

ELUSIONE, ABUSO DEL DIRITTO E APPLICABILITÀ DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE TRIBUTARIE

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Il comportamento “elusivo/abusivo” del contribuente – 3. Il problema dell'applicabilità della sanzione (amministrativa) nel caso di elusione/abuso del diritto – 4. Conclusioni.

1. Premessa*

Recenti interventi giurisprudenziali, in particolare della Suprema Corte di Cassazione, rendono sempre più attuale la problematica degli effetti, nel nostro ordinamento tributario, dell'operare generalizzato di una “clausola antiabuso”, come rimedio dell'ordinamento stesso a fronte di pratiche elusive poste in essere dal contribuente per minimizzare il costo fiscale delle sue scelte economiche.

Speciale interesse suscita il problema specifico dell'applicabilità delle sanzioni, in particolare amministrative, nel caso in cui il contribuente ponga appunto in essere un comportamento tradizionalmente definito come “elusivo” della normativa tributaria o, per utilizzare una terminologia ormai diffusa, qualificabile come “abuso del diritto” (tributario).

Per parlare di applicabilità della sanzione ad un comportamento, necessariamente occorre prima delineare almeno brevemente il comportamento (eventualmente) sanzionabile, occorre cioè precisare cosa si intenda per comportamento “elusivo” o “abusivo” cui applicare la sanzione stessa.

2. Il comportamento “elusivo/abusivo” del contribuente

In proposito si rende necessaria un'indagine effettuata distinguendo tra (A) “comportamento elusivo” rientrante in una delle fattispecie di cui all'art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e (B) “abuso del diritto”, come comportamento in violazione di un principio non scritto ma di matrice giurisprudenziale, che vieta comportamenti di “aggiramento del diritto”, senza una sua aperta violazione, al fine di conseguire un risultato considerato “riprovevole” dall'ordinamento, e quindi non meritevole di tutela. La distinzione dei piani di indagine è giustificata dalla considerazione che, a livello sanzionatorio, sono prospettabili diverse soluzioni, a seconda che si rientri nel primo caso (fattispecie rilevante ex art. 37-bis), ovvero nel secondo caso (violazione di un principio generale non scritto che vieta pratiche abusive).

In proposito si può osservare che mentre il comportamento rilevante è *specificato testualmente* nel caso dell'art. 37-bis, nella seconda ipotesi *va ricostruito* utilizzando il materiale riscontrabile nelle sentenze della Corte di Giustizia, della Corte di Cassazione, e, aggiungiamo, nell'interpretazione della dottrina più attenta che ha affrontato la problematica¹. Se infatti ci si limita al solo “materiale” giurisprudenziale, desumibile dalle singole sentenze, in particolare della Corte di Cassazione, isolatamente considerate, si corre il rischio di delineare un concetto di “abuso del diritto” per certi versi troppo penalizzante per il contribuente e troppo “favorevole” per l'Amministrazione finanziaria, come ben posto in luce dalla dottrina che ha parlato di possibile “abuso dell'abuso del diritto”², come pure di “regalo di Natale” all'Amministrazione finanziaria da parte della Cassazione (il regalo consistendo nella clausola generale antielusiva dell'abuso del diritto)³.

(A) Iniziando dall'art. 37-bis, il comportamento elusivo va ravvisato in quegli «atti, fatti e negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere

¹* Il presente articolo riproduce sostanzialmente, con alcune modifiche ed integrazioni, il testo della relazione *Elusione, abuso del diritto e applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie*, presentata al Convegno di Bologna del 17 aprile 2009, *Dall'elusione tributaria all'abuso del diritto. Contraddittorio procedimentale e processuale. Mezzi di tutela*.

Afferma TABET (*Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in *Boll. Trib.*, 2009, 85), che «quello comunitario è un principio immanente ... e trova espressione in una norma non scritta. Come tale, esso è necessariamente destrutturato: la condotta abusiva è a forma libera e quindi altamente elastica ... Quella interna» (art. 37-bis, D.P.R. n. 600/1973) «è invece una norma rigidamente strutturata, che trova sede in una disposizione analiticamente tassativamente descrittiva delle fattispecie “sospette”».

² Così ZIZZO, *L'abuso dell'abuso del diritto*, in *Riv. giur. trib.*, 2008, 465, ove si legge: «È possibile abusare dell'abuso del diritto? L'esame della più recente produzione della Cassazione in materia tributaria conduce purtroppo a rispondere affermativamente. Porta infatti alla luce ricostruzioni ed applicazioni dello strumento idonee a configurare ... un vero e proprio abuso dello stesso».

³ Cfr. LOVISOLO, *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 81.

riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti». Detto comportamento deve poi essere riferibile ad una delle operazioni tassativamente indicate nel terzo comma dello stesso articolo (trasformazioni, fusioni, scissioni, conferimenti in società, etc.). Preme qui porre l'attenzione sulle formule utilizzate dal legislatore nella norma in esame: "aggirare" e "altrimenti indebiti". Come osservato dalla migliore dottrina, perché si abbia elusione rilevante ex art. 37-bis, non è sufficiente la semplice mancanza di "valide ragioni economiche" ulteriori rispetto al semplice risparmio d'imposta, essendo questo certamente una "valida ragione economica" che ispira le scelte imprenditoriali nella c.d. "pianificazione fiscale o tax planning", da considerare pienamente legittima quando non trascende appunto nell'abuso della normativa fiscale; perché si abbia detta elusione è necessario infatti l'aggiramento di obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e il fine di ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, considerati dalla normativa come indebiti, cioè non conformi alla finalità, alla ratio cui si ispira la norma fiscale potremmo dire "di vantaggio". La semplice ricerca del "percorso fiscalmente meno oneroso" non è cioè bastevole perché possa parlarsi di elusione d'imposta, con conseguente applicabilità dell'art. 37-bis: occorre l'"aggiramento" della normativa tributaria, la violazione dello "spirito" della legge che attribuisce un determinato vantaggio fiscale, del quale si beneficia "indebitamente" (per utilizzare i termini usati dalla norma in esame), cioè in contrasto con la ratio, la finalità per cui quella norma attribuisce quel vantaggio. Come è stato giustamente osservato⁴, «in definitiva, l'essenza dell'elusione non risiede affatto nella mancanza di una valida ragione dell'agire imprenditoriale, diversa da quella del risparmio fiscale: altrimenti, tra più alternative a disposizione, il contribuente dovrebbe sempre scegliere la via più onerosa, posto che l'adozione dell'altro schema sarebbe altrimenti reputata elusiva, giacché priva di altra motivazione se non quella del risparmio fiscale».

Occorre dunque l'"aggiramento" della normativa fiscale, della sua finalità e dei suoi principi, come il divieto di salti d'imposta, il divieto di doppie deduzioni o delle doppie detrazioni nell'IVA, il divieto del commercio delle perdite, etc.⁵.

(B) Considerazioni analoghe possono farsi con riferimento al concetto di "abuso del diritto", che, nato a livello comunitario nel settore dell'IVA [vedi in particolare la fondamentale sentenza *Halifax* della Corte di giustizia UE del 21 febbraio 2006, causa C-255/02⁶], è stato successivamente "importato" nel nostro ordinamento tributario dalla Cassazione, anche nel settore dei tributi non armonizzati (in particolare, le imposte dirette), facendo prima riferimento ai principi del diritto comunitario⁷, come tali operanti anche nell'ordinamento nazionale, e successivamente ai principi contenuti nell'art. 53 Cost. (principio di capacità contributiva, 1° comma, e progressività dell'imposizione, 2° comma)⁸. Secondo questa interpretazione, si può dire che oggi sia vigente nel nostro ordinamento tributario una "clausola generale antiabuso", con un'operatività "a tutto campo", sia per le imposte dirette (nei settori "non coperti" dall'art. 37-bis), sia per le imposte indirette, che trova il suo fondamento costituzionale nell'art. 53 Cost. e, a livello di legislazione ordinaria, nell'art. 10, primo comma, dello *Statuto dei diritti del contribuente* (principio di collaborazione e buona fede)⁹, cui aveva fatto riferimento, già alcuni anni fa e in tutt'altra materia che quella dell'abuso del diritto, la Cassazione nella fondamentale – per il concetto di buona fede e affidamento in materia tributaria – sentenza 10 dicembre 2002, n. 17576¹⁰; si legge infatti in tale sentenza che il termine buona fede, «se riferito al contribuente ... allude ad un generale dovere di correttezza, volto ad evitare, ad esempio, comportamenti del contribuente capziosi, dilatori, sostanzialmente connotati da "abuso" di diritti e/o tesi ad eludere una giusta pretesa tributaria»¹¹.

Proprio questa portata "onnicomprendiva" del principio non scritto necessita una identificazione del comportamento abusivo, almeno in termini generali, onde evitarne un uso distorto ed arbitrario da parte dell'Amministrazione finanziaria e a danno del contribuente, il quale potrebbe vedersi disconosciuto un legittimo risparmio di imposta con eventuale applicazione delle sanzioni (ma su quest'ultimo punto ritorneremo in seguito).

Ciò è tanto più importante nella considerazione che, mentre nelle ipotesi previste dall'art. 37-bis il legislatore detta delle garanzie procedurali particolarmente penetranti – obbligo di instaurare un contraddittorio con il contribuente, a pena di nullità dell'avviso di accertamento: 4° comma; obbligo di indicare in motivazione, sempre a pena di nullità, le ragioni del mancato riconoscimento delle giustificazioni offerte dal contribuente circa la non

⁴ STEVANATO, *Uso e abuso della clausola antielusiva*, in *Corr. trib.*, 2007, 1966.

⁵ STEVANATO, *Uso e abuso*, cit., 1963 ss.; ID., *Ancora sul concetto di elusione tributaria e sulla sua non punibilità*, in *Dial. dir. trib.*, 2007, 374 ss.; VACCA, *Elusione tributaria: l'abuso del diritto tra norma comunitaria e norma interna*, in *NEQTEPA*, 2009, 24.

⁶ In *Boll. Trib. On-line* e in *Riv. giur. trib.*, 2006, 377 ss., con nota di SANTI, *Il divieto di comportamenti abusivi si applica anche al settore dell'IVA*.

⁷ Cass., 29 settembre 2006, n. 21221, in *Boll. Trib. On-line*; Cass., 21 aprile 2008, n. 10257, *ivi*; Cass., 6 agosto 2008, n. 21170, in *Boll. Trib.*, 2009, 238 s.; Cass., 17 ottobre 2008, n. 25374, *ivi*, 2008, 1766, con nota di FICARI, *Elusione e abuso del diritto comunitario tra "diritto" giurisprudenziale e certezza normativa*; Cass., 4 aprile 2008, n. 8772, *ibidem*, 1027, e in *Riv. giur. trib.*, 2008, 695 ss., con commento (critico) di ORSINI, *L'abuso del diritto rende l'atto inefficace: sul contribuente l'onere della prova contraria*; criticamente su questa sentenza ved. anche ZIZZO, *L'abuso dell'abuso del diritto*, cit.; BEGHIN, *Abuso del diritto: la confusione persiste*, *ibidem*, 649 s.

⁸ Cass., 8 aprile 2009, n. 8487, in corso di pubblicazione su questa Rivista; Cass., sez. un., 23 dicembre 2008, nn. 30055, e 30057, in *Boll. Trib.*, 2009, rispettivamente 481 e 484, e in *Corr. trib.*, 2009, 411 ss., ove anche Cass., sez. un., 23 dicembre 2008, n. 30056, con commento di LUPI-STEVANATO, *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva*, *ivi*, 403 ss., nonché in *Riv. giur. trib.*, 2009, 216 ss., con commento di 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*. Su tali sentenze delle sezioni unite della Cassazione ved. anche MARINO, *Considerazioni critiche sulla costante evoluzione giurisprudenziale in tema di elusione tributaria ed abuso del diritto*, in *Boll. Trib.*, 2009, 425; MANCA, *Abuso del diritto e principi costituzionali, in il fisco*, 2009, fasc. 1, 366 ss.; AMATUCCI, *Elusione fiscale e capacità contributiva*, *ivi*, fasc. 2, 277 ss. Riconduce direttamente all'art. 53 Cost. «un generale principio antiabuso immanente nel nostro sistema», LOVISOLO, *Abuso del diritto*, cit., 89 ss.; ID., *L'art. 53 Cost.*, cit., spec. 236 ss.

⁹ Su tale principio ci sia consentito rinviare a COLLI VIGNARELLI, *Collaborazione, buona fede ed affidamento nei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, I, 501 ss.

¹⁰ In *Boll. Trib.*, 2003, 777, con nota di MARINO.

¹¹ Su tale punto specifico ved. quanto osservato in COLLI VIGNARELLI, *Collaborazione, buona fede ed affidamento nei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria*, cit., 547 ss.

applicabilità, al suo caso specifico, dell'art. 37-bis: 5° comma; iscrizione a ruolo delle maggiori imposte accertate, nella misura dei 2/3, solo dopo il giudizio di primo grado, risultato sfavorevole al contribuente: 6° comma, che richiama sul punto l'art. 68 del D.Lgs. n. 546/1992 – si può dubitare che analoghe garanzie siano applicabili nel caso di violazione della norma non scritta che vieta l'“*abuso del diritto*”¹² (salva sempre l'opportunità, se non l'obbligo, per l'Amministrazione finanziaria, in virtù del dovere di collaborazione e della tutela dell'affidamento di cui al citato 1° comma dell'art. 10 dello *Statuto*¹³, di osservare anche in tal caso le garanzie procedurali di cui ai commi 4 e 5 dell'art. 37-bis; un discorso diverso va fatto con riferimento al 6° comma, che l'Amministrazione non potrebbe d'“*ufficio*” applicare in luogo dell'art. 15 del D.P.R. n. 602/1973, che “*impone*” – trattandosi di norma sulla riscossione, che l'Amministrazione non può applicare o non applicare a sua discrezione – l'iscrizione provvisoria “*immediata*” della metà dell'imposta accertata).

Come già anticipato, valgono anche in tal caso le osservazioni sopra fatte con riferimento alla norma antielusiva di cui all'art. 37-bis, che può a tal fine considerarsi nient'altro che la “*trasposizione scritta*” (con riguardo ai necessari presupposti perché possa parlarsi di comportamento abusivo) del generale principio del divieto di abuso del diritto

Dunque, in tutti i casi in cui il contribuente, tra più percorsi alternativi per il raggiungimento di uno scopo, abbia prescelto quello fiscalmente meno oneroso, occorrerà accertare (e la prova incombe sull'Amministrazione finanziaria, come specificato di recente dalla Cassazione, 21 gennaio 2009, n. 1465)¹⁴ che il suo comportamento viola lo “*spirito*” della norma fiscale, in quanto contrario ai suoi principi e alla sua *ratio*, non essendo sufficiente accertare il mero risparmio d'imposta. D'altronde, ciò risulta dalla stessa sentenza *Halifax*, dove si trova sì affermato che – per la sussistenza di un comportamento abusivo – «*le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della VI Direttiva e dalla legislazione nazionale che la traspone, portare ad un vantaggio fiscale*», ma si aggiunge subito che la concessione di tale vantaggio deve essere «*contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni*». In definitiva, si richiede che le operazioni poste in essere dal contribuente per godere di un determinato beneficio fiscale, in termini di minore imposizione, devono aver “*tradito*” lo “*spirito*” della legge che quel beneficio prevede: dunque, devono sussistere le medesime condizioni che, come osservato poco sopra, rendono applicabili le disposizioni dell'art. 37-bis.

3. Il problema dell'applicabilità della sanzione (amministrativa) nel caso di elusione/abuso del diritto

Una volta individuato per sommi capi cosa deve intendersi per “*comportamento elusivo/abusivo*” del contribuente, come tale legittimante l'Amministrazione finanziaria a disconoscere i vantaggi tributari conseguiti mediante detto comportamento, è possibile procedere all'esame del problema specifico dell'applicabilità delle sanzioni (amministrative) in ipotesi siffatta.

Come accennato, è opportuno procedere nell'analisi distinguendo i due casi ipotizzabili, a seconda cioè che si tratti di:

¹² Facendo riferimento alla citata sentenza n. 8772/2008 della Corte di Cassazione (ved. nota 7), afferma la CARPENTIERI (*L'ordinamento tributario tra abuso e incertezza del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 1055), che «*la recente elaborazione giurisprudenziale ... bypassa la norma antielusiva (bypassando con essa, deve rilevarsi, anche tutte le garanzie, sostanziali e procedurali, che dall'applicazione dell'art. 37-bis deriverebbero)*» – e richiama in proposito, in nota, i commi 4 e 5 del citato art. 37-bis – «*per fare diretto ricorso alla nozione di abuso di diritto, desumendola dall'elaborazione della Corte di Giustizia*»; nello stesso senso la SALVINI (*Abuso del diritto e clausole elusive in materia tributaria*, Relazione al Convegno *Elusione tributaria. L'abuso del diritto tra norma comunitaria e norma interna*, Roma, 10 luglio 2008, in *Giur. delle imp. on-line*, n. 1, 2009, 9 s. della Relazione) afferma che «*un ... possibile punto di frizione con le norme antielusive dell'applicazione del principio antiabuso non scritto si manifesta sotto il profilo procedimentale. Come è noto, con riferimento alle fattispecie di cui all'art. 37-bis il contribuente può previamente avvalersi dello speciale interpello ed ha diritto a ricevere, prima dell'emanazione dell'atto di accertamento, una specifica richiesta di chiarimenti. L'applicazione del principio generale antiabuso elide in toto queste forme di contraddittorio, provocando a favore dell'A.F. un forte sbilanciamento del rapporto: è evidente, infatti, che il contraddittorio – che lungi dall'essere mera forma, attiene alla sostanza del rapporto di imposta – rappresenta un bilanciamento della grande ampiezza delle valutazioni insite nell'applicazione del principio in questione*»; ID., *L'elusione IVA nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in *Corr. trib.*, 2006, 3102; in proposito ved. anche VACCA, *Elusione tributaria*, cit., 21, nota 3; LOVISOLO, *L'art. 53 Cost.*, cit., 239; MOSCHETTI, *Avvisaglie di supplenza dal giuridario al legislativo, nelle sentenze delle Sezioni Unite in tema di utilizzo abusivo di norme fiscali di favore*», in *Riv. giur.*, 2009, 200.

¹³ In tal senso può invocarsi anche la sentenza 18 dicembre 2008, causa C-349/07 della Corte di Giustizia UE (in *Riv. giur. trib.*, 2009, 203 ss., con nota favorevole di MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*), ove la Corte stessa, dopo aver affermato che «*il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario*» [come tale direttamente applicabile all'interno dell'ordinamento nazionale, al pari di quanto è stato affermato con riferimento al principio che vieta l'abuso del diritto] «*che trova applicazione ogniqualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo*», aggiunge che «*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*».

¹⁴ Afferma LOVISOLO, *Abuso del diritto*, cit., 83 s., che «*nell'art. 37-bis ... si rinvengono senza difficoltà i tratti che caratterizzano «l'abuso del diritto elaborato dalla Corte di Giustizia»*; nello stesso senso SALVINI, *Abuso del diritto e clausole elusive in materia tributaria*, cit., ove si legge che «*in Italia ... la nozione di abuso alla legge fiscale emergente dalla sentenza Halifax (come specificata dalla sentenza Part Service) appare analoga a quella contenuta nella clausola (para)generale antielusione di cui all'art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973*»; ID., *L'elusione IVA*, cit., 3098; FORTUNA, *L'abuso di diritto come principio generale antielusione anche agli effetti penali, in il fisco*, 2007, 5525, il quale afferma che «*non può ... non sottolinearsi che il concetto di abuso di diritto, quale è definito dalla Corte di Giustizia ... coincide in linea di massima con il concetto di elusione fiscale quale definito dall'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 ... dal che sembra doveroso ricavare la conclusione di una possibile identità di ratio e di effetti*»; TABET, *Abuso del diritto*, cit., 86, ove si legge che «*gli ingredienti della disciplina comunitaria sono ... assai simili a quelli presenti nella clausola anti-elusiva interna*»; VACCA, *Elusione tributaria*, cit., 26, il quale afferma che «*l'Alta Corte ... adotta un tipo di interpretazione molto simile a quello fatto proprio nella nostra legislazione dall'art. 37-bis del D.P.R. n. 600*»; in giurisprudenza ved. Cass., n. 25374/2008, cit., ove si legge, in riferimento all'abuso del diritto, che «*si tratta della stessa regola, contenuta nell'art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973*».

¹⁵ In *Boll. Trib.*, 2009, 486, e in *Corr. trib.*, 2009, 829 ss., con nota di BEGHIN, *L'abuso del diritto tra capacità contributiva e certezza dei rapporti Fisco-contribuente*, ivi, 823 ss. Per un commento (positivo) alla citata sentenza cfr. LUPI, *Non è elusivo concedere in comodato gli impianti ai propri contoterzisti*, in *www.judicium.it.*; LOVISOLO, *L'art. 53 Cost.*, cit., 239 ss.

A) comportamento *rientrante in una delle fattispecie rilevanti ex art. 37-bis* (con conseguente applicazione della norma anzidetta);

ovvero

B) *comportamento elusivo* in quanto considerato *lesivo del principio generale non scritto del divieto di abuso del diritto* (violazione della *clausola generale* – non scritta – *antiabuso*).

Iniziando dal primo caso (A), e procedendo in modo schematico per semplificare il discorso, è possibile considerare gli argomenti a sostegno delle due opposte tesi che sono state avanzate in proposito, l'una a favore della sanzionabilità del comportamento, l'altra viceversa tendente alla non applicazione delle sanzioni, ricordando che alcune argomentazioni, in particolare quella relativa al rispetto del principio di uguaglianza *ex art. 3 Cost.*, sono state utilizzate tanto dai sostenitori dell'una, quanto dell'altra tesi.

A sostegno dell'irraggiungibilità della sanzione¹⁶ sono stati adottati essenzialmente i seguenti motivi:

1) *Natura sostanziale dell'art. 37-bis*.

L'art. 37-bis avrebbe natura sostanziale (e non procedimentale), concorrendo alla determinazione dell'effettiva portata della norma impositiva, rendendola applicabile anche a fattispecie formalmente non ricomprese nel suo ambito operativo, ma realizzate dal contribuente in elusione della normativa fiscale. Tale norma quindi avrebbe come destinatario non solo l'Ufficio finanziario (in sede di controllo), ma *"in prima battuta"* il contribuente in sede di dichiarazione, che sarebbe quindi tenuto, in tale sede, alla *"rideterminazione"* dell'imposta dovuta. È un discorso analogo a quello che può essere fatto con riferimento al precedente art. 37, 3° comma, D.P.R. n. 600/1973, che *"integra"* la nozione di presupposto dell'imposta sui redditi, estendendo il concetto di possesso del reddito anche al *"possesso del reddito per interposta persona"*. In altri termini, al momento della dichiarazione, il contribuente deve tenere conto del quadro normativo complessivo, compresa la disposizione contenuta nell'art. 37-bis¹⁷, che impone di non tener conto dei vantaggi fiscali *"indebiti"* conseguenti a comportamenti elusivi.

Si aggiunge, a sostegno di quest'interpretazione – volta a ritenere l'art. 37-bis come vincolante lo stesso contribuente in sede dichiarativa (con conseguente irrogazione delle sanzioni in caso di inadempimento) – che una dichiarazione non può essere considerata *"fedele"* solo se non soggetta a rettifica da parte dell'Ufficio (essendo stata redatta nella consapevolezza di avere *"aggirato"* la normativa fiscale), divenendo *"infedele"* soltanto a seguito di controllo da parte dello stesso¹⁸. La dichiarazione, in altri termini, o è sempre *"fedele"* o è sempre *"infedele"*.

Adeguando la dichiarazione alla normativa *"elusa"*, il contribuente non farebbe altro che tenere un comportamento analogo a quello del c.d. *"ravvedimento operoso"* di cui all'art. 13, D.Lgs. n. 472/1997.

In mancanza di *"adeguamento"* della situazione reddituale del contribuente, quale risulta dalla auto-applicazione in dichiarazione della normativa contenuta nell'art. 37-bis, la fattispecie sanzionabile sarebbe quella di cui all'art. 1, 2° comma, D.Lgs. n. 471/1997, che rende applicabile – con disposizione di carattere generalissimo – la sanzione amministrativa nel caso di *dichiarazione infedele*¹⁹, che si realizza tutte le volte in cui *«nella dichiarazione è indicato ... un reddito imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque un'imposta inferiore a quella dovuta»*, quindi anche quando il *"meno dichiarato"* deriva da un'operazione elusiva.

2) *Rispetto del principio di uguaglianza (art. 3 Cost.)*.

Elusione ed evasione, quanto agli effetti (riduzione dell'imposta dovuta), non differiscono, quindi il principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost., in collegamento col principio della giusta contribuzione in ragione della propria capacità contributiva *ex art. 53 Cost.*, impone un trattamento non differenziato in termini di partecipazione del soggetto alle spese pubbliche, e di sanzione in caso di inadempimento. Del diverso *"disvalore"* dei due comportamenti l'Ufficio terrà conto in sede di determinazione della sanzione, in applicazione dei criteri di cui all'art. 7, D.Lgs. n. 472/1997²⁰.

A sostegno della *non irraggiungibilità*²¹ della sanzione sono stati invece adottati essenzialmente i seguenti motivi:

¹⁶ Per l'irraggiungibilità della sanzione amministrativa, nel caso di comportamento del contribuente inquadrabile in una delle fattispecie di cui all'art. 37-bis, ved. CAPOLUPO, *Comportamenti elusivi e sanzioni amministrative, in il fisco*, 2007, 4559 ss.; GALLO, *Rilevanza penale dell'elusione*, in *Rass. trib.*, 2001, 321 ss., spec. 326 s., il quale è peraltro critico sul punto, affermando che *«l'aver dimostrato che l'art. 37-bis è una norma sostanziale che obbliga il contribuente a tenere un certo comportamento e la cui violazione rende applicabili le sanzioni amministrative e penali non significa che il giudizio sul sistema che ne consegue sia positivo»*; DEL FEDERICO, *Elusione e illecito tributario*, in *Corr. trib.*, 2006, 3110 ss., che parla di sanzionabilità della c.d. *"elusione codificata"*, cioè quella a fronte della quale esiste una norma di contrasto (come l'art. 37-bis). Per l'opinione favorevole all'applicazione all'elusione delle sanzioni amministrative, vigente il *"vecchio"* art. 10, legge n. 408/1990, ved. STEVANATO, *Elusione e sanzioni amministrative: spunti per una discussione*, in *Corr. trib.*, 1997, 1964 s.; PORCARO, *Il rapporto tra elusione e sanzioni amministrative*, *ivi*, 2553 ss.; *contra*, SPOTO, *Revisione della clausola antielusione (art. 10 della L. n. 408/1990). Si devono applicare le sanzioni sull'elusione?*, in *il fisco*, 1997, 6452 ss.

¹⁷ Così GALLO, *op. cit.*, 327.

¹⁸ Afferma CAPOLUPO, *op. cit.*, 4563, che *«non può esistere, evidentemente, una infedeltà condizionata esclusivamente all'esercizio dell'attività di controllo o di accertamento ... la dichiarazione dei redditi è infedele in quanto oggettivamente riportante un reddito complessivo inferiore a quello effettivo, a prescindere se l'Amministrazione finanziaria proceda o meno al recupero della differenza»*.

¹⁹ CAPOLUPO, *op. cit.*, 4564; GALLO, *op. e loco ultt. citt.*; DEL FEDERICO, *Elusione e illecito tributario*, *cit.*, 3114.

²⁰ CAPOLUPO, *op. e loco ultt. citt.*

²¹ In generale, per la non irraggiungibilità della sanzione amministrativa nel caso di comportamenti del contribuente definibili come elusivi del tributo, ved. CORDEIRO GUERRA, *Non applicabilità delle sanzioni amministrative per la violazione del divieto di abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, 2009, 771 ss.; LUPI-STEANATO, *Tecniche interpretative*, *cit.*, 407; SANTACROCE, *L'abuso del diritto, dall'IVA comunitaria all'IVA interna*, in *Dial. trib.*, 2008, 119; LUPI, *Abuso del diritto e frode alla legge, tra principi comuni e particolarità legislative nazionali*, *ivi*, 120 s.; ID., *Elusione, valide ragioni economiche, aggiramenti e sanzioni*, *ivi*, 2007, 386 ss.; PARA, *La non applicabilità delle sanzioni amministrative all'elusione nel recente orientamento della CTP di Milano*, *ivi*, 383 ss.; BASILAVECCHIA, *Elusione e abuso del diritto: una integrazione possibile*, in *Riv. giur. trib.*, 2008, 742; SALVINI, *L'elusione IVA*, *cit.*, 3103; CARDASCIA, *Inapplicabilità delle sanzioni per comportamenti elusivi*, in *Corr. trib.*, 2007, 562 ss.; CHIAMETTI, *Il concetto di elusione fiscale*, in *Fisconline*, e, parrebbe, MANCA, *op. cit.*, 372; in giurisprudenza ved. Comm. trib. prov. di Milano, 13 dicembre 2006, n. 278, in *Corr. trib.*, 2007, 559 ss.; Comm. trib. prov. di Vicenza, 28 gennaio 2009, n. 6, in *Riv. giur. trib.*, 2009, 358 ss., con nota di GALLIO-TERRIN, *Un'operazione societaria che limita la contribuzione fiscale non può essere considerata automaticamente elusiva*.

1) *Natura procedimentale dell'art. 37-bis.*

L'art. 37-bis avrebbe natura procedimentale (e non sostanziale), essendo rivolto all'Amministrazione finanziaria in sede di accertamento e non al contribuente in sede di dichiarazione.

A sostegno di tale interpretazione si invoca innanzitutto la stessa collocazione sistematica della norma, inserita nel decreto sull'accertamento al Titolo IV (*"Accertamento e controlli"*) e quindi indirizzata esclusivamente all'Ufficio finanziario. D'altronde, e conseguentemente, non si può imporre al contribuente di disconoscere operazioni che sono formalmente legittime e non comportano la violazione diretta di norme fiscali²².

Viene sul punto richiamata anche la lettera della norma: il 2° comma dell'art. 37-bis afferma: *«L'Amministrazione finanziaria»* (e non il contribuente) *«disconosce i vantaggi tributari ...»*; il 6° comma stabilisce che *«le imposte o le maggiori imposte accertate ... sono iscritte a ruolo»*, senza alcun riferimento espresso alle sanzioni, delle quali vi è solo un riferimento indiretto nel richiamo operato all'art. 68, D.Lgs. n. 546/1992, dallo stesso 6° comma in questione, riferimento considerato una conseguenza *"necessaria"* di quello che era il contenuto della norma richiamata (la quale, quando è stato introdotto²³ l'art. 37-bis, concerneva appunto la riscossione di tributo e sanzioni: il riferimento a queste ultime è stato eliminato, come noto, a seguito dell'introduzione dell'art. 19, D.Lgs. n. 472/1997, intitolato *"Esecuzione delle sanzioni"*); infine, la norma in esame (commi 2 e 7) stabilisce che le imposte rideterminate dall'Amministrazione finanziaria sono al netto di quelle pagate dal contribuente in base all'operazione considerata elusiva, con diritto al rimborso di quelle pagate dai terzi in riferimento alla stessa: ciò confermerebbe che contribuente e terzi devono pagare le imposte quali risultano dall'operazione effettivamente posta in essere e solo in seguito *"disconosciuta"* dall'Amministrazione finanziaria, senza alcun obbligo quindi per il contribuente di *"autodisconoscimento"* già in sede dichiarativa²⁴ (con conseguente applicazione della relativa sanzione in mancanza).

Con riguardo a quest'ultimo punto si potrebbe peraltro obiettare, a sostegno della prima tesi, che la norma non farebbe altro che specificare – in modo superfluo – il dovere dell'Amministrazione di tenere conto, nel calcolo dell'imposta globalmente dovuta, di quanto già eventualmente pagato qualora il contribuente non si fosse spontaneamente adeguato in dichiarazione – come era suo obbligo – applicando direttamente l'art. 37-bis (e ciò evidentemente per evitare un indebito *"arricchimento"* dell'Amministrazione e una duplicazione d'imposta).

2) *Rispetto del principio di uguaglianza (art. 3 Cost.).*

Il principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost. (e contrariamente a quanto detto in precedenza), impone di trattare in modo differenziato comportamenti che uguali non sono in termini di *"disvalore"*: aperta violazione della norma (*evasione*), semplice *"aggiramento"* della stessa (*elusione*).

Queste sono in linea di massima le osservazioni che sono state avanzate a sostegno delle opposte tesi.

Il discorso cambia completamente nel caso (B) di comportamento del contribuente comportante la violazione del principio non scritto di *divieto di abuso del diritto*. A differenza infatti di comportamento elusivo ex art. 37-bis, dove, come abbiamo visto, sono più o meno fondatamente sostenibili sia la tesi sanzionatoria che la tesi opposta, in questa ipotesi bisogna ritenere che il comportamento del contribuente *non sia in nessun caso sanzionabile*.

Infatti, e procedendo sempre in modo schematico:

1) manca una norma di riferimento che possa operare *"da guida"* per il contribuente, a differenza dell'art. 37-bis, che elenca una serie tassativa di ipotesi, operando all'interno delle quali il contribuente sa che può *"incorrere"* in un comportamento elusivo e come tale considerato *"riprovevole"* dall'ordinamento: è indubitabile in questo caso il rilievo che assume la tutela dell'affidamento del contribuente;

2) l'attuale sistema sanzionatorio amministrativo si ispira a principi tipici del diritto penale, materia che, come si sa, è *"dominata"* dal principio di stretta legalità o della riserva di legge²⁵, ben descritto nel noto brocardo *nullum crimen, nulla poena sine lege*, il quale comporta, tra l'altro, che il fatto che dà luogo all'applicazione di una pena deve essere previsto in modo espresso dalla legge, e la fattispecie sanzionata deve essere formulata in modo *sufficientemente determinato* (c.d. principio di tassatività). Tutto ciò non si verifica evidentemente nei casi di recupero a tassazione di comportamenti del contribuente considerati in violazione del divieto di abuso del diritto. Come correttamente è stato rilevato²⁶, la visione *«più marcatamente sbilanciata sul versante dell'illecito, presuppone una nozione precisa del comportamento abusivo, ed è invece incompatibile con una definizione indeterminata, che lascia all'Ufficio fiscale e poi al giudice il compito di individuare quando i limiti siano oltrepassati»*. Sul punto possiamo richiamare il fondamentale passo che si ritrova nella citata sentenza *Halifax*, dove la Corte di Giustizia ha espressamente affermato che *«occorre ... ricordare che la constatazione dell'esistenza di un comportamento abusivo non deve condurre a una sanzione, per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro e univoco»*;

3) salvo una loro applicazione *"spontanea"* da parte dell'Amministrazione finanziaria²⁷, in tutti i casi di abuso non rientranti nell'ambito operativo dell'art. 37-bis non operano espressamente le garanzie procedurali previste dalla stessa norma e in precedenza richiamate, che impongono l'instaurazione di un contraddittorio col

²² Cfr. Comm. trib. prov. di Milano, n. 278/2006, cit.; in dottrina, per tutti, ved. LUPI-STEVANATO, *Tecniche interpretative*, cit., loco ult. cit., ove si legge che, *«d'altra parte, il disconoscimento non può che operare in sede di accertamento, essendo inconcepibile che lo stesso avvenga in sede di autodeterminazione del tributo»*; LUPI, *Elusione, valide ragioni economiche, aggiramenti e sanzioni*, cit., 388, il quale afferma che *«di fronte a un regime legale, in linea di principio lecito, è assurdo l'autodisconoscimento di ipotetici vantaggi tributari, subordinati all'apprezzamento di circostanze nebulose come "lecito risparmio d'imposta", "elusione" ed "apprezzabili ragioni economiche"»*.

²³ Dall'art. 7, 1° comma, D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358.

²⁴ Cfr. gli Autori e le opere citate alla nota 22.

²⁵ Su tale principio ved. ANTOLISEI, *Manuale di diritto penale. Parte generale*, Milano, 1982, 50 ss.

²⁶ BASILAVECCHIA, *op. e loco cit.*

²⁷ Sul punto ved. quanto detto retro e nota 13.

contribuente che potrebbe condurre al riconoscimento delle sue ragioni, o comunque al riconoscimento che “almeno” le sanzioni non sono dovute, da parte dell’Amministrazione stessa;

4) la fattispecie dell’abuso del diritto, certamente indeterminata (in proposito ved. anche quanto detto *sub* 1) e rimessa all’attività dell’interprete, con una pluralità di “percorsi alternativi”, formalmente leciti ma caratterizzati da trattamenti fiscali differenziati, consente il più delle volte di affermare la sussistenza di «obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull’ambito di applicazione della norma tributaria», che porta ad escludere l’applicabilità delle sanzioni amministrative *ex artt.* 10, 3° comma, *Statuto*; 6, 2° comma, D.Lgs. n. 472/1997; 8, D.Lgs. n. 546/1992²⁸.

È possibile a questo punto indicare, sia pur sommariamente, quali sono allo stato gli “strumenti” a disposizione del contribuente in materia di elusione/abuso del diritto per tutelare la sua posizione di fronte al fisco.

– Strumenti “preventivi”:

- 1) istanza di interpello c.d. *disapplicativo*, *ex art.* 37-bis, 8° comma;
- 2) istanza di interpello c.d. *speciale*, *ex art.* 21 della legge n. 413/1991;
- 3) istanza di interpello c.d. *generale*, adducendo «obiettive condizioni di incertezza» della normativa tributaria, *ex art.* 11 dello *Statuto del contribuente*, a norma del quale, in particolare, «qualsiasi atto, anche a contenuto impositivo o» – per quel che qui specificamente interessa – «sanzionatorio, emanato in difformità dalla risposta» fornita dall’Amministrazione, «anche se desunta» a seguito di silenzio serbato sull’istanza per 120 giorni, «è nullo».

– Strumenti “successivi”:

1) contestare all’Amministrazione finanziaria la mancata prova della presunta pratica elusiva posta in essere: come affermato infatti dalla già citata sentenza 21 gennaio 2009, n. 1465 della sezione tributaria della Cassazione, «è onere dell’Amministrazione finanziaria – non solo – prospettare il disegno elusivo a sostegno delle operate rettifiche ma – anche – le supposte modalità di manipolazione o di alterazione di schemi classici rinvenute come irragionevoli in una normale logica di mercato, se non per pervenire a quel risultato di vantaggio fiscale»²⁹;

2) di contro, «allegare l’esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di reale spessore che giustificano operazioni così strutturate» (così sempre Cass., n. 1465/2009);

3) sostenere in ogni caso l’inapplicabilità delle sanzioni per tutte le ragioni prima indicate a sostegno della tesi contraria a quella “sanzionatoria”, in particolare

4) adducendo l’esistenza di «obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull’ambito di applicazione della norma tributaria», ed invocando dunque l’applicazione della relativa esimente prevista dai già citati *artt.* 10, 3° comma, *Statuto*; 6, 2° comma, D.Lgs. n. 472/1997; 8, D.Lgs. n. 546/1992.

4. Conclusioni

Da quanto sin qui osservato risulta come, per motivi di *certezza del diritto*, che rendono necessaria l’eliminazione di ogni possibile arbitrio da parte dell’Amministrazione finanziaria, nonché del rischio di divergenti soluzioni interpretative da parte della giurisprudenza, sarebbe auspicabile un intervento legislativo³⁰

1) o volto a specificare che le norme antielusive sono tassative e conseguentemente *non opera* nel nostro ordinamento tributario una clausola generale antielusione,

2) ovvero, in caso contrario, volto a

– delineare in modo sufficientemente preciso una *clausola generale antiabuso*, tale da escludere in modo chiaro dal suo ambito applicativo i comportamenti del contribuente consistenti in un semplice risparmio di imposta *non indebito*;

²⁸ Sulla possibilità di “invocare”, nel caso dell’elusione, l’esimente delle obiettive condizioni di incertezza della normativa, ved. STEVANATO, *Elusione e sanzioni amministrative*, cit., 1965, ove si legge che «l’effettiva applicabilità della norma antielusiva – per le caratteristiche della fattispecie concreta – può presentare margini di opinabilità tali da rendere ragionevole la disapplicazione delle sanzioni per “obiettiva incertezza”»; PORCARO, *Il rapporto tra elusione e sanzioni amministrative*, cit., 2555 s., il quale afferma che «potrebbe ... accadere che risulti obiettivamente dubbio determinare se un certo comportamento possa essere considerato elusivo. Non vi è infatti alcuna netta distinzione tra elusione e legittimo risparmio d’imposta, inteso come fisiologica scelta della soluzione fiscalmente meno onerosa; il limite che separa tali due nozioni non è identificabile a priori; vi sono senz’altro ipotesi in cui risulta palese l’elusione e altre in cui, viceversa, risulta palese il risparmio d’imposta, ma il confine tra tali concetti è quasi sempre per definizione incerto e ampiamente opinabile». In relazione alla problematica dell’inapplicabilità delle sanzioni per obiettive condizioni di incertezza della norma tributaria ved. COLLI VIGNARELLI, *Errore scusabile ed abbandono delle sanzioni pecuniarie*, in *Rass. trib.*, 1987, II, 1135 ss.; ID., *La Suprema Corte interviene in tema di “obiettive condizioni di incertezza della norma tributaria”*, *ivi*, 2008, 470 ss.; LOGOZZO, *L’obiettiva incertezza della legge nella violazione degli obblighi tributari*, *ivi*, 1998, 975 ss.; ID., *Dichiarazione di non applicabilità delle sanzioni*, in TESAURO, *Il processo tributario*, Torino, 1998, 151 ss.; ID., *L’ignoranza della legge tributaria*, Milano, 2002; COPPA-SAMMARTINO, *Sanzioni tributarie*, in *Enc. del dir.*, Milano, 1989, XLI, 448 ss.; DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, 494 ss.; MICCINESI, in BAGLIONE-MENCHINI-MICCINESI, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 2004, 113 ss.

²⁹ Cfr. anche Cass., 13 ottobre 2006, n. 22023, in *Boll. Trib.*, 2007, 575 (con nota di MUSSELLI, *Manca la prova elusiva: un “classico” nel transfer pricing*), ove si legge: «Questa Corte ha già avuto modo di precisare che l’onere della prova della ricorrenza dei presupposti dell’elusione grava in ogni caso sull’Amministrazione che intenda operare le conseguenti rettifiche»; Cass., n. 25374/2008, cit., ove si legge: «L’individuazione dell’impiego abusivo di una forma giuridica incombe sull’Amministrazione finanziaria».

³⁰ Ritengono necessario l’intervento del legislatore, al fine di dare chiarezza a tutta la materia dell’elusione fiscale, MATTEDI, *Interpretazione degli atti nell’imposta di registro e abuso del diritto, in il fisco*, 2009, 546; PAPARELLA, *Considerazioni generali in tema di elusione fiscale e abuso del diritto*, in *NEQTEPA*, 2009, 12; LUNELLI, *Senza affidabilità nella applicazione delle regole, non esiste un “diritto tributario”*, *ivi*, 17 s.; ZIZZO, *L’abuso dell’abuso del diritto*, cit., 466; ORSINI, *L’abuso del diritto*, cit., 706; RHODE, *L’abuso del diritto nell’iva ed i principi di proporzionalità, neutralità e certezza del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, IV, 100.

- estendere le *garanzie procedurali e sostanziali* (in tema di riscossione), attualmente previste dall'art. 37-bis nelle fattispecie previste da tale norma, a tutte le ipotesi di applicazione di detta clausola generale;
- risolvere in modo esplicito il problema *dell'applicabilità delle sanzioni*, nel senso di escluderle o comunque limitarle rispetto alle ipotesi di vera e propria evasione.

Prof. Andrea Colli Vignarelli

*Straordinario di Diritto tributario
Università degli Studi di Messina*