, svolgendo un ruolo di supplenza, riequilibra la posizione di inferiorità in cui egli verta, ma anche al perseguimento di finalità di interesse generale, perché consente di sanzionare il disvalore di un assetto negoziale illegittimo anche nel caso in cui rimanga inattiva la parte interessata a far valere il vizio.

Processo
amministrativ
o

Per quanto concerne invece il processo amministrativo, il potere di declaratoria *ex officio* della nullità del provvedimento, dapprima enucleato dai principi generali nelle controversie il cui oggetto erano la validità e

vol. I, Giuffré, Milano, 1967, *passim*; N. IRTI, *Risoluzione di contratto nullo?*, *cit.*, 736 ss.

⁵⁷ Come ricorda L. VALLE, *La nullità delle clausole vessatorie: le pronunce della Corte di giustizia dell’Unione europea e il confronto con le altre nullità di protezione*, in *Contratto e impresa*, 2011, 1373 ss., il rilievo d’ufficio rappresenta il profilo della disciplina del rimedio contro le clausole vessatorie sul quale si è concentrata maggiormente l’attenzione della Corte di Giustizia dell’Unione Europea (cfr. Corte di Giustizia UE (Quarta Sezione), 4 giugno 2009, *Pannon GSM Zrt*, causa C-243/08; Corte di Giustizia UE (Prima Sezione), 6 ottobre 2009, *Asturcom Telecomunicaciones SL*, causa C-40/08; Corte di Giustizia UE (Grande Sezione), 9 novembre 2010, *VB Pénzügyi Lízing Zrt*, causa C-137/2008; Corte di Giustizia UE (Prima Sezione), 14 giugno 2012, *Banco Español de Crédito SA*, causa C-618/10; Id., 21 febbraio 2013, *Banif Plus Bank Zrt*, causa C-472/11), non essendo questo un elemento di disciplina previsto espressamente dagli artt. 6 e 7 della direttiva 93/13/CEE e mancando nella disciplina di recepimento di più di un ordinamento nazionale.

l'esecutività di atti ⁵⁸ lesivi principalmente di interessi pubblici ⁵⁹, è stato codificato nell'art. 31, comma 4, c.p.a. e declinato dalla giurisprudenza secondo una lettura talora minimale (il giudice può procedere di ufficio solo se tale declaratoria risulta funzionale all'accoglimento o al rigetto della domanda di annullamento dell'atto impugnato ⁶⁰), talaltra massimale (il rilievo d'ufficio, dando corpo ad una parentesi di giurisdizione oggettiva espressamente prevista dalla legge, costituisce un potere-dovere del giudice, vale a dire una potestà il cui esercizio è sempre obbligatorio come corollario del suo ruolo di imparziale garante dell'esatta applicazione delle regole processuali ⁶¹).

5.2.1 (Segue) Il potere di rilievo officioso nel processo tributario

“La valutazione fondata sul diritto si pratica, nel ragionare umano, solo quando si è su una base di parità, mentre, se vi è disparità di forze, i più forti esigono quanto è possibile e i più deboli approvano”: così gli Ateniesi si rivolgevano ai Melii secondo il racconto di Tucidide ⁶². Il diritto del più forte oggi non trova spazio nell'ordinamento processuale tributario.

⁵⁸ Consiglio di Stato, sez. VI, 20 gennaio 2009, n. 265, in bancadati *DeJure*.

⁵⁹ Consiglio di Stato, ad. plen., 29 febbraio 1992, n. 2, in bancadati *DeJure*.

⁶⁰ Consiglio di Stato, sez. IV, 28 ottobre 2011, n. 5799, in bancadati *DeJure*.

⁶¹ Consiglio giust. amm. Sicilia, sez. giurisd., 27 luglio 2012, n. 721, in bancadati *DeJure*.

⁶² TUCIDIDE, *La guerra del Peloponneso*, libro V, capitolo 3, § 89, trad. it. a cura di L. CANFORA, Torino, Einaudi, 1996, 755.

Le riflessioni stimulate dalle parole di Calamandrei ⁶³ assumono un significato ancor più pregnante per la nostra materia: il processo tributario è infatti “*destinato alla definizione e alla realizzazione d’un rapporto di diritto pubblico, quale il rapporto d’imposta*” e “*di codesta funzione eminentemente pubblicistica reca le tracce nella struttura, evidentemente pubblicistica anch’essa*” ⁶⁴.

Da ciò consegue che le problematiche che tale peculiare fisionomia genera necessitano soluzioni che talvolta si discostano da quelle proprie del diritto processuale comune ⁶⁵ e costituiscono ragionevoli alterazioni del modello impugnatorio: le strettoie processuali possono cedere alla forza espansiva dei poteri officiosi del giudice in maniera tale da riequilibrare la posizione di forza dell’Amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente – manifestata attraverso l’esecutorietà del provvedimento amministrativo – tutte le volte in cui essa non è giustificata.

A questa logica rispondono alcune regole processuali concernenti non soltanto il potere di disapplicazione di regolamenti o atti generali illegittimi *ex art. 7, comma 5, d.lgs. n. 546 del 1992* ⁶⁶ o il principio del *favor rei ex art.*

⁶³ P. CALAMANDREI, *Istituzioni di diritto processuale civile secondo il nuovo codice, cit.*, 1051 e s.

⁶⁴ E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario, cit.*, 5 e s.

⁶⁵ E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario, cit.*, 45 ss.

⁶⁶ Si veda anche la giurisprudenza di legittimità secondo cui il potere del giudice tributario di non applicare un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione se lo ritiene illegittimo *ex art. 7, comma 5, d.lgs. n. 546 del 1992* può essere esercitato anche d’ufficio perché è espressione di un principio generale dell’ordinamento (cristallizzato nell’art. 5, l. 20 marzo 1865, n. 2248, allegato E, a mente del quale “*le autorità giudiziarie applicheranno gli atti amministrativi ed i regolamenti generali e*

3, comma 3, d.lgs. n. 472 del 1997 ⁶⁷, ma anche l'incertezza normativa oggettiva: l'art. 39 *bis*, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636 prima, poi l'art. 8, d.lgs. n. 546 del 1992 ⁶⁸ hanno consentito al giudice tributario di rilevare *ex*

locali in quanto siano conformi alle leggi") dettato per tutelare l'interesse di rilevanza pubblicistica all'applicazione in giudizio di tali atti soltanto se legittimi (Cass., sez. trib., 10 giugno 2008, n. 15285, in *CED Cass.*, Rv. 603588; Id., 13 giugno 2012, n. 9631, *ibidem*, Rv. 622999).

⁶⁷ Secondo la giurisprudenza di legittimità, il principio del *favor rei*, cristallizzato nell'art. 3, comma 3, d.lgs., n. 472 del 1997, è applicabile anche d'ufficio ed in ogni stato e grado del giudizio, a condizione che via sia un procedimento ancora in corso e che il provvedimento impugnato non sia definitivo, perché "*natura e scopo, squisitamente pubblicistici, del principio del favor rei [...] non possono non prevalere, a pena della sua vanificazione, sul principio dispositivo del processo civile e, quindi, sulla specifica regola che subordina l'esercizio della funzione giurisdizionale di legittimità alla proposizione dei motivi per i quali si chiede la cassazione della sentenza impugnata*" (excerpta da Cass., sez. trib., 27 marzo 2001, n. 4408, in *CED Cass.*, Rv. 545205; in senso conforme, Cass., sez. I civ., 24 novembre 1999, n. 13046, *ibidem*, Rv. 531460; Cass., sez. trib., 12 febbraio 2001, n. 1945, *ibidem*, Rv. 543787; Id., 27 marzo 2001, n. 4408, *ibidem*, Rv. 545205; Id., 22 ottobre 2001, n. 12865, *ibidem*, Rv. 549779; Id., 19 luglio 2002, n. 10599, *ibidem*, Rv. 556010; Id., 27 luglio 2005, n. 15772, *ibidem*, Rv. 583261; Id., 30 agosto 2006, n. 18775, *ibidem*, Rv. 593703; Id., 14 marzo 2007, n. 5959, *ibidem*, Rv. 597036; Id., 28 maggio 2007, n. 12434, *ibidem*, Rv. 600107; Id., 18 gennaio 2008, n. 1055, *ibidem*, Rv. 601553; Id., 31 marzo 2008, n. 8243, *ibidem*, Rv. 602524; Id., 9 aprile 2008, n. 9217, in bancadati *DeJure*; Id., 24 aprile 2009, n. 9779, in *CED Cass.*, Rv. 607997; Id., 22 luglio 2009, n. 17069, *ibidem*, Rv. 609108; Id., 24 gennaio 2013, n. 1656, *ibidem*, non massimata).

⁶⁸ Per una sintetica ricostruzione dell'evoluzione del quadro normativo, sia consentito rinviare a L. R. CORRADO, *Note in tema di incertezza normativa oggettiva e ignoranza inevitabile*, nota a

officio il vizio di omessa disapplicazione delle sanzioni amministrative in presenza di incertezza normativa oggettiva, senza subordinare l'esercizio di tale potere ad alcuna sollecitazione di parte ⁶⁹. A differenza di quanto ritengono i detrattori di tale disciplina processuale ⁷⁰, l'art. 8, d.lgs. n. 546 del 1992 non è un'incrostazione legislativa reiterata acriticamente per decenni con un atteggiamento di ossequiosa riverenza ⁷¹, ma, ponendosi in linea di stretta continuità con la legislazione che l'ha preceduto, ne costituisce il precipitato.

Dalla esemplificazione che precede si evince che l'ordinamento conferisce al giudice tributario il potere officioso *de quo* in ipotesi in cui esso può operare a favore

Cass., sez. trib., 23 marzo 2012, n. 4685, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 201 ss., 196 ss.

⁶⁹ M. LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria*, cit., 204 e s.

⁷⁰ Le critiche paiono invece fondate per quanto concerne le norme di carattere sostanziale contenute negli artt. 6, comma 2, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 e 10, comma 3, l. 27 luglio 2000, n. 212 (*amplius* L. R. CORRADO, *Note in tema di incertezza normativa oggettiva e ignoranza inevitabile*, cit., 203 ss.). Analoghe valutazioni sono state espresse con riferimento all'art. 15, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74: per tutti si veda E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, II ed., Zanichelli, Bologna, 2012, 52, secondo cui “*la scelta di uniformare il diritto tributario penale al diritto penale comune avrebbe dovuto escludere la necessità di una disposizione normativa volta a regolare gli effetti dell'errore di diritto, ma evidentemente la forza della consuetudine nel considerare «singolare e/o speciale» il settore del diritto tributario ha forzato la mano al Legislatore ed ha prodotto la norma de qua. È indubbio, però, che la comune logica penalistica avrebbe attribuito ex se rilevanza all'errore di diritto*”.

⁷¹ Cfr. l'ampia digressione storica enunciata in Corte Cost., 14 giugno 1973, n. 91 per argomentare la declaratoria d'illegittimità costituzionale dell'art. 781 c.c. per violazione del principio di uguaglianza ex art. 3 Cost.

del contribuente, vale a dire la parte considerata strutturalmente più debole nell'ambito di un rapporto di diritto pubblico. È quindi evidente che la fattispecie oggetto di disamina in questo capitolo non rientra in tale novero.

6 Modalità di esercizio del potere d'ufficio

Nonostante le critiche mosse dalla dottrina anche sulla base delle argomentazioni logico-giuridiche sopra illustrate, la Corte di Cassazione ha mantenuto fermi i principi di diritto enunciati dalle Sezioni Unite nel 2008. Alla luce di tale scelta è necessario acclarare attraverso quali modalità esso debba essere esercitato dal giudice tributario, verificando se esistano garanzie processuali che consentano al contribuente di attenuare gli effetti distorsivi di tale consolidato orientamento.

Sentenza n.
17949 del
2012

Con riferimento a tale problematica viene in rilievo la già menzionata sentenza n. 17949 del 2012⁷², con la quale la Suprema Corte ha censurato il Giudice d'appello che aveva contestato al contribuente la natura abusiva dell'operazione, annullandone la sentenza per non aver attivato il contraddittorio delle parti. Nell'arresto richiamato, in via preliminare si rileva che la questione relativa alla violazione del principio di divieto di abuso del diritto *“non può considerarsi di puro diritto, implicando, come emerge espressamente dalla sentenza impugnata, anche profili fattuali”*, nel caso di specie il contribuente avendo indicato le circostanze e le argomentazioni che

⁷² Cass., sez. trib., 19 ottobre 2012, n. 17949, in *CED Cass.*, non massimata.

avrebbe potuto dedurre per contestare la tesi del giudice. Il Collegio desume la nullità della sentenza *“in virtù del principio secondo il quale l’omessa indicazione alle parti, ad opera del giudice, di una questione di fatto, ovvero mista di fatto e diritto, rilevata d’ufficio, sulla quale si fonda la decisione, comporta la nullità della sentenza (c.d. «della terza via», o «a sorpresa») per violazione del diritto di difesa delle parti, private dell’esercizio del contraddittorio e delle connesse facoltà di modificare domande ed eccezioni, allegare fatti nuovi e formulare richieste istruttorie sulla questione decisiva ai fini della deliberazione, allorché la parte che se ne dolga prospetti in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere qualora il contraddittorio sulla predetta questione fosse stato tempestivamente attivato”*.

6.1 Il principio del contraddittorio

La rilevazione d’ufficio del vizio di violazione del divieto di abuso del diritto costituisce premessa per una sentenza di “terza via”, vale a dire perché il giudice decida la controversia secondo una prospettazione diversa da quelle prevedibili dalle parti sulla base delle proprie difese: ne consegue che dovrà essere garantito il formarsi del contraddittorio ⁷³ ex artt. 101, comma 2 ⁷⁴, e 384, comma 3, c.p.c. ⁷⁵.

⁷³ Per un primo orientamento nella sconfinata letteratura processualcivilistica sul principio del contraddittorio si vedano V. ANDRIOLI, *Commento al codice di procedura civile*, vol. IV, Jovene, Napoli, 1964, 83 ss.; A. ATTARDI, *Le nuove disposizioni sul processo civile*, Cedam, Padova, 1991, *passim*; F. BENVENUTI, voce *Contraddittorio (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, IX, Milano, 1961, 738 ss.; E. BETTI, *Diritto processuale civile italiano*, Società Editrice del Foro Italiano, Roma, 1936, 88 ss.; P. CALAMANDREI,

Istituzioni di diritto processuale civile secondo il nuovo codice, Cedam, Padova, 1941, 184 ss.; F. CARNELUTTI, *Diritto e processo*, Morano, Editore, Napoli, 1958, 100 ss.; V. COLESANTI, *Principio del contraddittorio e procedimenti speciali*, in *Riv. dir. proc.*, 1974, 577 ss.; L. P. COMOGLIO, *Principi costituzionale e processo di esecuzione*, in *Riv. dir. proc.*, 1994, 450 ss.; ID., *La garanzia costituzionale dell'azione e il processo civile*, Cedam, Padova, 1970, 17 ss.; C. CONSOLO, F. P. LUISO, B. SASSANI, *La riforma del processo civile*, vol. I, Giuffr , Milano, 1991, *passim*; V. DENTI, *Intorno ai concetti generali del processo di esecuzione*, in *Riv. dir. proc.*, 1955, 125 ss.; E. FAZZALARI, *Istituzioni di diritto processuale civile*, VI ed., Cedam, Padova, 1992, 85 ss.; ID., voce *Procedimento (Teoria generale)*, in *Enc. dir.*, XXXV, Milano, 1986, 819 ss.; E. GRASSO, *La collaborazione nel processo civile*, in *Riv. dir. proc.*, 1966, 580 ss.; ID., *La pronuncia d'ufficio*, Giuffr , Milano, 1967, 105 ss. e 315 ss.; G. MARTINETTO, voce *Contraddittorio (principio del)*, in *Nov. dig. it.*, IV, Torino, 1959, 459 ss.; A. NASI, voce *Contraddittorio (principio del)*, in *Enc. dir.*, IX, Milano, 1961, 724 ss.; N. PICARDI, *Il principio del contraddittorio*, in *Riv. dir. proc.*, 1998, 673 ss.; A. PROTO PISANI, *Diritto processuale civile*, Jovene, Napoli, 1994, *passim*; E. REDENTI, *Diritto processuale civile*, vol. II, Giuffr , Milano, 1957, *passim*; G. F. RICCI, *La riforma del processo civile*, Giappichelli, Torino, 2009, 6 ss.; E. F. RICCI, *Principio dispositivo come problema di diritto vigente*, in *Riv. dir. proc.*, 1974, 380 ss.; S. SATTA, *Commentario al codice di procedura civile*, vol. II, Vallardi, Milano, 1959, 357 ss.; M. TARUFFO, *Note sul diritto alla condanna e all'esecuzione*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 1986, 658 ss.; G. TARZIA, *Il contraddittorio nel processo esecutivo*, in *Riv. dir. proc.*, 1978, 193 ss.; G. VERDE, *Profili del processo civile -Parte generale*, Jovene, Napoli, 1988, 124 ss.

⁷⁴ Il comma 2 dell'art. 101 c.p.c. (rubricato "*Principio del contraddittorio*"), inserito dall'art. 45, comma 13, l. 18 giugno 2009, n. 69 nel Libro I del Codice di rito tra i principi fondamentali della disciplina del processo (C. MANDRIOLI, A. CARRATTA, *Come cambia il processo civile*, Giappichelli, Torino, 2009, 32), dispone quanto segue: "*Se ritiene di porre a fondamento della decisione una questione rilevata d'ufficio, il giudice riserva la decisione,*

assegnando alle parti, a pena di nullità, un termine, non inferiore a venti e non superiore a quaranta giorni dalla comunicazione, per il deposito in cancelleria di memorie contenenti osservazioni sulla medesima questione". La novella, rendendo esplicita e generale una sanzione già desumibile dal sistema (C. CONSOLO, *Le sezioni unite sulla causalità del vizio nelle sentenze della terza via: a proposito della nullità, indubbia ma peculiare poiché sanabile allorché emerga l'assenza in concreto di scopo del contraddittorio eliso*, nota a Cass., sez. unite civ., 30 settembre 2009, n. 20935, Cass., sez. III civ., 7 luglio 2009, n. 15901 e Cass., sez. unite civ., 1° febbraio 2008, n. 2435, in *Corr. giur.*, 2010, 352 ss.; F. P. LUISO, *Poteri di ufficio del giudice e contraddittorio*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2011, 65; C. MANDRIOLI, A. CARRATTA, *Come cambia il processo civile*, cit., 31 e s.), assicura l'attuazione di un contraddittorio effettivo mediante meccanismi di attivazione delle parti operanti non soltanto nel promovimento dell'azione (art. 101, comma 1, c.p.c.) e nel corso dell'istruzione della causa (art. 183, commi 1, 4 e 8, c.p.c.) ma anche nella fase decisoria (L. P. COMOGLIO, *Questioni rilevabili d'ufficio e contraddittorio*, in AA.VV., *Libro dell'anno del Diritto Treccani 2012*, Istituto della Enciclopedia Italiana, Roma, 2012, 621 ss.) e rafforza le garanzie di terzietà e imparzialità dell'organo giudicante e, sia pure indirettamente, la ragionevole durata del processo, valori di "giustizia procedurale" già desunti dalle norme costituzionali d'origine (artt. 2, 3, 24, 25, 101-104, 111-113 Cost.) e definitivamente consacrati nel riformato art. 111, comma 2, Cost. (L. P. COMOGLIO, *Etica e tecnica del "giusto processo"*, Giappichelli, Torino, 2004, 1-8, 47 ss., 151-223, 225-280).

⁷⁵ Sostituito dall'art. 12, d.lgs. 2 febbraio 2006, n. 40, costituisce *lex specialis* per il giudizio di legittimità, disponendo che, "se ritiene di porre a fondamento della sua decisione una questione rilevata d'ufficio, la Corte riserva la decisione, assegnando con ordinanza al pubblico ministero e alle parti un termine non inferiore a venti e non superiore a sessanta giorni dalla comunicazione per il deposito in cancelleria di osservazioni sulla medesima questione". In dottrina M. BOVE, *La Corte di cassazione come giudice di terza istanza*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2004, II, 962, 973; A. CARRATTA, *La riforma del giudizio in cassazione*, in

Tra i doveri inderogabili del giudice rientrano l'instaurazione e l'attuazione del contraddittorio ⁷⁶ su

Riv. trim. dir. proc. civ., 2006, 1127; L. P. COMOGLIO, *Etica e tecnica del "giusto processo"*, cit., 73; L. P. COMOGLIO, C. FERRI, M. TARUFFO (a cura di), *Lezioni sul processo civile*, vol. I, III ed., Il Mulino, Bologna, 2005, 665; C. MANDRIOLI, *Diritto processuale civile. II – Il processo ordinario di cognizione*, XX ed., Giappichelli, Torino, 2009, 561; B. SASSANI, *Il nuovo giudizio di cassazione*, in *Riv. dir. proc.*, 2006, 238.

⁷⁶ L'operatività di tale principio è pacificamente riconosciuta sia nel processo amministrativo (cfr. artt. 2, 73, comma 3, e 105, comma 1, c.p.a., nonché, già anteriormente, Consiglio di Stato, ad. plen., 24 gennaio 2000, n. 1, in bancadati *DeJure*; Id., 2 dicembre 2010, n. 3, *ibidem*; Consiglio di Stato, sez. V, 19 giugno 2012, n. 3557, *ibidem*) sia nel processo tributario (per tutti si vedano AA.VV., *Giusto processo e riti speciali*, Giuffré, Milano, 2009, 349, testo e nota (81); L. P. COMOGLIO, *Atti d'istruzione delegata e contraddittorio nel contenzioso tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, 468 ss.; C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, cit., 529 e s., secondo il quale "il principio del contraddittorio, oltre ad operare sul piano della domanda e delle allegazioni delle parti, investe direttamente anche il giudice e ne vincola, sotto questo profilo, il potere di rilievo *ex officio*. In altri termini, il giudice tanto nella conoscenza dei fatti, quanto nella individuazione della norma applicabile, non solo deve tener conto degli apporti resi dalle parti, attraverso la deduzione dei motivi e lo svolgimento in genere di ogni loro difesa, ma deve altresì sottoporre al solo esame, prima di decidere, anche ogni altro dato di fatto e di diritto che in ipotesi fosse loro sfuggito e che, viceversa, lo stesso giudice ritenga rilevante ai fini della decisione. Tutto questo discende dai principi costituzionali"; C. MAGNANI, *Il processo tributario: contributo alla dottrina generale*, cit., 67 ss. e 11, ove si osserva – già nel 1965 – che "«imparzialità e indipendenza del giudice», «principio del contraddittorio», «diritti di difesa», «garanzie processuali» non sono soltanto formule più o meno precise che

“qualsiasi «questione» rilevabile d’ufficio (di fatto o di diritto), che sia dotata ex se di piena rilevanza decisoria (e sia, quindi, di per sé «decisiva»), richiedendo come tale il contributo argomentativo (ed eventualmente l’apporto probatorio) delle parti medesime”⁷⁷.

L’accertamento dialettico della “verità” (storica e ontologica) dei fatti controversi, condizione necessaria – anche se non sempre sufficiente – affinché sia pronunciata una decisione “giusta”, richiede che alle parti siano *“attribuite a priori le medesime possibilità di azione e difesa [...] nel reciproco sforzo di influire a proprio vantaggio, ed in misura effettiva, sulla formazione del convincimento del giudice”* e che questi, in forza di attribuzioni ufficiose da qualificare come *poteri-doveri* del

evocano un determinato giudizio di valore, ma costituiscono l’intrinseco contenuto precettivo di norme costituzionali, il concreto strumento con il quale è in atto una profonda trasformazione del processo tributario”; G. MARONGIU E ALTRI, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 165; F. TESAURO, *Parità delle armi e processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1977, I, 134 ss.; ID., *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 11 ss.; ID., *Giustizia tributaria e giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013, 309 ss.).

⁷⁷ Le parole riportate nel testo appartengono a L. P. COMOGLIO, *Questioni rilevabili d’ufficio e contraddittorio*, cit., 633. Cfr. Corte di Giustizia UE (Prima Sezione), 21 febbraio 2013, *Banif Plus Bank Zrt*, causa C-472/11, cit., secondo cui il principio del contraddittorio – rientrante tra i requisiti di una tutela giurisdizionale effettiva dei diritti spettanti ai singoli in forza del diritto europeo, quale garantita dall’articolo 47 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea – impone al giudice nazionale che abbia rilevato d’ufficio il carattere abusivo di una clausola contrattuale di informarne le parti della controversia e di dare loro la possibilità di discuterne in contraddittorio secondo le forme previste al riguardo dalle norme processuali nazionali.

cui esercizio deve dare conto attraverso un provvedimento adeguatamente motivato, attui un controllo attivo e costante “*quale supremo garante della «correttezza» del procedimento e della «lealtà» del comportamento di tutti i soggetti processuali*”⁷⁸.

6.1.1 (Segue) Le modalità di attuazione del contraddittorio

Le modalità di esecuzione di tale attività ufficiosa devono essere esaminate in prima battuta secondo una prospettiva – per così dire – fisiologica.

Pubblica
udienza

La diretta presa di contatto tra giudice e parti rappresenta un importante mezzo di partecipazione fattiva al processo⁷⁹: ciononostante nel giudizio tributario di merito la discussione in pubblica udienza è solo eventuale, essendo

⁷⁸ Così si è espresso L. P. COMOGLIO, *Questioni rilevabili d'ufficio e contraddittorio*, cit., 630. Come osserva C. MANDRIOLI, *Diritto processuale civile. I – Nozioni introduttive e disposizioni generali*, cit., 527, il principio del contraddittorio “[e, più a monte, il principio dell’uguaglianza non solo formale tra le parti, salvi i limiti nell’ambito della ragionevolezza, trovano] la loro rispondenza, oltre che nella regola di uguaglianza di cui all’art. 3, comma 1, Cost., nel diritto alla difesa che l’art. 24, comma 2, Cost. definisce «inviolabile». [Ciò deve] essere inteso sia nel senso che la portata di quest’ultimo diritto trascende gli aspetti tecnici della difesa per assurgere ad imprescindibile necessità di consentire ai destinatari del provvedimento del giudice di influire sul contenuto di tale provvedimento, e sia nel senso che la regola del contraddittorio, enunciata dall’art. 101 c.p.c., va intesa come espressione concreta della suddetta ampia portata con riguardo al meccanismo introduttivo ed all’ulteriore svolgimento di ogni tipo di procedimento”.

⁷⁹ Cfr. C. GLENDI, *L’oggetto del processo tributario*, cit., 530.

condizionata alla richiesta di una delle parti *ex art.* 34, d.lgs. n. 546 del 1992.

Camera di consiglio

Nel caso in cui la controversia sia trattata in camera di consiglio *ex art.* 33 d.lgs. n. 546 del 1992, l'attivazione del contraddittorio sul rilievo officioso non pare compromessa, poiché l'art. 101, comma 2, c.p.c. impone in ogni caso al giudice di pronunciare ordinanza con cui riservare la decisione e assegnare alle parti un termine per il deposito di memorie. Eventuali preclusioni derivanti dall'assenza delle parti non paiono lesive del diritto di difesa perché derivanti da una loro manifestazione di assenza d'interesse a essere presenti alla trattazione della causa ⁸⁰.

Giudizio di legittimità

Nel giudizio di legittimità, la riserva di decisione deve essere deliberata nella camera di consiglio successiva all'udienza e tener luogo della decisione *ex art.* 380 c.p.c., mentre la questione è decisa sulla base delle osservazioni del pubblico ministero e delle parti ⁸¹.

6.2 Tra profili di diritto e profili di fatto

Una precisazione è d'obbligo: come ribadito dalla Corte di Cassazione nella citata sentenza n. 17949 del 2012, l'accertamento giudiziale sulla sussistenza di abuso del diritto può costituire ⁸² non soltanto una questione di puro

⁸⁰ AA.VV., *Giusto processo e riti speciali*, cit., 371 e s.; cfr. Corte Cost. 20 aprile 1998, n. 141; Id., 9 luglio 1998 (ord.), n. 260.

⁸¹ B. SASSANI, *Il nuovo giudizio di cassazione*, cit., 239.

⁸² “È ben vero che si può distinguere fra questioni di diritto e di fatto, ma ciò solo *ex post*, quando cioè – segnalata dal giudice alle parti la questione rilevata di ufficio – esse replicheranno in

diritto⁸³ ma anche una questione mista di fatto e di diritto qualora richieda un'indagine non soltanto sulla interpretazione della norma ma anche sul fatto.

La qualificazione *de qua* non pone problemi in merito alla sussistenza dell'obbligo di attivazione del contraddittorio, configurabile non soltanto per le *quaestiones facti* e per le *quaestiones mixtae* ma anche per le *questiones iuris*⁸⁴, bensì rileva con riguardo alle limitazioni connesse al grado del giudizio.

Giudizio di merito

Quanto al giudizio di merito, nel caso in cui le osservazioni contenute nelle memorie depositate dalle parti ex art. 101, comma 2, c.p.c. investano questioni di puro

concreto sollevando profili di fatto o di diritto. Non essendo possibile stabilire ex ante se alla questione rilevata di ufficio faranno seguito repliche in fatto o in diritto, il comportamento del giudice che rileva la questione deve sempre essere lo stesso: segnalare la questione alle parti ed attendere le loro osservazioni. Soltanto all'esito di queste si saprà se la questione rilevata di ufficio potrà qualificarsi di diritto (perché le parti solleveranno solo profili di interpretazione e/o applicazione della norma) oppure di fatto (perché le parti solleveranno profili attinenti all'esistenza del fatto storico rilevante o addurranno fatti impeditivi dell'effetto)" (F. P. LUISO, Poteri di ufficio del giudice e contraddittorio, cit., 67).

⁸³ Come sostiene la consolidata giurisprudenza di legittimità, Cass., sez. trib., 24 agosto 2007, n. 18039, in bancadati *DeJure*; Id., 28 novembre 2007, n. 24670, in *CED Cass.*, Rv. 601569; Id., 21 marzo 2008, n. 7765, in bancadati *DeJure*; Id., 24 ottobre 2008, n. 25676, in *CED Cass.*, Rv. 605171; Id., 25 giugno 2009, n. 14987, in bancadati *DeJure*; Id., 11 settembre 2009, n. 19638, in *CED Cass.*, Rv. 609769.

⁸⁴ L. P. COMOGLIO, *La garanzia costituzionale dell'azione ed il processo civile*, Cedam, Padova, 1970, 144 ss.

diritto, il giudice deve pronunciare la sentenza tenendo conto di quanto dedotto dalle parti.

Qualora invece, a seguito dell'allegazione di fatti resi rilevanti dalla rilevazione officiosa, diventi necessario il compimento di ulteriori attività di trattazione e istruzione, il giudice deve ordinare la regressione della causa dalla fase decisoria a quella istruttoria, al fine di consentire alle parti l'esercizio di ogni potere di allegazione, argomentazione e prova⁸⁵, eventualmente disponendo la rimessione in termini *ex art. 153, comma 2, c.p.c.*⁸⁶.

⁸⁵ G. FRANSONI, *Preclusioni processuali, rilevabilità d'ufficio e giusto processo*, cit., 449 ss., secondo il quale "il giudice non deve limitarsi a riservare la decisione assegnando alle parti un termine per «osservazioni», ma deve consentire alle parti di esercitare, indipendentemente dalla preclusioni maturate, tutti i poteri che sono consequenziali alla natura della questione officiosamente rilevata" (cfr. Cass., sez. trib., 19 ottobre 2012, n. 17949, cit.); F. P. LUISO, *Poteri di ufficio del giudice e contraddittorio*, cit., 67.

⁸⁶ La disciplina processualcivile della restituzione nel termine costituisce "precipitato normativo espressione di un principio generale di superiore giustizia [...] coesistente alla garanzia costituzionale dell'effettività della tutela processuale" (Cass., sez. II civ., 17 giugno 2010, n. 14627 (ord.), in *CED Cass.*, Rv. 613684), come conferma l'esperienza del processo amministrativo (cfr. Consiglio di Stato, ad. plen., 19 aprile 1996 (ord.), n. 2, ove è stata ribadita la concedibilità d'ufficio dell'errore scusabile ed è stato affermato il carattere generale dell'istituto; Consiglio di Stato, sez. VI, 20 gennaio 2000, n. 257; Consiglio di Stato, sez. IV, 29 luglio 2003, n. 4352; Consiglio di Stato, sez. V, 28 maggio 2004, n. 3451), nel cui ambito la rimessione in termini per errore scusabile, contemplata prima dall'art. 36, comma 2, r.d.26 giugno 1924, n. 1054 (rinnovazione o integrazione della notificazione del ricorso al Consiglio di Stato in sede giurisdizionale nei casi di errore scusabile) e dall'art. 34, l. 6 dicembre 1971, n. 1034 (rimessione in termini o rinnovazione del ricorso al Consiglio di Stato in caso di errore scusabile), ora nell'art. 37 c.p.a. (a mente del quale "Il

giudice può disporre, anche d'ufficio, la rimessione in termini per errore scusabile in presenza di oggettive ragioni di incertezza su questioni di diritto o di gravi impedimenti di fatto"; sull'estensione del meccanismo della rilevabilità d'ufficio anche alla rimessione in termini processualcivilistica, cfr. E. D'ALESSANDRO, *L'errore scusabile fa il suo ingresso nel processo civile: il mutamento di un precedente e consolidato orientamento giurisprudenziale quale giusta causa di rimessione in termini ai fini della proposizione del ricorso per cassazione*, nota a Cass., sez. II civ., 2 luglio 2010 (ord.), n. 15811, in *Corr. giur.*, 2010, 1483 ss.). Per alcune applicazioni recenti dell'istituto, cfr., in tema di notificazione del ricorso per cassazione nei confronti degli eredi della parte defunta, Cass., sez. unite civ., 21 gennaio 2005 (ord.), n. 1238, in *Foro it.*, 2005, I, 2401 ss., con nota di R. CAPONI, *Un passo delle Sezioni unite della Cassazione verso la rimessione nei termini di impugnazione* e Id., 27 aprile 2006 (ord.), n. 9590, in *CED Cass.*, Rv. 589286; in tema di inammissibilità del ricorso per cassazione conseguente ad un mutamento nell'interpretazione consolidata della giurisprudenza di legittimità a proposito delle norme regolatrici del processo, Cass., sez. II civ., 17 giugno 2010, n. 14627 (ord.), *cit.*, ove si sottolinea che la portata del principio costituzionale del "giusto processo" "non si esaurisce in una mera sommatoria delle garanzie strutturali formalmente enumerate nell'art. 111 Cost., comma 2, Cost. (contraddittorio, parità delle parti, giudice terzo ed imparziale, durata ragionevole di ogni processo), ma rappresenta una sintesi qualitativa di esse (nel loro coordinamento reciproco e nel collegamento con le garanzie del diritto di azione e di difesa), la quale risente dell'effetto espansivo dell'art. 6 Cedu e della corrispondente giurisprudenza della Corte di Strasburgo (come già sostenuto in Corte Cost., 4 dicembre 2009, n. 317, § 8 del "considerato in diritto"), nonché, in senso conforme, Id., 2 luglio 2010 (ord.), n. 15809, in *CED Cass.*, Rv. 613934, Id., 2 luglio 2010 (ord.), n. 15811, in *bancadati DeJure*, e Cass., sez. unite civ., 17 luglio 2011, n. 15144, in *Foro it.*, 2011, I, 3343 ss., con nota di R. CAPONI, *Retroattività del mutamento di giurisprudenza: limiti*. Questo rimedio è stato applicato anche in ambito tributario: ad esempio si veda Cass., sez. VI civ. - T, 11 marzo 2013, n. 6048, in *CED Cass.*, Rv. 625941, ove si riconosce

Quanto al giudizio di legittimità, il potere di rilevazione officiosa sconta i limiti strutturali propri di tale grado⁸⁷: ne consegue che, qualora sia necessario l'esercizio di estesi poteri di allegazione, argomentazione e prova, la Suprema Corte deve cassare con rinvio la pronuncia impugnata⁸⁸.

6.3 Gli strumenti di tutela in caso di omessa instaurazione del contraddittorio

Vengono in rilievo gli strumenti di cui le parti possono servirsi per tutelarsi rispetto alle conseguenze pregiudizievoli derivanti dall'omessa instaurazione del contraddittorio sulla questione rilevata d'ufficio.

La violazione dell'art. 101, comma 2, c.p.c. è sanzionata con la nullità della sentenza di primo o secondo grado, da farsi valere “*soltanto nei limiti e secondo le regole proprie di questi mezzi di impugnazione*” ex art. 161, comma 1,

che la restituzione nel termine “costituisce espressione del principio della effettività della tutela giurisdizionale scolpito sia nell'art. 111 Cost., sia nell'art. 6 Cedu”.

⁸⁷ Cfr. Cass., sez. trib., 24 gennaio 2007, n. 1540, in *Rass. trib.*, 2007, 1503, con nota di A. COLLI VIGNARELLI, *Il principio di “non contestazione” si applica anche nel processo tributario*, nonché Cass., sez. unite civ., 7 aprile 2014, nn. 8053 e 8054, in *CED Cass.*, Rv. 629829 e 629832, secondo cui “*il Legislatore delegato del 1992 non ha istituito un giudizio tributario di legittimità, ma, semplicemente, ha esteso il giudizio ordinario di legittimità alla materia tributaria, che prima ne era esclusa*” (arg. ex artt. 1, comma 2, e 62, d.lgs. n. 546 del 1992).

⁸⁸ G. FRANSONI, *Preclusioni processuali, rilevabilità d'ufficio e giusto processo*, cit., 449 ss.

c.p.c.: nell'atto introduttivo del giudizio di appello, le parti devono dedurre il vizio ed effettuare le attività che avrebbero compiuto se il giudice avesse instaurato il contraddittorio, mentre nel ricorso per cassazione, qualora siano involti profili di fatto, potranno limitarsi ad allegare i fatti rilevanti, le richieste istruttorie e le produzioni documentali dovendo essere differite al giudizio di rinvio⁸⁹.

Nullità della
sentenza di
legittimità?

Quid iuris se il contraddittorio non è instaurato dalla Corte di Cassazione?

Il silenzio dell'art. 384, comma 3, c.p.c. indurrebbe a ritenere che l'eventuale violazione del suo precetto si traduca in una nullità non deducibile in alcuna sede impugnatoria perché coperta dal giudicato⁹⁰: *de iure condito* parrebbe che la Suprema Corte possa astenersi dal provocare il contraddittorio qualora in fase decisoria rilevi d'ufficio il vizio di violazione del divieto di abuso del diritto, mai sollevato e discusso né nel corso dei giudizi di merito, né in sede di ricorso per cassazione, né durante la trattazione della causa in pubblica udienza. Tale interpretazione non può essere accolta perché, svuotando di significato il precetto dell'art. 384, comma 3, c.p.c.⁹¹,

⁸⁹ F. P. LUISO, *Poteri di ufficio del giudice e contraddittorio*, cit., 67 e s.

⁹⁰ L. P. COMOGLIO, *Requiem per il processo "giusto"*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2013, II, 53 testo e nota (29); C. MANDRIOLI, *Diritto processuale civile. II – Il processo ordinario di cognizione*, cit., 569, testo e nota (164), ove ampi riferimenti bibliografici.

⁹¹ Ad esempio una lettura restrittiva dell'art. 384, comma 3, c.p.c. è stata formulata in Cass., sez. VI civ. – III, 20 luglio 2011 (ord.), n. 15964, in *CED Cass.*, Rv. 619163, secondo cui la norma ivi

determinerebbe una ingiustificata lesione del diritto di difesa.

Impugnazione
e
straordinaria

Poiché costituisce diretta espressione di un principio incompressibile – quello del “giusto processo” – “rafforzato e «coperto»”⁹² da disposizioni costituzionali (art. 111 Cost.) e pattizie (art. 6 Cedu), la fattispecie *de qua* potrebbe rappresentare una delle ipotesi ristrettissime ed eccezionali⁹³ in cui il dogma della inoppugnabilità delle pronunce di ultima istanza merita di essere ridimensionato attraverso un più ampio utilizzo delle impugnazioni straordinarie delle pronunzie cassatorie⁹⁴.

espressa deve riferirsi unicamente all’ipotesi in cui la Corte di Cassazione ritenga di dover decidere la causa nel merito *ex art.* 384, comma 2, c.p.c.

⁹² L. P. COMOGLIO, *Requiem per il processo “giusto”*, cit., 56.

⁹³ L. P. COMOGLIO, *Requiem per il processo “giusto”*, cit., 56.

⁹⁴ “*Superata da tempo la concezione in qualche modo «mistica» del giudicato, è ormai da tutti riconosciuto che la definitività propria del giudicato, lungi dal rappresentare un valore ontologico, è stipulativamente condizionata, nel senso che si assume legislativamente raggiunta la definitività del giudizio allorquando risultano non attivati o comunque esauriti gli ordinari strumenti attraverso i quali il giudizio reso potrebbe risultare diversamente formulato. In questo senso, anche nel nostro ordinamento, si parla propriamente di relatività del giudicato, alludendo ai casi in cui, sia pure eccezionalmente, è consentito superare la barriera della stabilità propria del giudizio espresso con una sentenza non più suscettibile di rimedi ordinari (cd. formazione della cosa giudicata in senso formale)*” (C. GLENDI, *Limiti del giudicato e Corte di giustizia europea*, in *Corr. trib.*, 2010, 330).

6.3.1 (Segue) I rimedi straordinari nel rito civile

Questa tendenza è già presente nel rito civile, come dimostrano le novelle legislative e le sentenze additive con le quali la Corte Costituzionale è ripetutamente intervenuta potenziando i mezzi di impugnazione straordinari al fine di assicurare l'effettività del diritto di difesa in ogni stato e grado del procedimento ⁹⁵.

Novelle
legislative

Nel primo novero rientrano gli artt. 391 *bis* (rubricato “*Correzione degli errori materiali e revocazione delle sentenze della corte di cassazione*”) e 391 *ter* c.p.c. (rubricato “*Altri casi di revocazione ed opposizione di terzo*”), inseriti nel codice di rito il primo dall'art. 67, l. 26 novembre 1990, il secondo dall'art. 17, d.lgs. 2 febbraio 2006, n. 40.

Sentenze
additive

Nel secondo ricadono la sentenza n. 17 del 1986 ⁹⁶, con la quale è stata dichiarata l'incostituzionalità dell'art. 395 prima parte e n. 4 c.p.c. “*nella parte in cui non prevede la revocazione di sentenze dalla Corte di Cassazione rese su ricorsi basati sul n. 4 dell'art. 360 c.p.c. e affette*

⁹⁵ Cfr. anche Corte di Giustizia UE (Seconda Sezione), 3 settembre 2009, *Fallimento Olimpiclub S.r.l.*, causa C-2/08, nonché la sentenza conclusiva Cass., sez. trib., 19 maggio 2010, n. 12249, in *CED Cass.*, Rv. 613781 e Id., 15 dicembre 2010, n. 25320, *ibidem*, Rv. 615368, in merito alla necessità di garantire l'effettività del primato del diritto europeo su quello nazionale anche al di là del principio dell'autorità di cosa giudicata *ex art. 2909 c.c.*

⁹⁶ Corte Cost., 30 gennaio 1986, n. 17, in *Foro it.*, 1986, I, 313 ss., con nota di A. PROTO PISANI, *La Corte costituzionale estende la revocazione per errore di fatto ex art. 395, n. 4, c.p.c. alle sentenze della Cassazione.*

*dall'errore di cui al n. 4 dell'art. 395 dello stesso codice*⁹⁷, la sentenza n. 36 del 1991⁹⁸, con la quale è stata dichiarata l'incostituzionalità dell'art. 395, n. 4, c.p.c. *“nella parte in cui non prevede la revocazione di sentenze della Corte di cassazione per errore di fatto nella lettura di atti interni al suo stesso giudizio”*, nonché la sentenza n. 207 del 2009⁹⁹, con la quale è stata dichiarata l'incostituzionalità dell'art. 391 *bis*, comma 1, c.p.c., come modificato dall'art. 16, d.lgs. 2 febbraio 2006, n. 40, *“nella parte in cui non prevede la esperibilità del rimedio della revocazione per errore di fatto, ai sensi dell'art. 395, comma 1, n. 4), c.p.c., per le ordinanze pronunciate dalla Corte di Cassazione a norma dell'art. 375, comma 1, n. 1), dello stesso codice”*.

6.3.2 (Segue) I rimedi straordinari nel rito penale

Anche nel rito penale la sacrale monoliticità dei provvedimenti di ultima istanza pronunciati dalla Corte di Cassazione¹⁰⁰ è stata scalfita dal rafforzamento dei rimedi

⁹⁷ La revocazione delle sentenze pronunciate dalla Corte di Cassazione e viziate da errore di fatto *ex art.* 395, n. 4, è ora espressamente prevista dall'art. 391 *bis* c.p.c., introdotto dall'art. 67, l. 26 novembre 1990, n. 535.

⁹⁸ Corte Cost., 31 gennaio 1991, n. 36, in *Giur. cost.*, 1991, 223 ss., con nota di F. RIGANO, *Brevi riflessioni sul ruolo “costituzionale” della corte di cassazione*.

⁹⁹ Corte Cost., 9 luglio 2009, n. 207, in *Riv. dir. proc.*, 2010, 951 ss., con nota di A. A. ROMANO, *L'ordinanza che dichiara l'inammissibilità del ricorso per cassazione è soggetta a revocazione per errore di fatto*.

¹⁰⁰ Il principio della inoppugnabilità dei provvedimenti emessi dalla Cassazione è stato più volte affermato dalla Corte Costituzionale (Corte Cost., 4 febbraio 1982, n. 21; Id., 5 luglio 1995, n. 294) e dalla Corte di Cassazione (Cass., sez. unite pen., 29 settembre

straordinari *ultra rem iudicatam* al dichiarato scopo di assicurare il “rispetto [...] dei vincoli derivanti dall’ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali” ex art. 117, comma 1, Cost..

La rimozione del giudicato non conforme a norme pattizie o a pronunce vincolanti degli organi di giustizia europea è stata garantita non soltanto attraverso l’intervento del Legislatore o della Corte Costituzionale, ma anche mediante soluzioni ermeneutiche.

Secondo Corte Costituzionale ¹⁰¹, “è proprio l’ordinamento stesso che è tutto decisamente orientato a non tenere conto del giudicato, e quindi a non mitizzarne l’intangibilità, ogniqualvolta dal giudicato resterebbe sacrificato il buon diritto del cittadino”. Anche nella dottrina penalistica si afferma che “il principio dell’intangibilità del giudicato, lungi dal dover pretendere una assoluta osservanza, è suscettivo di deroga tutte le volte in cui dalla sua intangibilità derivi un ingiusto sacrificio dei diritti del condannato” ¹⁰².

Con l’introduzione del ricorso straordinario per errore di fatto interno al giudizio di legittimità ex art. 625 bis c.p.p. ¹⁰³, il Legislatore ha raccolto i ripetuti inviti della Corte Costituzionale a rimuovere le compromissioni del diritto di difesa ex art. 24 Cost. e del ruolo demandato alla Corte di Cassazione dall’art. 111 Cost. predisponendo uno specifico

1994, n. 8, in *CED Cass.*, Rv. 198543; Id., 6 dicembre 1996, n. 19, *ibidem*, Rv. 206177; Cass., sez. III pen., 24 febbraio 2000, n. 93, *ibidem*, Rv. 215528; Cass., sez. unite pen., 30 aprile 2002, n. 16102, *ibidem*, Rv. 221279; Cass., sez. II pen., 10 aprile 2003, n. 16941, *ibidem*, Rv. 224648).

¹⁰¹ Corte Cost., 27 marzo 1987, n. 115.

¹⁰² G. FIANDACA, E. MUSCO, *Diritto penale – Parte generale*, cit., 677.

¹⁰³ Inserito dall’art. 6, comma 6, l. 26 marzo 2001, n. 128.

strumento di tutela processuale per garantire la giustizia sostanziale ¹⁰⁴ e uniformando l'ordinamento processuale penale all'art. 4, § 2, VII Protocollo Cedu, ove si prevede la possibilità di *“riapertura del processo [...] se fatti sopravvenuti o nuove rivelazioni o un vizio fondamentale nella procedura antecedente sono in grado di inficiare la sentenza intervenuta”*.

A sua volta la Consulta ha ampliato i casi di revisione della sentenza o del decreto penale di condanna dichiarando l'illegittimità costituzionale dell'art. 630 c.p.p. *“nella parte in cui non prevede un diverso caso di revisione della sentenza o del decreto penale di condanna al fine di conseguire la riapertura del processo, quando ciò sia necessario, ai sensi dell'art. 46, § 1, Cedu, per conformarsi ad una sentenza definitiva della Corte europea dei diritti dell'uomo”* ¹⁰⁵.

La soluzione interpretativa è quella potenzialmente più feconda di sviluppi innovativi: ad esempio la Corte di Cassazione ha dato esecuzione al *dictum* della Corte Edu restituendo il ricorrente nel termine per proporre impugnazione contro una sentenza contumaciale *ex art. 175, comma 2, c.p.p.* (caso Somogyi ¹⁰⁶) oppure dichiarando l'ineseguibilità del giudicato *ex art. 670 c.p.p.* (caso Dorigo ¹⁰⁷).

Art. 625 *bis*
c.p.p.

¹⁰⁴ Corte Cost., 5 luglio 1995, n. 294, *cit.*; Corte Cost., 28 luglio 2000, n. 395.

¹⁰⁵ Corte Cost., 7 aprile 2011, n. 113.

¹⁰⁶ Cass., sez. I pen., 3 ottobre 2006, n. 32678, in *CED Cass.*, Rv. 235035.

¹⁰⁷ Cass., sez. I pen., 25 gennaio 2007, n. 2800, in *CED Cass.*, Rv. 235447.

Ai fini del presente studio è paradigmatica l'applicazione in via analogica del ricorso straordinario per errore materiale o di fatto *ex art. 625 bis c.p.p.* per l'ipotesi di modificazione della qualificazione giuridica del fatto contestato (nella specie, ostativa alla declaratoria d'estinzione per prescrizione), operata *ex officio* in sede di legittimità senza il previo contraddittorio sulla diversa imputazione (caso Drassich ¹⁰⁸).

Secondo la Corte Edu ¹⁰⁹, il principio del giusto processo *ex art. 6, § 1 e § 3, lett. a e b, Cedu* ¹¹⁰ implica che all'imputato sia riconosciuto “*il diritto di essere informato non solo del motivo dell'accusa, ossia dei fatti materiali che gli vengono attribuiti e sui quali si basa l'accusa, ma*

¹⁰⁸ Cass., sez. VI pen., 11 dicembre 2008, n. 45807, in *CED Cass.*, Rv. 241753.

¹⁰⁹ Corte Edu, sez. II, 11 dicembre 2007, causa *Drassich contro Italia* (ricorso n. 25575/04), in particolare §§ 31-34 e 46. Nel caso di specie, non era prevedibile da parte dell'imputato che il reato di corruzione per atto contrario ai doveri di ufficio (art. 319 c.p.) potesse essere modificato nel reato di corruzione in atti giudiziari (art. 319 *ter* c.p.), perché quest'ultimo è un reato autonomo e non circostanza aggravante e richiede un elemento intenzionale specifico in ordine al quale non era stata data alla difesa la possibilità di confrontarsi.

¹¹⁰ L'art. 6 Cedu, rubricato “*Diritto a un equo processo*”, dispone quanto segue: “1. *Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti. [...] 3. In particolare, ogni accusato ha diritto di: (a) essere informato, nel più breve tempo possibile, in una lingua a lui comprensibile e in modo dettagliato, della natura e dei motivi dell'accusa formulata a suo carico; (b) disporre del tempo e delle facilitazioni necessarie a preparare la sua difesa; [...]*”.

anche, e in maniera dettagliata, della qualificazione giuridica data a tali fatti”, in modo che egli possa esercitare il diritto di preparare la propria difesa su questo punto “in maniera concreta ed effettiva”. Ciò vale a fortiori ratione quando il contraddittorio sia violato da parte di un giudice di ultima istanza: la Corte di Strasburgo sostiene infatti che “il giudice deve rispettare il principio del contraddittorio e dare alle parti la possibilità di conoscere e discutere tutte le questioni fondamentali per l’esito del procedimento, in particolare quando esso rigetta un ricorso per cassazione o pone fine a una causa sulla base di un motivo sollevato d’ufficio”. Quando è stata pronunciata sentenza di condanna “all’esito di un procedimento inficiato da inosservanze delle esigenze dell’articolo 6 della Convenzione, un nuovo processo o una riapertura del procedimento, su richiesta dell’interessato, rappresenta in linea di principio un mezzo appropriato per porre rimedio alla violazione constatata”. Ritenendo dovere primario della giurisdizione “verificare, mediante la corretta e rigorosa applicazione dei criteri ermeneutici, se la disciplina processuale abbia già una regola che, in considerazione dei contenuti e della specificità del caso, renda percorribile l’attuazione di un decisum del giudice europeo”, la Corte di Cassazione ha identificato tale “mezzo appropriato” nella revocazione della sentenza ex art. 625 bis c.p.p.. Come statuito nella sentenza n. 45807 del 2008 ¹¹¹, “non è da revocare in dubbio che la regola – racchiusa nell’art. 521, comma 1, c.p.p. – caratterizzi una funzione indefettibile del giudice, quella della corretta qualificazione giuridica del fatto e delle relative conseguenze sanzionatorie. Regola che diviene ancor più cogente nel giudizio di legittimità perché

¹¹¹ Cass., sez. VI pen., 11 dicembre 2008, n. 45807, cit..

da contenuto e significato alla funzione della Corte di cassazione chiamata ad assicurare «l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge»”.

A conferma di ciò, l'inosservanza delle disposizioni a tutela della correlazione tra accusa e sentenza è prevista come nullità dall'art. 522, comma 1, c.p.p.: secondo la giurisprudenza¹¹², si tratta di una nullità intermedia poiché si è violato il principio del contraddittorio¹¹³. Si veda inoltre la sentenza n. 16507 del 2010 relativa al caso Scoppola¹¹⁴, in cui la Suprema Corte, dopo aver revocato *in parte qua* la sentenza di legittimità che aveva formato il giudicato, ha annullato senza rinvio, limitatamente al trattamento sanzionatorio, la sentenza del giudice di merito sostituendo la pena inflitta in violazione degli artt. 6 e 7 Cedu (ergastolo) con quella ritenuta equa dalla Corte Edu (anni trenta di reclusione), sussistendo, da un lato, il diritto del ricorrente a una modifica della pena, da determinare secondo la legalità della Convenzione, dall'altro “*per lo Stato e, specificamente, per gli organi investiti del potere giudiziario, l'obbligo positivo di determinare una pena rispondente alla legalità sancita dalla Convenzione, allo specifico fine di eliminare le conseguenze pregiudizievoli scaturite dalla violazione accertata*”.

¹¹² Cass., sez. I pen., 11 maggio 2011, n. 18590, in *CED Cass.*, Rv. 250275. Si vedano inoltre Cass., sez. VI, 18 settembre 2009, n. 36323, in *CED Cass.*, Rv. 244974; Id., 13 febbraio 2013, n. 7195, *ibidem*, Rv. 254720; Cass., sez. II pen., 14 gennaio 2013, n. 1625, *ibidem*, Rv. 584452; Id., 12 settembre 2013, n. 37413, *ibidem*, Rv. 256651.

¹¹³ Cfr. P. TONINI, *Manuale di procedura penale*, Milano, Giuffrè, 2012, 709.

¹¹⁴ Cass., sez. V pen., 28 aprile 2010, n. 16507, *ibidem*, Rv. 247244.

6.3.3 (Segue) I rimedi straordinari anche nel rito tributario?

Quanto sopra enunciato conferma che nel sistema processuale interno – sia in ambito civile, sia in quello penale – possono essere innestati financo per via esegetica rimedi impugnatori straordinari che consentano di reagire contro violazioni delle garanzie “minime” del processo “giusto” – “*e tale è [...] il «contraddittorio tra le parti», assicurato ad esse, «in condizioni di parità», dinanzi al «giudice terzo e imparziale», prima che quest’ultimo sia chiamato a pronunciarsi definitivamente sulla lite*”¹¹⁵ – poste in essere nei giudizi di ultima istanza¹¹⁶.

Alla luce di ciò, sembra corretto sostenere che l’eventuale violazione dell’art. 384, comma 3, c.p.c. costituisca motivo deducibile con la revocazione della sentenza della Corte di Cassazione *ex artt. 391 bis e 391 ter c.p.c.*¹¹⁷, valorizzandone una interpretazione costituzionalmente orientata¹¹⁸.

¹¹⁵ L. P. COMOGLIO, *Requiem per il processo “giusto”*, cit., 61, nota (74).

¹¹⁶ Cfr. Corte Cost., 30 aprile 2008, n. 129.

¹¹⁷ Le sentenze della Corte di Cassazione pronunciate in ambito tributario sono revocabili nei limiti delineati dagli artt. 391 *bis* e 391 *ter* c.p.c. (A. TURCHI, *Art. 64, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 “La revocazione nel processo tributario”*, in F. TESAURO (a cura di), *Codice commentato del processo tributario*, Utet, Torino, 2011, 741).

¹¹⁸ La dottrina processualcivilistica ha ripetutamente segnalato il fatto che la violazione del contraddittorio nel giudizio di fronte alla Corte di Cassazione rimane di frequente priva di rimedio: per tutti si vedano C. BESSO MARCHEIS, *La sentenza civile inesistente*, Giappichelli, Torino, 1997, 284; G. BALENA, *L’impugnazione delle sentenze di Cassazione*, in *Riv. dir. civ.*, 2004, 114 ss.; F. CIPRIANI, *Cassazione e revocazione nel sistema delle impugnazioni*, in *Foro It.*, 2001, I, 599; A. PARISI, *Cassazione sostitutiva e questioni assorbite in appello: rimedio revocatorio?*, in *Corr. giur.*, 2004,

Diversamente opinando, la tutela effettiva dei diritti fondamentali attinenti al processo “equo” potrebbe essere garantita mediante ricorso alla Corte Edu per violazione

973; ID., *Figure di preclusione al rilievo delle nullità assolute*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2002, 1412; nonché, da ultimo, C. MANDRIOLI, *Diritto processuale civile. I – Nozioni introduttive e disposizioni generali*, cit., 514, testo e note (39) e (40); e G. F. RICCI, *Il giudizio civile di cassazione*, Giappichelli, Torino, 2013, 649 ss. A favore della soluzione indicata nel testo si sono espressi in particolare L. P. COMOGLIO, *Questioni rilevabili d’ufficio e contraddittorio*, cit., 640, il quale ammette che la nullità potrebbe teoricamente integrare (o presupporre) un “errore di fatto” revocatorio *ex art. 391 bis c.p.c.*; F. P. LUISO, *Poteri di ufficio del giudice e contraddittorio*, cit., 69, secondo cui la nullità può essere fatta valere attraverso la revocazione *ex art. 391 bis c.p.c.*, nonché ID., *Invalidità della sentenza e mezzi di gravame*, in *Riv. dir. proc.*, 2009, 20, testo e nota (15), ove l’Autore osserva altresì che Corte di Cassazione utilizza l’art. 391 *bis c.p.c.* “*come strumento per far valere i vizi propri del processo di cassazione, dando quindi all’errore di fatto un significato ben diverso da quello che la stessa Corte gli attribuisce quando si tratti di sentenza di merito*” (cfr. ad esempio Cass., sez. unite civ., 30 dicembre 2004, n. 24170, in *CED Cass.*, Rv. 578553, secondo cui la revocazione della sentenza (o dell’ordinanza) di cassazione è consentita per vizi del procedimento di cui non si sia tenuto conto per un errore percettivo riguardante anche l’esame degli atti dello stesso processo di cassazione (nel caso di specie, è stata ritenuta deducibile come causa di errore revocatorio la mancata comunicazione della fissazione dell’udienza a tutte le parti costituite); nonché Cass., sez. trib., 11 ottobre 2006, n. 21718, *ibidem*, Rv. 593273, ove, in applicazione di tale principio, la Suprema Corte ha revocato una propria ordinanza, con la quale era stata dichiarata l’estinzione di due giudizi, promossi dal medesimo ricorrente con distinti ricorsi avverso la stessa sentenza e non ancora riuniti, sull’erroneo presupposto che il ricorrente avesse rinunciato ad entrambi i ricorsi).

dell'art. 6 Cedu ¹¹⁹, ripercorrendo la defatigante *via crucis* già seguita per sancire l'applicabilità analogica dell'art. 625 *bis* c.p.p., oppure sollecitando un intervento della Corte Costituzionale ¹²⁰ nelle forme della sentenza additiva o quanto meno del monito al Legislatore.

7 La disapplicazione delle sanzioni per incertezza normativa oggettiva

In chiusura corre l'obbligo ricordare che le conseguenze pregiudizievoli per il contribuente derivanti dalla ormai radicata consuetudine della Corte di Cassazione di rilevare *ex officio* la violazione del principio generale antielusivo di elaborazione pretoria del divieto di abuso del diritto potrebbero essere almeno in parte riequilibrare mediante la disapplicazione delle sanzioni amministrative per obiettiva incertezza normativa ¹²¹.

¹¹⁹ Cfr. C. GAMBA, *L'integrazione dell'art. 101 c.p.c., il contraddittorio sulle questioni rilevate d'ufficio e la "scommessa aperta" dell'ordinamento processuale*, in M. TARUFFO (diretto da), *Il processo civile riformato*, Zanichelli, Bologna, 2010, 178-179.

¹²⁰ *Contra* Cass., sez. trib., 16 settembre 2011, n. 18897, in *CED Cass.*, Rv. 618996, secondo cui è manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 391 *bis* c.p.c. nella parte in cui non prevede come causa di revocazione la nullità del provvedimento decisorio della Corte di Cassazione. Il Collegio rileva tuttavia che la questione è stata sollevata "*senza neppure indicare la norma costituzionale rispetto alla quale il citato art. 391 bis c.p.c. si porrebbe in contrasto*".

¹²¹ L'art. 8, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, rubricato "*Errore sulla norma tributaria*", statuisce che "*la Commissione tributaria dichiara non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce*". L'art. 6, comma 2, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 esclude la punibilità dell'autore della

violazione “quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull’ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono [...]”. In vigore dal 1° aprile 1998 (art. 30, d.lgs. n. 472 del 1997), si applica alle violazioni non ancora contestate o per le quali la sanzione non sia stata irrogata alla data di entrata in vigore (art. 25, commi 1 e 2, d.lgs. n. 472 del 1997). Tra le disposizioni dello “Statuto dei diritti del contribuente” poste a tutela dell’affidamento e della buona fede, l’art. 10, comma 3, l. 27 luglio 2000, n. 212 prescrive che “le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull’ambito di applicazione della norma tributaria [...]; in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria”. Questa disciplina è entrata in vigore dal 1° agosto 2000 (art. 21, l. n. 212 del 2000). L’ultimo periodo è stato introdotto dall’art. 1, comma 1, d.l. 17 giugno 2005, n. 106, convertito, con modificazioni, dalla l. 31 luglio 2005, n. 156.

In dottrina *ex multis* F. BATISTONI FERRARA, *L’incertezza obiettiva quale causa di non punibilità ed i poteri del Fisco*, cit., 203 ss.; ID., *La remissione di questione pregiudiziale interpretativa alla Corte di Giustizia CE attesta l’esistenza di obiettiva incertezza sul significato della norma tributaria*, nota a Cass., sez. trib., 13 marzo 2009, n. 6105, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2010, 238 ss.; A. COLLI VIGNARELLI, *Errore scusabile ed abbandono delle sanzioni tributarie*, nota a Comm. trib. II grado Palermo, 5 febbraio 1987, n. 48, in *Rass. trib.*, 1987, II, 1140 e s.; L. DEL FEDERICO, *Cause di non punibilità in tema di illecito amministrativo tributario*, in *Corr. trib.*, 2002, 2749 ss.; ID., *Le garanzie dello Statuto in tema di illecito tributario*, in G. MARONGIU (a cura di), *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli, Torino, 2004, 35 ss.; E. DELLA VALLE, *L’esimente dell’obiettiva incertezza*, in G. TABET, F. TESAURO (a cura di), *La riforma delle sanzioni amministrative e tributarie*, Giappichelli, Torino, 2000, 121; V. FICARI, *La disapplicazione delle sanzioni amministrative nei procedimenti tributari*, in *Rass. trib.*, 2002, 473 ss.; A. GIOVANNINI, *Potere punitivo e incertezza della legge*, cit., 2081 ss.; ID., *Sub art. 8, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 “Errore sulla norma tributaria”*,

Si tratta di una soluzione ragionevole – suggerita dalla dottrina¹²² e già introiettata dalla giurisprudenza¹²³ – che potrebbe consentire di raggiungere le medesime esigenze di garanzia in fattispecie analoghe, come quelle che si realizzano quando la Corte di Cassazione rimette d’ufficio alla Corte di Giustizia dell’Unione Europea una questione pregiudiziale *ex art. 267 TFUE*, non rientrando nella disponibilità delle parti l’uniforme e corretta interpretazione del diritto europeo: ciò ad esempio è avvenuto nel filone contenzioso relativo alle agevolazioni

in C. GLENDI, C. CONSOLO (a cura di), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Cedam, Padova, 2008, 98; C. GLENDI, *L’errore sulla norma tributaria*, in *Corr. trib.*, 1997, 1612 ss.; M. LOGOZZO, *Dichiarazione di non applicabilità delle sanzioni*, in AA.VV., *Il processo tributario – Giurisprudenza sistematica di diritto tributario* (collana diretta da F. TESAURO), Torino, Utet, 1998, 156 e 176 ss.; ID., *L’ignoranza della legge tributaria*, Giuffré, Milano, 2002, 123 ss.; ID., *La scusante dell’illecito tributario per obiettiva incertezza della legge*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 411 ss.; R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, cit., 720 ss.; C. MAGNANI, *La tutela giurisdizionale contro i provvedimenti sanzionatori dell’Amministrazione finanziaria*, in AA.VV., *Le sanzioni in materia tributaria*, Giuffré, Milano, 1979, 173 ss.; M. MICCINESI, *Sub art. 8, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 “Errore sulla norma tributaria”*, in T. BAGLIONE, S. MENCHINI, M. MICCINESI (a cura di), *Il nuovo processo tributario. Commentario*, Giuffré, Milano, 1997, 97); P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2007, 421. Per una disamina critica dell’istituto sia consentito rinviare altresì a L. R. CORRADO, *Note in tema di incertezza normativa oggettiva e ignoranza inevitabile*, cit., 201 ss., ove sono reperibili più ampi riferimenti giurisprudenziali e dottrinali.

¹²² Come già rilevato in L. R. CORRADO, R. LUPI, *Elusione, sanzioni e obiettive condizioni di incertezza*, in *Dialoghi tributari*, 2009, 518 ss.

¹²³ Vedi *retro sub* capitolo 3.

tributarie a favore delle fondazioni bancarie ¹²⁴, quando il Giudice di legittimità ha ripetutamente dimostrato la

¹²⁴ Con Cass., sez. trib., 30 aprile 2004 (ord.), n. 8319, in *Riv. dir. trib.*, 2004, II, 557, con nota di L. DEL FEDERICO, *La Corte di giustizia chiamata a pronunciarsi sulle agevolazioni per i redditi delle fondazioni bancarie: le problematiche comunitarie, processuali e sostanziali* e in *Rass. trib.*, 2004, 1055, con nota di P. LAROMA JEZZI, *Gli aiuti fiscali: i poteri del giudice nazionale e la nozione di impresa tra diritto tributario e diritto comunitario della concorrenza*, la Suprema Corte ha rimesso d'ufficio alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea la questione relativa alla compatibilità del regime fiscale agevolativo stabilito in favore delle fondazioni bancarie dagli artt. 10 *bis*, l. 29 dicembre 1962, n. 1745, e 6, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 601 (*amplius* L. R. CORRADO, *Le agevolazioni alle fondazioni bancarie* (rassegna di giurisprudenza), in *Dir. prat. trib.*, 2009, II, 1069 ss.), sia con le norme e i principi in materia di concorrenza e di aiuti di Stato, sia in relazione ai principi di non discriminazione, di libertà di stabilimento e di circolazione dei capitali. Il Giudice del Lussemburgo si è pronunciato con la sentenza Corte di Giustizia UE, sez. II, sentenza 10 gennaio 2006, causa C-222/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze contro Cassa di Risparmio di Firenze s.p.a., Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato e Cassa di Risparmio di San Miniato s.p.a.*, in *Rass. trib.*, 2006, 1093 ss., con nota di T. DI TANNO, *La Corte di Giustizia e la vexata quaestio della natura delle Fondazioni bancarie*. In tale occasione, la Suprema Corte ha richiamato quelle pronunce in cui la Corte del Lussemburgo aveva censurato norme processuali interne che impedivano al giudice nazionale di valutare d'ufficio la compatibilità di un provvedimento di diritto interno con una disposizione europea non invocata dal singolo entro un determinato termine (Corte di Giustizia UE (Seduta Plenaria), 14 dicembre 1995, causa C-312/93, *Peterbroeck*; Id., 14 dicembre 1995, cause C-430/93 e C461/93, *van Schijndel*; Corte di Giustizia UE (Sesta Sezione), 27 febbraio 2003, causa C327/00, *Santex*; sull'impatto di tali pronunce e sugli atti impositivi viziati per violazione del diritto europeo, cfr. L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica*

propria “particolare sensibilità”¹²⁵ rispetto al problema della compatibilità tra diritto interno e diritto europeo.

europa, Giuffré, Milano, 2010, 257 ss.). Secondo le Sezioni Unite della Corte di Cassazione (Cass., sez. unite civ., 29 dicembre 2006, n. 27619, in *Dir. prat. trib.*, 2008, II, 211 ss., con nota di V. FICARI, *Agevolazioni fiscali alle fondazioni (ex) bancarie ed aiuti fiscali di Stato: mala tempora currunt*), “i principi di effettività e di non discriminazione comportano l’obbligo per le autorità nazionali di applicare, anche d’ufficio, le norme di diritto [europeo], se necessario attraverso la disapplicazione del diritto nazionale che sia in contrasto con tali norme, senza che possano ostarvi preclusioni, non operanti in casi analoghi”. Da ciò consegue che “il carattere chiuso del giudizio di cassazione non impedisce che venga applicato il diritto [europeo] nella sua interezza, indipendentemente da specifiche domande proposte nel giudizio di merito o introdotte coi motivi di ricorso, col solo limite dell’avvenuta definizione del rapporto controverso, così come avviene per le questioni di legittimità costituzionale e per lo *ius superveniens*”.

¹²⁵ L’espressione appartiene a L. DEL FEDERICO, *La Corte di giustizia chiamata a pronunciarsi sulle agevolazioni per i redditi delle fondazioni bancarie: le problematiche comunitarie, processuali e sostanziali*, cit. *infra*, 557 ss. In effetti la Corte di Cassazione è tenuta a rivolgersi alla Corte di Giustizia dell’Unione Europea ex art. 267, § 3, TFUE, essendo un organo giurisdizionale nazionale avverso le cui decisioni non può porsi un ricorso giurisdizionale di diritto interno. Particolarmente persuasiva è inoltre la giurisprudenza europea che ha affermato la responsabilità dello Stato membro per i danni causati ai singoli dai suoi organi giurisdizionali superiori (Corte di Giustizia UE (Grande Sezione), 13 giugno 2006, causa C-173/03, *Traghetti del Mediterraneo S.p.A.*; si veda inoltre Corte di Giustizia UE (Terza Sezione), 24 novembre 2011, causa C-379/10, *Commissione Europea contro Repubblica Italiana*, con la quale è stata contestata all’Italia la violazione degli obblighi ad essa incombenti in forza del principio generale di responsabilità degli Stati membri per violazione del diritto dell’Unione da parte di uno dei propri organi giurisdizionali

di ultimo grado *ex art. 258 TFUE* per aver escluso “*qualsiasi responsabilità dello Stato italiano per i danni arrecati ai singoli a seguito di una violazione del diritto dell’Unione imputabile a un organo giurisdizionale nazionale di ultimo grado, qualora tale violazione risulti da interpretazione di norme di diritto o da valutazione di fatti e prove effettuate dall’organo giurisdizionale medesimo*” e limitato “*tale responsabilità ai soli casi di dolo o colpa grave, ai sensi dell’art. 2, commi 1 e 2, l. 13 aprile 1988, n. 117, sul risarcimento dei danni cagionati nell’esercizio delle funzioni giudiziarie e sulla responsabilità civile dei magistrati*”).

Bibliografia

- AA.VV., *L'abuso del diritto tra norma comunitaria e norma interna* (atti del convegno Assonime-Luiss del 10 giugno 2008, in <http://www.giurisprudenzaimposte.it>)
- AA.VV., *Elusione fiscale e abuso del diritto*, in *Neotera*, 2009
- AA.VV., *Giusto processo e riti speciali*, Milano, Giuffrè, 2009
- AA.VV., *Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e giusto processo tributario*, convegno – Pescara, 5-6 maggio 2011, atti reperibili all'indirizzo www.unich.it/scigiur
- AA.VV., *Il giusto processo tributario*, in *Neotera* – periodico dell'A.N.T.I. - Associazione Nazionale Tributaristi Italiani, 2011, disponibile sul sito www.associazionetributaristi.it
- ADONNINO P., *Parere del Ministero delle finanze e del Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive e rilevanza penale dell'elusione*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 239 ss.
- ALBERTINI F. V., *Motivazione dell'avviso di accertamento in materia di imposte di registro e sull'incremento di valore degli immobili e natura del processo tributario: un revirement della Suprema Corte*, in *Boll. trib.*, 1988, 64 ss.
- ALBERTINI F. V., *Considerazioni sulla revocazione nel processo tributario, con particolare riguardo al motivo del contrasto con giudicato anteriore*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 1209 ss.
- ALBERTINI F. V., *Abuso del diritto: la giurisprudenza di merito si confronta con i principi elaborati dalla Corte Suprema*, in *Giust. trib.*, 2009, 8 ss.
- ALESSANDRI A., *L'elusione fiscale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1990, 1075 ss.
- ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, IV ed., Utet, Torino, 1962
- AMATUCCI F., *L'abuso del diritto nell'ordinamento tributario nazionale*, in *Corr. giur.*, 2009, 553 ss.

- ANDRIOLA M., *Quale incidenza della clausola anti-abuso comunitaria nella imposizione sui redditi in Italia?*, nota a Corte di Giustizia (Prima Sezione), 5 luglio 2007, causa C-321/05, *Kofoed*, in *Rass. trib.*, 2008, 261 ss.
- ANDRIOLI V., *Lezioni di diritto processuale civile*, II ed., Iovene, Napoli, 1961
- ANDRIOLI V., *Commento al codice di procedura civile*, vol. IV, Iovene, Napoli, 1964
- ARDITO F., *Osservazioni in tema di elusione fiscale alla luce delle conclusioni di un recente arresto della giurisprudenza di merito*, nota a Trib. Milano, Ufficio G.I.P., Dott. Luerti, 1° aprile 2011, in *Riv. pen.*, 2012, 99 ss.
- ATTARDI A., *Le nuove disposizioni sul processo civile*, Cedam, Padova, 1991
- ATTARDI C., *Abuso del diritto e giurisprudenza comunitaria: il perseguimento di un vantaggio fiscale come scopo essenziale dell'operazione elusiva*, nota a Corte di Giustizia (Seconda Sezione), 21 febbraio 2008, causa C-425/06, *Part Service*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, II, 627 ss.
- BALENA G., *L'impugnazione delle sentenze di Cassazione*, in *Riv. dir. civ.*, 2004, 114 ss.
- BALLANCIN A., LUPI R., *Esperienze giurisprudenziali su elusione e sua sanzionabilità*, nota a Comm. trib. prov. Milano, sez. XIV, 13 dicembre 2006, n. 278, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2007, 632 ss.
- BALLANCIN A., LUPI R., STEVANATO D., *Sull'abuso del diritto spettano le garanzie procedurali dell'art. 37 bis*, nota a Comm. trib. prov. Milano, sez. XLII, 21 febbraio 2011, n. 54, in *Dialoghi trib.*, 2011, 253 ss.
- BARTOLO P., *Transfer price all'importazione e trasferimento di utili all'estero: elusione, sovrapproduzione o frode fiscale?*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 1994, 875 ss.

- BASILAVECCHIA M., *Norma antielusione e "relatività" delle operazioni imponibili Iva*, nota a Corte di Giustizia (Grande Sezione), 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax*, in *Corr. trib.*, 2006, 1466 ss.
- BASILAVECCHIA M., *Strumenti parametrici, contraddittorio, motivazione dell'accertamento: il corretto ruolo del giudice tributario*, nota a Cass., sez. trib., 14 maggio 2007, n. 10945, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2007, 937 ss.
- BASILAVECCHIA M., *Elusione e abuso del diritto: una integrazione possibile*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2008, 741 ss.
- BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, Giappichelli, 2009
- BASILAVECCHIA M., *Surrogati interpretativi in difetto di norma antielusiva?*, nota a Cass., sez. trib., 8 aprile 2009, n. 8487, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2009, 593 ss.
- BASILAVECCHIA M., *Il giudicato esterno cede all'abuso del diritto (ma non solo)*, nota a Corte di Giustizia (Seconda Sezione), 3 settembre 2009, causa C-2/08, *Fallimento Olimpiclub S.r.l.*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2010, 13 ss.
- BASILAVECCHIA M., *Accertamento e studi di settore: soluzione finale*, nota a Cass., sez. unite civ., 18 dicembre 2009, n. 26635, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2010, 205 ss.
- BASILAVECCHIA M., *L'autonomia contrattuale recupera sull'abuso del diritto*, nota a Corte di Giustizia (Terza Sezione), 22 dicembre 2010, causa C-103/09, *Weald Leasing Ltd* ed altre, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2011, 285 ss.
- BASILAVECCHIA M., *L'interposizione soggettiva riguarda anche comportamenti elusivi?*, in *Corr. trib.*, 2011, 2968 ss.
- BASILAVECCHIA M., *Cassazione della sentenza senza esame dei motivi: nuovi impieghi dell'abuso del diritto*, nota a Cass., sez. trib., 26 ottobre 2011, n. 22258, in *Corr. trib.*, 2012, 252 ss.
- BATISTONI FERRARA F., *Contraddittorio anticipato e tutela giurisdizionale*, in *Fisco*, 1994, 7509 ss.
- BATISTONI FERRARA F., *Pene pecuniarie e soprattasse: prospettive di riforma*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, I, 49 ss.
- BATISTONI FERRARA F., *Le sanzioni tributarie nell'esperienza italiana*, in *Rass. trib.*, 1996, 1159 ss.

- BATISTONI FERRARA F., *Novità fiscali '97: principio di specialità nella riforma delle sanzioni amministrative*, in *Fisco*, 1997, 9374 ss.
- BATISTONI FERRARA F., *Principio di personalità, elemento soggettivo e responsabilità del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, 1509 ss.
- BATISTONI FERRARA F., *L'incertezza obiettiva quale causa di non punibilità ed i poteri del Fisco*, nota a Cass., sez. trib., 28 novembre 2007, n. 24670, in *Corr. trib.*, 2008, 203 ss.
- BATISTONI FERRARA F., *Nuove eccezioni in appello e motivi di ricorso*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 584 ss.
- BATISTONI FERRARA F., *La remissione di questione pregiudiziale interpretativa alla Corte di Giustizia CE attesta l'esistenza di obiettiva incertezza sul significato della norma tributaria*, nota a Cass., sez. trib., 13 marzo 2009, n. 6105, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2010, 238 ss.
- BATISTONI FERRARA F., BELLÉ B., *Diritto tributario processuale*, III ed., Padova, Cedam, 2009, 205 ss.
- BEGHIN M., *L'elusione tributaria tra clausole "generali" e disposizioni "correttive": alcune chiavi di lettura della vigente disciplina*, in *Fisco*, 2002, 3804 ss.
- BEGHIN M., *L'usufrutto azionario tra lecita pianificazione fiscale, elusione tributaria e interrogativi in ordine alla funzione giurisdizionale*, nota a Cass., sez. trib., 14 novembre 2005, n. 22932, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2006, 223 ss.
- BEGHIN M., *La sentenza Cadbury Schweppes e il "malleabile" principio della libertà di stabilimento*, nota a Corte di Giustizia (Grande Sezione), 12 settembre 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes*, in *Rass. trib.*, 2007, 983 ss.
- BEGHIN M., *Abuso del diritto: la confusione persiste*, nota a Cass., sez. trib., 4 aprile 2008, n. 8772, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2008, 649 ss.
- BEGHIN M., *L'inesistente confine tra pianificazione, elusione e "abuso del diritto"*, nota a Cass., sez. trib., 4 aprile 2008, n. 8772, in *Corr. trib.*, 2008, 1777 ss.
- BEGHIN M., *Note critiche a proposito di un recente orientamento giurisprudenziale incentrato sulla diretta applicazione in campo*

- domestico, nel comparto delle imposte sul reddito, del principio comunitario del divieto di abuso del diritto*, nota a Cass., sez. trib., 4 aprile 2008, n. 8772, in *Riv. dir. trib.*, 2008, II, 448 ss.
- BEGHIN M., *L'abuso del diritto tra capacità contributiva e certezza dei rapporti Fisco-contribuente*, nota a Cass., sez. trib., 21 gennaio 2009, n. 1465, in *Corr. trib.*, 2009, 823 ss.
- BEGHIN M., *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente*, nota a Cass., sez. trib., 21 gennaio 2009, n. 1465, in *Riv. dir. trib.*, 2009, II, 407 ss.
- BEGHIN M., *L'abuso del diritto e le operazioni infragruppo nel caleidoscopio della Suprema Corte*, nota a Cass., sez. trib., 8 aprile 2009, n. 8481, in *Riv. dir. trib.*, 2009, II, 659 ss.
- BEGHIN M., *L'abuso del diritto tra rilevanza del fatto economico e poteri del magistrato*, nota a Comm. trib. prov. Milano, sez. XX, 7 aprile 2009, n. 118, in *Corr. trib.*, 2009, 3288 ss.
- BEGHIN M., *Alla ricerca di punti fermi in tema di elusione fiscale e abuso del diritto tributario (nel comparto dei tributi non armonizzati)*, in *Boll. trib.*, 2009, 1413 ss.
- BEGHIN M., *L'imposta di registro e l'interpretazione degli atti incentrata sulla sostanza economica nell' "abracadabra" dell'abuso del diritto*, nota a Comm. trib. prov. Reggio Emilia, sez. I, 9 ottobre 2009, n. 190, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2010, 156 ss.
- BEGHIN M., *La scissione societaria, l'elusione fiscale e i mulini a vento di Cervantes*, nota a risoluzione del 2 ottobre 2009, n. 256/E, in *Riv. dir. trib.*, 2010, II, 56 ss.
- BEGHIN M., *Fatti economici "apparenti" e obbligazione tributaria: l'abuso del diritto entra nel "recinto" della simulazione*, nota a Cass., sez. trib., 30 novembre 2009, n. 25127, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2010, 217 ss.
- BEGHIN M., *La Cassazione prosegue nell'opera di "cesellatura" della nozione di abuso del diritto*, nota a Cass., sez. trib., 26 febbraio 2010, n. 4737, in *Corr. trib.*, 2010, 1347 ss.
- BEGHIN M., *L'abuso del diritto tra concetti astratti e rilevanza del fatto economico*, nota a Cass., sez. trib., 21 aprile 2010, n. 9476, in *Corr. trib.*, 2010, 1759 ss.
- BEGHIN M., *Definizione delle liti ultradecennali tra principi generali di diritto comunitario e costituzionale*, nota a Cass., sez.

- trib., 4 agosto 2010 (ord.), n. 18055, in *Corr. trib.*, 2010, 3273 ss.
- BEGHIN M., *Diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2011
- BEGHIN M., *L'interpretazione adeguatrice rinasce dalle ceneri dello Statuto del contribuente*, nota a Cass., sez. trib., 31 gennaio 2011, n. 2221, in *Corr. trib.*, 2011, 937 ss.
- BEGHIN M., *L'abuso e l'elusione fiscale tra regole "scritte", giustizia tributaria e certezza del diritto*, nota a Cass., sez. trib., 16 febbraio 2012, n. 2193, in *Corr. trib.*, 2012, 1298 ss.
- BEGHIN M., *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, Cedam, 2013
- BEGHIN M., ZIZZO G. (a cura di), *L'abuso del diritto nella giurisprudenza di merito*, in *Corr. trib.*, 2009, 2310 ss.
- BENVENUTI F., voce *Contraddittorio (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, IX, Milano, 1961, 738 ss.
- BERLIRI A., *Le leggi di registro*, IV ed., Milano, Giuffrè, 1960
- BERSANI G., *Elusione e frode fiscale: considerazioni sulla rilevanza penale delle fusioni societarie poste in essere in assenza dei presupposti economici*, in *Riv. pen.*, 1996, 673 ss.
- BESSO MARCHEIS C., *La sentenza civile inesistente*, Giappichelli, Torino, 1997
- BETTI E., *Diritto processuale civile italiano*, Società Editrice del Foro Italiano, Roma, 1936, 88 ss.
- BETTIOL R., *L'errore su legge extrapenale e legge tributaria*, nota a Corte Cost., 24 marzo 1988, n. 364, in *Rass. trib.*, 1988, 316 ss.
- BIRIGAZZI F., *Gli eventuali riflessi penalistici dei più diffusi fenomeni di elusione fiscale*, in *Dir. pen. proc.*, 1999, 486 ss.
- BOVE M., *La Corte di cassazione come giudice di terza istanza*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2004, II, 962, 973 ss.

- BRUZZONE M., *Diritto al contraddittorio preventivo e motivazione del provvedimento impositivo nell'interpretazione adeguatrice "suggerita" dalla Consulta*, nota a Corte Cost., 24 luglio 2009 (ord.), n. 244, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2010, 118 ss.
- CALAMANDREI P., *Istituzioni di diritto processuale civile secondo il nuovo codice*, Cedam, Padova, 1941
- CALAMANDREI P., *La crisi della giustizia*, in AA.VV., *La crisi del diritto*, Padova, Cedam, 1953
- CALIFANO C., *Sostituzione dell'atto impugnato e cessazione della materia del contendere*, in *Rass. trib.*, 2012, 1266 ss.
- CANTILLO M., *Profili processuali del divieto di abuso del diritto: brevi note sulla rilevanza d'ufficio*, nota a Cass., sez. unite civ., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, in *Rass. trib.*, 2009, 481 ss.
- CAPONI R., *Un passo delle Sezioni unite della Cassazione verso la rimessione nei termini di impugnazione*, nota a Cass., sez. unite civ., 21 gennaio 2005 (ord.), n. 1238, in *Foro it.*, 2005, I, 2401 ss.
- CARACCIOLI I., *Profili penali tributari dei negozi fiduciari e del trust in Italia*, in *Fisco*, 1999, 13504 ss.
- CARACCIOLI I., *Clausole anti-elusive ex art. 37 bis, d.p.r. n. 600 del 1973: inapplicabilità di sanzioni tributarie e profili penali*, nota a Comm. trib. prov. Milano, sez. XIV, 13 dicembre 2006, n. 278, in *Riv. dir. trib.*, 2009, III, 47 ss.
- CARACCIOLI I., *Note di carattere penal-tributario a margine della questione dell' "abuso del diritto"*, nota a Cass., sez. trib., 21 gennaio 2009, n. 1465, in *Riv. dir. trib.*, 2009, III, 69 ss.
- CARACCIOLI I., *"Autodeterminazione" in campo tributario e doveri costituzionali*, in *Iustitia*, 2009, 367 ss.
- CARACCIOLI I., *Nuovo indirizzo cautelativo sull'abuso del diritto e conseguenze sull'obbligo di denuncia penale*, nota a Cass., sez. trib., 21 gennaio 2011, n. 1372, in *Riv. dir. trib.*, 2011, III, 102 ss.

- CARNELUTTI F., *Diritto e processo*, Morano, Editore, Napoli, 1958
- CARPENTIERI L., *L'ordinamento tributario tra abuso e incertezza del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 1053 ss.
- CARRATTA A., *La riforma del giudizio in cassazione*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2006, 1127 ss.
- CARSASCIA L., *Inapplicabilità delle sanzioni per comportamenti elusivi*, nota a *Comm. trib. prov. Milano*, sez. XIV, 13 dicembre 2006, n. 278, in *Corr. trib.*, 2007, 562 ss.
- CASSESE S. (a cura di), *Istituzioni di diritto amministrativo*, II ed., Milano, Giuffrè, 2006
- CASTALDI L., *Punibilità del comportamento elusivo*, nota a *Comm. trib. reg. Lombardia*, sez. XVII, 25 febbraio 2008, n. 2, in *Corr. trib.*, 2009, 2321 ss.
- CASTIELLO F., *Il principio del giusto procedimento. Dalla sentenza n. 13 del 1962 alla sentenza n. 104 del 2007 della Corte costituzionale*, in *Foro amm.*, 2008, 269 ss.
- CAVALLARO M. C., *Il giusto procedimento come principio costituzionale*, in *Foro amm.*, 2001, 1829 ss.
- CAVALLONE B. C., *“Comme vous aultres, Messieurs” (François Rabelais, teorico del processo e del giudizio)*, in *Riv. dir. proc.*, 2008, 433 ss.
- CENTORE P., *L'abuso del diritto nell'Iva*, in *Corr. trib.*, 2008, 319 ss.
- CENTORE P., *Lo “spettro” dell'abuso sulle operazioni soggette ad Iva*, nota a *Corte di Giustizia (Seconda Sezione)*, 21 febbraio 2008, causa C-425/06, *Part Service*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2008, 753 ss.
- CENTORE P., *L'elusione tributaria e l'imposta sul valore aggiunto*, nota a *circolare del 13 dicembre 2007*, n. 67/E, in *Rass. trib.*, 2009, 420 ss.

- CERRATO M., *Elusione fiscale ed imposizione indiretta nelle operazioni societarie*, in G. MAISTO (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, Giuffr , 2009, 387 ss.
- CHIAMETTI G., *Il concetto di elusione fiscale*, nota a Comm. trib. prov. Milano, sez. XIV, 13 dicembre 2006, n. 278, in *Fisco*, 2007, 2542 ss.
- CHIARLONI S., *Questioni rilevabili d'ufficio, diritto di difesa e "formalismo delle garanzie"*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1987, 569 ss.
- CHIARLONI S., *Questioni rilevabili d'ufficio, diritto di difesa e "formalismo delle garanzie"*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1987, 569 ss.
- CHIARLONI S., *La sentenza "della terza via" in Cassazione: un altro caso di formalismo delle garanzie?*, nota a Cass., sez. I civ., 21 novembre 2001, n. 14637, in *Giur. it.*, 2002, 1363 ss.
- CHIMIENTI M. T., SOLARI L., *La Cassazione precisa il valore dello "Statuto"*, nota a Cass., sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576, in *Dir. prat. trib.*, 2003, II, 885 ss.
- CHINELLATO G., *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, Cedam, Padova, 2007
- CIPOLLINA S., *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Padova, Cedam, 1992
- CIPOLLINA S., *I comportamenti elusivi che sfuggono alla rete*, in *Il Sole 24 Ore*, edizione del 29 maggio 1998, 21 ss.
- CIPOLLINA S., *Elusione fiscale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2007, I, 555 ss.
- CIPOLLINA S., *CFC legislation e abuso della libert  di stabilimento: il caso Cadbury Schweppes*, nota a Corte di Giustizia (Grande Sezione), 12 settembre 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2007, II, 13 ss.
- CIPOLLINA S., *Elusione fiscale ed abuso del diritto: profili interni e comunitari*, in *Giur. it.*, 2010, 1724 ss.

- CIPRIANI F., *Cassazione e revocazione nel sistema delle impugnazioni*, in *Foro It.*, 2001, I, 599 ss.
- COLAVITTI G., *Il “giusto procedimento” come principio di rango costituzionale*, reperibile all’indirizzo <http://www.associazionedeicostituzionalisti.it/dibattiti/amministrazione/colavitti.html>
- COLESANTI V., *Principio del contraddittorio e procedimenti speciali*, in *Riv. dir. proc.*, 1974, 577 ss.
- COLLI VIGNARELLI A., *Errore scusabile ed abbandono delle sanzioni tributarie*, nota a Comm. trib. II grado Palermo, 5 febbraio 1987, n. 48, in *Rass. trib.*, 1987, II, 1140 ss.
- COLLI VIGNARELLI A., *Il principio di “non contestazione” si applica anche nel processo tributario*, nota a Cass., sez. trib., 24 gennaio 2007, n. 1540, in *Rass. trib.*, 2007, 1503 ss.
- COLLI VIGNARELLI A., *La Suprema Corte interviene in tema di “obiettive condizioni di incertezza” della norma tributaria*, nota a Cass., sez. trib., 28 novembre 2007, n. 24670, in *Rass. trib.*, 2008, 470 ss.
- COLLI VIGNARELLI A., *Elusione, abuso del diritto e applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Boll. trib.*, 2009, 677 ss.
- COLLI VIGNARELLI A., *Pratica abusiva e autonomia contrattuale*, nota a Corte di Giustizia (Terza Sezione), 22 dicembre 2010, causa C-103/09, *Weald Leasing Ltd*, in *Rass. trib.*, 2011, 1607 ss.
- COMOGLIO L. P., *La garanzia costituzionale dell’azione e il processo civile*, Cedam, Padova, 1970
- COMOGLIO L. P., *Atti d’istruzione delegata e contraddittorio nel contenzioso tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, 468 ss.
- COMOGLIO L. P., *Principi costituzionale e processo di esecuzione*, in *Riv. dir. proc.*, 1994, 450 ss.
- COMOGLIO L. P., *Prove penali, “giusto processo” e poteri di acquisizione del giudice tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, I, 943 ss.

- COMOGLIO L. P., *Etica e tecnica del “giusto processo”*, Giappichelli, Torino, 2004
- COMOGLIO L. P., *Requiem per il processo “giusto”*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2013, II, 53 ss.
- COMOGLIO L. P., FERRI C., TARUFFO M. (a cura di), *Lezioni sul processo civile*, vol. I, III ed., Il Mulino, Bologna, 2005
- CONSOLO C., *Le sezioni unite sulla causalità del vizio nelle sentenze della terza via: a proposito della nullità, indubbia ma peculiare poiché sanabile allorché emerga l’assenza in concreto di scopo del contraddittorio eliso*, nota a Cass., sez. unite civ., 30 settembre 2009, n. 20935, Cass., sez. III civ., 7 luglio 2009, n. 15901 e Cass., sez. unite civ., 1° febbraio 2008, n. 2435, in *Corr. giur.*, 2010, 352 ss.
- CONSOLO C., LUISO F. P., SASSANI B., *La riforma del processo civile*, vol. I, Giuffré, Milano, 1991
- CONTRINO A., *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto*, Bologna, Cisalpino, 1996
- CONTRINO A., *Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamenti giuridici e connotati strutturali*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, 463 ss.
- CORASANITI G., *Sul generale divieto di abuso del diritto nell’ordinamento tributario*, nota a Cass., sez. unite civ., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, in *Obbl. contratti*, 2009, 212 ss.
- CORASANITI G., *L’art. 20 Tuir e gli strumenti di contrasto all’elusione*, nota a Comm. trib. II grado Bolzano, sez. II, 20 maggio 2009, n. 36 e Comm. trib. prov. Reggio Emilia, sez. I, 9 ottobre 2009, n. 190, in *Obbligazioni e contratti*, 2010, 678 ss.
- CORDEIRO GUERRA R., *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, Giuffré, 1996
- CORDEIRO GUERRA R., *Non applicabilità delle sanzioni amministrative per la violazione del divieto di abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, 2009, 771 ss.

- CORRADO L. R., *Accertamenti standardizzati e rilevanza processuale del comportamento delle parti in sede amministrativa*, nota a Cass., sez. trib., 7 febbraio 2008, n. 2816, in *Riv. dir. trib.*, 2009, II, 381 ss.
- CORRADO L. R., *Le agevolazioni alle fondazioni bancarie* (rassegna di giurisprudenza), in *Dir. prat. trib.*, 2009, II, 1069 ss.
- CORRADO L. R., *Elusione e motivazione dell'avviso di accertamento: l'atto impositivo è illegittimo qualora non indichi le giustificazioni fornite dal contribuente in risposta alla richiesta di chiarimenti*, nota a Comm. trib. prov. Livorno, sez. VI, 25 settembre 2008, n. 165, in *Riv. dir. trib.*, 2009, II, 574 ss.
- CORRADO L. R., *Elusione tributaria, abuso del diritto (comunitario) e inapplicabilità delle sanzioni amministrative*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 551 ss.
- CORRADO L. R., *La questione dell'applicabilità delle sanzioni amministrative ai comportamenti elusivi*, nota a Cass., sez. trib., 25 maggio 2009, n. 12042, in *Dir. prat. trib.*, 2010, II, 633 ss.
- CORRADO L. R., *Questioni ancora aperte in tema di accertamenti standardizzati*, nota a Cass., sez. trib., 9 luglio 2010, n. 16235, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2011, 143 ss.
- CORRADO L. R., *Elusione e sanzioni: una dicotomia insanabile*, nota a Cass., sez. trib., 30 novembre 2011, n. 25537, in *Dir. prat. trib.*, 2012, II, 775 ss.
- CORRADO L. R., *Il sistema degli accertamenti standardizzati*, ed. prov., Genova, 2011
- CORRADO L. R., *La ricerca di una fonte per il principio generale antielusivo all'ombra della Corte di Giustizia*, nota a Corte di Giustizia UE, IV sez., 29 marzo 2012, causa C-417/2010, *Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate c. 3M Italia S.p.A.*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2012, 703 ss.
- CORRADO L. R., *Note in tema di incertezza normativa oggettiva tributaria e ignoranza inevitabile*, nota a Cass., sez. trib., 23 marzo 2012, n. 4685, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 193 ss.
- CORRADO L. R., LUPU R., *Elusione, sanzioni e obiettive condizioni di incertezza*, in *Dialoghi trib.*, 2009, 518 ss.
- CORSO P., *Il comportamento elusivo e il sistema penale tributario*, in *Corr. trib.*, 2002, 3512 ss.

- CORSO P., *Secondo la Corte di cassazione l'elusione non integra un'evasione penalmente rilevante*, in *Corr. trib.*, 2006, 3045 ss.
- CORSO P., *L'operazione elusiva non è inesistente né costituisce reato*, nota a Trib. Trento, 29 settembre 2011, n. 571, in *Corr. trib.*, 2012, 418 ss.
- CORSO P., *Revisione del sistema fiscale: nessuna rilevanza penale per l'elusione*, in *Corr. trib.*, 2012, 1741 ss.
- CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE, UFFICIO DEL MASSIMARIO E DEL RUOLO, relazione tematica del 9 luglio 2009, n. 94, reperibile all'indirizzo
http://www.cortedicassazione.it/Documenti/Relazione_%2094%2009.pdf
- CRISAFULLI V., *Principio di legalità e giusto procedimento*, nota a Corte Cost., 2 marzo 1962, n. 13, in *Giur. cost.*, 1962, 126 ss.
- DAMIANI M., *Nessuna prevalenza tra studi di settore e criterio di tassazione per cassa*, nota a Cass., sez. trib., 9 luglio 2010, n. 16235, in *Corr. trib.*, 2010, 3105 ss.
- D'AYALA VALVA F., *Aspetti problematici dell'imputazione soggettiva della sanzione amministrativa tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 205 ss.
- D'ALESSANDRO E., *L'errore scusabile fa il suo ingresso nel processo civile: il mutamento di un precedente e consolidato orientamento giurisprudenziale quale giusta causa di rimessione in termini ai fini della proposizione del ricorso per cassazione*, nota a Cass., sez. II civ., 2 luglio 2010 (ord.), n. 15811, in *Corr. giur.*, 2010, 1483 ss.
- DEL FEDERICO L., *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, Giuffré, 1993
- DEL FEDERICO L., *Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie: i principi sostanziali del d.lgs. n. 472 del 1997*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 107 ss.

- DEL FEDERICO L., *Prime note sui procedimenti sanzionatori disciplinati dal d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, in *Rass. trib.*, 1999, 1041 ss.
- DEL FEDERICO L., *Cause di non punibilità in tema di illecito amministrativo tributario*, in *Corr. trib.*, 2002, 2749 ss.
- DEL FEDERICO L., *La Corte di giustizia chiamata a pronunciarsi sulle agevolazioni per i redditi delle fondazioni bancarie: le problematiche comunitarie, processuali e sostanziali*, nota a Cass., sez. trib., 30 aprile 2004 (ord.), n. 8319, in *Riv. dir. trib.*, 2004, II, 557 ss.
- DEL FEDERICO L., *Le garanzie dello Statuto in tema di illecito tributario*, in G. MARONGIU (a cura di), *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli, Torino, 2004, 35 ss.
- DEL FEDERICO L., *Il giusto processo tributario: tra art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e art. 111 Cost.*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2005, 154 ss.
- DEL FEDERICO L., *Elusione e illecito tributario*, in *Corr. trib.*, 2006, 3110 ss.
- DEL FEDERICO L., *Un'esclusione immotivata dopo il giusto processo*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, I, 225 ss.
- DEL FEDERICO L., *Elusione tributaria "codificata" e sanzioni amministrative*, nota a Comm. trib. prov. Milano, sez. XIV, 13 dicembre 2006, n. 278, in *Giust. trib.*, 2007, f. 2, 280 ss.
- DEL FEDERICO L., *La questione della sanzionabilità amministrativa dell'elusione tributaria*, in AA.VV., *Elusione fiscale ed abuso del diritto* (atti del convegno tenutosi a Milano, il 12 e 13 febbraio 2009), Torino, Paradigma, 2009
- DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Giuffré, Milano, 2010
- DELLA VALLE E., *L'esimente dell'obiettiva incertezza*, in G. TABET, F. TESAURO (a cura di), *La riforma delle sanzioni amministrative e tributarie*, Giappichelli, Torino, 2000, 121 ss.
- DELLA VALLE E., *Tassazione degli utili della società estera controllata e rispetto del diritto di stabilimento*, nota a Corte di Giustizia (Grande Sezione), 12 settembre 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes*, in *Corr. trib.*, 2006, 3347 ss.

- DELLA VALLE E., *Transfer price ed elusione*, nota a Comm. trib. prov. Milano, sez. XXXI, 13 marzo 2009, n. 87, in *Corr. trib.*, 2009, 2395 ss.
- D'ANGELO G., *Giudicato tributario (esterno) e diritto comunitario: un equilibrio difficile*, Corte di Giustizia (Seconda Sezione), 3 settembre 2009, causa C-2/08, *Fallimento Olimpclub S.r.l.*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, IV, 285 ss.
- DE CARIA R., *La nuova fortuna dell'abuso del diritto nella giurisprudenza di legittimità: la Cassazione sta "abusando dell'abuso"?* Una riflessione sul piano costituzionale e della politica del diritto, in *Giur. cost.*, 2010, 3827 ss.
- DE LISE P., *Giusto procedimento e processualprocedimento*, reperibile all'indirizzo http://www.giustizia-amministrativa.it/documentazione/studi_contributi/2009_4_De_Lise_Giusto_proc_processualproced.htm
- DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, Giuffrè, 2000, 45 ss.
- DE MITA E., *Lo Statuto del contribuente alla prova della gerarchia*, nota a Cass., sez. trib., 14 aprile 2004, n. 7080, in *Dir. prat. trib.*, 2004, II, 847 ss.
- DE MITA E., *Lo Statuto diventa bussola dei giudici*, nota a Cass., sez. trib., 6 maggio 2005, n. 9407, in *Dir. prat. trib.*, 2005, II, 985 ss.
- DE MITA E., *L'anti-elusione trova base in Costituzione*, nota a Cass., sez. unite civ., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, in *Il Sole 24 Ore*, edizione del 2 gennaio 2009
- DE MITA E., *La giurisprudenza fiscale della Cassazione in materia di abuso del diritto*, in *Boll. trib.*, 2011, 645 ss.
- DE MITA E., *Sull'abuso del diritto non basta la parola della Cassazione*, in *Il Sole 24 Ore*, edizione del 9 febbraio 2011, 29
- DE MITA E., *L'abuso del diritto va contestato dal Fisco e non dai magistrati*, in *Il Sole 24 Ore*, edizione del 22 maggio 2012, 18
- DENTI V., *Intorno ai concetti generali del processo di esecuzione*, in *Riv. dir. proc.*, 1955, 125 ss.

- DI PIETRO A. (a cura di), *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, Milano, Giuffr , 1999
- DI PIETRO A., *Il contribuente nell'accertamento delle imposte sui redditi: dalla collaborazione al contraddittorio*, in V. UCKMAR (a cura di), *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano. Atti del Convegno "I settant'anni di Diritto e Pratica Tributaria"* (Genova, 2-3 luglio 1999), Padova, Cedam, 2000, 531 ss.
- DI SIENA M., *La sanzionabilit  penale dell'elusione fiscale alla luce delle pi  recenti iniziative legislative: la possibile (ragionevole) fine di uno spauracchio?*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, III, 51 ss.
- DI TANNO T., *La Corte di Giustizia e la vexata quaestio della natura delle Fondazioni bancarie*, nota a Corte di Giustizia UE, sez. II, sentenza 10 gennaio 2006, causa C-222/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze contro Cassa di Risparmio di Firenze s.p.a., Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato e Cassa di Risparmio di San Miniato s.p.a.*, in *Rass. trib.*, 2006, 1093 ss.
- ESCALAR G., *Esclusa la diretta efficacia dell'abuso del diritto per le imposte dirette*, in *Corr. trib.*, 2009, 699 ss.
- ESCALAR G., *I limiti alla deduzione della nullit  dei negozi per frode alla legge tributaria*, in *Corr. trib.*, 2010, 1603 ss.
- ESPOSITO R., *L'elusione tra valide ragioni economiche e comportamenti alternativi ed ipotetici*, nota a Comm. trib. reg. Lombardia, sez. XVII, 25 febbraio 2008, n. 2, in *Corr. trib.*, 2009, 2321 ss.
- FALSITTA G., *Per un fisco "civile"*, Milano, Giuffr , 1996
- FALSITTA G., *Confusione concettuale e incoerenza sistematica nella recente riforma delle sanzioni tributarie non penali*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 475 ss.
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, VI ed., Padova, Cedam, 2008

- FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, III ed., Padova, Cedam, 2009
- FALSITTA G., *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, nota a Cass., sez. unite civ., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, in *Corr. giur.*, 2009, 293 ss.
- FALSITTA G., *Natura delle disposizioni contenenti "norme per l'interpretazione di norme" e l'art. 37 bis sull'interpretazione analogica o antielusiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 519 ss.
- FALSITTA G., *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnicomprensivo contenitore detti "abuso del diritto"*, nota a Cass., sez. trib., 16 febbraio 2010, n. 3571 ed altre, in *Riv. dir. trib.*, 2010, II, 349 ss.
- FANTOZZI A., *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1984, I, 216 ss.
- FAZZALARI E., *Istituzioni di diritto processuale civile*, VI ed., Cedam, Padova, 1992
- FAZZALARI E., voce *Procedimento (Teoria generale)*, in *Enc. dir.*, XXXV, Milano, 1986, 819 ss.
- FAZZINI E., *L'accertamento per presunzioni: dai coefficienti agli studi di settore*, in *Rass. trib.*, 1996, 309 ss.
- FAZZINI E., *Attività economiche ed imposizione fiscale. Profili storico-sistematici*, Padova, Cedam, 2005
- FEDELE A., *L'accertamento tributario ed i principi costituzionali*, in A. DI PIETRO (a cura di), *L'accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni*, Milano, Giuffrè, 1994, 29 ss.
- FEDELE A., *Assetti negoziali e "forme d'impresa" tra opponibilità, simulazione e riqualificazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 1093 ss.
- FERLAZZO NATOLI L., *La capacità tributaria penale alla luce del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 sulle sanzioni amministrative tributarie*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, 927 ss.

- FERLAZZO NATOLI L., *La tutela del contribuente nel procedimento istruttorio (tra conventio ad excludendum ed uguaglianza costituzionale)*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, I, 582 ss.
- FERLAZZO NATOLI L., INGRAO G., *Statuto dei diritti del contribuente: applicazione del principio di collaborazione e buona fede e di allegazione dell'atto nella motivazione per relationem*, nota a Cass., sez. trib., 22 marzo 2005, n. 6201, in *Rass. trib.*, 2005, 1265 ss.
- FERRI F., *Note in tema di "giusto processo" tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2006, 132 ss.
- FIANDACA G., *Principio di colpevolezza ed ignoranza scusabile della legge penale: "prima lettura" della sentenza n. 364 del 1988*, nota a Corte Cost., 24 marzo 1988, n. 364, in *Foro it.*, 1988, I, 1385 ss.
- FIANDACA G., MUSCO E., *Diritto penale. Parte generale*, V ed., Bologna, Zanichelli, 2007
- FICARI V., *Prime considerazioni su partecipazione e procedimento nell'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 2000, 1413 ss.
- FICARI V., *La disapplicazione delle sanzioni amministrative nei procedimenti tributari*, in *Rass. trib.*, 2002, 473 ss.
- FICARI V., *Poteri del giudice ed oggetto del processo: autonomia versus regolamentazione?*, in *Rass. trib.*, 2007, 364 ss.
- FICARI V., *Agevolazioni fiscali alle fondazioni (ex) bancarie ed aiuti fiscali di Stato: mala tempora currunt*, nota a Cass., sez. unite civ., 29 dicembre 2006, n. 27619, in *Dir. prat. trib.*, 2008, II, 211 ss.
- FICARI V., *Elusione ed abuso del diritto comunitario tra "diritto" giurisprudenziale e certezza normativa*, nota a Cass., sez. trib., 17 ottobre 2008, n. 25374, in *Boll. trib.*, 2008, 1766 ss.
- FICARI V., *Clausola generale antielusiva, art. 53 della Costituzione e regole giurisprudenziali*, nota a Cass., sez. unite civ., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, in *Rass. trib.*, 2009, 390 ss.

- FICARI V., *Poche luci e tante ombre giurisprudenziali in materia di elusione ed abuso del diritto nelle imposte sui redditi*, in *Boll. trib.*, 2009, 997 ss.
- FICARI V., *Principio di collaborazione e buona fede, disapplicazione delle sanzioni amministrative tributarie e abuso del diritto nelle imposte sul reddito*, nota a Cass., sez. trib., 25 maggio 2009, n. 12042, in *Fisco*, 2009, 5322 ss.
- FICARI V., *Il pandemico principio dell'abuso del diritto raggiunge anche l'Ici*, nota a Cass., sez. trib., 30 novembre 2009, n. 25127, in *Boll. trib.*, 2010, 574 ss.
- FIorentino S., *L'elusione tributaria: scelte di metodo e questioni terminologiche*, Napoli, Edizioni scientifiche italiane, 1996
- FLICK G. M., *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?*, in *Giur. comm.*, 2011, 465 ss.
- FLORA G., *La difficile penetrazione del principio di colpevolezza: riflessioni per l'anniversario della sentenza costituzionale sull'art. 5 c.p.*, nota a Corte Cost., 24 marzo 1988, n. 364, in *Giur. it.*, 1989, I, 337 ss.
- FORTUNA E. (a cura di), *Giusto processo tributario e professionalità del giudice*, Padova, Cedam, 2006
- FRANSONI G., *Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*, nota a Cass., sez. trib., 12 novembre 2010, n. 22994, in *Corr. trib.*, 2011, 13 ss.
- FRANSONI G., *Appunti su abuso di diritto e "valide ragioni economiche"*, in *Rass. trib.*, 2010, 932 ss.
- FRANSONI G., *La diversa disciplina procedimentale dell'elusione e dell'abuso del diritto: la Cassazione vede il problema, ma non trova la soluzione*, nota a Cass., sez. trib., 5 novembre 2013, n. 24739, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 47 ss.
- FRANSONI G., *Preclusioni processuali, rilevanza d'ufficio e giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013, 449 ss.

- GAFFURI G., *Istituzioni pubbliche e garanzie del cittadino: Le garanzie del giusto procedimento amministrativo*, in *Iustitia*, 2008, 447 ss.
- GAFFURI G., *L'asserito abuso della chiamata ereditaria nell'imposta successoria*, nota a risoluzione del 24 agosto 2009, n. 234/E, in *Corr. trib.*, 2009, 3429 ss.
- GAFFURI G., *Aspetti critici della motivazione relativa agli atti d'imposizione e l'esecutività degli avvisi di accertamento*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 598 ss.
- GALLIO F., TERRIN G., *Un'operazione societaria che limita la contribuzione fiscale non può essere considerata automaticamente elusiva*, nota a Comm. trib. prov. Vicenza, sez. III, 28 gennaio 2009, n. 6, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2009, 358 ss.
- GALLO C. E., *Manuale di giustizia amministrativa*, IV ed., Giappichelli, Torino, 2009
- GALLO F., *Accertamento e garanzie del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 1989, I, 67 ss.
- GALLO F., *Brevi spunti in tema di elusione e frode alla legge (nel reddito d'impresa)*, in *Rass. trib.*, 1989, I, 11 ss.
- GALLO F., *Discrezionalità nell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell'ufficio*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1992, I, 655 ss.
- GALLO F., *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, I, 1761 ss.
- GALLO F., *Rilevanza penale dell'elusione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2001, 321 ss.
- GALLO F., *Verso un giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, 11 ss.
- GALLO F., *L'impresa e la responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 2005, 11 ss.
- GALLO F., *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, 25 ss.
- GAMBA C., *L'integrazione dell'art. 101 c.p.c., il contraddittorio sulle questioni rilevate d'ufficio e la "scommessa aperta"*

- dell'ordinamento processuale*, in M. TARUFFO (diretto da), *Il processo civile riformato*, Zanichelli, Bologna, 2010, 178 ss.
- GARBARINO C., *Studi di settore, concordato e nuove tipologie di accertamento dei redditi*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, 87 ss.
- GARCEA A., *Il legittimo risparmio di imposta: profili teorici e casi materiali*, Padova, Cedam, 2000
- GIANONCELLI S., *Contrasto all'elusione fiscale in materia di imposte sui redditi e divieto comunitario di abuso del diritto*, nota a Cass., sez. trib., 29 settembre 2006, n. 21221, in *Giur. it.*, 2008, 1297 ss.
- GIOVANNINI A., *Sui principi del nuovo sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1997, I, 1188 ss.
- GIOVANNINI A., *Riflessioni in margine all'oggetto della domanda nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 35 ss.
- GIOVANNINI A., *Potere punitivo e incertezza della legge*, nota a Cass., sez. trib., 28 novembre 2007, n. 24670, in *Giur. it.*, 2008, 2081 ss.
- GIOVANNINI A., *Sub art. 8, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 "Errore sulla norma tributaria"*, in C. GLENDI, C. CONSOLO (a cura di), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Cedam, Padova, 2008, 98 ss.
- GIOVANNINI A., *Il divieto d'abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento*, in *Rass. trib.*, 2010, 982 ss.
- GLENDI C., *L'oggetto del processo tributario*, Cedam, Padova, 1984
- GLENDI C., *L'errore sulla norma tributaria*, in *Corr. trib.*, 1997, 1612 ss.
- GLENDI C., *Lo statuto dei diritti del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2000, 2415 ss.
- GLENDI C., *Elusione tributaria e bisogno di certezza giuridica*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2006, 925 ss.
- GLENDI C., *Postilla*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2007, 393 ss.

- GLENDI C., *Indagini tributarie e tutela giurisdizionale*, in *Corr. trib.*, 2009, 3616 ss.
- GLENDI C., *Limiti del giudicato e Corte di giustizia europea*, nota a Corte di Giustizia (Seconda Sezione), 3 settembre 2009, causa C-2/08, *Fallimento Olimpiclub S.r.l.*, in *Corr. trib.*, 2010, 325 ss.
- GLENDI C., CONSOLO C., *Commentario breve alle leggi sul processo tributario*, Padova, Cedam, 2008
- GONZALES G. E., *La cosiddetta “evasione fiscale legittima”*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1974, I, 51 ss.
- GRANDE E., *La sentenza n. 364 del 1988 della Corte Costituzionale e l’esperienza di “common law”: alcuni possibili significati di una pronuncia in tema di errore di diritto*, nota a Corte Cost., 24 marzo 1988, n. 364, in *Foro it.*, 1990, I, 415 ss.
- GRASSO E., *La collaborazione nel processo civile*, in *Riv. dir. proc.*, 1966, 580 ss.
- GRASSO E., *La pronuncia d’ufficio*, Giuffrè, Milano, 1967
- GRASSO E., *Dei poteri del giudice*, in E. ALLORIO (diretto da), *Commentario del codice di procedura civile*, vol. I, tomo 2, Torino, Utet, 1973, 1262 ss.
- GRAZIANO G., *Le condotte fraudolente idonee ad ostacolare l’accertamento nel quadro del d.lgs. n. 74 del 2000. La c.d. “frode esterna” dopo la riforma*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2011, I, 631 ss.
- GREGGI M., *Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazione e limiti del principio (il caso Ferrazzini)*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 529 ss.
- GREGGI M., *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell’applicazione della CEDU (il caso Jussila)*, in *Rass. trib.*, 2007, 216 ss.
- GUASTINI R., *L’interpretazione dei documenti normativi*, Giuffrè, Milano, 2004

- HENSEL A., *Diritto tributario*, trad. it. di D. JARACH, Milano, Giuffrè, 1956
- IANNUCILLI L., DE TURA A., *Il principio di buon andamento dell'amministrazione nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, reperibile all'indirizzo http://www.cortecostituzionale.it/informazione/file/STU_212.pdf
- INGRAO G., *Utilizzo di perdite pregresse nell'ambito di una fusione infragruppo ed elusione fiscale*, nota a Comm. trib. prov. Massa Carrara, sez. II, 17 gennaio 2011, n. 6, in *Dir. prat. trib.*, 2011, II, 749 ss.
- IRTI N., *Risoluzione di contratto nullo?*, nota a Cass., sez. I civ., 18 aprile 1970, n. 1127, in *Foro pad.*, 1971, I, 742 ss.
- LANDI T., *La vexata quaestio della rilevanza penale dell'elusione*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, I, 627 ss.
- LAROMA JEZZI P., *Gli aiuti fiscali: i poteri del giudice nazionale e la nozione di impresa tra diritto tributario e diritto comunitario della concorrenza*, nota a Cass., sez. trib., 30 aprile 2004 (ord.), n. 8319, in *Rass. trib.*, 2004, 1055 ss.
- LA ROSA S., *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in A. DI PIETRO (a cura di), *L'accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni*, Milano, Giuffrè, 1994, 49 ss.
- LA ROSA S., *Nozione e termini delle norme antielusione analitiche*, in *Corr. trib.*, 2006, 3092 ss.
- LA ROSA S., *I procedimenti tributari: fasi, efficacia, tutela*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 803 ss.
- LA ROSA S., *Istruttoria e poteri dell'ente impositore*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 523 ss.
- LA ROSA S., *Elusione e antielusione fiscale nel sistema delle fonti del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 785 ss.
- LA SCALA A. E., *Principi del "giusto processo" tra diritto interno, comunitario e convenzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 34 ss.

- LIEBMAN E. T., *Fondamento del principio dispositivo*, in *Riv. dir. proc.*, 1960, 561 ss.
- LIEBMAN E. T., *Problemi del processo civile*, Morano, Napoli, 1962
- LIEBMAN E. T., *Manuale di diritto processuale civile. Principi*, V ed., Milano, Giuffrè, 1992
- LIPRINO V., *Il difficile equilibrio tra libertà di gestione e abuso di diritto nella giurisprudenza della Corte di giustizia: il caso Part Service*, nota a Corte di Giustizia (Seconda Sezione), 21 febbraio 2008, causa C-425/06, *Part Service*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, IV, 113 ss.
- LOGOZZO M., *Dichiarazione di non applicabilità delle sanzioni*, in AA. VV., *Il processo tributario. Giur. sist. dir. trib.* (collana diretta da F. TESAURO), Torino, Utet, 1998, 151 ss.
- LOGOZZO M., *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano, Giuffrè, 2002
- LOGOZZO M., *L'Amministrazione finanziaria "non ignora" l'obiettiva incertezza della legge tributaria*, in *Corr. trib.*, 2003, 759 ss.
- LOGOZZO M., *La scusante dell'illecito tributario per obiettiva incertezza della legge*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 411 ss.
- LOMBARDI O., *Certeza del diritto e primato del diritto comunitario in presenza di giudicato esterno in materia tributaria*, nota a Corte di Giustizia (Seconda Sezione), 3 settembre 2009, causa C-2/08, *Fallimento Olimpiclub S.r.l.*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, IV, 303 ss.
- LOVISOLO A., *Disciplina fiscale e "ignoranza inevitabile della legge penale": prime considerazioni*, nota a Corte Cost., 24 marzo 1988, n. 364, in *Dir. prat. trib.*, 1988, II, 743 ss.
- LOVISOLO A., *Evasione ed elusione* (voce), in *Enc. giur.*, 1988, XIII, 3 ss.
- LOVISOLO A., *Il principio di matrice comunitaria dell' "abuso" del diritto entra nell'ordinamento giuridico italiano: norma antielusiva di chiusura o clausola generale antielusiva? L'evoluzione della giurisprudenza della Suprema Corte*, nota a

- Cass., sez. trib., 29 settembre 2006, n. 21221, in *Dir. prat. trib.*, 2007, II, 723 ss.
- LOVISOLO A., *La Corte di Cassazione crea l'abuso del diritto e rilancia l'idea di una clausola generale antielusiva*, nota a Cass., sez. unite civ., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 49 ss.
- LOVISOLO A., *L'art. 53 Cost. come fonte della clausola generale antielusiva ed il ruolo delle "valide ragioni economiche" tra abuso del diritto, elusione fiscale ed antieconomicità delle scelte imprenditoriali*, nota a Cass., sez. unite civ., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, in *GT – Riv. dir. trib.*, 2009, 216 ss.
- LOVISOLO A., *Il contrasto all'interposizione "gestoria" nelle operazioni effettive e reali, ma prive di valide ragioni economiche*, nota a Cass., sez. trib., 10 giugno 2011, n. 12788, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2011, 869 ss.
- LOVISOLO A., *Sull'imputazione del reddito nel caso di interposto reale privo di autonoma funzione economica*, nota a Cass., sez. trib., 10 giugno 2011, n. 12788, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2011, 869 ss.
- LUISO F. P., *Il principio del contraddittorio e l'istruttoria nel processo amministrativo e tributario*, in *Dir. proc. amm.*, 2000, 328 ss.
- LUISO F. P., *Questione rilevata di ufficio e contraddittorio: una sentenza "rivoluzionaria"?*, nota a Cass., sez. I civ., 21 novembre 2001, n. 14637, in *Giust. civ.*, 2002, I, 1611 ss.
- LUISO F. P., *Invalidità della sentenza e mezzi di gravame*, in *Riv. dir. proc.*, 2009, 20 ss.
- LUISO F. P., *Poteri di ufficio del giudice e contraddittorio*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2011, 65 ss.
- LUNELLI R., BARAZZA E., *L'abuso del diritto secondo le SS.UU. e la Sezione tributaria della Corte di cassazione*, in *Corr. trib.*, 2009, 1579 ss.
- LUNGHINI G., *Elusione e principio di legalità: l'impossibile quadratura del cerchio?*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, I, 657 ss.

- LUNGHINI G., VALENTINI V., *Irrilevanza penale dell'elusione e inutilizzabilità delle presunzioni tributarie*, nota a Trib. Milano, Ufficio G.I.P., Dott. Luerti, 1° aprile 2011, in *Corr. merito*, 2011, 967 ss.
- LUPI R., *Motivazione e dimostrazione dell'accertamento di valore ai fini delle imposte sui trasferimenti*, nota a Cass., sez. unite civ., 3 giugno 1987, n. 4853, in *Giur. it.*, 1988, I, 428 ss.
- LUPI R., *Elusione fiscale: aspetti concettuali e casi pratici. L'elusione come strumentalizzazione delle regole fiscali*, in *Rass. trib.*, 1994, 225 ss.
- LUPI R., *Elusione fiscale: modifiche normative e prime sviste interpretative*, in *Rass. trib.*, 1995, 409 ss.
- LUPI R., *Elusione e legittimo risparmio d'imposta nella nuova normativa*, in *Rass. trib.*, 1997, 1099 ss.
- LUPI R., *Armi più chiare contro l'elusione*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, I, 201 e s.
- LUPI R., *Prime osservazioni sul nuovo sistema delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 1998, 328 ss.
- LUPI R., *Elusione e sanzioni penali*, in R. LUPI (a cura di), *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, Milano, Il Sole 24 ORE S.p.A., 2000, 147 ss.
- LUPI R., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, III ed., Milano, Ipsoa, 2001
- LUPI R., *Diritto tributario. Parte generale*, VIII ed., Milano, Giuffrè, 2005
- LUPI R., *La Commissione Biasco riconosce la distinzione tra elusione e "lecita pianificazione fiscale"*, in *Corr. trib.*, 2007, 2815 ss.
- LUPI R., *Elusione: esimente non indiscriminata*, in *Guida ai controlli fiscali*, 2009, f. 7/8, 7 ss.
- LUPI R., *Per l'abuso del diritto non scattano le sanzioni*, in *Il Sole 24 ORE*, edizione del 28 maggio 2009
- LUPI R., STEVANATO D., *Elusione fiscale tra anomalia dei comportamenti civilistici e frode allo spirito della legge tributaria*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2006, 617 ss.
- LUPI R., STEVANATO D., *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva*, nota a Cass., sez.

- unite civ., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, in *Corr. trib.*, 2009, 403 ss.
- MAGNANI C., *La tutela giurisdizionale contro i provvedimenti sanzionatori dell'Amministrazione finanziaria*, in AA.VV., *Le sanzioni in materia tributaria*, Giuffré, Milano, 1979, 173 ss.
- MAGNANI C., *L'accertamento tributario ed il processo*, in A. DI PIETRO (a cura di), *L'accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni*, Milano, Giuffrè, 1994, 64 ss.
- MAGNANI C., *Il contraddittorio nella fase di controllo dell'accertamento tributario*, in C. PREZIOSI (a cura di), *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Roma - Milano, Etì - Il fisco, 1996, 71 ss.
- MAISTO G. (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, Giuffré, 2009
- MALHERBE J., *L'esperienza belga*, in A. DI PIETRO (a cura di), *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, Milano, Giuffré, 1999, 70
- MAMBRIANI A., *La frode fiscale ex art. 4, l. n. 516 del 1982: esegesi della norma, ipotesi di concorso con reati societari, rapporti col fenomeno dell'elusione fiscale (parte I)*, in *Riv. pen.*, 1995, 1121 ss.
- MAMBRIANI A., *La frode fiscale ex art. 4, l. n. 516 del 1982: esegesi della norma, ipotesi di concorso con reati societari, rapporti col fenomeno dell'elusione fiscale (parte II)*, in *Riv. pen.*, 1995, 1271 ss.
- MANCUSO G., *Sulla parziale incostituzionalità della norma relativa all'ignoranza della legge penale*, nota a Corte Cost., 24 marzo 1988, n. 364, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1988, 1156 ss.
- MANDRIOLI C., *Diritto processuale civile. I – Nozioni introduttive e disposizioni generali*, XX ed., Giappichelli, Torino, 2009
- MANDRIOLI C., *Diritto processuale civile. II – Il processo ordinario di cognizione*, XX ed., Giappichelli, Torino, 2009

- MANDRIOLI C., CARRATTA A., *Come cambia il processo civile*, Giappichelli, Torino, 2009
- MANTOVANI F., *Ignorantia legis scusabile ed inescusabile*, nota a Corte Cost., 24 marzo 1988, n. 364, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1990, 379 ss.
- MANZITTI A. ET ALII, *Abuse of Tax Law across Europe*, in *Ec Tax Review*, 2010, 85 ss.
- MANZITTI A., LUPI R., DUS S., FRANSONI G., *Elusione fiscale e imbarazzi giurisprudenziali (caso del comodato di impianti ai contoterzisti)*, nota a Cass., sez. trib., 21 gennaio 2009, n. 1465, in *Dialoghi trib.*, 2009, 291 ss.
- MANZITTI A., VACCA I., LUPI R., STEVANATO D., *Contrasto all'elusione e incertezza del diritto*, in *Dialoghi trib.*, 2009, f. 1, 30 ss.
- MANZON E., *I limiti oggettivi del giudicato tributario nell'ottica del "giusto processo": lo swing - over della Cassazione. Cassazione civile, sez. un., 16 giugno 2006, n. 13916*, in *Corr. giur.*, 2006, 1694 ss.
- MARELLO E., *L'accertamento con adesione*, Torino, Giappichelli, 2000
- MARELLO E., *Elusione fiscale ed abuso del diritto: profili procedurali e processuali*, in *Giur. it.*, 2010, 1731 ss.
- MARELLO E., *La motivazione contraddittoria come vizio dell'avviso di accertamento*, nota a Cass., sez. trib., 30 novembre 2009, n. 25197, in *Giur. it.*, 2010, 967 ss.
- MARONGIU G., *Contributo alla realizzazione della "Carta dei diritti del contribuente"*, in *Dir. prat. trib.*, 1991, I, 585 ss.
- MARONGIU G., *La nuova disciplina delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, I, 264 ss.
- MARONGIU G., *Statuto del contribuente, affidamento e buona fede*, in *Rass. trib.*, 2001, 1275 ss.

- MARONGIU G., *Coefficienti, parametri e studi di settore*, in *Dir. prat. trib.*, 2002, I, 707 ss.
- MARONGIU G., *I parametri*, in *Fisco*, 2002, 326 ss.
- MARONGIU G., *Lo Statuto del contribuente: le sue "ragioni", le sue applicazioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, I, 1007 ss.
- MARONGIU G., *Retroattività e affidamento nell'applicazione della legge tributaria*, nota a Cass., sez. trib., 14 aprile 2004, n. 7080, in *Corr. trib.*, 2004, 2287 ss.
- MARONGIU G. (a cura di), *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, Giappichelli, 2004
- MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente nella quinquennale esperienza giurisprudenziale*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, I, 1007 ss.
- MARONGIU G., *Gli strumenti presuntivi nella determinazione dell'imponibile*, relazione tenuta al convegno *Studi di settore: per un accertamento tributario rispettoso della capacità contributiva* (Udine, 10 novembre 2007), reperibile nel sito <http://www.associazionetributaristi.it>
- MARONGIU G., *L'elusione ex art. 37 bis, d.p.r. n. 600 del 1973: procedure di accertamento e sanzioni*, in AA.VV., *L'elusione* (atti del convegno tenutosi a Milano, il 26 e 27 maggio 2008), Torino, Paradigma, 2008
- MARONGIU G., *L'elusione nell'imposta di registro tra abuso del "diritto" e l'abuso del potere*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, I, 1067 ss.
- MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, Giappichelli, 2008
- MARONGIU G., *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 165 ss.
- MARONGIU G., *Abuso del diritto o abuso del potere?*, in *Corr. trib.*, 2009, 1076 ss.
- MARONGIU G., *Abuso del diritto, poteri di accertamento e principio di legalità*, nota a Cass., sez. unite civ., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, in *Corr. trib.*, 2009, 3631 ss.
- MARONGIU G., *Abuso del diritto, poteri di accertamento e principio di legalità*, in *Corr. trib.*, 2009, 6931 ss.

- MARONGIU G., *La necessità del contraddittorio nelle verifiche fiscali “tutela” il contribuente*, nota a Comm. trib. reg. Lazio, sez. I, 5 maggio 2010, n. 191, in *Corr. trib.*, 2010, 3053 ss.
- MARONGIU G., *Contrasti tra principi veri e asseriti: elusione e affidamento*, nota a Comm. trib. reg. Veneto, sez. IV, 18 maggio 2010, n. 66, in *Dir. prat. trib.*, 2011, II, 766 ss.
- MARONGIU G., *Abuso del diritto vs. irretroattività*, in *Rass. trib.*, 2012, 1151 ss.
- MARONGIU G., *Il principio antielusivo non può guardare al passato*, in *Il Sole 24 Ore*, edizione del 30 aprile 2012, 3
- MARONGIU G. ET ALII, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2009 (ristampa)
- MARONGIU G. ET ALII, *Lezioni di diritto tributario*, IV ed., Torino, Giappichelli, 2013
- MARTINENGO S., *L’abuso del diritto in Germania e il § 42 dell’Abgabenordnung*, in *Rass. trib.*, 2010, 659 ss.
- MARTINETTO G., voce *Contraddittorio (principio del)*, in *Nov. dig. it.*, IV, Torino, 1959, 459 ss.
- MASTROIACOVO V., *Efficacia dei principi dello statuto e affidamento del contribuente*, nota a Cass., sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576, in *Riv. dir. trib.*, 2003, II, 249 ss.
- MICCINESI M., *Sub art. 8, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 “Errore sulla norma tributaria”*, in T. BAGLIONE, S. MENCHINI, M. MICCINESI (a cura di), *Il nuovo processo tributario. Commentario*, Giuffré, Milano, 1997, 97 ss.
- MICELI R., *Il contraddittorio pre-contenzioso nei procedimenti di irrogazione delle sanzioni*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 1095 ss.
- MICELI R., *Giusto processo tributario: un nuovo passo indietro della giurisprudenza di legittimità*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, II, 763 ss.
- MICELI R., *Riflessioni sull’efficacia del giudicato tributario alla luce della recente sentenza Olimpclub*, nota a Corte di Giustizia

- (Seconda Sezione), 3 settembre 2009, causa C-2/08, *Fallimento Olimpclub S.r.l.*, in *Rass. trib.*, 2009, 1839 ss.
- MICHELI G. A., *Iura novit curia*, in *Riv. dir. proc.*, 1961, 576 ss.
- MICHELI G. A., *La presunzione e la frode alla legge nel diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1976, I, 396 ss.
- MISCALI M., *L'istanza di rimborso ad ufficio incompetente esclude il rifiuto di restituzione impugnabile ma impedisce la decadenza dal rimborso*, nota a Cass., sez. trib., 6 maggio 2005, n. 9407, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2006, 61 ss.
- MONACO C., *I principi fondamentali dell'ordinamento tributario tra diritto costituzionale, diritto comunitario e diritto pubblico: indicazioni sistematiche sulla genesi e sul ruolo ad essi attribuito nel diritto tributario in una recente pronuncia della Cassazione*, nota a Cass., sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2003, II, 37 ss.
- MONTANARI M., *Elusione fiscale senza sanzione?*, in *Giur. it.*, 2002, 2433 ss.
- MORELLO U., *Frode alla legge*, Milano, Giuffrè, 1969, 224 ss.
- MORELLO U., *Il problema della frode alla legge nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1991, I, 8 ss.
- MOSCHETTI F., *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, 1937 ss.
- MOSCHETTI F., *Contraddittorio anticipato*, in C. PREZIOSI (a cura di), *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Roma - Milano, Eti - Il fisco, 1996, 191 ss.
- MOSCHETTI F., *La capacità contributiva. Profili generali*, in F. MOSCHETTI (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1993, 15 ss.
- MOSCHETTI F., *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in L. PERRONE e C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2006, 39 ss.

- MOSCHETTI F., *Avvisaglie di supplenza del giudiziario al legislativo, nelle sentenze delle Sezioni Unite in tema di “utilizzo abusivo di norme fiscali di favore”*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2009, 200 ss.
- MOSCHETTI F., *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per “l’ordinamento giuridico in cammino” dell’Unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 429 ss.
- MOSCHETTI F., TOSI L. (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, Cedam, 2000
- MUCCIARELLI F., *Errore e dubbio dopo la sentenza della Corte costituzionale 364/1988*, nota a Corte Cost., 24 marzo 1988, n. 364, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1996, 223 ss.
- MUCCIARELLI F., *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, in G. MAISTO (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2009, 421 ss.
- MUSCO E., *Brevi note sulla riforma del diritto penale tributario*, in *Rass. trib.*, 2010, 1179 ss.
- MUSCO E., ARDITO F., *Diritto penale tributario*, II ed., Zanichelli, Bologna, 2012
- NASI A., voce *Contraddittorio (principio del)*, in *Enc. dir.*, IX, Milano, 1961, 724 ss.
- NISI R., *Elusione fiscale ed obbligo di denuncia della Polizia giudiziaria*, in *Corr. trib.*, 2007, 2585 ss.
- NOVELLI A., *Imputazione dei redditi delle società di persone ed applicabilità ai soci delle pene pecuniarie per infedele dichiarazione*, nota a Cass., sez. I civ., 14 febbraio 1991, n. 1560, in *Dir. prat. trib.*, 1992, II, 835 ss.
- NUSSI M., *Abuso del diritto: profili sostanziali, procedimental-processuali e sanzionatori*, in *Giust. trib.*, 2009, 296 ss.

- NUSSI M., *Elusione tributaria ed equiparazione al presupposto nelle imposte sui redditi: nuovi (e vecchi) problemi*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 503 ss.
- NUSSI M., *Abuso del diritto: profili sostanziali, procedurali-processuali e sanzionatori*, nota a *Comm. trib.*, prov. Milano, sez. VIII, 19 maggio 2009 ed altre, in *Giust. trib.*, 2009, 320 ss.
- NUZZO E., *Elusione casi materiali: lease back, fusione, usufrutto su azioni*, Roma, Eti, 1998
- PADOVANI T., *L'ignoranza inevitabile della legge penale e la declaratoria di incostituzionalità parziale dell'art. 5 c.p.*, nota a *Corte Cost.*, 24 marzo 1988, n. 364, in *Legisl. Pen.*, 1988, 448 ss.
- PALAZZO F. C., *Ignorantia legis: vecchi limiti ed orizzonti nuovi della colpevolezza*, nota a *Corte Cost.*, 24 marzo 1988, n. 364, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1988, 920 ss.
- PALUMBO G., STEVANATO D., *Elusione, abuso del diritto e riqualificazione "a sorpresa" degli imponibili dichiarati*, in *Dialoghi trib.*, 2009, 255 ss.
- PARISI A., *Cassazione sostitutiva e questioni assorbite in appello: rimedio revocatorio?*, in *Corr. giur.*, 2004, 973 ss.
- PARISI A., *Figure di preclusione al rilievo delle nullità assolute*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2002, 1412 ss.
- PAROLINI A., *Commenti a margine sulla dottrina dell'abuso del diritto applicata all'imposta sul valore aggiunto*, in G. MAISTO (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, Giuffré, 2009, 421 ss.
- PELAGATTI G., *Incertezza normativa oggettiva e disapplicazione delle sanzioni amministrative tributarie*, nota a *Cass.*, sez. trib., 28 novembre 2007, n. 24670, in *Giur. it.*, 2008, 1547 ss.
- PERINI A., *Fusione di società tra elusione, frode fiscale e nuovo diritto penale tributario*, nota a *Trib. Pinerolo* 10 luglio 2000, in *Dir. prat. trib.*, 2001, II, 71 ss.

- PERRONE L., *Valenza ed efficacia dei principi contenuti nello Statuto del Contribuente*, in L. PERRONE, C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2006, 433 ss.
- PERRONE L., *Riflessioni sul procedimento tributario*, in AA.VV., *Studi in memoria di Gian Antonio Micheli*, Jovene, Napoli, 2010, 81 ss.
- PETRILLO G., *Brevi note sui profili applicativi dell'art.111 cost. (giusto processo) al processo tributario*, in *Giust. civ.*, 2006, 547 ss.
- PEZZUTO G., *L'esclusione della punibilità in caso di adeguamento al parere del Comitato consuntivo per l'applicazione delle norme antielusive*, in *Rass. trib.*, 2011, 1562 ss.
- PIANTAVIGNA P., *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Giappichelli, Torino, 2011
- PICARDI N., *Il principio del contraddittorio*, in *Riv. dir. proc.*, 1998, 673 ss.
- PICCARDO A., *Le pene pecuniarie tributarie non si trasmettono agli eredi*, nota a Cass., sez. I civ., 3 dicembre 1996, n. 10823, in *Dir. prat. trib.*, 1997, II, 348 ss.
- PICCIOLI S., *Profili penali dell'abuso del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, III, 125 ss.
- PICCOLO C., *Abuso del diritto ed Iva: tra interpretazione comunitaria ed applicazione nazionale*, nota a Corte di Giustizia (Grande Sezione), 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax*, in *Rass. trib.*, 2006, 1040 ss.
- PIERRO M., *Abuso del diritto: profili procedurali*, in *Giust. trib.*, 2009, f. 4, reperibile all'indirizzo http://www.giustiziatributaria.it/banca_dati/pierro.html
- PISANI M., *Le implicazioni penali dell'esterovestizione*, in *Corr. trib.*, 2008, 2495 ss.

- PISANO R., *Cenni sui fondamenti costituzionali della disciplina penale tributaria e sulla rilevanza penalistica dell'elusione fiscale*, in *Riv. dir. impresa*, 2002, 615 ss.
- PISTONE P., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, Cedam, 1995
- PISTONE P., *L'elusione fiscale come abuso del diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche della Corte di giustizia europea in tema di Iva*, nota a Corte di Giustizia (Grande Sezione), 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 17 ss.
- PISTONE P., *Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale*, in G. MAISTO (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2009, 311 ss.
- PODDIGHE A., *Abuso del diritto e contraddittorio processuale*, nota a Comm. trib. prov. Pisa, sez. II, 24 giugno 2009, n. 107, in *Rass. trib.*, 2009, 1833 ss.
- PODDIGHE A., *Giusto processo e processo tributario*, Milano, Giuffrè, 2010
- POGGIOLI M., *La Corte di Giustizia elabora il concetto di "comportamento abusivo" in materia d'Iva e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria?*, nota a Corte di Giustizia (Grande Sezione), 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 122 ss.
- POGGIOLI M., *Il modello comunitario della "pratica abusiva" in ambito fiscale: elementi costitutivi essenziali e forza di condizionamento rispetto alle scelte legislative e interpretative nazionali*, nota a Corte di Giustizia (Seconda Sezione), 21 febbraio 2008, causa C-425/06, *Part Service*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, IV, 252 ss.
- POLI A., LUPI R., *Lecita pianificazione ed elusione nelle agevolazioni "prima casa"*, nota a Comm. trib. prov. Milano, sez. XX, 7 aprile 2009, n. 118, in *Dialoghi trib.*, 2009, 682 ss.

- PORCARO G., *Le nuove parametrizzazioni nel "sistema" dell'accertamento*, in *Rass. trib.*, 1997, 375 ss.
- PORCARO G., *Il rapporto tra elusione e sanzioni amministrative*, in *Corr. trib.*, 1997, 2553 ss.
- PREBBLE Z., PREBBLE J., *Comparing the General Anti-Avoidance Rule of Income Tax Law with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law*, in *Bulletin for international taxation*, 2008, 151 ss.
- PROTO PISANI A., *La Corte costituzionale estende la revocazione per errore di fatto ex art. 395, n. 4, c.p.c. alle sentenze della Cassazione*, nota a Corte Cost., 30 gennaio 1986, n. 17, in *Foro it.*, 1986, I, 313 ss.
- PROTO PISANI A., *Diritto processuale civile*, Jovene, Napoli, 1994
- PULITANÒ D., *Una sentenza storica che restaura il principio di colpevolezza*, nota a Corte Cost., 24 marzo 1988, n. 364, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1988, 686 ss.
- PUOTI G., *L'incostituzionalità parziale dell'art. 5 c.p.: considerazioni sulla sentenza n. 364 del 1988 nell'ottica del diritto tributario*, nota a Corte Cost., 24 marzo 1988, n. 364, in *Giur. cost.*, 1988, I, 1504 ss.
- PURI P., *Il debutto dell'abuso del diritto nell'Ici*, nota a Cass., sez. trib., 30 novembre 2009, n. 25127 in *Corr. trib.*, 2009, 379 ss.
- RAGUCCI G., *La partecipazione del privato all'irrogazione della sanzione tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2001, 251 ss.
- RAGUCCI G., *Legalità tributaria e contraddittorio*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2004, I, 269 ss.
- RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, Giappichelli, 2009
- RAGUCCI G., *Rilevabilità d'ufficio dell'eccezione di abuso del diritto e difesa del contribuente*, in *Giust. trib.*, 2009, 148 ss.
- RAMPONI L., *Transferpricing e categorie penalistiche. La selettività dell'illecito penale tributario tra disvalore d'azione e disvalore d'evento*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2009, 193 ss.

- REDENTI E., *Diritto processuale civile*, vol. II, Giuffrè, Milano, 1957
- RICCI G. F., *La riforma del processo civile*, Giappichelli, Torino, 2009
- RICCI E. F., *Principio dispositivo come problema di diritto vigente*, in *Riv. dir. proc.*, 1974, 380 ss.
- RIGANO F., *Brevi riflessioni sul ruolo “costituzionale” della corte di cassazione*, nota a Corte Cost., 31 gennaio 1991, n. 36, in *Giur. cost.*, 1991, 223 ss.
- RIZZARDI R., *Nella disciplina dell’abuso del diritto il giudice deve cedere il passo al legislatore*, in *Il Sole 24 Ore*, edizione del 7 aprile 2012, 25
- ROMANO A., *La pregiudizialità nel processo amministrativo*, Giuffrè, Milano 1958
- ROMANO A. A., *L’ordinanza che dichiara l’inammissibilità del ricorso per cassazione è soggetta a revocazione per errore di fatto*, nota a Corte Cost., 9 luglio 2009, n. 207, in *Riv. dir. proc.*, 2010, 951 ss.
- ROMANO C., *Using Tax Haven under European Law: Cadbury Schweppes and CFC rules*, nota a Corte di Giustizia (Grande Sezione), 12 settembre 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2007, 127 ss.
- RONCO M., voce *Ignoranza della legge* (dir. pen.), in *Enc. giur. Treccani*, XV, Roma, 1989
- ROVELLI L., *I poteri dei giudici e dell’ufficio per la modifica delle modalità di accertamento*, nota a Cass., sez. I civ., 29 marzo 1996, n. 2935, in *GT – Riv. giur. trib.*, 1997, 542 ss.
- RUSSO P., *Brevi note in tema di disposizioni autielusive*, in *Rass. trib.*, 1999, 68 ss.
- RUSSO P., *Il giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2004, 11 ss.

- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Giuffrè, Milano, 2005
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, Giuffrè, 2007
- RUSSO P., *L'onere probatorio in ipotesi di "abuso del diritto" alla luce dei principi elaborati in sede giurisprudenziale*, in *Fisco*, 2012, 1301 ss.
- SALA I., *Sull'applicabilità retroattiva dello Statuto dei diritti del contribuente*, nota a Cass., sez. trib., 30 marzo 2001, n. 4760, in *Dir. prat. trib.*, 2001, II, 466 ss.
- SALVATI A., *Potere sostitutivo del giudice e divieto di decisioni a sorpresa*, nota a Cass., sez. trib., 9 ottobre 2009, n. 21446, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 91 ss.
- SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'Iva)*, Padova, Cedam, 1990
- SALVINI L., *L'accertamento per coefficienti*, in C. PREZIOSI (a cura di), *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Roma - Milano, Eti - Il fisco, 1996, 159 ss.
- SALVINI L., *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 13 ss.
- SALVINI L., *L'elusione Iva nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, nota a Corte di Giustizia (Grande Sezione), 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax*, in *Corr. trib.*, 2006, 3097 ss.
- SALVINI L., *Procedimento amministrativo (dir. trib.)*, in S. CASSESE (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, Giuffrè, Milano, 2006, 4531 ss.
- SANDULLI A. (a cura di), *Diritto processuale amministrativo*, Giuffrè, Milano, 2007
- SANTACROCE B., LUPI R., *Il concetto comunitario di abuso del diritto in una recente circolare delle Entrate sull'elusione nell'Iva*, nota a circolare del 13 dicembre 2007, n. 67/E, in *Dialoghi trib.*, 2008, 115 ss.

- SASSANI B., *Il nuovo giudizio di cassazione*, in *Riv. dir. proc.*, 2006, 238 ss.
- SATTA S., *Iura novit curia*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1955, 381 ss.
- SATTA S., *Commentario al codice di procedura civile*, vol. II, Vallardi, Milano, 1959
- SCHIANO DI PEPE G., *Professionista intellettuale ed attività d'impresa ai fini Ilor*, nota a Cass., sez. I civ., 11 febbraio 1988, n. 1468, in *Dir. prat. trib.*, 1990, II, 1252 ss.
- SCOGNAMIGLIO C., *Il giudice e le nullità: punti fermi e problemi aperti nella giurisprudenza della Corte di Cassazione*, nota a Cass., sez. unite civ., 4 settembre 2012, n. 14828, in *NGCC*, 2013, I, 28 ss.
- SCREPANTI S., *Elusione fiscale, abuso del diritto e applicabilità delle sanzioni amministrative e penali*, in *Rass. trib.*, 2011, 413 ss.
- SHIN-LI M., *Strictly Wrong as a Tax Policy: The Strict Liability Penalty Standard in Noneconomic Substance Transactions*, in *Fordham Law Review*, 2010, reperibile all'indirizzo <http://ir.lawnet.fordham.edu/flr/vol78/iss4/9>
- SOLARI L., *Lo Statuto dei diritti del contribuente* (rassegna di giurisprudenza), in *Dir. prat. trib.*, 2008, II, 143 ss.
- SOTGIU S., *Alla ricerca di un "contenuto minimo" nella motivazione degli avvisi di accertamento delle imposte di trasferimento*, nota a Cass., sez. unite civ., 26 ottobre 1988, n. 5783, in *Giust. civ.*, 1989, I, 961 ss.
- STANCATI G., BIANCHI F., COVINO E., MULEO S., LUPI R., STEVANATO D., *I principi comunitari come norma antielusione implicita?*, in *Dialoghi trib.*, 2008, f. 6, 5 ss.
- STELLA RICHTER P., *Dopo il Codice del Processo Amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 2012, 876 ss.

- STEVANATO D., *La norma antielusiva nei pareri del comitato per l'interpello*, in *Dir. prat. trib.*, 2002, I, 219 ss.
- STEVANATO D., *Tutela dell'affidamento e limiti dell'accertamento del tributo*, nota a Cass., sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576, in *Rass. trib.*, 2003, 795 ss.
- STEVANATO D., *Le "ragioni economiche" nel dividend washing e l'indagine sulla "causa concreta" del negozio: spunti per un approfondimento*, nota a Cass., sez. trib., 21 ottobre 2005, n. 20398, in *Rass. trib.*, 2006, 295 ss.
- STEVANATO D., *Elusione: "l'impero (della legge) colpisce ancora"*, in *Dialoghi trib.*, 2008, f. 6, 17 ss.
- STEVANATO D., *Elusione e sanzioni amministrative: spunti per una discussione*, in *Corr. trib.*, 1997, 1964 ss.
- STEVANATO D., *Mancato rispetto del termine per le deduzioni difensive e illegittimità dell'avviso di accertamento*, nota a Corte Cost., 24 luglio 2009 (ord.), n. 244, in *Dialoghi trib.*, 2009, 614 ss.
- STEVANATO D., *"Abuso" delle forme giuridiche ed elusione tributaria nelle società cooperative*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, I, 753 ss.
- STEVANATO D., *Ancora un'accusa di elusione senza "aggiramento" dello spirito della legge*, nota a Cass., sez. trib., 21 gennaio 2011, n. 1372, in *Corr. trib.*, 2011, 673 ss.
- STEVANATO D., BRESSAN E., *Scambio azionario transfrontaliero: la distribuzione di utili elude il divieto di conguagli in denaro?*, nota a Corte di Giustizia (Prima Sezione), 5 luglio 2007, causa C-321/05, *Kofoed*, in *Corr. trib.*, 2007, 3103 ss.
- STEVANATO D., PARA L., LUPI R., *Ancora sul concetto di elusione tributaria e sulla sua non punibilità*, nota a Comm. trib. prov. Milano, sez. XIV, 13 dicembre 2006, n. 278, in *Dialoghi dir. trib.*, 2007, 373 ss.
- TABELLINI P. M., *L'elusione fiscale*, Milano, Giuffré, 1988
- TABELLINI P. M., *L'elusione della norma tributaria*, Giuffré, Milano, 2007

- TABELLINI P. M., *Libertà negoziale ed elusione di imposta: il problema della "titolarità ingannevole" di redditi*, Padova, Cedam, 1995
- TABET G., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in *Boll. trib.*, 2009, 85 ss.
- TABET G., *Spunti controcorrente sulla invalidità degli accertamenti "ante tempus"*, nota a Cass., sez. unite civ., 29 luglio 2013, n. 18184, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2013, 843 ss.
- TABET G., BASILAVECCHIA M. (a cura di), *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, Torino, Giappichelli, 2000
- TARELLO G., *L'interpretazione della legge*, Giuffré, Milano, 1980
- TARUFFO M., *Note sul diritto alla condanna e all'esecuzione*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 1986, 658 ss.
- TARZIA G., *Il contraddittorio nel processo esecutivo*, in *Riv. dir. proc.*, 1978, 193 ss.
- TASSANI T., *I confini dell'abuso del diritto ed il caso del conferimento di azienda con successiva cessione delle partecipazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 329 ss.
- TESAURO F., *Parità delle armi e processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1977, 134 ss.
- TESAURO F., *Profili sistematici del processo tributario*, Cedam, Padova, 1984
- TESAURO F., *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. trib.*, 2005, 1445 ss.
- TESAURO F., *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.* 2006, 11 ss.
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, IX ed., Torino, Utet, 2006
- TESAURO F., *Il processo tributario nella giurisprudenza costituzionale*, in L. PERRONE e C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, ESI – Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2006, 253 ss.

- TESAURO F., *La rilevabilità d'ufficio della nullità dei contratti elusivi nel processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2006, 3128 ss.
- TESAURO F., *Divieto comunitario di abuso del diritto (fiscale) e vincolo da giudicato esterno incompatibile con il diritto comunitario*, nota a Cass., sez. trib., 21 dicembre 2007 (ord.), n. 26996, in *Giur. it.*, 2008, 1025 ss.
- TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Giappichelli, Torino, 2009
- TESAURO F., *La motivazione degli atti d'accertamento antielusivi ed i suoi riflessi processuali*, in *Corr. trib.*, 2009, 3634 ss.
- TESAURO F., *Introduzione*, in *Giur. it.*, 2010, 1721 ss.
- TESAURO F., *Elusione fiscale. Introduzione*, in *Giur. it.*, 2010, 1724 ss.
- TESAURO F., *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, 683 ss.
- TESAURO F., *Giustizia tributaria e giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013, 309 ss.
- TESAURO F., *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, nota a Cass., sez. unite civ., 29 luglio 2013, n. 18184, in *Rass. trib.*, 2013, 1129 ss.
- TOMA G. D., *Quali risvolti penali per l'elusione fiscale? Dubbi e perplessità: dalla notitia criminis all'esimente ex art. 16, d.lgs. n. 74 del 2000*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, 1021 ss.
- TONINI P., *Manuale di procedura penale*, Milano, Giuffrè, 2012
- TOPPAN A., *Elusione fiscale: aspetti concettuali e casi pratici. Elusione fiscale e sanzioni penali*, in *Rass. trib.*, 1994, 205 ss.
- TOPPAN A., *Verso la soluzione il dibattito sugli aspetti penali dell'elusione fraudolenta*, nota a Corte Cost., 30 luglio 1997, n. 290 ed altre, in *Riv. dir. trib.*, 1997, III, 901 ss.
- TOSI L., *Riforma del sistema sanzionatorio tributario e questioni attinenti al regime transitorio: l'art. 25 del d.lgs. n. 472 del 1997*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 489 ss.
- TOSI L., *Gli aspetti procedurali nell'applicazione delle norme antielusive*, in *Corr. trib.*, 2006, 3119 ss.

- TREMONTI G., *Usufrutto su azioni ed elusione fiscale*, nota a Comm. trib. I grado Ivrea, sez. IV, 3 luglio 1995, n. 159, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1995, 123 ss.
- TREMONTI G., *L'autonomia contrattuale e normativa tributaria: il problema dell'elusione tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1986, I, 369 ss.
- TRIVELLIN M., *L'atto unico risultante dalla trasformazione del processo verbale di constatazione nell'avviso di accertamento: un'occasione di riflessione sul principio di tipicità, sul contraddittorio e sulla tutela dell'affidamento nel procedimento impositivo*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, II, 111 ss.
- TROYER L., STEVANATO D., LUPI R., *Profili penali dell'elusione: conferme sull'irrilevanza penale dell'elusione*, nota a Trib. Milano, Ufficio G.I.P., Dott. Luerti, 1° aprile 2011, in *Dialoghi Tributari*, 2012, 19 ss.
- TUCIDIDE, *La guerra del Peloponneso*, libro V, capitolo 3, § 89, trad. it. a cura di L. CANFORA, Torino, Einaudi, 1996, 755
- TUNDO F., *Richiesta di chiarimenti ex art. 37 bis, commi 4 e 5, d.p.r. 29 settembre 1979, n. 600: inscindibilità di ratio e forma*, nota a Cass., sez. trib., 12 gennaio 2009, n. 351, in *Rass. trib.*, 2009, 1190 ss.
- TUNDO F., *Definizione agevolata delle liti ultradecennali tra abuso del diritto e aiuti di Stato*, nota a Cass., sez. trib., 4 agosto 2010 (ord.), n. 18055, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2010, 971 ss.
- TUNDO F., *Abuso del diritto ed elusione: un'anomala sovrapposizione*, nota a Comm. trib. prov. Reggio Emilia, sez. I, 29 novembre 2010, n. 242, in *Corr. trib.*, 2011, 279 ss.
- TUNDO F., *“Merger leveraged buy out” e abuso del diritto: quali strumenti per sindacare l'elusività di un atto complesso e degli interessi passivi?*, nota a Comm. trib. reg. Lombardia, sez. XXXIV, 13 aprile 2011, n. 36, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2011, 616 ss.
- TUNDO F., *I Giudici di merito individuano le tutele procedurali nell'accertamento dell'elusione*, nota a Comm. trib. prov. Milano, sez. XLII, 21 febbraio 2011, n. 54 e Comm. trib. prov.

- Genova, sez. I, 24 gennaio 2011, n. 2, in *Corr. trib.*, 2011, 1474 ss.
- TUNDO F., *Abuso del diritto rilevabile d'ufficio anche se il comportamento rientra nella specifica norma antielusiva*, nota a Cass., sez. trib., 11 maggio 2012, n. 7393, in *Corr. trib.*, 2012, 2368 ss.
- TUNDO F., *L'avvocato generale della Corte Ue "salva" la definizione delle liti ultradecennali pendenti in CTC*, nota a conclusioni avvocato generale Sharpston, 17 novembre 2011, causa C-500/10, *Belvedere Costruzioni s.r.l.*, in *Corr. trib.*, 2012, 207 ss.
- TUNDO F., *Illegittimo l'atto impositivo emesso "ante tempus": le Sezioni Unite chiudono davvero la questione?*, nota a Cass., sez. unite civ., 29 luglio 2013, n. 18184, in *Corr. trib.*, 2013, 2825 ss.
- TUNDO F., *Illegittimo il diritto al contraddittorio nell'accertamento antielusivo per disparità con l'abuso del diritto?*, nota a Cass., sez. trib., 5 novembre 2013, n. 24739, in *Corr. trib.*, 2014, 29 ss.
- TUNDO F., *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di previsione normativa*, nota a Cass., sez. unite civ., 18 settembre 2014, n. 19667, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2014, 937 ss.
- TURCHI A., *In tema di tutela dell'affidamento riporto del contribuente nelle indicazioni provenienti dall'amministrazione finanziaria*, nota a Cass., sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576, in *Giur. it.*, 2003, 2194 ss.
- TURCHI A., *La disciplina della costituzione in giudizio altera le condizioni di parità delle parti nel processo tributario*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2009, 625 ss.
- TURCHI A., *Art. 64, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 "La revocazione nel processo tributario"*, in F. TESAURO (a cura di), *Codice commentato del processo tributario*, Utet, Torino, 2011, 741 ss.
- UCKMAR A., *La legge del registro: commento teorico pratico*, Padova, Cedam, 1958
- UCKMAR A., UCKMAR V., *Il codice delle leggi di registro*, III ed., Padova, Cedam, 1965

- URICCHIO A., *Giusto processo e imparzialità del giudice tributario*, in *Il giusto processo civile*, 2007, 677 ss.
- VACCA I., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 1069 ss.
- VALLE L., *La nullità delle clausole vessatorie: le pronunce della Corte di giustizia dell'Unione europea e il confronto con le altre nullità di protezione*, in *Contratto e impresa*, 2011, 1373 ss.
- VANZ G., *L'elusione fiscale fra forma giuridica e sostanza economica*, in *Rass. trib.*, 2002, 1606 ss.
- VASSALLI G., *L'inevitabilità dell'ignoranza della legge penale come causa generale di esclusione di colpevolezza*, nota a Corte Cost., 24 marzo 1988, n. 364, in *Giur. cost.*, 1988, 3 ss.
- VERDE G., *Profili del processo civile -Parte generale*, Jovene, Napoli, 1988, 124 ss.
- VERRIGNI C., *Le accise come tributo a fattispecie progressiva ed il divieto di retroattività posto dello Statuto del contribuente*, nota a Cass., sez. trib., 14 aprile 2004, n. 7080, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2005, II, 3 ss.
- VERSIGLIONI M., *La parametrizzazione del tributo nel diritto attuale: composizione della lite e non accertamento del fatto ignoto*, in *Rass. trib.*, 2008, 344 ss.
- VERSIGLIONI M., *La parametrizzazione del tributo nel diritto attuale: composizione della lite e non accertamento del fatto ignoto: prospettive de iure condendo*, in *Rass. trib.*, 2008, 648 ss.
- ZIZZO G., *Sul lease back e l'elusione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, 225 ss.
- ZIZZO G., *Prime considerazioni sulla nuova disciplina antielusione*, in M. MICCINESI (a cura di), *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, Cedam, 1999, 435 ss.

- ZIZZO G., *Studi preliminari in tema di clausola antielusione*, Genova, Ecig, 2004
- ZIZZO G., *La nozione di elusione nella clausola generale*, in *Corr. trib.*, 2006, 3087 ss.
- ZIZZO G., *Diritto comunitario, diritto civile e diritto tributario: fuoco incrociato sull'elusione?*, in *Giust. trib.*, 2007, f. 3, reperibile all'indirizzo http://www.giustiziatributaria.it/banca_dati/3-2007/nota_zizzo.html#6
- ZIZZO G., *Abuso del diritto, scopo di risparmio d'imposta e collegamento negoziale*, nota a Corte di Giustizia (Seconda Sezione), 21 febbraio 2008, causa C-425/06, *Part Service*, in *Rass. trib.*, 2008, 869 ss.
- ZIZZO G., *L'abuso dell'abuso del diritto*, nota a Cass., sez. trib., 4 aprile 2008, n. 8772, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2008, 465 ss.
- ZIZZO G., *Sull'elusività del conferimento di azienda seguito dalla cessione della partecipazione*, in *Giust. trib.*, 2008, 277 ss.
- ZIZZO G., *Clausola antielusione e capacità contributiva*, nota a Cass., sez. unite civ., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, in *Rass. trib.*, 2009, 487 ss.
- ZIZZO G., *Leasing infragruppo e abuso del diritto*, nota a Comm. trib. reg. Toscana, sez. XXVI, 1° aprile 2009, n. 26, in *Corr. trib.*, 2009, 2355 ss.
- ZIZZO G., *Ias/Ifrs, attività di accertamento e abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, 2011, 1210 ss.
- ZIZZO G., *La giurisprudenza in tema di abuso ed elusione nelle imposte sul reddito*, in *Corr. trib.*, 2012, 1019 ss.
- ZOCCALI A., *Le sanzioni tributarie amministrative. Principi generali (1998-2004). Rassegna di giurisprudenza*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, II, 995 ss.
- ZOPPINI G., *La condotta elusiva sotto il profilo della pena*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 579 ss.
- ZOPPINI G., *Annotazioni sul regime fiscale proprio delle operazioni di dividend washing*, nota a Cass., sez. trib., 3 aprile 2000, n. 3979, in *Giur. it.*, 2000, 1753 ss.
- ZOPPINI G., *La condotta elusiva sotto il profilo della pena*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 579 ss.

- ZOPPINI G., *Fattispecie e disciplina dell'elusione nel contesto delle imposte reddituali*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 53 ss.
- ZOPPINI G., *Prospettiva critica della giurisprudenza antielusiva della Corte di Cassazione (1969-1999)*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 919 ss.
- ZOPPINI G., *Lo strano caso delle procedure di interpello in materia di elusione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 991 ss.
- ZOPPINI G., *Abuso del diritto e dintorni (ricostruzione critica per lo studio sistematico dell'elusione fiscale)*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, 809 ss.