

La rilevanza penale dell'abuso del diritto

The Criminal Significance of the Abuse of Rights

MARINELLA BOSI

Dottoranda di Scienze giuridiche presso l'Università degli Studi di Macerata

ABUSO DEL DIRITTO, ELUSIONE FISCALE

ABUSE OF RIGHTS, TAX AVOIDANCE

ABSTRACT

La logica dell'abuso del diritto, caratterizzata da un'atipicità apparentemente estranea al diritto penale, viene in realtà in rilievo in più istituti di parte generale e fattispecie incriminatrici. Ci si occupa qui del problema della rilevanza penale (*rectius*, dell'irrelevanza) dell'abuso del diritto tributario, tenendo conto anche dei recenti interventi legislativi del 2015.

The rationale of the abuse of rights shows an atypicality seemingly far from the principles of Italian criminal law; however, it characterizes many general institutions and criminal offences. This article examines the problem of the relevance (*rectius*, irrelevance) of tax abusive practices and tax avoidance, with reference to the legislative interventions of 2015.

SOMMARIO

1. Introduzione. – 2. I concetti di evasione, elusione, abuso del diritto, lecito risparmio di imposta e l'importanza di dare un nome alle cose. – 2.1. La situazione precedente i decreti legislativi n. 128 e n. 158 del 2015. – 2.2. Le modifiche e i chiarimenti dei decreti legislativi n. 128 e n. 158 del 2015. – 3. La situazione successiva ai decreti legislativi n. 128 e 158 del 2015.

1.

Introduzione.

Il divieto di abuso del diritto è un principio di matrice civilistica¹ che, pur non essendo oggetto di espressa previsione nell'ordinamento italiano² e godendo di alterne fortune in seno alla dottrina e giurisprudenza nazionale³, ha acquisito una fortissima centralità nell'attuale panorama giurisprudenziale civilistico, dove viene invocato negli ambiti più diversi e disparati dello *ius privatorum*⁴.

Secondo la ricostruzione più in auge, costituisce esercizio abusivo del diritto l'esercizio di quest'ultimo con finalità diverse dallo scopo per cui lo stesso è stato attribuito dall'ordinamento, vale a dire la realizzazione di un dato interesse del suo titolare, interesse individuato con riferimento ai principi settoriali o generali, anche di matrice costituzionale, che riguardano il diritto conferito⁵.

Oltre che per questo aspetto di sviamento dal fine ordinamentale, l'abuso del diritto si caratterizza anche per il fatto che l'agente, tenendo una condotta solo formalmente rispettosa del dato legislativo, ma contraria ai suoi fini, dà luogo a una sproporzione (non inevitabile) tra i benefici che ottiene e il sacrificio che impone ad altri soggetti o ad altri beni meritevoli di tutela⁶.

I tratti caratterizzanti l'istituto possono quindi individuarsi nell'asservimento di posizioni e strumenti giuridici a fini diversi da quelli ordinamentali e nella conseguente produzione di risultati indesiderati per l'ordinamento.

In conseguenza di ciò, la risposta che riceve l'abuso del diritto dall'ordinamento è la perdita delle tutele previste per l'esercizio del diritto soggettivo: il disconoscimento dei vantaggi ottenuti, l'inefficacia della clausola abusiva, il risarcimento dei danni ex art. 2043 c.c., il diniego

¹ Il divieto di abuso del diritto nasce come creazione dottrinale e giurisprudenziale all'interno del sistema francese a cavallo tra il XIX e il XX secolo, con funzione correttiva dei dogmi napoleonici del formalismo legale e dell'assolutezza dei diritti, sebbene degli antecedenti si possano ritrovare già nel diritto romano e successivamente in quello medievale. Sul punto si rinvia alla lettura di M. VIETTI, G. TASCIA, *Abuso di diritto e di potere*, Roma, 2012.

² A differenza di altri Paesi Europei che conoscono la codificazione del divieto di abuso del diritto (quali Germania, Svizzera, Portogallo, Paesi Bassi, Grecia, Spagna, per le discipline dei quali in *subiecta materia* si rimanda a A. GENTILI, *L'abuso del diritto come argomento*, in *Rivista di Diritto Civile*, 2012, p. 300), in Italia naufragò il tentativo di introdurre una norma che sancisse in maniera espressa detto divieto nel corpo del Codice Civile. Rimase lettera morta la proposta avanzata dall'art. 7 del Progetto di Codice, il quale recitava che "nessuno può esercitare il proprio diritto in contrasto con lo scopo per il quale il diritto medesimo è stato riconosciuto". Nondimeno vengono ricondotte al divieto di abuso del diritto plurime disposizioni del Codice Civile del 1942 (artt. 330, 833, 1015, 1059 comma 2, 1175, 1375, 2793 c.c.), nonché discipline extra-codicistiche quali l'abuso di dipendenza economica nella disciplina della sub-fornitura (art. 9 legge n.192/1998) e l'abusività delle clausole nei contratti dei consumatori (artt. 33 ss. d.lgs. 206/2005, c.d. Codice del consumo).

³ La scienza giuridica si è divisa tra posizioni volte a riconoscere l'esistenza di un generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento italiano, considerato una valvola modernizzatrice attraverso cui adattare la rigidità del dato legislativo, e posizioni che hanno guardato con estrema diffidenza alla categoria in questione, ritenuta foriera di incertezza e eccessiva discrezionalità giudiziaria. Tra i principali scritti in materia di divieto di abuso del diritto si ricordano V. SCIALOJA, *Aemulatio*, in *Enciclopedia Giuridica Italiana*, Milano, 1892, oggi in V. SCIALOJA, *Studi giuridici, vol. II, Diritto privato*, Roma, 1932; M. ROTONDI, *L'abuso del diritto*, in *Rivista di diritto civile*, 1923, p. 105 ss.; U. NATOLI, *Note preliminari ad una teoria dell'abuso del diritto nell'ordinamento giuridico italiano*, in *Rivista trimestrale di diritto e procedura civile*, 1958, p. 18 ss.; P. RESCIGNO, *L'abuso del diritto in Rivista di diritto civile*, 1965, p. 252 ss.; M. GIORGIANNI, *L'abuso del diritto nella teoria della norma giuridica*, Milano, 1963. Le diverse posizioni dottrinali sono ben riassunte e poste a confronto da G. CAZZETTA, *Responsabilità civile e abuso del diritto fra otto e novecento*, in V. VELLUZZI (A CURA DI), *L'abuso del diritto. Teoria, storia e ambiti disciplinari*, Pisa, 2012, p. 51 ss.

⁴ Fondamentale il ruolo svolto nel corso degli ultimi anni per il consolidarsi della giurisprudenza sull'abuso del diritto dalla pronuncia della Corte di Cassazione a Sezioni Unite del 15.11.2007, n. 2372 sul c.d. frazionamento del credito, dalle c.d. sentenze di Natale della Corte di Cassazione a Sezioni Unite Civili del 23.12.2008, n. 30055, 30056, 30057, le quali hanno affermato il divieto di abuso del diritto in ambito tributario, e ancor più dalla sentenza della Cassazione Civile, Sez. III del 18.09.2009, nota come *caso Renault*, sul recesso *ad nutum*. Di abuso del diritto si discute poi in ambito di comunione e condominio, di mediazione, di rapporti di lavoro, di diritto di famiglia, di *trusts*, di procedure concorsuali, a conferma della crescente centralità della categoria nel sistema civilistico.

⁵ M. VIETTI, G. TASCIA, *Abuso di diritto e di potere*, op. cit., p. 255. Tale ricostruzione si basa sull'idea, propria della c.d. *interest theory*, per cui i diritti vengono conferiti ai loro titolari per assicurare protezione a un certo interesse meritevole di tutela, che costituisce la *ratio* della norma attributiva del diritto, in un'ottica di tipo funzionale.

⁶ Così G. PINO, *L'esercizio del diritto soggettivo e i suoi limiti. Note a margine della dottrina dell'abuso del diritto*, in *Ragion Pratica*, 2005, p. 166.

della protezione giuridica accordata, sono taluni dei rimedi attraverso i quali, con una logica di tipo funzionale volta ad individuare la migliore soluzione del caso contingente, le condotte abusive vengono neutralizzate⁷.

Il divieto di abuso del diritto si rivela quindi una figura duttile nelle mani dell'interprete, che consente a quest'ultimo di incidere sul caso concreto senza necessità di attendere una modifica legislativa della disposizione⁸, andando *oltre* il semplice dato normativo, e consentendo di valorizzare, per fondare l'abuso, ora l'elemento oggettivo della sproporzione di interessi, ora quello soggettivo del fine deviato dalla pretesa ordinamentale. L'abuso del diritto diventa insomma uno strumento che ben si presta all'adattamento in via giurisprudenziale del dato legislativo⁹, permettendo di adottare soluzioni capaci di valorizzare istanze di giustizia sostanziale rispetto al dato formale del testo normativo.

Così configurato l'istituto, esso appare distante dal diritto penale, materia in cui l'illecito è rigorosamente tipico, per definizione estraneo alla strutturale e innata atipicità del divieto di abuso del diritto¹⁰ e nel quale, per salvaguardare la necessaria prevedibilità delle sanzioni, non è ammesso alcun intervento creativo dell'organo giudicante.

A uno sguardo più attento tuttavia il diritto penale, a ragione o a torto che sia, si rivela tempestato di abusi che, si perdoni il gioco di parole, possono rispondere alla logica dell'abuso del diritto¹¹ e che ricoprono diverse funzioni all'interno della fattispecie. Basti pensare, solo per citarne alcuni tra i più manifesti, al caso di abuso del diritto con funzione scriminante *ex art. 51 c.p.* e ai suoi rapporti con l'eccesso nelle cause di giustificazione¹², agli abusi che si realizzano in situazione di convergenza di diritti e doveri (come avviene per lo *ius corrigendi*)¹³, ai reati di arbitrario esercizio delle proprie ragioni (artt. 392 e 393 c.p.) o all'estorsione realizzata con minaccia di uso di un proprio diritto (art. 629 c.p.)¹⁴, al dibattito intorno al c.d. reato di negazionismo e ai suoi rapporti con il divieto di abuso del diritto rilevante *ex art. 17 C.E.D.U.*¹⁵.

È cosa nota, d'altra parte, come il problema del possibile rilievo penale dell'abuso del diritto abbia infiammato negli ultimi anni il dibattito in seno alla dottrina e alla giurisprudenza nella materia penaltributaria, interessata in tempi recentissimi dagli interventi legislativi operati dai decreti legislativi n. 128 del 05/08/2015 e n. 158 del 24/09/2015, in parte dedicati proprio a questo problema. È su questo tema dunque che si concentra questa relazione, necessariamente aggiornata rispetto alle giornate del Corso siracusano.

⁷ F. CARINGELLA, L. BUFFONI, *Manuale di diritto civile*, Roma, 2013, p. 165 ss.

⁸ Così A. GENTILI, *L'abuso del diritto come argomento*, op. cit., p. 313.

⁹ *Ibidem*. L'abuso del diritto viene definito come "uno strumento di auto-osservazione e di auto-correzione del sistema giuridico, di ripensamento del diritto su se stesso ed evoluzione" da C. FERNANDES CAMPILONGO, *L'abuso del diritto come strumento di autocorrezione e di evoluzione del sistema giuridico* (trad. a cura di Alberto Febbraio), in *Sociologia*, 2014, p. 62 ss..

¹⁰ Si segnala come l'abuso del diritto venga qualificato da una corrente dottrinale spagnola come un "illecito atipico". Si veda a riguardo l'opera di M. ATIENZA, J. R. MANERO, *Illicitos atípicos*, Madrid, 2000, tradotto in italiano in M. TARUFFO (A CURA DI), M. ATIENZA, J. R. MANERO, *Illeciti atipici*, Bologna, 2004, che definisce l'abuso del diritto, la frode alla legge e lo sviamento di potere "illeciti atipici", cioè illeciti che consistono nella violazione di norme di principio anziché di regole.

¹¹ Ciò emerge ancor più tenendo presente l'ampio novero di posizioni giuridiche soggettive riconducibili al termine "diritto", che non include solamente il diritto soggettivo pieno, ma esprime un concetto più lato di "poteri giuridici" (così A. GENTILI, *L'abuso del diritto come argomento*, op. cit., p. 314), di prerogative private per le quali sia possibile agire sulla sfera, materiale e giuridica, di altri soggetti (P. RESCIGNO, *L'abuso del diritto*, op. cit.), le quali possono derivare tanto da regole quanto da principi (G. PINO, *Diritti soggettivi*, in G. PINO, A. SCHIAVELLO, V. VILLA (A CURA DI), *Filosofia del diritto*, Torino, 2013, p. 248) e finanche da diritti fondamentali (M. ATIENZA, J. RUIZ MANERO, *Abuso del diritto e diritti fondamentali*, in V. VELLUZZI (A CURA DI), *L'abuso del diritto. Teoria, storia e ambiti disciplinari*, op. cit., p. 46).

¹² Sull'abuso del diritto scriminante si rinvia, tra gli altri, a A. LANZI, *La scriminante dell'art. 51 c.p. e le libertà costituzionali*, Milano, 1983; A. SPENA, *Diritti e responsabilità penale*, Milano, 2008; I. CARACCIOLI, *L'esercizio di un diritto*, Milano, 1965. Quali applicazioni giurisprudenziali di abusi di diritto scriminante possono richiamarsi in via esemplificativa, *ex multis*, taluni arresti in materia di diritto di critica e diffamazione (Cass. Pen., Sez. V, 01.10.1997, n. 11399; Cass. Pen., Sez. V, 07.07.1998, n.7990; Cass. Pen., Sez. V, 26.10.2001, n. 38448; Cass. Pen., Sez. V, 03.11.2004, n. 42643; Cass. Pen. Sez. V, 22.07.2004, n. 32085; Cass. Pen., Sez. V, 07.07.2006); in materia di diritto di difesa e calunnia (Cass. Pen., Sez. VI, 16.01.1998, n.1333; Cass. Pen., Sez. VI, 4.03.2003, n. 9929) e di diritto di difesa e favoreggiamento (Cass. Pen., Sez. VI, 04.02.1998, n. 1472).

¹³ Sull'abuso dei mezzi di correzione e di disciplina, nella bibliografia sterminata, si rinvia a T. DELOGU, *Diritto penale*, in G. CIAN, G. OPPO, A. TRABUCCHI, *Commentario al diritto della famiglia*, Padova, 1995, p. 580; G. PISAPIA, *Abuso dei mezzi di correzione e di disciplina*, in A.A.V.V., *Digesto delle discipline penalistiche*, Torino, 1987, p. 29 ss.; P. PITTARO, *Il delitto di abuso dei mezzi di correzione e di disciplina*, in *Quid Juris*, 1998, p. 1329 ss.; F. ANTOLISEI, *Osservazioni in tema di ius corrigendi*, in F. ANTOLISEI, *Scritti di diritto penale*, Milano, 1955, p. 387 ss..

¹⁴ Si veda F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, in G. MAISTO (A CURA DI), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, p. 433 ss.

¹⁵ Si veda, ad esempio, P. LOBBA, *Il negazionismo come abuso della libertà di espressione: la giurisprudenza della Corte di Strasburgo*, in *Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale*, 2014, p. 1815 ss.; M. MONTANARI, *La Corte Europea dei diritti dell'uomo si pronuncia sul problematico bilanciamento tra il diritto alla libertà di espressione e l'esigenza di reprimere il negazionismo del genocidio armeno*, in *Dir. pen. cont.*, 7 gennaio 2014.

2.

I concetti di evasione, elusione, abuso del diritto, lecito risparmio di imposta e l'importanza di dare un nome alle cose.

Nelle civiltà antiche la possibilità riconosciuta all'Uomo di dare un nome alle cose significava anzitutto capacità di dominio su di esse, e non vi è dubbio che nell'annosa questione della rilevanza penale dell'abuso del diritto proprio l'incapacità di definire e distinguere tra loro i diversi concetti tributari di evasione, elusione, abuso e lecito risparmio di imposta sia stata all'origine della mancata padronanza delle diverse categorie, a sua volta fautrice di scivolamenti giurisprudenziali, indebite sovrapposizioni e finanche mistificazioni del dato normativo¹⁶.

Per discutere della rilevanza penale (o meglio, dell'irrelevanza) dell'abuso del diritto tributario occorre dunque comprendere prima quando esso ricorra, circoscrivendone il campo rispetto alle altre categorie citate e valutando se possono effettivamente esserci delle intersezioni tra l'area coperta dall'abuso del diritto e l'area riguardata dalle norme penali che puniscono comportamenti di evasione.

Può anticiparsi sin da ora che la risposta a questo interrogativo, soprattutto nell'attuale quadro normativo, non può che essere negativa, segnalando tuttavia come, scendendo dal piano astratto dell'interpretazione delle norme a quello concreto della valutazione dei fatti, il problema diventa distinguere le condotte *solo* abusive da quelle potenzialmente evasive poste in violazione di specifiche norme tributarie.

Ad ogni modo, proprio con lo scopo di portare maggiore chiarezza sui rapporti tra le citate figure tributarie, sono stati emanati i decreti legislativi n. 128 del 05/08/2015, recante appunto "disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente", e n. 158 del 24/09/2015, dedicato alla "revisione del sistema sanzionatorio" tributario. Proprio dal nuovo dato legislativo può essere opportuno ripartire per cercare di dar ordine alla materia¹⁷, ma non prima di aver dato conto rapidamente della situazione precedente.

2.1.

La situazione precedente i decreti legislativi n. 128 e n. 158 del 2015.

Negli ultimi anni l'esigenza che il legislatore si occupasse della materia dell'abuso del diritto tributario era fortemente avvertita non solo ai fini penali, ma anche a quelli extrapenalistici di regolazione dei rapporti fiscali, e un intervento in tal senso non era più procrastinabile.

Il divieto di abuso del diritto tributario¹⁸, infatti, dopo essere penetrato nell'ordinamento italiano in via giurisprudenziale, su spinta comunitaria¹⁹, aveva avuto uno sviluppo incontenibile e non esente da incertezze, soprattutto per quanto atteneva il problema dei suoi rapporti con la diversa figura della c.d. elusione fiscale²⁰ e quello dell'individuazione delle conseguenze

¹⁶ La bibliografia sul punto è molto ampia. Per una collazione di contributi si rimanda ad A.A.V.V., *L'abuso del diritto: tra "diritto" e "abuso". Atti preparatori al convegno organizzato dalla Fondazione Uckmar a Macerata il 29-30 giugno 2012*, disponibili all'indirizzo URL www.uckmar.net/circolari/altro/attimacerata.pdf.

¹⁷ Ritengono che il contributo più importante offerto dal d.lgs. 128/2015 sia sul piano dei chiarimenti e delle precisazioni, piuttosto che su quello delle novità normative introdotte A. CARINCI, D. DEORTO, *D.lgs. 5 agosto 2015, n. 128. Abuso del diritto ed effettiva utilità della novella: much ado about nothing?* in *Fisco*, 2015, p. 3107.

¹⁸ A seguito del d.lgs. 128/2015, l'abuso del diritto ha oggi una definizione legislativa della quale si darà conto nel prossimo paragrafo. Giova tuttavia ricordare come, già precedentemente all'intervento legislativo citato, l'abuso del diritto tributario ricorresse allorché il contribuente realizzasse operazioni giuridiche le quali, seppur legittime, non fossero sorrette da valide ragioni economiche, non meramente marginali o teoriche, e fossero dunque finalizzate dal solo scopo di ottenere un risparmio di imposta. L'abuso del diritto consisteva (e consiste) in "condotte le quali, pur non contrastando con il dettato legislativo, ne aggirino l'intento, realizzando per tal via un risparmio fiscale". Così G. M. FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?* in *Giurisprudenza Commerciale*, 2011, p. 465.

¹⁹ L'abuso del diritto riceve consacrazione dalla giurisprudenza delle Sezioni Unite Civili della Corte di Cassazione n. 30055, 30056, 30057 del 23.12.2008 (c.d. sentenze di Natale), che seguendo una direzione già segnata dai giudici comunitari in materia di I.V.A. (in particolare, la sentenza CGCE, 21.02.2006, C-255/02, *Halifax*), affermano l'esistenza di un generale principio antielusivo. La portata della citata giurisprudenza di legittimità è stata dirimente: individuando le radici del divieto di abuso nei principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione dell'art. 53 Cost., questo può operare anche in ambito di tributi non armonizzati. Per la nozione comunitaria di abuso del diritto si vedano anche la sentenza "Part Service" (CGUE, 21.02.2008, C-425/06) e la sentenza "Olimpicus" (CGUE, 03.09.2009, C-2/08).

²⁰ L'elusione fiscale può essere definita come la condotta di chi utilizza strumenti giuridici, quali tipi contrattuali o architetture negoziali complesse, operando al solo fine di ottenere vantaggi fiscali. Si veda G. L. SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2013, p. 475. Come per l'abuso del diritto *ante* riforma, anche per l'elusione fiscale il concetto è descritto in via giurisprudenziale e dottrinale, non essendo presente nell'ordinamento una norma che definisca l'elusione. La principale norma antielusiva, fino al d.lgs. 128/2015, era l'art. 37 bis D.P.R. 600/1973, oggi abrogato, il quale stabiliva che fossero inopponibili all'Amministrazione finanziaria "gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento comunitario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti" (comma1), comportamenti che venivano poi elencati nel successivo comma 3 della norma.

delle condotte abusive.

Quanto alla prima questione, l'opinione dominante riteneva che tra abuso ed elusione ricorresse un rapporto di genere a specie²¹, per cui le norme anti-elusive previste dall'art. 37 bis del D.P.R. 600 del 29/09/1973 erano espressione sintomatica dell'esistenza di un divieto generale²². Alla categoria dell'abuso del diritto, d'altra parte, si faceva ricorso proprio per contrastare il fenomeno elusivo in modo più ampio di quanto facesse l'art. 37 bis, che si riferiva alle sole imposte dirette e solo alle operazioni in esso elencate²³.

Nonostante il detto rapporto di specialità, il divieto di abuso del diritto aveva presto finito per surclassare il ricorso all'elusione nella prassi. Contrariamente a quanto di solito avviene in un rapporto di genere e specie, il divieto generale veniva spesso applicato in luogo delle disposizioni speciali di elusione, stante le maggiori facilità di contestazione e accertamento che lo caratterizzavano²⁴.

"Elusione" e "abuso" finivano quindi per essere utilizzati come sinonimi, sulla constatazione dell'identico disvalore che connotava le due categorie²⁵, sebbene, in verità, l'abuso del diritto fosse il "mezzo" con cui si ottiene il "risultato" dell'elusione fiscale²⁶.

Tuttavia se la giurisprudenza tributaria utilizzava le due nozioni in modo promiscuo ai fini extrapenalici del disconoscimento dei vantaggi fiscali ottenuti mediante le condotte abusive o elusive, al contrario nel settore penale del diritto tributario le strade del generale divieto di abuso del diritto e delle condotte elusive rilevanti ex art. 37 bis D.P.R. 600/1973 prendevano direzioni ben diverse.

La giurisprudenza penale che si è occupata di abuso del diritto prima dell'intervento del legislatore del 2015 ha infatti operato una fortissima valorizzazione della distinzione tra le due categorie²⁷, affermando la possibile rilevanza penale *sub specie* dei reati fiscali di evasione²⁸ di cui al d.lgs. 74/2000 delle ipotesi di elusione tipizzate dall'art. 37 bis comma 3 D.P.R. 600/1973, e negando quella del generale divieto di abuso del diritto²⁹.

In questo senso concludeva infatti la nota sentenza della Cassazione Penale del 2012 pronunciata sulla vicenda Dolce & Gabbana³⁰, in senso conforme anche altri arresti giurisprudenziali, precedenti e successivi³¹, che implicitamente o esplicitamente accoglievano tale orientamento.

L'idea di fondo di queste sentenze era dunque quella che i comportamenti elusivi presenti nell'elenco dell'art. 37 bis comma 3 del D.P.R. 600/1973 potessero ricadere nell'ambito applicativo dei reati fiscali previsti dal d.lgs. 74/2000, con particolare riguardo ai delitti dichiarativi previsti dagli artt. 3, 4, 5.

A favore di tale conclusione deponeva in generale l'identità del bene giuridico leso dalle condotte elusive ed evasive (la corretta percezione dei tributi da parte del Fisco), la possibilità di far rientrare l'imposta elusa nella definizione di imposta evasa di cui all'art. 1 lett. f del d.lgs.

²¹ F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, op. cit., p. 425. Il carattere speciale dei comportamenti elusivi previsti dall'art. 37 bis d. P. R. 600/1973 derivava dal fatto che detta norma operasse solo per le imposte sui redditi e nei casi delle condotte ivi indicate: così G. M. FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane sul tema europeo*, in *Dir. pen. cont.*, 14 settembre 2014.

²² Corte di Cassazione a Sezioni Unite Civili 23.12.2008, n. 30055, 30056, 30057.

²³ A. CARINCI, D. DEOTTO, *D. Lgs. 5 agosto 2015, n.128. Abuso del diritto ed effettiva utilità della novella: much ado about nothing?* op. cit., p. 3107 ss..

²⁴ Il divieto di abuso del diritto non era infatti soggetto ai limiti procedurali dati dai meccanismi di contraddittorio, motivazione e scansione di termini previsti dall'art. 37 bis per le contestazioni dei comportamenti elusivi. Si veda T. GIACOMETTI, *La problematica distinzione tra evasione, elusione fiscale e abuso del diritto*, in *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, 2013, p. 461; M. CANTILLO, *Profili processuali del divieto di abuso del diritto: brevi note sulla rilevanza d'ufficio*, in *Rassegna tributaria*, 2009, p. 481 ss.; G. FRANSONI, *La diversa disciplina procedimentale dell'elusione e dell'abuso del diritto: la Cassazione vede il problema ma non trova la soluzione*, in *Rivista di diritto tributario*, 2014, p. 45 ss. .

²⁵ M. BASILAVECCHIA, *Elusione e abuso del diritto: una integrazione possibile*, in *GT- Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2008, p. 742.

²⁶ G. M. FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane sul tema europeo*, op.cit..

²⁷ Almeno in principio, anche se poi le nozioni vengono usate anche in maniera confusa: si veda F. M. GIULIANI, *"Quer pasticciaccio" su elusione, abuso ed evasione simulatoria nella giurisprudenza penale tributaria*, in *Rassegna avvocatura dello stato*, 2013, p. 291.

²⁸ L'evasione consiste nella violazione diretta di norme fiscali, attraverso comportamenti attivi o omissivi espressamente corredate da sanzioni amministrative o penali: così G. CORASANITI, *Contrasto all'elusione e all'abuso del diritto nell'ordinamento tributario*, in *Obbligazioni e contratti*, 2012, p. 325.

²⁹ Si riporta il principio di diritto affermato dalla sentenza Cass. Pen., Sez. II, 28.02.2012, n. 7739: "nel campo penale non può affermarsi l'esistenza di una regola generale antielusiva, che prescindendo da specifiche norme antielusive, così come, invece, ritenuto dalle citate Sezioni Unite civili della Corte Suprema di Cassazione, mentre può affermarsi la rilevanza penale di condotte che rientrano in una specifica disposizione fiscale antielusiva".

³⁰ Cass. Pen. Sez. II, 28.02.2012, n. 7739.

³¹ Cass. Pen. Sez. III, 18.03.2011, n. 26723; Cass. Pen., Sez. III, 6.03.2013, n. 19100; Cass. Pen., Sez. III, 20.03.2014, n. 1518; Cass. Pen., Sez. IV, 23.01.2015, n. 3307.

74/2000 (oggi modificato) e quindi di far coincidere il dolo di elusione con quello di evasione richiesto in tali reati, l'espressa previsione di una causa di non punibilità per chi avesse fatto ricorso alla procedura di interpello prevista dall'art. 16 del decreto, procedura esperibile anche con finalità antielusive. Con riferimento ai singoli reati del d.lgs. 74/2000, si evidenziava poi, a seconda dei casi concreti, in la possibilità di una condotta elusiva di generare una "dichiarazione fraudolenta" (art. 3), una "dichiarazione infedele" (art. 4), una "omessa dichiarazione" (art. 5).

Come ampiamente rilevato dalla dottrina che se ne è occupata, le criticità riscontrate da tali argomentazioni erano molteplici.

In primo luogo si osservava come la stessa natura sanzionatoria dell'art. 37 bis D.P.R. 600/1973 fosse tutt'altro che pacifica³², con la conseguenza, da un lato, di ritenere paradossale prevedere una sanzione penale per una condotta di cui è incerta l'esistenza di una sanzione extra-penale, e dall'altro di dover comunque concludere per l'irrilevanza penale, anche ammessa la natura sanzionatoria di tipo amministrativo della norma citata, in forza del principio di specialità dell'art. 9 l. 689/1981 e dell'art. 19 del d.lgs. 74/2000³³.

In secondo luogo si affermava che l'art. 37 bis non potesse essere parametro di comportamento dell'incriminazione delle condotte elusive, per plurime ragioni: mancanza espressa di un divieto, *deficit* di precisione nell'identificazione delle condotte punibili, dubbi sulla ragionevolezza della scelta sottesa alla tipizzazione di solo alcune delle possibili condotte elusive³⁴, essendo possibile che una concreta di abuso del diritto non tipizzata poteva essere anche più grave e odiosa di una quasi innocua ricadente nell'art. 37 bis.

Infine si evidenziava, in ogni caso, la non sussumibilità di una condotta elusiva nelle fattispecie dei reati tributari del d.lgs. 74/2000. I reati previsti dagli artt. 3, 4, 5 del decreto si fondano infatti, sul momento della dichiarazione, che può avere efficacia ingannatoria, può essere divergente dalla realtà, può mancare del tutto. Nel comportamento elusivo, invece, il dichiarato coincide con il dato reale: il contribuente "agisce alla luce del sole"³⁵, ha tutto l'interesse a dichiarare e far conoscere i negozi e gli atti adottati nella loro forma e sostanza effettiva, perché solo così può ottenere il risparmio fiscale.

Il disvalore della condotta elusiva, a ben vedere, è a monte della dichiarazione, nella messa in moto e realizzazione del meccanismo elusivo che persegue un risparmio fiscale indebito aggirando le norme tributarie; tuttavia, nella dichiarazione che ne deriva non c'è frode, non c'è infedeltà, non c'è omissione. Non possono esserci quindi i reati del d.lgs. 74/2000.

Apparivano inoltre pericolose le altre argomentazioni utilizzate. La motivazione che faceva leva sull'identità di offesa tra elusione ed evasione lasciava da parte la funzione selettiva del bene giuridico, a favore di una sua originale funzione inclusiva. La valorizzazione della procedura della causa di non punibilità dell'art. 16 del d.lgs. 74/2000 non teneva conto di come la stessa Relazione governativa di accompagnamento del decreto stabilisse che la disposizione in questione "è unicamente di favore per il contribuente, e non può in alcun modo essere 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 consultivo"³⁶. Infine, la supposta coincidenza tra fine elusivo e fine evasivo, che si basava sull'omogeneità dell'imposta evasa con l'imposta elusa, operava di fatto un'analogia sfavorevole³⁷.

L'orientamento favorevole alla criminalizzazione delle condotte elusive, seppure limitava l'area del penalmente rilevante alle condotte tipizzate, si rivelava essere una ricostruzione fon-

³² Per la ricostruzione del dibattito sul punto si confronti F. GALLO, *Rilevanza penale dell'elusione*, in *Rassegna Tributaria*, 2001, p. 327 per la tesi favorevole a riconoscere natura sanzionatoria all'art. 37 bis D.P.R. 600/1973, e A. MARCHESELLI, *Elusione, buona fede e principi del diritto tributario*, in *Rassegna Tributaria*, 2009, p. 414 ss.

³³ F. CONSULICH, *La scriminante figurata. Il diritto soggettivo come fonte di incriminazione?* in *Rivista trimestrale del diritto penale dell'economia*, 2014, p.15.

³⁴ P. VENEZIANI, *Elusione fiscale, "estero vestizione", e dichiarazione infedele*, in *Diritto Penale e Processo*, 2012, p. 868; L. TROYER, A. INGRASSIA, *La rilevanza penale dell'elusione e il triangolo di Penrose*, in *Riv. It. Dir. e Proc. Pen.*, 2013, p. 2087; A. DELL'OSSO, *L'elusione fiscale al banco di prova della legalità penale*, in *Diritto penale e processo*, 2014; A. PERINI, *Reati tributari*, in A.A.V.V., *Digesto delle discipline penalistiche (volume di aggiornamento)*, Torino, 2008, p. 447 ss..

³⁵ T. GIACOMETTI, *La problematica distinzione tra evasione, elusione fiscale e abuso del diritto*, op. cit., p. 454.

³⁶ *Relazione governativa di accompagnamento al d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, par. 4.3*, in *Fisco*, 2002, p. 31.

³⁷ A tal fine si possono richiamare oggi le parole di Cass. Pen., sent. 43809 del 24.10.2014, dep. 30.10.2015, tornata nuovamente sulla vicenda Dolce & Gabbana, per cui "il dolo di elusione non si identifica, pertanto, con il dolo di evasione, che esprime un disvalore ulteriore tale da selezionare gli illeciti penalmente rilevanti da quelli che non lo sono. In nessun caso le condotte elusive possono avere di per sé penale rilevanza estendendo il fatto tipico oltre i confini tassativamente determinati".

data su norme presenti nell'ordinamento per fini diversi da quelli penali³⁸, un'interpretazione autoritaria improntata al massimo rigore nei confronti di comportamenti avvertiti nell'attuale momento socio-economico di crisi come intollerabili e meritevoli di repressione³⁹.

Insomma, la forte (e condivisibile) affermazione di principio sulla irrilevanza penale del generale principio antielusivo ricostruito dalla Cassazione Civile del 2008 si rivelava un vero e proprio *specchietto per le allodole*, che deviava lo sguardo dei meno attenti dall'indebita operazione di sovrapposizione tra elusione ed evasione.

Ad ogni modo, effetto pratico del diffondersi di tale orientamento era la riduzione dello spazio al riparo dal rischio penale nel perseguimento dei vantaggi fiscali.

Pur rimanendo nell'area delle condotte individuate dall'art. 37 bis comma 3 DPR 600/1973, già la possibilità di contestazioni, anche solamente ai fini extrapenalici dell'inopponibilità degli atti al Fisco, di comportamenti elusivi poneva non poche incertezze nel distinguere tra vantaggio fiscale indebito e il c.d. lecito risparmio di imposta⁴⁰, stante la difficile verificabilità dei criteri quali l'assenza o presenza di valide ragioni economiche.

Aderendo all'orientamento giurisprudenziale riferito, al rischio, in fin dei conti tollerabile in presenza di operazioni *borderline*, di veder disconosciuti i benefici perseguiti, si aggiungeva il rischio di una possibile contestazione di rilevanza penale delle condotte. Il messaggio rivolto al contribuente *prudente* diventava insomma quello di astenersi, nel dubbio, da mettere in campo negozi leciti finalizzati a ottenere vantaggi fiscali, se non nelle ipotesi in cui fosse il legislatore a favorirlo, in quanto occasionalmente coincidente con altri scopi dell'ordinamento⁴¹, e in quelle nelle quali vi fossero altre valide ragioni economiche forti e manifeste alla base delle operazioni effettuate, capaci da dissolvere ogni dubbio e di resistere alle contestazioni di elusioni.

2.2.

Le modifiche e i chiarimenti dei decreti legislativi n. 128 e n. 158 del 2015.

Il decreto legislativo n. 128 del 05.08.2015, recante “*disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente*”, anzitutto, inserisce nella legge 27/07/2000 n. 212 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente) un nuovo art. 10 bis dedicato alla “*disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*” (art. 1 comma1 d.lgs. 128/2015).

Con l'intenzione di precisare i contorni di una figura che, come si è detto, era stata finora definita solo in via dottrinale e giurisprudenziale, la nuova normativa individua gli elementi in presenza dei quali può oggi parlarsi di “*abuso del diritto o elusione fiscale*”, unificando quindi i due concetti tributari.

Così, il nuovo art. 10 bis, recependo le principali indicazioni sul punto, stabilisce che configurano abuso del diritto “*una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti*” (art. 10 bis, comma1, l. 212/2000)⁴².

Il legislatore chiarisce (o almeno, prova a chiarire) quali siano le “*operazioni prive di sostanza economica*” (art. 10 bis, comma 2 lett. a, l. 212/2000) e i “*vantaggi fiscali indebiti*” (art. 10 bis, comma 2, lett. b, l. 212/2000): in questo senso le prime consistono “*in fatti, atti, contratti, anche tra loro collegati che potrebbero produrre effetti diversi dai soli vantaggi fiscali*”, e i secondi nei “*benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario*”.

Si evidenzia poi come “*non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da*

³⁸ F. CONSULICH, *La scriminante figurata*, op. cit., p. 16, osserva “ad abuso del diritto del contribuente si risponderebbe con un abuso del diritto istituzionale impiegando una norma preposta ad operare in fase di controllo del Fisco, per fondare in capo al contribuente obblighi di condotta a contenuto dichiarativo, penalmente sanzionati”.

³⁹ A. DELL'OSSO, *L'ELUSIONE FISCALE AL BANCO DI PROVA DELLA LEGALITÀ PENALE*, OP. CIT..

⁴⁰ Per lecito risparmio di imposta si intende la riduzione del carico tributario che il contribuente ottiene adottando scelte consentite dall'ordinamento, un risparmio fiscale conforme quindi tanto alla lettera che alla *ratio* delle disposizioni tributarie, in quanto offerto al contribuente quale alternativa perseguibile. In tal senso si veda F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2006, p. 249.

⁴¹ Quali la promozione di aree disagiate o l'assunzione di giovane manodopera, si veda F. CONSULICH, *La scriminante figurata*, op. cit., p. 18.

⁴² La definizione, che unifica i concetti di abuso del diritto e di elusione fiscale, è in parte diversa da quella finora prevista dalla disposizione antielusiva dell'art. 37 bis D.P.R. 600/1973, (come si dirà a breve, oggi abrogata proprio dal decreto legislativo n.128/2015), accogliendo gli elementi provenienti dalla raccomandazione 2012/772/UE sulla pianificazione fiscale aggressiva, come ricorda F. DONELLI, *Irrilevanza penale dell'abuso del diritto tributario: entra in vigore l'art. 10-bis dello Statuto del contribuente*, in *Dir. pen. cont.*, 01 ottobre 2015.

valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondano a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente" (art. 10 bis, comma 3, l. 212/2000).

Si fa quindi salva la possibilità di perseguire il c.d. lecito risparmio di imposta, laddove si prevede che *resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale*" (art. 10 bis, c. 4 l. 212/2000).

L'abuso del diritto tributario viene configurato quindi, coerentemente con l'elaborazione civilistica, un comportamento che utilizza *mezzi leciti*, per ottenere un risultato *indebito*, contrastante con le finalità delle norme fiscali o con i principi del diritto tributario. I mezzi leciti sono le operazioni giuridiche che l'ordinamento consente per "produrre effetti diversi dai soli vantaggi fiscali", l'abuso consiste nel far ricorso a essi privandoli della loro "*sostanza economica*", "*senza valide ragioni extrafiscali*", e quindi strumentalizzandoli al solo fine di ottenere un beneficio fiscale.

Ciò chiarito, e venendo ai nuovi rapporti tra abuso del diritto ed elusione fiscale, va dato atto di come essi vengano recepiti quali figure equipollenti dall'intervento riformatore del d.lgs. 128/2015.

In tal senso, il nuovo art. 10 bis reca una specifica disciplina che stabilisce le garanzie procedurali di termini, notifiche, contraddittorio e obblighi motivazionali valide per gli accertamenti delle condotte abusive (art. 10 bis, comma 6 ss.).

Il d. lgs. 128/15, quindi, abroga l'art. 37 bis del D.P.R. 600/1973, riferendo al nuovo art. 10 bis le disposizioni che richiamano quella che era la generale norma antielusiva "*in quanto compatibili*" (art. 1 comma 2 d.lgs. 128/2015).

La modifica legislativa si muove quindi nel senso della confluenza e sovrapposibilità dei concetti tributari di abuso del diritto ed elusione, dettando una nuova disciplina che, essendo contenuta nella legge 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente) è applicabile a tutte le imposte, fatti salvi i tributi doganali del D.P.R. 43/1973, che per espressa previsione legislativa restano esclusi (art. 1 comma 4 d.lgs. 128/2015).

Venendo al tema delle conseguenze delle condotte abusive, si evidenzia come la prima reazione dell'ordinamento al perseguimento dei vantaggi fiscali indebiti è proprio quella che, in una logica di *ripetizione*, stabilisce che nei rapporti tra contribuente e Fisco le operazioni abusive "*non sono opponibili all'Amministrazione Finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusivi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni*" (art. 10 bis comma 1 l. 212/2000).

In altre parole: se sfruttando al solo fine del risparmio di imposta particolari architetture giuridiche il contribuente riesce ad ottenere un vantaggio fiscale indebito, l'operazione messa in campo sarà *tamquam non esset* per l'Amministrazione Finanziaria, che pretenderà comunque il tributo eluso.

Per quanto attiene alle conseguenze in termini sanzionatori, che maggiormente meritano la nostra attenzione, il nuovo art. 10 bis afferma in modo tagliente che i comportamenti abusivi non possono essere oggetto di sanzioni penali tributarie, eventualmente possono esserlo di sanzioni amministrative. Si prevede infatti che "*le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie*" (art. 10 bis comma 13 l. 212/2000).

Nella stessa direzione pare andare anche il precedente comma 12 dell'art. 10 bis, per cui "*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*" (comma 12). Le specifiche violazioni tributarie indicate, oltre a essere quelle delle "*norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzione, detrazioni, crediti di imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario*" (art. 3 d.lgs. 128/2015), sono evidentemente anche le norme penali che puniscono comportamenti di evasione.

Da una prima lettura del dato legislativo citato emerge quindi l'intenzione del legislatore delegato di sottrarre le condotte abusive dall'area del penalmente rilevante, dotandole di uno stato deontico che si differenzia da un lato dalla piena liceità del, per l'appunto, c.d. lecito risparmio di imposta e dall'altro dalla piena illiceità fiscale, amministrativa, penale delle con-

dotte di c.d. evasione⁴³.

Tale scelta appare confermata dal successivo decreto legislativo n. 158 del 24.09.2015, contenente la “*revisione del sistema sanzionatorio*”. In esso il legislatore, all’interno di una più ampia opera di intervento sui reati del d.lgs. 74/2000, si è fatto carico della modifica di quelle disposizioni che potevano alimentare l’interpretazione giurisprudenziale favorevole alla rilevanza penale delle condotte in precedenza previste dall’art. 37 bis del D.P.R. 600/1973.

In questo senso, infatti, è stata rivista la definizione di “imposta evasa” dell’art. 1 lett. f d.lgs. 74/2000, specificando che non si considera tale “*quella teorica e non effettivamente collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell’esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili*”. Sono poi state inserite nuove norme definitorie all’art. 1 lett. g bis), per cui le “*operazioni simulate oggettivamente e soggettivamente*” sono “*operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall’art. 10 bis della legge 27 luglio 2000, n. 212*” (vale a dire dalle operazioni che integrano abuso del diritto) e all’art. 1 lettera g ter) per cui “*mezzi fraudolenti*” sono le “*condotte artificiali attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà*”.

Le due definizioni servono a interpretare le modifiche apportate al reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all’art. 3 del d.lgs. 74/2000, fattispecie che si riteneva potesse abbracciare anche le condotte elusive tradottesesi in inganno per il Fisco. Nel nuovo reato di “*dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*” la condotta punita è divenuta infatti il compimento di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero l’avvalersi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l’accertamento o a indurre in errore l’Amministrazione finanziaria.

Inoltre è stato modificato l’art. 4, sostituendo alla locuzione “*elementi passivi fittizi*” quella di “*elementi passivi inesistenti*”, col chiaro intento di sconfessare l’interpretazione che faceva ricadere nel concetto di fittizio tutti gli elementi passivi indeducibili sul piano fiscale e non solo quelli inesistenti *in rerum natura*, fondando così la possibilità di punire le condotte elusive come dichiarazioni infedeli ai sensi dell’art. 4 stesso.

All’art. 4 è stato poi inserito un nuovo comma 1 bis, per il quale “*non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivo o passivi oggettivamente esistente, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell’esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali*”⁴⁴.

3.

La situazione successiva ai decreti legislativi n. 128 e 158 del 2015.

Alla luce del nuovo quadro normativo sopra presentato possono avanzarsi alcune prime considerazioni.

Innanzitutto, appare palese e manifesta l’intenzione del legislatore delegato di negare la rilevanza penale delle condotte abusive, cosa espressamente stabilita nel nuovo art. 10 bis comma 13 l. 212/2000 (“*le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie*”) e che risulta in generale dagli interventi apportati dal d.lgs. 158/2015, a partire dall’espressa esclusione delle operazioni “*disciplinate dall’art. 10 bis della legge 27 luglio 2000, n. 212*” dal novero delle operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente punite dall’art. 3 d.lgs. 74/2000.

Nell’attuale quadro normativo, si è notato, i rapporti tra il campo di applicazione dell’abuso del diritto e l’intervento penale sono di mutua esclusione⁴⁵.

Ben venga dunque questa scelta del legislatore, e, viene da aggiungere, *ci mancherebbe altro*.

Tenendo a mente che, ai sensi del nuovo art. 10 bis comma 12 l. 212/2000 le operazioni abusive possono configurarsi solo quando non possano contestarsi violazioni di specifiche

⁴³ L’abuso del diritto è una figura interstiziale, che si colloca tra il legittimo risparmio di imposta e l’evasione. Queste due figure rappresentano invero i due limiti entro cui si colloca l’abuso: ciò che è lecito ed anche legittimo (il risparmio di imposta) e come tale consentito, da un lato, e ciò che invece è illecito (l’evasione), quindi espressamente vietato, dall’altro”. Così A. CARINCI, D. DEOTTO, *D.lgs. 5 agosto 2015, n.128, Abuso del diritto ed effettiva utilità della novella: much ado about nothing?*, op. cit.

⁴⁴ Queste e le ulteriori modifiche del decreto legislativo 158/2015 sono riferite in S. FINOCCHIARO, *La riforma dei reati tributarie: un primo sguardo al d.lgs. 158/2015 appena pubblicato*, in *Dir. pen. cont.*, 09 ottobre 2015.

⁴⁵ F. DONELLI, *Irrilevanza penale dell’abuso del diritto tributario: entra in vigore l’art. 10-bis dello Statuto del contribuente*, op. cit..

disposizioni tributarie, l'affermazione di principio del legislatore è senz'altro un'ottima e importante presa di posizione, ma in fondo nemmeno la giurisprudenza di legittimità aveva mai osato dire che condotte abusive, non riconducibili a specifiche violazioni, potessero di per sé avere rilievo penale.

A ben vedere la partita non si è mai giocata su questo campo. Il terreno di gioco era piuttosto quello dell'interpretazione degli elementi delle fattispecie dei reati fiscali, allargata al punto di farvi rientrare a forza i comportamenti elusivi (in tal senso, l'equiparazione tra "elementi passivi fittizi" ed "elementi passivi indeducibili" del reato di dichiarazione infedele era forse l'esempio più eclatante)⁴⁶. A prescindere dalla circostanza che il comportamento abusivo/elusivo fosse presente o meno nell'elenco dell'art. 37 bis D.P.R. 600/1973, aspetto enfatizzato per salvare le apparenze in punto di rispetto del principio di legalità, questo veniva sussunto in una delle fattispecie dei reati fiscali e il suo autore veniva condannato per una violazione di una norma del d.lgs. 74/2000.

In tal senso sono importanti, quindi, gli interventi modificativi dei reati tributari che consentono a tali interpretazioni di non avere più avallo, a partire proprio dalle modifiche che hanno interessato l'art. 4 del d.lgs. 74/2000 (sebbene vada notato che la sostituzione del termine "fittizio" con il termine "inesistente" non ha al pari interessato i reati degli artt. 2 e 3 d.lgs. 74/2000⁴⁷).

Dunque l'importanza della norma introdotta all'art. 10 bis comma 13, soprattutto alla luce del quadro giurisprudenziale che la ha preceduta, sembra essere non tanto quella di negare che una condotta abusiva possa aver di per sé un rilievo penale, quanto quella di sottrarre i comportamenti abusivi dalle aree di rilevanza penale nelle quali essi sono stati inopportunitamente attirati.

Diventa quindi fondamentale, e questo è il secondo aspetto sul quale si deve puntare l'attenzione, individuare l'esatta portata della qualifica di "abusività" delle condotte in base ai criteri indicati dai primi commi dell'art. 10 bis, poiché se un comportamento, inizialmente apparso portatore di un disvalore penale in quanto volativo di una specifica norma penalttributaria, risulta essere *solo* "abusivo" esso dovrà andare esente da pena, tanto in omaggio al disposto dell'art. 10 comma 13 l. 212/2000⁴⁸, quanto soprattutto perché esso non integra il fatto di reato contestato.

In questo senso va anche la prima applicazione della giurisprudenza di legittimità all'indomani del d.lgs. 128/2015 (Cass. Pen., Sez. III, 1.10.2015, n. 40272) che chiarisce espressamente come l'abuso sia una categoria diversa dalla simulazione, dalla falsità, dalla fraudolenza, cioè dalle condotte punite dai reati fiscali del d.lgs. 74/2000, e residuale rispetto a esse⁴⁹.

Così, ciò che sembra mettere davvero al riparo dalla rilevanza penale delle condotte abusive è il fatto che l'abuso è un fatto diverso tanto dalla frode⁵⁰ quanto dall'infedeltà⁵¹ e dall'omissione dichiarativa.

Anzi, proprio la differenza *in re ipsa* tra le condotte realizzate con mezzi fraudolenti e quelle abusive rende un dato neutro il fatto che non si sia richiamata l'esclusione delle operazioni dell'art. 10 bis l. 212/2000 nella definizione di suddetti mezzi data dal nuovo art. 1 lett. g ter del d.lgs. 74/2000, diversamente da quanto effettuato per la definizione delle operazioni simulate alla lettera g *bis*⁵².

D'altra parte, la generale irrilevanza penale affermata dall'art. 10 bis comma 13 l. 212/2000, vale a rigore nel quadro delle leggi penalttributarie già in essere, ma, essendo contenuta in una

⁴⁶ Si veda F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto e reati tributari: la Corte di Cassazione fissa limiti e ambiti applicativi*, in *Dir. pen. cont.*, 09 ottobre 2015, per cui "al cospetto dei temi dell'abuso del diritto e dell'elusione, il problema consiste (e consisteva *sub specie* elusione/evazione) nel decidere se una condotta integratrice una figura di abuso/elusione sia altresì riportabile a una delle figure di incriminazione contemplate dalla normativa penalttributaria".

⁴⁷ S. FINOCCHIARO, *La riforma dei reati tributari: un primo sguardo al d.lgs. 158/2015 appena pubblicato*, op. cit..

⁴⁸ F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto e reati tributari: la Corte di Cassazione fissa limiti e ambiti applicativi*, op. cit., afferma che "l'art. 10 bis l. 212/2000 ridisegna per sottrazione le fattispecie di reato, escludendo dal loro perimetro i comportamenti rientranti nella nozione di abuso del diritto".

⁴⁹ V. anche, sui rapporti tra "operazioni simulate" e "operazioni elusive" S. FINOCCHIARO, *La riforma dei reati tributari: un primo sguardo al d.lgs. 158/2015 appena pubblicato*, op. cit..

⁵⁰ Si richiami, *mutatis mutandis*, gli insegnamenti della sentenza Cass. Pen., sez. V, n. 4677/14, Impregilo, che chiarisce come la frode esprima una condotta ingannevole, falsificatrice, obliqua, subdola, mentre l'abuso consti di un uso distorto del potere.

⁵¹ Sulla irriducibilità delle condotte elusive all'art. 4 d.lgs. 74/2000 si veda L. TROYER, A. INGRASSIA, *La rilevanza penale dell'elusione e il triangolo di Penrose*, op. cit., p. 2087.

⁵² Le operazioni simulate, infatti, sono operazioni effettive ed esistenti che, nel diritto civile, mantengono una limitata validità ed efficacia nei rapporti con i terzi, e per questa ragione il chiarimento del legislatore sull'esclusione delle condotte abusive è parso opportuno.

disposizione di rango ordinario, nulla impedisce che una norma futura disponga diversamente.

La norma in questione, quindi, più che come il fondamento dell'irrelevanza penale delle condotte abusive, deve essere considerata come un'occasione per prendere atto della loro irri-conducibilità nel novero dei reati tributari, come oggi previsti e descritti.

Se è importante riflettere intorno agli indici dei primi commi dell'art. 10 bis in presenza dei quali si è al cospetto di un abuso, altrettanto importante diventa definire con maggiore chiarezza la portata del comma 12 dell'art. 10 bis⁵³, laddove parla di "violazioni di specifiche norme tributarie" che escludono la configurabilità di operazioni abusive. Tra esse possono infatti rientrare violazioni di specifiche norme poste con finalità elusive, per le quali non vale il salvacondotto di irrilevanza penale garantito dall'art. 10 bis comma 13 alle operazioni abusive.

Benvero, anche alla luce della recentissima giurisprudenza di legittimità, sembra rimanere "impregiudicata la possibilità di ravvisare illeciti penali – sempre, naturalmente, che ne sussistano i presupposti- nelle operazioni contrastanti con le disposizioni specifiche che perseguono finalità antie-lusive (ad esempio, negando deduzioni o benefici fiscali, la cui indebita auto-attribuzione da parte del contribuente potrebbe ben integrare taluno dei delitti in dichiarazione). Parimenti rimane salva la possibilità di ritenere, nei congrui casi, che – alla luce delle previsioni della normativa delegata e della possibile formulazione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (il cui testo è stato riformulato nello schema di decreto legislativo approvato dal Consiglio dei ministri del 22 settembre u.s.) – operazioni qualificate in precedenza dalla giurisprudenza come semplicemente elusive integrino ipotesi di vera e propria evasione." (Cass. Pen., sez. III, 01.10.2015, n. 40272). A tal fine la nuova dichiarazione infedele sembrerebbe la fattispecie applicabile qualora resista uno spazio per il rilievo penale dell'elusione fiscale, come sembra aver lasciato intendere la Corte di Cassazione nella pronuncia più volte richiamata (Cass. Pen., Sez. III, 7.10.2015, n.40272).

Altra questione che ci si limita a segnalare è quella della sanzionabilità amministrativa delle condotte abusive o elusive che dir si voglia. In dottrina si è già segnalato come per l'art. 10 comma 13 l. 212/2001, per cui "resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie", resta ferma una cosa che in verità ferma non è, posto che la sanzionabilità amministrativa dell'elusione fiscale non è questione pacifica, dibattendosi soprattutto sul tema dell'applicabilità all'elusione delle sanzioni amministrative previste per l'evasione dal d.lgs. 471/1997⁵⁴.

In ogni caso, apertamente, la già citata pronuncia Cass. Pen., Sez. III, 7.10.2015, n. 40272 afferma che "oggi (art. 10 bis, comma 12, della legge 212 del 2000) le contestazioni fondate sull'elusione fiscale e l'abuso del diritto non danno mai luogo a violazioni penali tributarie. Invece possono essere irrogate le sanzioni amministrative, quindi, in linea generale, la sanzione per dichiarazione infedele (...) che prevede una sanzione dal 100% al 200 % della maggiore imposta ex art. 1 comma 2 d.lgs. n. 471/97"⁵⁵, e dunque in questo senso si presume si muoverà la giurisprudenza, rinforzata ora dal dato legislativo.

Non può tacersi tuttavia come la questione meriti ulteriore approfondimento, anche alla luce del modo di accertamento della condotta abusiva.

Va notato infatti come la disciplina dell'onere della prova dettata dall'art. 10 bis comma 9 L. 212/2000, stabilisce che l'Amministrazione finanziaria deve provare la sussistenza degli elementi della condotta abusiva (vale a dire l'aggravamento delle norme tributarie e la presenza di un vantaggio fiscale indebito), mentre il contribuente deve provare la presenza delle ragioni extrafiscali che giustificano l'operazione abusiva, che a quel punto abusiva non è più.

Tale ripartizione dell'onere probatorio tutela il contribuente rispetto alle derive giurisprudenziali per cui poteva essere sufficiente un'allegazione della condotta abusiva da parte del Fisco con un onere di discolora gravante *in toto* sul privato, e risponde anche al principio civilistico di riferibilità o vicinanza della prova, poiché in fin dei conti è più agevole per chi

⁵³ F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto e reati tributari: la Corte di Cassazione fissa limiti e ambiti applicativi*, op. cit..

⁵⁴ G. CONSOLO, *I profili sanzionatori amministrativi e penali del nuovo abuso del diritto*, in *Corriere Tributario*, 2015, p. 3968 ss..

⁵⁵ La sentenza citata insiste notevolmente sul punto. Oltre alla citazione riportata, si noti come l'arresto citato ripercorra l'iter legislativo ricordando che "il legislatore delegato si è trovato di fronte a un bivio: o eliminare tout court la rilevanza penale dell'elusione senza conseguenze nemmeno sul piano amministrativo, oppure prevedere unicamente la loro sanzionabilità amministrativa nel caso in cui violino norme tributarie (...) La scelta si è orientata verso la sanzionabilità amministrativa, anche perché il legislatore delegante non ha inteso adottare la soluzione radicale di escludere ogni possibile conseguenza sanzionatoria delle fattispecie elusive (...) Una simile soluzione sarebbe risultata, d'altro canto, non adeguata in rapporto all'esigenza – che pure emerge – di prevedere, nei congrui casi, un deterrente rispetto a operazioni che, come quelle elusive, realizzano risultati comunque "indesiderati" dal punto di vista dell'ordinamento fiscale" (pp. 19 e 20). Infine, la Corte, annullando la sentenza impugnata perché il fatto non è più previsto dalla legge come reato, dispone, pur riconoscendo l'insussistenza di alcun obbligo in tal senso, l'invio degli atti all'Amministrazione finanziaria per le determinazioni di sua competenza, ritenendo che, nel caso in esame, si riespanda la sanzione amministrativa prevista per la dichiarazione infedele a seguito della depenalizzazione (p. 26).

ha realizzato l'operazione apparentemente abusiva che per l'Amministrazione Finanziaria individuare e provare le ragioni economiche che la sottendono.

Tuttavia, in un momento in cui le etichette non sono più vincolanti⁵⁶, anche un onere probatorio di questo tipo, rispettabilissimo in un giudizio di tipo civile, merita maggiori riflessioni ai fini dell'irrogazione delle sanzioni.

Altro elemento su cui porre l'attenzione è il problema di diritto intertemporale che si crea. Affermando l'irrelevanza penale dell'abuso del diritto si è parlato di *abolito criminis* ex art. 2 comma 2 c.p. sia con riferimento all'introduzione del comma 13 dell'art. 10 bis l. 212/2000⁵⁷, sia con riferimento alle modifiche dell'art. 4 del d.lgs. 74/2000⁵⁸, poiché entrambe le nuove norme vanno nel senso di espungere le condotte abusive o elusive dall'area del penalmente rilevante, con un'efficacia idonea a travolgere i giudicati di condanna.

Ben venga questa soluzione ai fini degli effetti pratici di rimozione del giudicato e di pronta definizione dei procedimenti in corso con formula assolutoria, ma a parere di chi scrive non è propriamente corretto affermare che in ipotesi di comportamenti elusivi "il fatto non è più previsto dalla legge come reato", poiché a ben vedere non lo era neanche prima, a meno di non voler ammettere che il consolidarsi di un'interpretazione giurisprudenziale sfavorevole possa fondersi con il dato legislativo per individuare la fattispecie penale. Non è tuttavia questa la sede per approfondire questo discorso, che ci porterebbe molto lontano dal tema della rilevanza penale dell'abuso del diritto.

Per concludere, sicuramente oggi in materia di (ir) rilevanza penale dell'abuso del diritto tributario, coerentemente con la volontà del legislatore, c'è più certezza di quanta ce ne fosse prima. Tuttavia, se un lieto fine deve esserci, il suo momento non è ancora arrivato, per la permanenza di taluni problemi che sono stati brevemente riferiti. In questa situazione non appare secondaria la previsione dello strumento del c.d. adempimento collaborativo previsto dagli artt. 3 ss. del d.lgs. 128/2015, che recepisce l'esperienza maturata con il progetto pilota di "*cooperative compliance programme*" avviato dall'Agenzia delle Entrate nel 2013. L'adesione al regime di adempimento collaborativo, previsto in una prima fase solo per i contribuenti di grandi dimensioni, consente di avviare una cooperazione con il Fisco rivolta a "*pervenire a una comune valutazione delle soluzioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali*" (art. 6 comma 1 d.lgs. 128/2015). Ai sensi del successivo art. 6 comma 4 d.lgs. 128/2015 "*in caso di denuncia per reati fiscali, l'Agenzia delle Entrate comunica alla Procura della Repubblica se il contribuente abbia aderito al regime di adempimento collaborativo*", fornendo tutte le informazioni a riguardo. Anche in questo campo quindi, sembra che ci si incammini per una strada dove alla meta della *certezza* si arriva passando per *scelte procedurali* che consentano di arginare il c.d. *rischio fiscale*.

⁵⁶ F. DONELLI, *Irrilevanza penale dell'abuso del diritto tributario: entra in vigore l'art. 10-bis dello Statuto del contribuente*, op. cit.

⁵⁷ F. DONELLI, *Irrilevanza penale dell'abuso del diritto tributario: entra in vigore l'art. 10-bis dello Statuto del contribuente*, op. cit., afferma che "il fatto non è più previsto dalla legge come reato" con attitudine travolgente il giudicato; F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto e reati tributari: la Corte di Cassazione fissa limiti e ambiti applicativi*, op. cit., indica come l'art. 10 bis operi un'abolito *criminis* parziale, capace di travolgere il giudicato.

⁵⁸ S. CAVALLINI, *Osservazioni "di prima lettura" allo schema di decreto legislativo in materia penaltributaria*, in *Dir. pen. cont.*, 20 agosto 2015, p. 9.