

---

## Le ipotesi elusive codificate e l'abuso del diritto

---

di [Fabio Carriolo](#)

**Publicato il 29 Giugno 2009**

la giurisprudenza della Cassazione ha posto gli operatori di fronte all'espansione incontrollata delle potestà accertative, in un quadro di crescente incertezza per le stesse attività degli uffici fiscali. Tale orientamento deve misurarsi con i principi generali dell'ordinamento giuridico quali quello della buona fede e della tutela dell'affidamento, posti alla base dei rapporti contribuenti-Fisco...

### *Premesse*

La recente giurisprudenza della Cassazione ha posto gli operatori di fronte al sostanziale scavalcamento dell'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973, con tutte le connesse garanzie procedurali, ovvero all'espansione «pretoria», potenzialmente incontrollata, delle potestà accertative, in un quadro di crescente incertezza per le stesse attività degli uffici fiscali. Tale orientamento innovativo, che fa discendere il divieto di «abuso» direttamente dal principio costituzionale di capacità contributiva, deve misurarsi con i principi generali dell'ordinamento giuridico – tra i quali spicca quello della buona fede e della tutela dell'affidamento -, posti alla base della revisione dei rapporti tra contribuenti e Fisco anche nel «superprimario» *Statuto del contribuente*. In verità, a parere di chi scrive, occorrerà misurare l'impatto delle sentenze anti-abuso anche sul piano pratico, soprattutto se cedono anche le fragili difese del «lecito risparmio d'imposta» e numerosi comportamenti orientati al risparmio fiscale, in precedenza ammessi, divengono potenzialmente (= concretamente?) elusivi. Ci si rende conto che l'«antielusione» si situa a metà strada tra due importantissimi principi da salvaguardare: la libertà economica e il concorso alla spesa pubblica in ragione della capacità contributiva (ossia, in ultima analisi, l'eguaglianza); ciò nondimeno, per il suo essere materia intimamente connessa alla sostanza dei comportamenti economici, è difficile isolarla (come si trattasse di una norma di diritto positivo) e applicarla senza riserve.

### *La tutela dell'affidamento nell'ordinamento tributario*

Come sopra anticipato, il rapporto tra contribuenti e Amministrazione ha accolto i principi di buona fede e di tutela dell'affidamento, i quali costituiscono una garanzia generale posta a presidio dei rapporti intercorrenti tra i privati relativamente alle varie vicende negoziali. Può a tale proposito essere osservato

che le disposizioni dello *Statuto*, in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali (art. 1, primo comma, L. n. 212/2000). È inoltre stabilito – dall'art. 1, secondo comma, della legge – che le eventuali norme di interpretazione autentica in materia tributaria possono essere introdotte solamente in casi eccezionali, con legge ordinaria e facendo espressa menzione del carattere interpretativo delle norme medesime. A norma dell'art. 10 dello *Statuto*, i rapporti tra contribuente e amministrazione sono inoltre improntati ai principi della collaborazione e della buona fede; lo stesso articolo dispone, al secondo comma, che non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, se lo stesso si è conformato a indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione, anche se successivamente modificate, o se il suo comportamento è posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni o errori dell'amministrazione stessa. La funzione di orientamento ermeneutico della L. n. 212/2000 fa sì che tutti gli eventuali dubbi interpretativi debbano essere risolti dall'interprete nel senso più conforme ai principi statutari. Secondo l'interpretazione della Corte (1), l'ingresso in ambito tributario dei principi di collaborazione, buona fede e tutela dell'affidamento è indotto dalla derivazione di tali principi da quelli costituzionali di buon andamento e imparzialità dell'amministrazione (art. 97, primo comma, Cost.), di capacità contributiva (art. 53, primo comma, Cost.) e di eguaglianza (comportante, quest'ultimo, il rispetto del canone della ragionevolezza (art. 3, primo comma, Cost.)). Possono altresì essere considerate le posizioni espresse:

- Dalla Corte di Giustizia Europea, la quale ha affermato che il diritto di ogni istituzione comunitaria alla revoca di un atto amministrativo favorevole incontra un limite nella necessità di rispettare il legittimo affidamento del destinatario dell'atto (2);
- Dal Consiglio di Stato, il quale ha sempre considerato i principi della buona fede e della tutela dell'affidamento «*tra i canoni regolatori ultimi dei rapporti tra pubblica amministrazione ed amministrati...*» (3);

Su tali basi, la S.C. ha puntualizzato che il principio della «*tutela del legittimo affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica*», derivante da quelli civilistici «*della buona fede e dell'affidamento incolpevole nei rapporti fondati sulla autonomia privata, è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico e, quindi, anche in quelli tributari - e costituisce un preciso limite all'esercizio sia dell'attività legislativa, sia dell'attività amministrativa, e tributaria in particolare; nonché... un preciso vincolo ermeneutico per l'interprete delle disposizioni tributarie...*» (4).

#### *La non punibilità dei comportamenti indotti da incertezza interpretativa*

Di fronte al comportamento «incolpevole» dei contribuenti, che consegue a un'incertezza spesso generata dalla formulazione lacunosa delle norme e dai contrasti nella prassi interpretativa, il legislatore ha in più sedi previsto l'impossibilità di irrogare sanzioni. In questa sede, può essere rammentato l'art.

47, c.p., relativo all'errore sul fatto, ma in sede tributaria (anche penal-tributaria) le criticità possono discendere soprattutto dall'errore di diritto. Ecco quindi che l'art. 6 del D.Lgs. 472/1997, in tema di sanzioni amministrative, si occupa al primo comma dell'errore sul fatto, e al secondo comma dell'errore di diritto. La prima tipologia di errore ricorre quando il soggetto ritiene di tenere un comportamento diverso rispetto a quello previsto dalla norma sanzionatoria. *«Rispetto ad esso, e quindi alla falsa rappresentazione della realtà che interviene nel processo formativo della volontà dell'agente»*, viene esclusa *« ... la responsabilità quando l'errore non è determinato da colpa. Il fattore discriminante è quindi costituito dalla causa dell'errore medesimo. Se esso dipende da imprudenza, negligenza o imperizia, non rileva ai fini dell'esclusione della responsabilità, ma se il trasgressore ha osservato la normale diligenza nella ricostruzione della realtà, l'errore in cui è incorso esclude la colpa richiesta dal precedente art. 5. Per contro - si ribadisce - l'errore evitabile con l'uso dell'ordinaria diligenza, quella cioè che si può ragionevolmente pretendere dal soggetto agente, non influisce sulla punibilità»* (5).

*Il secondo comma dell'articolo, come si è detto, « ... affronta la questione dell'errore di diritto che viene ritenuto rilevante, tale cioè da escludere la colpa, quando le violazioni sono determinate da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono nonché da indeterminatezza delle richieste di informazioni e dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento»* (6). Rileva quindi anche rispetto a tale tipologia di errore il carattere incolpevole, che viene ricondotto soprattutto all'obiettiva incertezza sul significato della legge, la quale si ritiene sussistere *« ... di fronte a previsioni normative equivoche, tali da ammettere interpretazioni diverse e da non consentire, in un determinato momento, l'individuazione certa di un significato determinato. Una tale situazione, non infrequente rispetto alle norme tributarie assai spesso complesse e non univoche, si può verificare, ad esempio, in presenza di leggi di recente emanazione rispetto alle quali non si sia formato un orientamento interpretativo definito, ovvero coesistano orientamenti contraddittori»*, nonché quando l'errore è indotto dall'indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e il pagamento.

Secondo quanto è stato affermato dall'Amministrazione, la normativa richiede quindi un comportamento «chiaro e leale» da parte del soggetto pubblico, in un'ottica che già anticipa la formale codificazione di analoghi principi nello *Statuto del contribuente*. L'Amministrazione deve pertanto spiegare chiaramente le proprie richieste, e di tale enunciazione rappresentano un corollario, a parere di chi scrive, sia l'esigenza di svolgere una corretta informazione nei confronti dei contribuenti, sia la disponibilità a fornire una risposta autorevole e inequivoca su casi specifici. In ambito penal-tributario, la norma parallela (rispetto all'art. 6 del D.Lgs. n. 472/1997) è recata dall'art. 15, D.Lgs. 10.3.2000 n. 74, il quale esclude la punibilità delle *«violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro*

*portata e sul loro ambito di applicazione*». La disposizione opera al di fuori dei casi di esclusione della punibilità per effetto dell'art. 47, terzo comma, c.p. (errore sul fatto). Secondo la prassi interpretativa ufficiale (7), a tale disposizione possono intendersi riferite le osservazioni e le indicazioni contenute nella citata circolare n. 180/E del 1998, tanto che, se gli uffici fiscali ritengono motivatamente non applicabile la sanzione amministrativa, in applicazione dell'art. 6 del D.Lgs. n. 472/1997, a essi è richiesto, per coerenza, di astenersi dal comunicare la notizia di reato al giudice penale (8).

#### *L'esclusione delle sanzioni nello «Statuto»*

Nell'ottica del principio della tutela dell'affidamento, l'art. 10, secondo comma, dello «Statuto», esclude l'irrogazione delle sanzioni se il contribuente:

- si è conformato alle indicazioni dell'amministrazione

ovvero

- il suo comportamento è conseguenza di fatti direttamente conseguiti a ritardi, omissioni o errori dell'amministrazione.

In caso di accertamento, l'imposta rimane comunque dovuta. Lo «Statuto» ha, quindi, solamente esplicitato il principio in discussione, già presente e operante nell'ordinamento ben prima dell'elaborazione del testo normativo del 2000; la tutela del legittimo affidamento deve, pertanto, guidare e indirizzare tutti i rapporti tributari, anche quelli pregressi. Il buon funzionamento del rapporto tra contribuenti e Fisco, tuttavia, poggia anche sul principio di collaborazione, il quale configura in capo al contribuente un generale dovere di correttezza inteso ad evitare comportamenti capziosi, dilatori, elusivi, genericamente inquadrabili nella categoria dell'«abuso del diritto», e in capo al Fisco l'obbligo di adottare comportamenti coerenti, cioè non contraddittori né discontinui.

#### *L'incertezza e il diritto di interpello*

L'incertezza sulla portata della norma si pone quindi quale esimente in sede penal-tributaria e quale causa di inapplicabilità delle sanzioni in sede amministrativa. Di fronte alla norma penale, è evidente che tale situazione comporta altresì la mancanza del requisito psicologico (dolo specifico di evasione), e pure in sede amministrativa difetta la colpevolezza. Nei due contesti – amministrativo e penale -, occorre valutare gli effetti esplicati dalle forme di *ruling* che è possibile porre in essere con l'Amministrazione, considerando che:

- **L'interpello ordinario** esclude le sanzioni anche sui comportamenti messi in atto dai contribuenti in caso di successiva revoca del parere reso dall'Amministrazione (nonché, evidentemente, sui comportamenti conformi alla risposta, dato che per essi è esclusa la possibilità di procedere ad accertamento); per quanto attiene ai comportamenti di rilevanza penale, l'interpello ex art. 11

- dovrebbe escludere il dolo specifico, e pertanto la punibilità del soggetto agente;
- L'**interpello antielusivo** da' luogo a una specifica esimente sotto il profilo penale, e certo il comportamento conforme a esso esclude la presenza della «colpa» del contribuente anche per quanto attiene alle sanzioni amministrative; è del resto assai dubbia la possibilità di procedere all'irrogazione di sanzioni (amministrative, e a maggior ragione penali) in presenza di comportamenti che, pur ponendosi in contrasto con l'art. 37-bis, sono di per sé, singolarmente considerati, pienamente leciti alla luce delle norme di diritto positivo;
  - L'area dell'**abuso di diritto «non codificato»** rimane scoperta, non essendo specificamente prevista per esso l'attivazione di procedure di *ruling*; è tuttavia chiaro che anche in questo settore, ancora più rarefatto sotto il profilo del fondamento giuridico-normativo rispetto a quello dell'elusione «codificata», il requisito psicologico dovrebbe intendersi radicalmente escluso in caso di risposta positiva dell'Amministrazione (e in ogni caso, sortendo la «criticità» fiscale solo da un'attività interpretativa degli Organismi «controllori», la discussione sull'eventuale sanzionabilità dei comportamenti dovrebbe essere per lo meno sospesa).

#### *Le sanzioni penali: l'interpello antielusivo di fronte alle pratiche abusive*

In particolare in sede penale, dove domina una logica stringente e «fattuale», fondata su un regime probatorio assai più severo rispetto a quello che contraddistingue il procedimento amministrativo di accertamento e il processo tributario, sembra arduo ipotizzare un'autonoma rilevanza (ai fini sanzionatori) dei comportamenti elusivi. E ciò è tanto più vero per i comportamenti che invece rientrassero tra quelli ritenuti «abusivi» secondo le recenti linee interpretative della Cassazione. Infatti, come è stato autorevolmente rilevato, il contribuente che avesse posto in essere un comportamento privo di rilevanza penale (che tuttavia integrasse in astratto il reato di dichiarazione infedele) potrebbe trovarsi di fronte a una contestazione sull'«abusività» del comportamento stesso sorretta da una sorta di «dolo postumo», evidentemente contrastante con tutte le regole di ricostruzione dell'elemento psicologico dei reati (9). Secondo quanto è stato osservato da alcuni autori (10), tuttavia, anche i comportamenti abusivi, venendo eventualmente individuati come fonti di «evasione» dal giudice penale, potrebbero rientrare nell'ambito delle norme sanzionatorie che caratterizzano tale settore dell'ordinamento giuridico. Occorre inoltre considerare che simili comportamenti non sono sorretti da un istituto consulenziale «proprio» (in senso lato, tuttavia, il contribuente potrebbe cercare la «copertura» dell'interpello ordinario), e che difetta quindi una specifica esimente penale.

#### *L'art. 37-bis e l'abuso del diritto*

A parere di chi scrive, l'art. 37-bis del decreto sull'accertamento (strettamente collegato, per quanto attiene al *ruling*, all'art. 21 della L. n. 413/1991, nonché alle norme secondarie di attuazione in materia di interpello antielusivo e disapplicativo) ha un carattere eminentemente procedurale, e dovrebbe pertanto escludersi la sanzionabilità in via amministrativa dei comportamenti considerati dall'art. 37-bis (in considerazione anche delle oggettive difficoltà applicative della norma). Relativamente alla indicata distinzione tra elusione «generica» e «codificata», inoltre, la recente linea giurisprudenziale sull'abuso del diritto sembrerebbe in grado di far cadere ogni confine, con il «depotenziamento» delle garanzie fornite dall'art. 37-bis e il corrispondente dilagare della discrezionalità del Fisco in materia di contestazioni antielusive. Anche se l'arma dell'anti-abuso, per la sua naturale incertezza, dev'essere maneggiata con cura dall'Amministrazione, evitandone l'utilizzo indiscriminato. Altro discorso può farsi per le norme antielusive specifiche (eventualmente soggette a disapplicazione in base all'ottavo comma del medesimo art. 37-bis), le quali sono fissate nel diritto positivo e consentono perciò di attivare le ordinarie vie sanzionatorie in caso di violazione (fatto salvo il positivo esperimento della procedura di disapplicazione). Occorre altresì considerare che l'«irruzione» dell'abuso del diritto a 360 gradi ha comportato:

- Il dubbio che non sia più praticabile alcun «lecito risparmio d'imposta», dovendo invece i contribuenti assoggettarsi sempre e comunque alle soluzioni fiscalmente più onerose;
- Alcuni problemi in ordine alla conservazione del principio della riserva di legge in materia tributaria;
- La soggezione dei contribuenti a possibili sanzioni derivanti non solamente da una sua scelta, ma anche dall'imprecisa o non esaustiva formulazione delle norme «abusate» da parte del legislatore (11).

*La pronuncia della Corte* Tutte le considerazioni precedenti possono essere richiamate nell'esame della sentenza della S.C. n. 12042 del 25.6.2009, relativa a una cessione d'azienda nell'ambito della quale erano stati considerati dei rilevanti debiti di natura commerciale. Proprio l'inserimento tra le passività finanziarie di tali debiti, in quanto ritenuto privo di valide ragioni economiche e diretto a ridurre la base imponibile dell'operazione, era stato disconosciuto dall'Amministrazione, con il formarsi del conseguente contenzioso avanti le Commissioni tributarie. Avverso la sentenza d'appello, favorevole alla parte erariale, i contribuenti avevano eccepito, in particolare, che nel vigente sistema tributario non esiste uno strumento normativo idoneo a contrastare tutti i comportamenti elusivi.

*Sul punto che qui interessa, la Cassazione ha puntualizzato che, sulla base dei recenti orientamenti delle SS.UU. e della stessa sezione tributaria (Cass., Sez. trib., nn. 25374/2008 e 10257/2008), deve ravvisarsi nell'ordinamento « ... un generale principio antielusivo, la cui fonte, in tema di tributi "armonizzati" è reperibile nel diritto e nella giurisprudenza comunitari», mentre per gli altri tributi (come ad esempio le imposte sui*

*redditi) « ... lo stesso principio è reperibile nelle norme costituzionali che sanciscono il criterio di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione (articolo 53 Cost., 1° e 2° co.) costituendo il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere: sicché deve ritenersi non lecito al contribuente 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 giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale» (12).*

In considerazione di tali argomenti, l'introduzione dell'art. 37-bis è stata ritenuta non fondativa, ma tutt'al più confermativa, dell'esistenza del principio generale antielusivo («soprattutto, se ben si riconosce in esso il sostrato del criterio, ancor più generale, consacrato nell'articolo 10, co. 1, della legge n. 212/2000, che vuole improntati a collaborazione e buona fede i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria» (13): nella lettura della Corte, l'antielusione «a tutto campo» diviene quindi estrinsecazione dei principi accolti in materia di rapporti «trasparenti» e di *fairness* tra contribuenti e Fisco). Quanto sopra premesso, nel respingere i primi tre motivi di ricorso, tra i quali quello principale che involgeva il merito dell'«abusività» dell'operazione, la Corte ha accolto il quarto motivo, con ciò ritenendo fondata la domanda – proposta alla CTR – relativa alla **disapplicazione delle sanzioni**; «...domanda da ritenere fondata, in presenza di obiettive condizioni d'incertezza sulla portata della norma sanzionatoria, nel cui ambito di applicazione è riconducibile la violazione di un principio di ordine generale, come l'abuso di diritto» (14). In definitiva, quindi, è stato sancito dalla Cassazione il principio secondo il quale l'ambito dell'abuso del diritto si trova nell'«alveo naturale» dell'incertezza giuridica, e pertanto ad esso non possono ricollegarsi – per le motivazioni espresse sopra – né sanzioni amministrative, né, a maggior ragione, sanzioni penali (salva la parallela sussistenza o il riconoscimento di fattispecie di interesse penal-tributarie individuate dall'A.G.). Con tale orientamento appaiono del tutto coerenti le osservazioni di chi in dottrina ha parlato di «incompatibilità logico-giuridica» tra abuso del diritto e sanzioni, adombrando in particolare, in presenza di una «minaccia» penale, il rischio di problemi rilevanti in relazione agli investimenti e alla localizzazione delle attività produttive (15). Fabio Carrirolo 29 Giugno 2009

---

#### NOTE

(1) Cfr. Corte di Cassazione, Sez. Trib., 10.12.2002, n. 17576. (2) Cfr. CGCE, sentenza 19.5.1983 nella causa 289/81.

(3) Cfr. Consiglio di Stato, Sez. V, sentenza n. 206/1981, Sez. IV, sentenza n. 651/1986, Ad. Plen., sentenza n. 11/1993.

(4) Cfr. Cass., Sez. Trib., cit.

(5) Cfr. C.M. 10.7.1998, n. 180/E.

(6) Cfr. C.M. n. 180/E, cit.

(7) Cfr. C.M. 4.8.2000, n. 154/E.

(8) Si ravvisa a tale riguardo una possibile criticità relativa ai rapporti con l'A.G., dal momento che la decisione su quale sia la fattispecie costituente reato spetta, in linea di principio, alla Procura della Repubblica, e che l'eventuale mancato inoltro della comunicazione di reato potrebbe comportare per gli uffici – almeno in linea di principio – il rischio di una denuncia per omissione di atti d'ufficio (art. 328, c.p.).

(9) Cfr. I Caraccioli, «*Per il reato tributario non basta l'abuso di diritto*», Il Sole 24 ore - 18.5.2009, pag. 4.

(10) Cfr. E. Fortuna, «*Abuso del diritto: orientamenti giurisprudenziali e applicazione analogica dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973*», Il fisco n. 23 – 8.6.2009, pag. 1-3747.

(11) Cfr. A. Marcheselli, «*Elusione e sanzioni: una incompatibilità logico giuridica*», Corriere tributario n. 25/2009, p. 1988.

(12) Cfr. Cass., Sez. Trib., n. 12042 del 25.6.2009.

(13) Cfr. Cass., Sez. Trib., cit.

(14) Cfr. Cass., Sez. Trib., cit.

(15) Cfr. A. Marcheselli, cit.