
Elusione e abuso del diritto: sanzioni e abuso di potere

di [Roberto Pasquini](#)

Pubblicato il 7 Giugno 2012

la contestazione di fatti di abuso del diritto sta aumentando: la normativa attualmente in vigore si presta, tuttavia, anche ad interpretazioni abusive da parte del Fisco (Marco Erman e Vincenzo Greco)

Premessa

La recente giurisprudenza di legittimità insegna che l'elusione è assoggettabile a sanzioni sia penali, Cass. n. 7739/12, che amministrative, Cass. n. 25537/11. Naturalmente le une sono alternative alle altre, dato il rapporto di specialità previsto *ex art.* 19 del D.Lgs. n. 74/00¹.

Sanzionare gli atti elusivi mutuando le norme afflittive contemplate per la violazione della regola d'imposta equivale però a polarizzare l'elusione nel *genus* dell'evasione, quasi l'una sia solo una forma più raffinata dell'altra². Eppure in dottrina l'elusione fiscale è un fenomeno concettualmente contrapposto all'evasione. Se è infatti pacifico che le due categorie condividono il fine di ridurre l'obbligazione d'imposta, è altrettanto vero che i mezzi schierati per raggiungere un simile scopo sono diametralmente opposti.

La fattispecie elusiva confina quindi da un lato con l'illecito e, dall'altro, con il legittimo risparmio tributario, in cui il minor carico non è però indebito, ma è frutto di una precisa scelta legislativa.

La linea di demarcazione fra lecito risparmio ed elusione è tuttavia sottile, quasi impercettibile. La differenza fra i due fenomeni è nel mancato rispetto del fine originale della norma. Se nel lecito risparmio la *ratio legis* coincide con l'intento del contribuente, nell'elusione l'uso concreto della regola fiscale aggira la volontà del legislatore verso un indebito risparmio fiscale.

Il significato teorico di risparmio indebito dovrebbe essere chiaro, eppure l'applicazione caso per caso è difficilissima, imprecisa e soggettiva. La lotta all'elusione rischia allora di punire l'incolpevole con il colpevole sfociando nell'abuso e dovrebbe dunque essere condotta con misura senza canonizzare, né demonizzare, chi elude.

Cionondimeno la citata sentenza n. 7739/12 non esita a rivelare che le fattispecie contemplate nell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/73, se pur meramente elusive, non sono incompatibili con i reati previsti a dolo specifico di evasione ex artt. 4 e 5 del D.Lgs. n. 74/00³.

Una lettura sistematica indurrebbe - di contro - a ritenere che l'atto elusivo, per essere penalmente rilevante, debba preliminarmente costituire un illecito amministrativo. Il che non è affatto ovvio. L'elusione è infatti un'ipotesi di *creative compliance*, ma pur sempre di *compliance*.

Le sanzioni amministrative

Al chiaro fine di ricondurre l'elusione nel più ampio *genus* dell'evasione ed assoggettarla alle sanzioni ex D.Lgs. n. 471/97⁴, la Corte di Cassazione, con la recente decisione n. 25537 del 30 novembre 2011, ha ritenuto che il contribuente sia sanzionabile ogniqualvolta vi sia divergenza fra il reddito dichiarato e accertato, indipendentemente dalla trasgressione o dall'aggiramento della norma tributaria.

Sul punto, la Corte ha ritenuto che:

«L'art. 37 bis più volte citato prevede che la Amministrazione, in applicazione del disconoscimento del vantaggio fiscale ritenuto frutto di operazioni elusive, emetta avviso di accertamento, per cui prevede una speciale procedura ed un preciso obbligo motivazionale in relazione al criterio di calcolo delle maggiori imposte.

Quanto alle conseguenze di tale atto, il D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 1, comma 2, recita: "se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della maggior imposta o della differenza del credito. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono esposte indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte".

Da tale disposizione si evince che la legge non considera per la applicazione delle sanzioni quale criterio scriminante la violazione della legge o la sua elusione o aggiramento, essendo necessario e sufficiente che le voci di reddito evidenziate nella dichiarazione siano inferiori a quelle accertate o siano "indebite" aggettivo espressamente menzionato nell'art. 37 bis, comma 1 cit.

In sostanza le sanzioni si applicano per il solo fatto che la dichiarazione del contribuente sia difforme rispetto all'accertamento.».

L'equazione giuridica fondata su una relazione biunivoca tra l'irrogazione delle sanzioni amministrative *ex* D.Lgs. n. 471/97 e la violazione di norme tributarie è dunque scardinata dalla Suprema Corte. Il rigore imposto con la sentenza in commento non è certo inatteso, ma ciononostante il principio che è dato ritrarre merita una attenta riflessione.

Procediamo in strutturata sintesi.

L'assoggettamento a regime sanzionatorio dell'atto elusivo, o meglio della dichiarazione che lo espone, sembrerebbe contrastare con la riserva di legge ed il principio di legalità, art. 23 e 25 della Costituzione. Non v'è infatti nel sistema fiscale alcuna disposizione che sanzioni esplicitamente l'atto elusivo *inreipsa*. L'interprete, per censurare la fattispecie, è allora obbligato a polarizzare la base imponibile elusa nell'evasione irrogando le sanzioni previste in tal caso per dichiarazione infedele.

È tuttavia pacifico che il soggetto d'imposta sia chiamato a riferire in dichiarazione la propria base imponibile in ragione di quelli che sono stati i fatti giuridici realmente incorsi nel periodo d'imposta seppure, *a posteriori*, ne potrebbe sopraggiungere l'inefficacia relativa in occorrenza dell'esercizio della potestà concessa *ex* art. 37-*bis* all'amministrazione finanziaria.

Nell'elusione non è la dichiarazione ad essere infedele, ma la realtà sottostante strumentale ad un indebito risparmio d'imposta ed all'aggiramento di obblighi e divieti tributari. La dichiarazione dei redditi elusiva fotografa esattamente gli atti incorsi e la base imponibile che ne deriva, senza silenzi o falsità, altrimenti l'argomento muterebbe in evasione.

Ribaltando i termini del medesimo problema, l'interprete dovrebbe interrogarsi sull'esistenza in diritto di una norma che censuri l'atto e non la dichiarazione elusiva, ma fedele. Ebbene tale norma non è certo il D.Lgs. n. 471/97.

In tema di elusione, la miglior dottrina colloca la nostra quasi *generalklausel*, l'art. 37-*bis* del d.P.R. n. 600/73, fra le norme procedurali.

Per anni il dibattito sulla sanzionabilità dell'elusione si è infranto proprio sulla natura procedimentale dell'art. 37-*bis*, sulla fedeltà della dichiarazione elusiva e sull'assenza di violazioni.

In sintesi la miglior dottrina e la giurisprudenza di merito, nel sottrarre l'elusione da ogni profilo sanzionatorio, hanno sottolineato che:

- l'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/73 è norma procedimentale rivolta agli organi dell'accertamento e non chiama il contribuente ad auto-disconoscere i vantaggi fiscali in dichiarazione;
- l'art. 37-*bis*, nel prevedere l'inopponibilità degli atti abusivi e la liquidazione di maggiori imposte in virtù delle norme eluse, introduce una sanzione indiretta che si pone in rapporto di specialità rispetto alle

ordinarie sanzioni previste nel D.Lgs. n. 471/97;

- l'elusione non trasgredisce alcuna norma, talché non sono comminabili sanzioni in assenza di violazioni;
- la dichiarazione, nelle fattispecie elusive, è fedele agli atti, fatti e negozi posti in essere e, conseguentemente, l'art. 1 del D.Lgs. n. 471/97 è inadeguato a censurare la fattispecie.

È evidente quanto tali argomentazioni siano radicate e la sentenza in commento preferisce eluderle, spostando il *focus* solo sul secondo comma dell'art. 1 del D.Lgs. n. 471/97.

In effetti la Corte di Cassazione si limita a riferire che la dottrina prevalente ha teorizzato la natura procedimentale, senza argomentare sul punto, e tralascia del tutto la funzione di sanzione indiretta dell'inopponibilità del negozio elusivo.

In materia di relazione *elusione-violazione-sanzione* la Corte ragiona poi del solo comma secondo dell'art. 1, affermando che *“Da tale disposizione si evince che la legge non considera per la applicazione delle sanzioni quale criterio scriminante la violazione della legge o la sua elusione o aggiramento, essendo necessario e sufficiente che le voci di reddito evidenziate nella dichiarazione siano inferiori a quelle accertate o siano indebitate”*.

In tal modo si delineano i contorni di una responsabilità semi-oggettiva che, in materia fiscale, parrebbe estranea allo spirito ed all'architettura del sistema. La semplice circostanza che reddito accertato e dichiarato siano diversi, a parere dei giudici della Cassazione, legittima l'irrogazione di sanzioni senza che siano in alcun modo indagate le cause materiali e le ragioni soggettive di tale differenza. In tal modo si censura e si affligge, con il medesimo rigore, chi ha frodato, chi ha evaso, chi ha eluso e, fors'anche, chi non ha fatto nulla di ciò.

Per giungere a tale esito la Corte di Cassazione interpreta il secondo comma dell'art. 1 in assoluta autonomia, “in modulo”, senza alcun coordinamento né col sistema tributario, né con il Decreto legislativo n. 471/97, né con l'articolo 1 medesimo.

L'articolo 1 del 471/97 non è dunque una disposizione organica e complessa, ma una semplice *federazione di commi* che godono di assoluta indipendenza in sede di interpretazione.

La rottura del legame tra violazione e sanzione induce anche a riflettere su quale sia oggi, alla luce della sentenza n. 25537/11, il rapporto tra la *riserva di legge*, l'*interpretazione* della norma e la *tassatività* del sistema sanzionatorio, laddove fino ad oggi tale sistema ha avuto regole certe e, ci era parso, precise.

Il concorso alle spese pubbliche del consociato è un fondamento della carta costituzionale, ma non può prevalere sulle altre garanzie che la Costituzione assicura. Capacità contributiva e progressività dell'imposizione devono quindi

armonizzarsi e convivere con il principio di eguaglianza (art. 3 Cost.), di riserva di legge (art. 23 Cost.), di legalità (art. 25 Cost.), e di libera iniziativa economica (art. 41 Cost.).

In tema di sanzioni amministrative, si ricorda che il D.Lgs. n. 471/97 ed il D.Lgs. n. 472/97 sono “gemelli eterozigoti”, approvati il medesimo giorno per riformare il sistema sanzionatorio in materia fiscale, e sono “figli” del governo in virtù della medesima legge delega, l’art. 3, comma 133, L. 23 dicembre 1996, n. 662.

Ebbene, il D.Lgs. n. 471/97, del cui art. 1 qui si riflette, è stato redatto in esecuzione della lettera q dell’articolo 3 cit., che delega l’esecutivo ad adeguare le disposizioni sanzionatorie al tempo *“contenute nelle singole leggi d’imposta ... con loro migliore commisurazione all’effettiva entità oggettiva e soggettiva delle violazioni in modo da assicurare uniformità di disciplina per violazioni identiche anche se riferite a tributi diversi ...”* Del pari, il D.Lgs. n. 472/97, che regola i principi generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni tributarie, ribadisce il rapporto privo d’eccezioni tra sanzione tributaria e violazione della norma d’imposta. L’art. 2 del decreto, dispone infatti: *“Le sanzioni amministrative previste per la violazione di norme tributarie sono la sanzione pecuniaria, consistente nel pagamento di una somma di denaro, e le sanzioni accessorie...”*

Nella legge delega e nei decreti delegati la relazione tra violazione e sanzione è quindi incontrovertibile e si disciplina la trasgressione, e non l’elusione, della norma d’imposta.

L’argomento è confortato anche dal comma 3 del medesimo art. 1 del D.Lgs. n. 471/97:

“Se le violazioni previste nei commi 1 e 2 riguardano redditi prodotti all’estero, le sanzioni sono aumentate di un terzo ...”

Il semplice coordinamento logico del secondo e terzo comma dell’art. 1 del D.Lgs. n. 471/97 dovrebbe essere una prova autonomamente sufficiente ad escludere che le sanzioni ivi previste per dichiarazione infedele possano applicarsi alle fattispecie elusive.

In conforto interviene anche la stessa rubrica dell’art. 1, *“Violazioni relative alla dichiarazione delle imposte dirette”*.

Nel diritto tributario la rubrica di un articolo delimita l’oggetto delle disposizioni ivi contenute⁵.

In buona sostanza, l’oggetto delle disposizioni contenute nell’art. 1 del D.Lgs. n. 471/97, incluso il tormentato comma secondo, sono le *“Violazioni relative alla dichiarazione delle imposte dirette”*. Ed allora, non è dato comprendere come la Corte di Cassazione possa insegnare che la violazione non sia il *discrimen* per l’applicazione delle sanzioni amministrative, sostenendo che è di contro sufficiente un oggettivo scostamento tra reddito accertato e dichiarato.

L'aver infranto il rapporto biunivoco fra violazione della norma e irrogazione della sanzione, generando una sorta di responsabilità oggettiva, pone la sentenza in analisi su un piano di moralismo tributario, inopportuno in uno stato di diritto ed ancor di meno in uno stato di crisi, perché priva gli operatori economici del livello minimo di certezza necessario al prosperare dell'imprenditoria.

Invero la tesi introdotta dalla suprema corte con la sentenza in commento, seppur recente, è stata già contraddetta dalla giurisprudenza di merito.

Ne è un esempio la sentenza della Commissione Tributaria regionale della Lombardia n. 199/44/11 del 23 dicembre 2011 in cui il collegio osserva che *«Devesi preliminarmente rilevare, in proposito, che nell'art. 37-bis del d.P.R. n. 600/73 non è specificamente prevista la comminazione di alcuna sanzione. Inoltre l'applicazione di una sanzione ad un comportamento elusivo non sembra coerente con l'ordinamento che prevede la sanzione in caso di violazione di una norma e non in caso di elusione della stessa. L'elusione resta, comunque, concetto sempre opinabile in quanto riferibile a comportamenti del contribuente "asseritamente" elusivi. La previsione di una sanzione commisurata con lo stesso parametro della violazione, in assenza di una specifica previsione normativa, comporterebbe un abuso del diritto. Per i motivi sopra indicati, sembra a questo Collegio che non debbano essere comminate sanzioni in relazione all'unico punto dell'accertamento qui confermato, trattandosi di recupero a tassazione di perdite connesse con un comportamento ritenuto elusivo della società contribuente.»*

La sentenza è chiara, irrogare sanzioni amministrative in assenza di una specifica previsione normativa richiama il tema dell'abuso del diritto, ma si invertono i soggetti, talché non è il contribuente che abusa del diritto in danno dello stato, ma lo stato in danno del contribuente⁶.

Accertamenti e maggiori imposte in assenza di sanzioni amministrative: casi noti. Conclusioni

Invero, una maggiore base imponibile accertata, priva di riflessi sanzionatori, non è ignota al diritto tributario anche fuori dal dibattito sull'elusione.

La prevede l'art. 6 del D.Lgs. n. 472/97 in caso di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni d'imposta, nonché in caso d'incolpevole errore sul fatto o d'inevitabile *ignorantia legis*.

Ed ancora, dato il tenore letterale dell'art. 71 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, non è sanzionata l'insufficiente dichiarazione di valore ai fini dell'imposta del registro se l'accertato, diminuito di un quarto, non eccede il dichiarato.

In tali casi l'avviso di accertamento, di rettifica o di liquidazione sono emessi rilevando un maggiore imponibile, maggiori imposte e nessuna sanzione.

La rotta tracciata dal legislatore è quindi quella affrancare dal regime sanzionatorio il contribuente che abbia dichiarato una minore base o perché incolpevole, o perché in stato di obiettiva incertezza normativa ovvero quando, come nell'imposta di registro, la valutazione dei beni e degli atti è intrisa di un elevato grado di soggettività. È la medesima matrice dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/73.

L'accertamento delle operazioni elusive è sempre improntato su una lettura soggettiva degli atti. Se l'evasione può essere verificata con buona approssimazione al vero, l'indagine antielusiva è sempre arbitraria; basti pensare che il fragile confine tra legittimo risparmio d'imposta ed elusione è tracciato, tra le altre, dall'analisi di validità delle ragioni economiche, che non può mai essere priva di giudizi di merito⁷.

In analoghe condizioni di soggettività il legislatore ha frequentemente optato per l'inapplicabilità delle sanzioni, sacrificando il potenziale maggior gettito di breve periodo sull'altare della certezza del diritto e della tassatività della sanzione. Ebbene anche il legislatore dell'art. 37-bis del d.P.R. n. 600/73, prevedendo la semplice inopponibilità al fisco del negozio elusivo, il disconoscimento del vantaggio fiscale e la liquidazione delle imposte in riferimento al negozio eluso, parrebbe operare una scelta prudente a salvaguardia della libera iniziativa economica e dell'autonomia contrattuale, che mal si concilia con l'irrogazione delle sanzioni amministrative o penali. Non può allora l'interprete sostituirsi al legislatore ed integrare il sistema estendendo il regime sanzionatorio dei D.Lgs. n. 471/97 e 74/00 oltre i loro propri confini.

Inoltre, posto che l'accertamento anti elusivo interviene reinterpretando a posteriori rispetto all'invio della dichiarazione gli atti, i fatti ed i negozi posti in essere nel periodo d'imposta, il soggetto passivo versa in immanente stato di obiettiva incertezza rispetto a quelle che saranno le pretese dell'ufficio accertatore e la portata della norma.

È ideologico quindi considerare l'art. 37-bis norma sostanziale e chiedere al soggetto d'imposta di dichiarare quanto altri potrebbero riqualificare in ragione della loro percezione ed interpretazione delle norme tributarie.

Non è quindi peregrina l'applicazione dell'esimente prevista ex art. 6 del D.Lgs. n. 472/97, pervenendo così per altra via alla non irrogabilità delle sanzioni in caso di accertamento anti-elusivo⁸, irrogazione oggi fortemente voluta dalla Corte di Cassazione.

7 giugno 2012

Marco Ertman e Vincenzo Greco

1 Il rapporto di specialità tra sanzione amministrativa e sanzione penale è ben inquadrato nella relazione governativa allo schema del D.Lgs. n. 74/2000 ove si legge che “Il Titolo IV dello schema reca disposizioni intese a regolare i rapporti tra il nuovo sistema penale e quello sanzionatorio amministrativo, ... Le coordinate nell’ambito delle quali si muove l’intervento sono segnate dai criteri di delega che impongono, per un verso, l’applicazione del principio di specialità nel caso di convergenza di norme sanzionatorie eterogenee (penali ed amministrative) su un medesimo fatto [lettera i) dell’articolo 9]; e, per l’altro, di coordinare i due sistemi «in modo da assicurare risposte coerenti e concretamente dissuasive» [lettera l)].

Sulla base di tali istruzioni parlamentari, il comma 1 dell’articolo 18 dello schema - ribaltando la regola del cumulo, oggi sancita dall’articolo 10 del decreto-legge n. 429 del 1982, ed allineando il sistema sanzionatorio tributario al principio generale di cui all’articolo 9 della legge 24 novembre 1981, n. 689 - stabilisce che quando uno stesso fatto è punito da una delle norme incriminatrici del decreto delegato e da una disposizione che prevede sanzioni amministrative, si applichi la sola disposizione speciale.

All’affermazione del principio di specialità non deve peraltro seguire - stante il ricordato criterio di delega di cui alla lettera l) - una perdita di deterrenza del sistema nel suo complesso....

Siffatto timore appare pregnante, in verità, soprattutto in riferimento ai fatti commessi nell’ambito di società o altri enti - quali saranno, in buona parte dei casi, quelli puniti con pene criminali dal presente decreto, stante il livello delle soglie di punibilità ...

Quale opportuno correttivo, si è dunque previsto, al comma 2 dell’articolo 18, che quando pure il principio di specialità porti ad escludere l’applicabilità delle sanzioni amministrative nei confronti della persona fisica autrice della violazione, permanga tuttavia la responsabilità per tali sanzioni dei soggetti indicati nell’articolo 11, comma 1, del decreto legislativo n. 472 del 1997, che non siano, a loro volta, si intende, persone fisiche penalmente responsabili in veste di concorrenti nel reato. ...

Si tratta, per vero, di una soluzione che appare, in sé, rispondente ad una logica «di sistema». Questa consiste, in effetti, nell’evitare che il medesimo fatto venga punito due volte in capo al medesimo soggetto (una volta come illecito amministrativo e l’altra come illecito penale), mantenendo, tuttavia, la possibilità di una punizione divaricata rispetto a soggetti diversi (ad esempio: amministratore, da un lato, e società amministrata, dall’altro). ...”

Invero, la recente riduzione delle soglie di punibilità previste per i reati di cui al Titolo II del decreto ha reso parzialmente obsoleto quanto affermato nella relazione al decreto ed il rischio che la previsione di un rapporto di specialità fra sanzioni penali ed amministrative determini una incoerente perdita di deterrenza del sistema sanzionatorio tributario è oggi concreto.

2 Nella sentenza del 18 novembre 2001, n. 24231, la Corte di Cassazione afferma “... deve ritenersi che, nel caso, la contribuente, avvalendosi della speciale procedura di liquidazione dell’IVA di gruppo prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 73, u.c., si è sottratta al pagamento dell’imposta dovuta, **emettendo fatture per operazioni inesistenti** nei confronti di società del gruppo e stornandole, poi, attraverso l’emissione di note di accredito di pari importo, nonché **contabilizzando fatture passive per operazioni inesistenti**, che venivano, poi, stornate con le note di credito ricevute; in buona sostanza, **compiendo operazioni elusive**.”.

In tal caso le due categorie di evasione ed elusione non sono polarizzate scientemente l’una nell’altra, ma semplicemente confuse. Invero, l’utilizzo di fatture per operazioni inesistenti non integra alcuna fattispecie elusiva, ma si configura quale pratica criminale, penalmente censurata ex art. 2 del D.Lgs. n. 74/00, e si pone in posizione ben oltre la comune evasione, sfociando nella frode. Inoltre la Corte di Cassazione con sentenza del 12 novembre 2010, n. 22994, ha insegnato sancito che: “Operazioni economiche quali quelle contestate realizzate al solo fine di ottenere un vantaggio fiscale, sono infatti operazioni fittizie, in quanto elusive perché attuate per un fine distorto, nel

senso che, mentre incidono, diminuendolo, sul gettito fiscale contrastano con l'utilità sociale, che costituisce limite alla realizzazione di qualsiasi valida iniziativa economica". Al riguardo, si veda G. Franzoni, *Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*, in *Corriere tributario*, 2011,1, pag. 13, in cui l'A. ben ricorda come elusione e simulazione non possano essere considerate fenomeni sovrapponibili essendo incolmabile la distanza fra le due categorie.

3 Sulla rilevanza penale dell'elusione si veda Cass. Pen., sez. V, 07 luglio 2006, n. 34780, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2006, 11, pag. 946 con nota di F. Fontana, nonché la Circ. Comando generale della Guardia di finanza - Ufficio Fiscalità 14 aprile 2000, n. 114000 in cui si afferma che «la condotta del contribuente che sia inquadrabile come semplice "elusione d'imposta", basata sullo sfruttamento delle opzioni consentite dalla normativa vigente per realizzare lecitamente dei risparmi tributari, rimane priva di ogni riflesso penale, in quanto in tali casi non può ritenersi sussistente il dolo specifico di evasione richiesto dalle nuove fattispecie criminose.».

4 L'art. 1 del D.Lgs. n. 471/97 punisce il contribuente allorquando espone elementi passivi fittizi o cela attività generatrici di base imponibile e, conseguentemente, espone un minor reddito e una minore imposta. Al contempo l'art. 8 del medesimo decreto punisce le infedeltà residuali, che non comportano evasione, ma che privano l'amministrazione finanziaria dell'esattezza cognitiva necessaria al controllo, alla liquidazione ed all'accertamento.

5 Tale tecnica legislativa è notoriamente imposta dall'art. 2 della L. 27 luglio 2000, n. 212, che, in tema di chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie, dispone:

"la rubrica delle partizioni interne e dei singoli articoli deve menzionare l'oggetto delle disposizioni ivi contenute."

6 Il rapporto tra sanzioni, elusione ed art. 37-bis del d.P.R. n. 600/73 è ricorrente nella giurisprudenza di merito delle commissioni lombarde. Tra le altre, CTP di Milano, 13 dicembre 2006, n. 278: "L'art. 37-bis, infine, non prevede sanzioni per l'emergere dell'elusione, e ciò si spiega, come si ripete, col fatto che nell'elusione raramente c'è comportamento illecito, ma semplicemente, con la scelta di bilancio o con l'operazione in sé, si verifica l'effetto di schivare il regime fiscale che nella ordinarietà il sistema si aspettava, effetto che a volte può benissimo non essere voluto o mirato, ma solo accidentale, e quindi anche per questo non punibile con la sanzione.

L'Amministrazione ha infatti la sola facoltà di sostituire il regime fiscale eluso con il regime fiscale che l'ordinamento si aspettava e che sarebbe stato consequenziale, ove fosse mancata l'operazione.

È di tutta evidenza, infatti, che la previsione di una sanzione avrebbe ingiustamente e surrettiziamente colpito un comportamento lecito, non solo, ma avrebbe altresì trasformato l'ipotesi di elusione in ipotesi di violazione di norme, la quale ultima costituisce piuttosto un fatto connaturato e preordinato all'evasione.

Si sarebbe avuta, in buona sostanza, una distorsione del concetto di elusione, che, come sappiamo, non si fonda su una violazione di norma, bensì sulla "scelta" legittima di una norma più favorevole per l'obiettivo di un risparmio fiscale."

7 *Ex multis* cfr. Cass., 21 gennaio 2011, n. 1372: "Il carattere abusivo deve essere escluso per la compresenza, non marginale, di ragioni extra fiscali".

8 “In effetti, la sentenza impugnata non reca alcuna motivazione per il rigetto della domanda di 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.” Cass., Sez. Trib., 25 maggio 2009, n. 12042. In senso conforme Commissione tributaria regionale di Firenze, 01 aprile 2009, n. 26.