

**Eugenio DELLA VALLE** - Ordinario di Diritto Tributario Università La Sapienza di Roma

## ASPETTI ELUSIVI NELLE RIORGANIZZAZIONI SOCIETARIE INTERNAZIONALI

### Noterelle in tema di rilevanza sanzionatoria della condotta elusiva/abusiva

**Sommario:** 1) Premessa; 2) La sentenza *D&G*; 3) Il disegno di legge delega di riforma fiscale e la rilevanza sanzionatoria della condotta elusiva/abusiva; 4) Conclusioni.

#### 1) Premessa.

Le acque stagnanti del dibattito sul tema della rilevanza sanzionatoria della condotta elusiva/abusiva (che l'elusione fiscale e l'abuso del diritto tributario rappresentino o meno fenomeni esattamente sovrapponibili è, com'è noto, discusso, ma una loro trattazione unitaria è imprescindibile)<sup>1</sup> si sono agitate nei primi mesi dell'Anno Domini 2012 per effetto di due novità che hanno destato notevole clamore consistenti, l'una, in un noto arresto della seconda sezione penale della Corte di cassazione e, l'altra, in un disegno di legge delega ad iniziativa governativa.

Si fa qui riferimento in particolare, in un caso, alla sentenza n. 7739 del 28.2.2012, relativa ad una articolata fattispecie che vede come protagonisti due noti stilisti italiani, in cui la Corte, con un encomiabile e forse non necessario sforzo argomentativo (considerata la fattispecie concreta su cui era chiamata a pronunciarsi), probabilmente doppiando un proprio precedente arresto di novembre 2011 in cui parrebbe essersi espressa analogamente con riferimento alle sanzioni amministrative<sup>2</sup>, afferma, la rilevanza penale dell'elusione, per così dire, codificata ossia l'elusione contrastata dal legislatore mercé specifiche disposizioni, appunto, antielusive (di seguito, per brevità, a tale sentenza si farà riferimento come la "sentenza *D&G*" o, semplicemente la "*D&G*")<sup>3</sup>; nell'altro, al disegno di legge delega approvato dal Consiglio dei Ministri del 16.4.2012 e trasmesso alle Camere dopo alcuni interventi correttivi sollecitati dalla Presidenza della Repubblica, contraddistinto dal n. 5291 Atti Camera di "*Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*" (di seguito, per brevità, anche "il disegno di legge delega"), al cui interno viene direttamente coinvolto, in una prospettiva unificante, il tema dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto tributario nonché della relativa rilevanza sanzionatoria.

<sup>1</sup> Tra gli altri v. G. FRANSONI, *Abuso del diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*, in *Corr.trib.*, 2011, 13 ss., secondo il quale il rapporto di concorrenza fra abuso di diritto ed elusione, fattispecie praticamente coincidenti, va risolto in base al principio di specialità; G. TABET, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in *Boll.trib.*, 2009, 1-2; 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*, Milano, 2009, 23 ss.; Id., *L'abuso del diritto tra capacità contributiva e certezza dei rapporti Fisco-contribuente*, in *Corr.trib.*, 2009, 823 ed ivi nota 4; G. ZIZZO, *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizioni a confronto e prospettive di coordinamento*, in G. MAISTO (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, cit., 57 ss.; S. CIPOLLINA, *Elusione fiscale ed abuso del diritto: profili interni e comunitari*, in *Giur.it.*, 2010, 7 ss..

<sup>2</sup> V. Cass., Sez. Trib., 30.11.2011, n. 25537, in *Big Unico Suite*, IPSOA (il precedente è annotato, tra gli altri, da A. CONTRINO, *Sull'ondivaga giurisprudenza in tema di applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie nei casi di elusione codificata e abuso/elusione*, in *Riv.dir.trib.*, 2012, I, 261 ss.).

<sup>3</sup> Il conio del sintagma "elusione codificata" viene attribuito a L. DEL FEDERICO, *Elusione e illecito tributario*, in *Corr.trib.*, 2006, 3110 ss..

Non vi è alcun apparente collegamento tra i due interventi. Del resto l'elusione/abuso non esaurisce affatto il raggio di operatività del disegno di legge delega, che riguarda diverse aree della fiscalità. Tuttavia l'eco suscitato dalla sentenza *D&G*, in cui per la prima volta il tema in questione viene affrontato dalla Suprema Corte con un notevole impegno, e la circostanza che la sentenza sia stata pubblicata qualche settimana prima dell'approvazione del disegno di legge delega, nella cui originaria versione si prevedeva l'esatto contrario di quanto in essa affermato ossia la esclusione della rilevanza penale del comportamento elusivo ed abusivo, rendono evidente di come, nel confezionare il disegno di legge *in parte qua*, l'Esecutivo abbia dovuto (e voluto) fare i conti con la sentenza medesima.

Non è un caso peraltro se alcuni organi di informazione hanno letto la espressa previsione, nell'originaria versione del disegno di legge delega, dell'irrilevanza penale dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto tributario - fenomeni ivi tuttora ricondotti ad unità sotto l'egida del principio generale di divieto dell'abuso del diritto, esteso ai tributi non armonizzati - appunto anche come reazione alla *D&G* ed al principio ivi affermato.

Ebbene ai due interventi in questione, sentenza *D&G* e disegno di legge delega, cui la dottrina ha ovviamente prestato immediata e qualificata attenzione, sono dedicate queste brevi riflessioni.

## 2) La sentenza *D&G*.

Prendendo le mosse dalla sentenza *D&G*<sup>4</sup>, due sono, per quanto qui interessa, le conclusioni a cui la stessa perviene. La prima è che debbesi escludere il reato di truffa aggravata ai danni dello Stato stante la specialità del sistema penale-tributario di cui al d.lgs. n. 74/2000, sistema chiuso non integrabile con fattispecie incriminatrici di diritto penale comune<sup>5</sup>; la seconda, come detto probabilmente confermativa in punto di sanzioni penali di un precedente e meno argomentato arresto della Suprema Corte in tema di sanzioni amministrative<sup>6</sup>, è che la condotta che corrisponde "ad una specifica ipotesi di elusione espressamente prevista dalla legge" (elusione c.d. codificata), ma non qualunque condotta in violazione del divieto di abuso del diritto, può assumere rilevanza penale vuoi come infedele dichiarazione dei redditi, vuoi come omessa presentazione della dichiarazione<sup>7</sup>.

Interessante notare come la sentenza riguardi un caso che la stessa Corte inquadra, per la parte della sua articolazione che qui interessa, nella c.d. esterovestizione e segnatamente di (pretesa) fittizia residenza estera di una società (nella specie costituita in Lussemburgo) ossia un caso che con l'elusione e l'abuso del diritto tributario nulla ha a che fare, rappresentando, diversamente, un'ipotesi paradigmatica di evasione<sup>8</sup>.

Sulla base di tale curiosa, sebbene non isolata, commistione di concetti (elusione/abuso, da un lato, ed evasione, dall'altro)<sup>9</sup> e muovendo comunque da una loro concezione unitaria, la Suprema Corte teorizza la sanzionabilità

---

<sup>4</sup> In *Giur.trib.*, 2012, 381 ss. ed ivi nota di M. BASILAVECCHIA dal titolo *Quando l'elusione costituisce reato*; il precedente è commentato anche, tra gli altri, da D. STEVANATO, *Rilevanza penale dell'elusione, un "obiter dictum" in una vicenda di esterovestizione societaria*, in *Dialoghi*, 2012, 216 ss.; R. LUPI, *Una sentenza "di rito" da contestualizzare*, ivi, 2012, 220 ss.; 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.

<sup>5</sup> Con ciò confermandosi il principio formulato dalle Sezioni Unite nella sentenza 28.10.2010-19.1.2011, n. 1235, in *Big Unico Suite*, IPSOA (si noti che il consigliere relatore della *D&G* è lo stesso della sentenza delle Sezioni Unite); il principio risulta peraltro ridimensionato dalla recentissima sentenza della Suprema Corte, Sez. III pen., 26.9.2012, n. 37044, relativa al rapporto tra il reato di truffa aggravata e quello di cui all'art. 10 del d.lgs. n. 74/2000, illeciti per i quali viene ivi ritenuto ammissibile il concorso.

<sup>6</sup> Cfr. la citata sentenza della Suprema Corte n. 25537 del 2011, la quale sembra confermare un precedente della stessa Corte del 2008 laddove si afferma che nessuna sanzione amministrativa può essere irrogata "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"; diversamente un fondamento chiaro ed univoco è stato ritenuto esistente dalla sentenza n. 25537 quanto all'illecito amministrativo di infedele dichiarazione conseguente a condotta elusiva *ex art. 37-bis* d.P.R. n. 600/73 (la sentenza n. 25537/2011, se non erro, parrebbe invece essere letta nel senso della ritenuta indifferenziata sanzionabilità delle condotte elusive/abusiva da F. DAMI, *La condotta elusiva deve essere sanzionata pur nel rispetto dei principi generali*, in *Giur.trib.*, 2012, 113 ss.).

<sup>7</sup> Per la conferma della statuizione del Tribunale del riesame circa l'esistenza del *fumus* del reato di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 del d.lgs. n. 74/2000 in un caso di condotta elusiva, ancorché soltanto sulla base della valutazione sommaria consentita dalla fase cautelare, v. Cass., Sez. III pen., 18.3.2011, n. 26723, in *Big Unico Suite*, IPSOA.

<sup>8</sup> Conf. D. STEVANATO, *op. cit.*, 216.

<sup>9</sup> Notava già qualche anno fa G. FALSITTA, *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto "abuso del diritto"*, in *Riv.dir.trib.*, 2010, II, 350, come si stia consolidando un orientamento della giurisprudenza "che tende ad inglobare nella categoria dell'abuso del diritto tributario una serie di comportamenti del contribuente

penale ex artt. 4 o 5 del d.lgs. n. 74/2000, a seconda dei casi, dell'esterovestizione inteso come comportamento elusivo tipizzato in specifiche disposizioni del Tuir e comunque più in generale delle "condotte che rientrano in una specifica disposizione fiscale antielusiva".

Gli argomenti che sorreggono l'arresto sono essenzialmente i seguenti:

- un'ampia lettura dell'art. 1, lett. f), del d.lgs. n. 74/2000 tale per cui la differenza tra imposta dovuta sull'operazione elusa e quella corrisposta in relazione alla condotta elusiva deve ritenersi "imposta evasa" (di analogo tenore è l'argomento utilizzato nel citato precedente di novembre 2011 laddove si afferma che le sanzioni amministrative "si applicano per il solo fatto che la dichiarazione del contribuente sia difforme rispetto all'accertamento);
- la previsione dell'art. 16 del medesimo d.lgs. n. 74/2000 secondo cui il conformarsi al parere ministeriale ovvero al responso del defunto *Comitato per l'applicazione delle norme antielusive* (e tra queste l'art. 37, comma terzo e 37-bis, d.P.R. n. 600/73) esclude la punibilità del fatto, ciò che per la Corte significa *a fortiori* possibile rilevanza penale dell'elusione ("non vi sarebbe necessità di una esimente speciale per la tutela dell'affidamento se l'elusione fosse irrilevante dal punto di vista penale");
- la linea di politica criminale adottata dal legislatore che avrebbe abbandonato il modello del c.d. reato prodromico - modello che attestava la linea d'intervento repressivo sulla fase meramente preparatoria dell'evasione d'imposta - per incentrare la tutela penale sulla dichiarazione, onde "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".

Trattasi di argomenti invero nient'affatto insuperabili.

Il primo presuppone l'adesione ad una tesi per così dire sostanzialistica quanto alla natura della norma semi-generale antielusiva di cui all'art. 37-bis, del d.P.R. n. 600/73 che non è pacifica in dottrina<sup>10</sup>. La Corte infatti afferma che, in presenza di una condotta che corrisponde ad una specifica ipotesi di elusione espressamente prevista dalla legge, "si richiede al contribuente di tenere conto, nel momento in cui redige la dichiarazione, del complessivo sistema tributario che assume carattere precettivo nelle specifiche disposizioni antielusive". L'esistenza di un tale obbligo, tuttavia, viene escluso dai "procedimentalisti" ossia da coloro che assegnano alla suddetta disposizione antielusiva valenza ai soli fini accertativi.

Il secondo argomento svaluta il tenore della relazione al decreto legislativo del 2000 nella quale si legge, tra l'altro, che la disposizione di cui all'odierno art. 16 non può essere letta al contrario ossia come "diretta a sancire la rilevanza penalistica delle fattispecie lato sensu elusive non rimesse alla preventiva valutazione dell'organo consultivo", nonchè l'opinione, pur diffusa in dottrina, per cui la disposizione in questione confermerebbe una tendenziale incompatibilità di fondo tra condotta elusiva e fattispecie incriminatrici di cui al decreto legislativo in questione<sup>11</sup>.

Quanto, infine, alla linea di politica criminale del legislatore, non considera invero il Giudice di legittimità, da un lato, le novelle che hanno modificato l'impianto originario del d.lgs. n. 74/2000 in modo da ridurre la centralità del momento dichiarativo e, dall'altro, il fatto che l'esito della condotta elusiva può non ridondare nella infedeltà dichiarativa.

Ma, al di là della non risolutività degli argomenti utilizzati dalla *D&G*, quel che lascia notevolmente perplessi dell'arresto in questione è che distinguere tra elusione codificata ed elusione non codificata onde ritenere penalmente rilevante, per ragioni riconducibili al principio di legalità e certezza del diritto, solo la prima (ma il discorso, basato sul principio di legalità e certezza del diritto, riguarda anche le sanzioni amministrative cui tale principio è del pari riferibile), finisce con il separare concettualmente elusione ed abuso (quest'ultimo fenomeno copre evidentemente l'area dell'elusione non codificata) rendendo il sistema sanzionatorio penale di dubbia costituzionalità. Ed invero in tal modo si lascia arbitro della rilevanza penale del comportamento elusivo/abusivo la

---

che si possono ascrivere de plano, e da che mondo è mondo sempre sono stati incasellati, nella categoria della simulazione o, detto diversamente, della ingannevole (falsa) rappresentazione - messa in scena da contribuente - dei fenomeni della realtà rilevanti per il diritto tributario".

<sup>10</sup> A favore della tesi sostanzialistica, tra gli altri, v. F. GALLO, *Rilevanza penale dell'elusione fiscale*, in *Rass.trib.*, 2001, 321 ss. e M. NUSSI, *Elusione tributaria ed equiparazione al presupposto nelle imposte sui redditi*, in *Riv.dir.trib.*, 1998, I, 505 ss.

<sup>11</sup> Sul punto cfr. F. GALLO, op. e loc.cit.; G.M. FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale ?*, in *Giur.comm.*, 2011, 471 ss.; R. LUPI, *Una sentenza "di rito" da contestualizzare*, cit., 220 ss.

stessa Amministrazione finanziaria; se, infatti, l'art. 37-*bis* e le specifiche norme anti-elusive sono la testimonianza *ex positivo iure* di un principio anti-abuso non scritto ricavabile vuoi dall'ordinamento comunitario quanto ai tributi armonizzati, vuoi dall'art. 53 Cost. quanto ai tributi non armonizzati, e l'Amministrazione finanziaria è libera nella selezione dell'uno o dell'altro strumento (tra l'altro quello dell'abuso rilevabile d'ufficio dal Giudice), la scelta dello strumento finisce con il determinare l'effetto sanzionatorio.

Infatti, eletta la via dell'abuso non vi sarebbe rilevanza penale; eletta la via dell'elusione codificata, all'opposto, scatterebbe la rilevanza penale della condotta.

Non considerando peraltro come spesso nella prassi l'atto accertativo contiene titoli cumulati ossia l'Amministrazione finanziaria aziona sia l'elusione, per così dire, codificata che l'abuso del diritto (quando non anche l'anti-economicità del comportamento del contribuente in funzione antielusiva) in tal modo scaricandosi sul Giudice l'onere di inquadrare correttamente la vicenda sotto il profilo del titolo della pretesa scartando il titolo (elusione o abuso) meno "speciale" (ma sulla base di quali criteri visto che l'elusione tipizzata è la *species* e l'abuso il *genus*?).

A ben vedere il sistema sanzionatorio penale delineato dalla *D&G* potrebbe tenere sotto il profilo costituzionale solo ipotizzando autonomi spazi di operatività al divieto di abuso del diritto, da un lato, e alle singole disposizioni antielusive, dall'altro. Ipotizzando, in altri termini, l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di muovere da queste ultime e non già dal principio generale tutte le volte in cui la condotta possa ascrivere ad una delle fattispecie considerate appunto dalle singole disposizioni antielusive<sup>12</sup>. Anzi, capovolgendo il discorso, proprio la *D&G* dovrebbe imporre, sulla base del canone dell'interpretazione "adeguatrice", una lettura del coordinamento tra singole disposizione entielusive e divieto di abuso affidata al rapporto di specialità.

Permanendo ciò nondimeno l'incoerenza di fondo di una sistema repressivo in cui:

(i) da un lato, la condotta elusiva ricadente nell'ambito di operatività di una disposizione che è espressione di un principio generale può essere attratta all'area del penalmente rilevante laddove lo stesso non accade per la condotta posta in violazione del predetto principio generale;

(ii) dall'altro lato, l'elusione codificata che sfocia nella violazione dell'obbligo dichiarativo è, per definizione (al superamento di determinate soglie) penalmente rilevante quando invece condotte evasive il cui momento consumativo è pur sempre la dichiarazione di regola sfuggono, almeno secondo il diritto vivente, alla sanzione penale (si pensi alla violazione della norma sul *transfer price* di cui all'art. 110 del Tuir).

La denunciata incoerenza - che, si badi bene, riguarda anche l'area delle sanzioni amministrative giacché, si è visto, qualche mese prima della *D&G* la Corte di cassazione parrebbe essersi espressa nel senso dell'applicazione delle predette sanzioni nel solo caso di elusione codificata - si avverte con immediatezza se si pone mente al fatto che il settore dell'IVA, com'è noto, risulta sfornito di una clausola antielusiva semigenerale del tipo dell'art. 37-*bis* del d.P.R. n. 600/73 sicché la reazione al comportamento elusivo/abusivo è ivi prevalentemente affidata al principio generale anti-abuso (qui di derivazione europea).

Ne consegue una asimmetria sanzionatoria tra comparto delle imposte sui redditi (e, quanto al sistema sanzionatorio amministrativo, dell'IRAP), da un lato, e comparto IVA, dall'altro, che non ha precedenti nel nostro ordinamento e non si giustifica in alcun modo.

Il punto mi pare non sia colto dalla *D&G* nella quale invece si tenta una improbabile ed in parte inutile riconciliazione del principio in essa affermato con la giurisprudenza europea in tema di abuso del diritto<sup>13</sup>, anche con quella relativa ai tributi armonizzati relativamente ai quali la notissima sentenza *Halifax* del 21.2.2006 (che sul punto richiama la sentenza *Emsland-Stärke* del 14.12.2000, causa C-110/99) afferma che nessuna sanzione è applicabile al comportamento abusivo in mancanza di un "*fondamento normativo chiaro e univoco*"<sup>14</sup>.

La svalutazione del principio affermato da tale arresto del Giudice europeo tentata dalla *D&G*, incentrata sulla negata valenza generale del predetto principio e sulla ritenuta "*specificazione nel caso concreto all'esame della Corte*

---

<sup>12</sup> Non mi pare, tuttavia, che si muovano in questa direzione Cass., Sez. Trib., 25.5.2009, n. 12042 e Cass., Sez. Trib., 11.5.2012, n. 7393, entrambe reperibili in *Big Unico Suite*.

<sup>13</sup> Sulla giurisprudenza europea in tema di abuso del diritto v., da ultimo, P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Torino, 2011, 57 ss.

<sup>14</sup> Per quanto specificamente riguarda l'elusione/abuso nel sistema dell'IVA, tra gli altri, v. L. SALVINI, *L'elusione IVA nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in *Corr.trib.*, 2006, 3097 ss. e 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., 407 ss.

di giustizia UE delle obiettive condizioni di incertezza derivanti dall'innovativa applicazione nel settore fiscale del divieto comunitario di abuso del diritto, come regola generale che prescinde dalla individuazione di specifiche e tassative fattispecie", non appare fondata e comunque è un fuor d'opera.

A parte il fatto che si può dubitare che un fondamento normativo chiaro ed univoco per l'applicazione di una sanzione vi sia pure nel caso di elusione codificata<sup>15</sup>, ma la vicenda da cui origina la *D&G* coinvolge anche una pretesa evasione dell'IVA (determinata dalla ricordata pretesa esteroinvestizione di una società lussemburghese) ossia proprio il tributo armonizzato oggetto della *Halifax* laddove, per quanto riguarda l'IVA, il principio di diritto affermato dalla *D&G* è invece assolutamente allineato alla *Halifax* (che invero riguarda una condotta che, in una prospettiva domestica, non è propriamente abusiva sibbene simulatoria)<sup>16</sup>. Per la *D&G*, infatti, l'elusione non codificata non può essere sanzionata penalmente; *idem* per la seconda sentenza per cui la violazione del divieto di abuso non conduce all'applicazione di sanzioni.

Nessuna necessità dunque di difendersi dalla *Halifax*.

### **3) Il disegno di legge delega di riforma fiscale e la rilevanza sanzionatoria della condotta elusiva/abusiva.**

Come si diceva in premessa, forse anche come reazione alla sentenza *D&G*, il disegno di legge delega nella sua originaria versione, prevedeva, rispettivamente, negli artt. 6 e 9 l'esclusione della rilevanza penale dei comportamenti ascrivibili a fattispecie abusive ed elusive.

E ciò prescrivendo, nell'art. 6 (rubricato "*Disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale*"), la revisione delle vigenti disposizioni antielusive onde introdurre il principio generale di divieto dell'abuso del diritto, esteso ai tributi non armonizzati, ivi definendosi 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*", laddove lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali andrebbe considerata la causa prevalente dell'operazione abusiva rilevando in senso contrario solo ragioni extrafiscali non marginali.

Formula questa che riproduce la definizione del principio di divieto di abuso del diritto elaborata dalla più recente giurisprudenza di legittimità<sup>17</sup>.

Per quanto più specificamente attiene alla rimodulazione delle fattispecie incriminatrici, l'art. 9 del disegno di legge delega, nella sua originaria formulazione, oltre ad escludere la rilevanza penale dei comportamenti ascrivibili all'elusione fiscale, prevedeva la configurabilità del reato tributario per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e utilizzo di documentazione falsa..

Interessante notare, infine, come ancora l'art. 6 dell'originaria versione del disegno di legge delega, prevedesse che, "in caso di ricorso, le *sanzioni* e gli interessi sono riscuotibili dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale".

In buona sostanza nell'impianto originario del disegno di legge delega elusione fiscale ed abuso venivano ricondotti ad unità sotto l'ombrello del principio del divieto di abuso del diritto, prevedendosi la sanzionabilità amministrativa della condotta posta in essere in violazione del divieto (sebbene ciò avvenisse in modo indiretto ossia mediante la previsione della riscuotibilità delle sanzioni dopo la sentenza della Commissione tributaria provinciale), ma non anche quella penale.

Con la più recente versione del disegno di legge delega è stata eliminata l'espressa esclusione della rilevanza penale dell'elusione/abuso, pur permanendo sia l'unificazione dei due fenomeni che la loro sanzionabilità amministrativa.

In particolare il vecchio art. 6 è divenuto oggi art. 5 conservandone struttura e contenuto (fatta eccezione per la previsione circa l'esclusione della rilevanza penale della condotta abusiva, come detto eliminata), e nella

---

<sup>15</sup> Basti pensare all'archetipo di elusione codificata di cui all'art. 37-bis del d.P.R. n. 600/73, il quale, lungi dal prevedere in concreto quali condotte debbano considerarsi elusive, fornisce una definizione di elusione dagli incerti confini, destinata a riempirsi di contenuto, in definitiva, soltanto alla luce dell'esperienza giurisprudenziale.

<sup>16</sup> Come rileva L. SALVINI, op. e loc. cit.

<sup>17</sup> *Ex plurimis* cfr. Cass., Sez. Trib., 16.2.2012, n. 2193, in *Big Unico Suite*, IPSOA, secondo cui deve ritenersi presente nel nostro ordinamento, come diretta derivazione dell'art. 53 Cost., il principio secondo il quale "il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale".

disposizione dedicata alla revisione del sistema sanzionatorio (art. 8 ex art. 9), pur sopravvivendo la criminalizzazione dei comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa, si è inserita la prescrizione circa l'individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie.

In realtà non è facile comprendere, in tale mutato contesto, il regime sanzionatorio della condotta elusiva/abusiva<sup>18</sup>. Se infatti parrebbe sicura la sanzionabilità amministrativa di tale condotta in ragione della prevista (all'interno dell'articolo dedicato al divieto di abuso) riscuotibilità delle sanzioni dopo la sentenza della Commissione tributaria provinciale, nessuna chiara indicazione viene fornita quanto alla sua sanzionabilità penale; dovendosi peraltro escludere la depenalizzazione *tout court* del comportamento elusivo/abusivo giacché in tal senso depone la storia del disegno di legge delega alla cui attuale formulazione si è pervenuti, come si è visto, a seguito di una revisione sollecitata dalla Presidenza della Repubblica, volta proprio alla riforma delle disposizioni che prevedevano la irrilevanza penale dell'elusione/abuso.

Quale significato attribuire, dunque, alla prescritta distinzione, a fini sanzionatori, tra fattispecie di elusione e quelle di evasione? Considerato oltretutto che la delega già definisce il contenuto precettivo del divieto di abuso unificando quest'ultimo concetto e quello di elusione e che, quindi, l'elusione è già definita dalla delega per "rimando" al concetto di abuso.

Ebbene, volendo dare un senso alla prescrizione in questione, sembra a chi scrive che una differenziazione tra elusione ed evasione ai fini sanzionatori possa significare solo una cosa ossia riservare al primo fenomeno, concepito al netto dei comportamenti *lato sensu* simulatori e quindi evasivi, un trattamento meno severo rispetto a quello previsto per il secondo.

Vi sono, in effetti, talune condotte elusive/abusive di tipo *lato sensu* simulatorie e/o fraudolente che appartengono all'area dell'evasione più che a quella dell'elusione: si pensi, ad esempio, a taluni casi di interposizione soggettiva nel conseguimento di redditi<sup>19</sup> e, appunto, al fenomeno dell'esterovestizione societaria oggetto della D&G.

Tali condotte, siccome evasive, dovrebbero dunque finire nell'area del penalmente rilevante.

Il che significa che il legislatore delegato dovrà setacciare l'area di quell'*horror vacui* che è per la Suprema Corte l'abuso del diritto onde separare le condotte realmente elusive/abusive da quelle sostanzialmente evasive<sup>20</sup>.

Si consideri in tal senso che la previsione circa la necessaria distinzione tra elusione ed evasione si rinviene, all'interno dell'art. 8, subito dopo quella relativa alla criminalizzazione dei comportamenti simulatori e fraudolenti. Segno che la distinzione in questione serve proprio, se non soltanto, soprattutto ai fini del tracciare la demarcazione tra ciò che può avere rilevanza penale e ciò che tale rilevanza non ha.

Ma *quid iuris* della condotta elusiva non riconducibile a fattispecie evasive? Consente la delega la criminalizzazione anche di tale condotta, magari con sanzioni più lievi di quelle previste per le ipotesi di evasione?

Sul punto le coordinate della riforma penale-tributaria diventano vaghe (con possibili profili di incostituzionalità). La criminalizzazione di condotte non simulate ovvero non fraudolente non si può, infatti, escludere in ragione del fatto che nella relazione governativa si legge che "verrà dato *più* rilievo al reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori ....", il che significa, evidentemente, che la criminalizzazione potrebbe riguardare anche condotte di natura diversa, incluse quelle abusive/elusive. Tra l'altro la delega prevede la "*possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali*".

Per quanto specificamente riguarda l'area delle sanzioni amministrative, la delega non sembra escludere una possibile differenziazione del trattamento da riservare all'elusione ed all'evasione, differenziazione che, tuttavia,

---

<sup>18</sup> Sulla più recente versione del disegno di legge delega v. E. DE MITA, *I confini dell'abuso del diritto e della rilevanza penale dei comportamenti elusivi*, in *Corr.trib.*, 2012, 2509 ss.

<sup>19</sup> Cfr. Cass., Sez. Trib., 10.6.2011, n. 12788 e Cass., Sez. Trib., 15.4.2011, n. 8671, reperibili entrambe in *Big Unico Suite*, IPSOA, ed annotate da M. BASILAVECCHIA, *L'interposizione soggettiva riguarda anche comportamenti elusivi?*, in *Corr.trib.*, 2011, 2968 ss.; per la tesi della rilevanza penale ex art. 3 d.lgs. n. 74/2000 di condotte elusive basate sull'interposizione soggettiva v., in particolare, P. IELO, *Mezzi fraudolenti, simulazione contrattuale e falsità contabile*, in *il fisco*, 2010, 3789.

<sup>20</sup> Ritiene E. DE MITA, op.cit., 2512, che, "se nel comportamento elusivo dovessero essere prevalenti i comportamenti diretti all'evasione, purché riconducibili a precise fattispecie penali, la questione diventa penalmente rilevante"; sulla necessità di escludere dall'area tematica dell'abuso/elusione "vicende e casi giurisprudenziali che implicano meri accertamenti fattuali, o, meglio, che non attengono alla sussistenza ed efficacia di manifestazioni di autonomia privata" v. A. FEDELE, *Aspetti negoziali e "forme d'impresa" tra opponibilità, simulazione e riqualificazione*, in *Riv.dir.trib.*, 2010, I, 1093 ss..

assumerebbe contorni di rottura rispetto alla prassi giurisprudenziale che oscilla oggi tra l'equiparazione di illecito di elusione (quantomeno quella c.d. codificata) ed illecito di evasione e l'applicazione dell'esimente dell'obiettiva incertezza della norma tributaria per le condotte abusive<sup>21</sup>. Sicché vi è da chiedersi se un così radicale cambiamento di prospettiva non richiedesse una delega chiara sul punto.

Insomma al legislatore delegato le alternative di certo non mancano e la circostanza deve far riflettere giacché una delega che lasci all'Esecutivo ampi margini di manovra circa il regime sanzionatorio del fenomeno elusione/abuso non può dirsi rispettosa del dettato costituzionale e segnatamente delle disposizioni da cui si ricava il principio di tassatività e determinatezza della fattispecie sanzionatoria.

Quel che comunque appare certo alla luce delle previsioni del disegno di legge delega è un futuro in cui la condotta abusiva sarà, per definizione, codificata e sanzionata.

Resta peraltro il dubbio che la codificazione della clausola generale antielusiva nei su riportati termini, non discostandosi sostanzialmente dal vigente art. 37-*bis* del d.P.R. n. 600/73, non sia comunque in grado di rappresentare quel fondamento chiaro ed univoco che giustifica anche secondo la giurisprudenza europea l'applicazione di una sanzione<sup>22</sup>; ciò che dovrebbe far meditare sulla opportunità di non abbandonare, nei casi di condotte la cui abusività sia realmente discutibile o controversa in ragione della incerta individuazione dello spirito della norma pretesamente elusa (potremmo chiamarle condotte abusive "*borderline*"), la strada dell'esimente dell'obiettiva incertezza della normativa tributaria<sup>23</sup>.

Ed invero, nei casi in cui gli argomenti contro l'elusività/abusività di una determinata condotta non risultano pretestuosi ed hanno un qualche fondamento, l'applicazione di una sanzione dovrebbe essere comunque evitata ricorrendo alla suddetta esimente (che, val la pena ricordarlo, è presente anche nel sistema penale-tributario di cui al d.lgs. n. 74/2000). Del resto la verifica circa l'elusività/abusività di un determinato comportamento passa per l'individuazione dello scopo della norma elusa e, dunque, presuppone un'attività interpretativa di tipo teleologico o funzionale che non può non ricadere nel perimetro applicativo della esimente dell'obiettiva incertezza<sup>24</sup>.

Non solo, ma quanto ai tributi armonizzati, siamo proprio sicuri che dalla *Halifax* (ed ancor prima dalla *Emsland-Stärke*) non consegua un generalizzato divieto di valorizzare, a livello sanzionatorio, la condotta abusiva atipica? Si potrebbe in effetti attribuire ai precedenti in questione una portata quasi eversiva consistente non già nell'imporre al legislatore nazionale che voglia sanzionare, nel settore dei tributi armonizzati, il comportamento abusivo, di prevederlo espressamente, quanto piuttosto nel vietare *tout court* al legislatore nazionale la sanzionabilità del comportamento abusivo per così dire atipico, quello cioè corrispondente alla fattispecie considerata dal nostro art. 37-*bis* del d.P.R. n. 600/73 (ciò forse anche in conformità al principio di proporzionalità).

Si tratterebbe in effetti di una lettura degli arresti in questione non esclusa dal loro tenore letterale, benché difficilmente conciliabile con la constatazione che l'area della repressione dell'illecito, con le limitazioni derivanti, tra

---

<sup>21</sup> Per alcune indicazioni giurisprudenziali v. L.R. CORRADO, *Elusione tributaria, abuso del diritto (comunitario) e inapplicabilità delle sanzioni amministrative*, in *Riv.dir.trib.*, 2010, I, 581 ss.

<sup>22</sup> Per la tesi della non sanzionabilità penale del comportamento elusivo in ragione dei principi di buona fede, ragionevolezza e proporzionalità e ciò stante una sorta di "concorso di colpa" del legislatore tributario che rende inconfigurabile ed inesigibile già sul piano oggettivo il dovere del contribuente di adeguarsi all'imposizione corrispondente alla fattispecie elusa v. A. MARCHESELLI, *Elusione, buona fede e principi del diritto punitivo*, in *Rass.trib.*, 2009, 401 ss.

<sup>23</sup> Sulla scusabilità dell'errore del contribuente nei cui confronti sia azionato il titolo dell'abuso del diritto v. R. CORDEIRO GUERRA, *Non applicabilità delle sanzioni amministrative per la violazione del divieto dell'abuso del diritto*, in *Corr.trib.*, 2009, 771 ss.. Ritiene configurabile l'esimente in questione in ragione dell'incertezza che regnava all'epoca dei fatti di causa sull'esistenza o meno di un generale potere antielusivo la citata sentenza della Corte di cassazione n. 12042 del 2009 (il precedente è annotato da V. FICARI, in *il fisco*, 2009, 5319 ss., secondo cui, peraltro, l'incertezza relativa alla natura elusiva dell'operazione, "avendo natura non normativa, ma fattuale e dipendendo di volta in volta da circostanze empiriche relative alla qualificazione di un fatto rispetto ad un unico dettato, non potrebbe soddisfare i requisiti per la disapplicazione di cui all'art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997"); *contra* S. FIORENTINO, *Qualificazione fiscale dei contratti di impresa: abuso e sanzionabilità*, in *Riv.dir.trib.*, 2012, I, 193, il quale ritiene che nel caso dell'abuso non vi sia illecito, illecito che è invece presupposto dall'esimente della obiettiva incertezza della normativa tributaria

<sup>24</sup> Nel senso che il primo comma dell'art. 37-*bis* impone all'amministrazione finanziaria una interpretazione analogica ossia "l'estensione a fattispecie fiscalmente atipiche o "innominate" del regime fiscale (più oneroso) previsto dalla legge per atti o negozi o relativi collegamenti tipici o "nominati" purchè le due serie producano risultati simili" v. G. FALSITTA, *Natura delle disposizioni contenenti "norme per l'interpretazione di norme" e l'art. 37 bis sull'interpretazione analogica o antielusiva*, in *Riv.dir.trib.*, 2010, I, 519 ss. (il preclaro autore ritiene, tuttavia, che sia destinato all'insuccesso il tentativo di risolvere il problema della rilevanza sanzionatoria dell'elusione/abuso utilizzando l'esimente dell'obiettiva incertezza).

l'altro, dal ricordato principio di proporzionalità, è un settore riservato alla legislazione domestica anche quanto ai tributi armonizzati.

#### 4) Conclusioni.

*Eppur si muove.* Si potrebbero concludere così queste sintetiche riflessioni. Il tema della rilevanza sanzionatoria della condotta elusiva/abusiva, oramai un classico della dogmatica tributaria, lungi dall'aver trovato una definitiva sistemazione, si arricchisce comunque di ulteriori spunti.

Come esso apparirà nell'immediato futuro non è dato sapere dipendendo evidentemente dalla sorte del disegno di legge delega, per nulla chiaro al riguardo, e, in definitiva, da quella dell'attuale Governo.

Quel che è certo è che il regime sanzionatorio da ultimo delineato dalla Suprema Corte, ove confermato dalla successiva giurisprudenza, non può reggere al vaglio del giudizio di costituzionalità se non ripensando il coordinamento tra principio generale anti-abuso non scritto e singole disposizioni antielusive<sup>25</sup>.

Ed invero una sanzione che dipenda non dal determinato precetto normativo, ma dal discrezionale comportamento dell'Amministrazione e dalla selezione del titolo della pretesa dalla stessa (o dal Giudice) effettuata è la fine dello Stato di diritto.

Nel sistema sanzionatorio tributario siccome letto dal nostro Giudice di legittimità, il comportamento elusivo deve essere punito: (i) se contemplato da specifiche disposizioni antielusive (si pensi oltreché all'art. 37-*bis* del d.P.R. n. 600/73, agli artt. 20 del d.P.R. n. 131/86 e 37, terzo comma, del d.P.R. n. 600/73 letti in funzione antielusiva ed all'art. 27-*bis*, ultimo comma, del d.P.R. n. 600/73) e (ii) se riconducibile a specifiche fattispecie sanzionatorie tributarie (ciò che significa che, ad esempio, una condotta elusiva codificata non riconducibile ad una delle fattispecie incriminatrici di cui al d.lgs. n. 74/2000 non può integrare gli estremi di alcun reato comune e tra questi quello di cui all'art. 640, comma 2, n. 1, c.p.<sup>26</sup>).

Diversamente, la condotta abusiva senza specifica copertura normativa non risulta sanzionabile, approdo quest'ultimo cui oggi si dovrebbe pervenire, quanto alla sanzione amministrativa, se non automaticamente, quantomeno ricorrendo, con una valutazione caso per caso, all'esimente dell'obiettiva incertezza della norma tributaria<sup>27</sup>.

Nell'attuale contesto di indifferenziata azionabilità del titolo della pretesa tributaria basata sull'elusività/abusività della condotta, ciò, si è visto, significa consegnarsi "armi e bagagli" all'Amministrazione finanziaria o, nella migliore delle ipotesi, al Giudice tributario (stante la rilevabilità ex officio dell'elusività/abusività della condotta) con buona pace del principio di legalità. E ciò senza considerare le sopra denunciate incoerenze di un sistema sanzionatorio in cui sono presenti scelte valoriali nel complesso palesemente irragionevoli.

#### **Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma**

Ufficio Stampa Tel. 06.36.721.295 - Cell. 3474747418

[ufficiostampa@odcec.roma.it](mailto:ufficiostampa@odcec.roma.it) - [www.odcec.roma.it](http://www.odcec.roma.it)

---

<sup>25</sup> Analogamente A. CONTRINO, *Sull'ondivaga giurisprudenza in tema di applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie nei casi di "elusione codificata" e "abuso/elusione"*, in *Riv.dir.trib.*, 2012, I, 261 ss.

<sup>26</sup> Da ultimo, tuttavia, nel senso della prospettabilità del concorso tra truffa aggravata ed il reato di cui all'art. 10 del d.lgs. n. 74/2000 v. la citata sentenza della Suprema Corte n. 37044/2012.

<sup>27</sup> Sulla quale v. Cass., Sez. Trib., 23.3.2012, n. 4685, in *Big Unico Suite*, da ultimo v. M. LOGOZZO, *La scusante dell'illecito tributario per obiettiva incertezza della legge*, in *Riv.trim.dir.trib.*, 2012, 387 ss., all'interno del cui decalogo dei fatti indice dell'incertezza normativa oggettiva andrà volta a volta inserita la condotta elusiva non codificata; sulla configurabilità dell'esimente in questione in relazione alla condotta abusiva v., tra gli altri, A. COLLI VIGNARELLI, *Elusione, abuso del diritto e applicabilità delle sanzioni amministrative*, in *Boll.trib.*, 2009, 677 ss.