

# DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE

DIRETTORE RESPONSABILE

**VICTOR UCKMAR**

EMERITO NELL'UNIVERSITÀ DI GENOVA

CONDIRETTORI

**ANDREA AMATUCCI**

**PASQUALE PISTONE**

EMERITO NELL'UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

UNIVERSITÀ DI SALERNO E WU DI VIENNA

## IN PRIMO PIANO:

### DOTTRINA:

Pasquale Pistone, *L'abuso del diritto nella giurisprudenza tributaria della Corte di Giustizia dell'Unione Europea*  
 Federica Pitrone, *Lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici*

### RUBRICHE:

Gioacchino Galizia, *Rassegna della Corte di Giustizia*  
 Daniele Mandelli, *Internet*  
 Franco Roccatagliata - Maria Giuseppina Valente, *Fiscalità dell'Unione europea*  
 Paolo Stizza, *Diritto tributario comparato*

### NOTE A SENTENZA:

Attilio de Pisapia, *Velcro case: una nuova sentenza canadese sul concetto di "beneficiario effettivo" in ambito convenzionale*  
 Carlo Sallustio, *L'indeducibilità dei costi derivati da operazioni intercorse con imprese localizzate in Paesi e territori "Black list"*  
 Valentino Tamburro, *L'opzione per il riconoscimento del credito d'imposta sui dividendi esclude l'applicazione della Direttiva «Madre-figlia»: considerazioni a seguito del recente pronunciamento della Corte di Cassazione*



**CEDAM**

CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

2 0 1 2

## La ricerca di una fonte per il principio generale antielusivo all'ombra della Corte di Giustizia

*Il principio del divieto dell'abuso di diritto, l'art. 4, § 3, TUE, le libertà garantite dal TFUE (e in particolare, tra queste, la libertà di circolazione dei capitali), il principio di non discriminazione, le norme in materia di aiuti di Stato, nonché l'obbligo di garantire l'applicazione effettiva del diritto dell'Unione non ostano all'applicazione di una disposizione nazionale che prevede l'estinzione dei procedimenti pendenti dinanzi al giudice che si pronuncia in ultimo grado in materia tributaria, mediante pagamento di un importo pari al 5% del valore della controversia, qualora tali procedimenti traggano origine da ricorsi proposti in primo grado più di dieci anni prima della data di entrata in vigore di tale disposizione e l'amministrazione finanziaria sia rimasta soccombente nei primi due gradi di giudizio.*

Corte di Giustizia dell'Unione Europea (Quarta Sezione), causa C-417/10, 29 marzo 2012

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Il procedimento principale e le questioni pregiudiziali – 3. La (caustica) risposta della Corte di Giustizia – 4. Il contrasto giurisprudenziale all'elusione tributaria cede il passo al principio di legalità – 5. “Delenda Carthago!”: la deriva della giurisprudenza di legittimità verso un “abuso dell'abuso”

### 1. – Premessa

Con la sentenza *3M Italia S.p.A.*<sup>1</sup> la Corte di Giustizia mette a tacere i

---

<sup>1</sup> La pronuncia è integralmente richiamata *ex art.* 104, § 3, comma 1, del regolamento di procedura dalla coeva ordinanza Corte di Giustizia (Ottava Sezione), 29 marzo 2012 (ord.), causa C-529/10, *Safilo S.p.A.*, mentre Corte di Giustizia (Quarta Sezione), 29 marzo 2012, causa C-500/10, *Belvedere Costruzioni S.r.l.* si è espressa nello stesso senso su domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Commissione Tributaria Centrale (sez. Bologna) con decisione del 22 settembre 2010 (a tale ultimo proposito, si vedano anche le conclusioni dell'avvocato generale Sharpston del 17

dubbi di compatibilità della definizione agevolata delle liti pendenti *ex art. 3, comma 2 bis, lett. b)*, d.l. n. 40 del 2010<sup>2</sup> con il diritto dell'Unione Europea.

Le medesime questioni pregiudiziali sono state sollevate d'ufficio dalla Sezione Tributaria della Corte di Cassazione con due ordinanze interlocutorie di identico tenore testuale pronunciate nelle controversie *3M Italia S.p.A.*<sup>3</sup> e *Safilo S.p.A.*<sup>4</sup>. Sono significativi due elementi: *a)* nel caso *3M Italia S.p.A.*, la richiesta è stata contrastata dal P.G., il quale insisteva per l'accoglimento del ricorso dell'Amministrazione finanziaria; *b)* entrambe le ordinanze interlocutorie non sono state predisposte dal giudice relatore, ma dal presidente del collegio.

Queste brevi note saranno confinate alle sole questioni pregiudiziali concernenti l'elusione tributaria<sup>5</sup>.

---

novembre 2011, commentate da F. Tundo, *L'avvocato generale della Corte Ue "salva" la definizione delle liti ultradecennali pendenti in CTC*, in *Corr. trib.*, 2012, 207 ss.).

<sup>2</sup> L'art. 3, comma 2 *bis*, lett. *b)*, d.l. 25 marzo 2010, n. 40, convertito, con modificazioni, dalla l. 22 maggio 2010, n. 73, consente di estinguere le controversie tributarie pendenti innanzi alla Corte di Cassazione, che originano da ricorsi iscritti a ruolo nel primo grado da oltre dieci anni e per le quali l'Amministrazione finanziaria risulti soccombente nei primi due gradi di giudizio. A tal fine, il contribuente presenta istanza alla competente segreteria o cancelleria entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione, con attestazione del pagamento di un importo pari al 5% del valore della lite; i procedimenti restano sospesi fino alla scadenza del termine suddetto.

Il cosiddetto "Decreto Incentivi", approvato con fiducia, è balzato agli onori della cronaca per il conflitto di interessi paventato rispetto al contenzioso Mondadori (cfr. S. Feltri, *Rischia la "Salva-Mondadori"*, in *Il Fatto Quotidiano*, edizione dell'11 agosto 2010, reperibile all'indirizzo <http://www.ilfattoquotidiano.it/2010/08/11/rischia-la-%E2%80%9Csalva-mondadori%E2%80%9D/49436/>).

<sup>3</sup> Cass., sez. trib. (pres. est. Altieri, rel. Sotgiu), 4 agosto 2010 (ord.), n. 18055, in *Corr. trib.*, 2010, 3273 ss., con nota di M. Beghin, *Definizione delle liti ultradecennali tra principi generali di diritto comunitario e costituzionale*, e in *GT - Riv. giur. trib.*, 2010, 971 ss., con nota di F. Tundo, *Definizione agevolata delle liti ultradecennali tra abuso del diritto e aiuti di Stato*.

<sup>4</sup> Cass., sez. trib. (pres. est. Altieri, rel. D'Alonzo), 3 novembre 2010 (ord.), n. 22309, in *bancadati DeJure*.

<sup>5</sup> Come prmissimo orientamento bibliografico sul tema dell'elusione tributaria, oltre ai contributi già indicati in L. R. Corrado, *Elusione tributaria, abuso del diritto (comunitario) e inapplicabilità delle sanzioni amministrative*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 551 ss., in particolare note (1) e (62), tra gli apporti più recenti si segnalano AA.VV., *L'abuso del diritto tra norma comunitaria e norma interna* (atti del convegno Assonime-Luiss del 10 giugno 2008), in <http://www.giurisprudenzaimposte.it>, *passim*; AA.VV., *Elusione fiscale e abuso del diritto*, in *Neotera*, 2009, *passim*; F. Amatucci, *L'abuso del diritto nell'ordinamento tributario nazionale*, in *Corr. giur.*, 2009, 553 ss.; M. Basilavecchia, *L'autonomia contrattuale recupera sull'abuso del diritto*, nota a Corte di

---

Giustizia (Terza Sezione), 22 dicembre 2010, causa C-103/09, *Weald Leasing Ltd* ed altre, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2011, 285 ss.; Id., *L'interposizione soggettiva riguarda anche comportamenti elusivi?*, in *Corr. trib.*, 2011, 2968 ss.; M. Beghin, *Alla ricerca di punti fermi in tema di elusione fiscale e abuso del diritto tributario (nel comparto dei tributi non armonizzati)*, in *Boll. trib.*, 2009, 1413 ss.; Id., *Diritto tributario*, Torino, 2011, 207 ss.; Id., *Fatti economici "apparenti" e obbligazione tributaria: l'abuso del diritto entra nel "recinto" della simulazione*, nota a Cass., sez. trib. (pres. Plenteda, rel. Merone), 30 novembre 2009, n. 25127, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2010, 217 ss.; Id., *La scissione societaria, l'elusione fiscale e i mulini a vento di Cervantes*, nota a Risoluzione Agenzia delle Entrate, 2 ottobre 2009, n. 256/E, in *Riv. dir. trib.*, 2010, II, 56 ss.; G. Chinellato, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, Padova, 2007, *passim*; S. Cipollina, *Elusione fiscale ed abuso del diritto: profili interni e comunitari*, in *Giur. it.*, 2010, 1724 ss.; A. Colli Vignarelli, *Pratica abusiva e autonomia contrattuale*, nota a Corte di Giustizia (Terza Sezione), 22 dicembre 2010, causa C-103/09, *Weald Leasing Ltd*, in *Rass. trib.*, 2011, 1607 ss.; A. Contrino, *Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamentali giuridici e connotati strutturali*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, 463 ss.; G. Corasaniti, *L'art. 20 Tuir e gli strumenti di contrasto all'elusione*, nota a Comm. trib. II grado Bolzano, sez. II, 20 maggio 2009, n. 36 e Comm. trib. prov. Reggio Emilia, sez. I, 9 ottobre 2009, n. 190, in *Obbligazioni e contratti*, 2010, 678 ss.; E. Della Valle, *Transfer price ed elusione*, nota a Comm. trib. prov. Milano, sez. XXXI, 13 marzo 2009, n. 87, in *Corr. trib.*, 2009, 2395 ss.; E. De Mita, *La giurisprudenza fiscale della Cassazione in materia di abuso del diritto*, in *Boll. trib.*, 2011, 645 ss.; Id., *Sull'abuso del diritto non basta la parola della Cassazione*, in *Il Sole 24 Ore*, edizione del 9 febbraio 2011, 29; G. Falsitta, *Natura delle disposizioni contenute "norme per l'interpretazione di norme" e l'art. 37 bis sull'interpretazione analogica o antielusiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 519 ss.; Id., *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detti "abuso del diritto"*, nota a Cass., sez. trib. (pres. Miani Canevari, rel. Marigliano), 16 febbraio 2010, n. 3571 ed altre, in *Riv. dir. trib.*, 2010, II, 349 ss.; A. Fedele, *Aspetti negoziali e "forme d'impresa" tra opponibilità, simulazione e riqualificazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 1093 ss.; V. Ficari, *Clausola generale antielusiva, art. 53 della Costituzione e regole giurisprudenziali*, in *Rass. trib.*, 2009, 390 ss.; Id., *Il pandemico principio dell'abuso del diritto raggiunge anche l'Ici*, nota a Cass., sez. trib. (pres. Plenteda, rel. Merone), 30 novembre 2009, n. 25127, in *Boll. trib.*, 2010, 574 ss.; Id., *Poche luci e tante ombre giurisprudenziali in materia di elusione ed abuso del diritto nelle imposte sui redditi*, in *Boll. trib.*, 2009, 997 ss.; G. Fransoni, *Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*, nota a Cass., sez. trib. (pres. Altieri, rel. Sotgiu), 12 novembre 2010, n. 22994, in *Corr. trib.*, 2011, 13 ss.; Id., *Appunti su abuso di diritto e "valide ragioni economiche"*, in *Rass. trib.*, 2010, 932 ss.; A. Giovannini, *Il divieto d'abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento*, in *Rass. trib.*, 2010, 982 ss.; G. Ingraio, *Utilizzo di perdite pregresse nell'ambito di una fusione infragruppo ed elusione fiscale*, nota a Comm. trib. prov. Massa Carrara, sez. II, 17 gennaio 2011, n. 6, in *Dir. prat. trib.*, 2011, II, 749 ss.; S. La Rosa, *Elusione e antielusione fiscale nel sistema delle fonti del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 785 ss.; A. Lovisolo, *Sull'imputazione del reddito nel caso di interposto reale privo di autonoma funzione economica*, nota a Cass., sez. trib. (pres. Merone, rel.

## 2. – Il procedimento principale e le questioni pregiudiziali

Per meglio inquadrare la tematica, è opportuno soffermare l'attenzione – sia pur succintamente – sul procedimento principale.

La controversia concerne l'imposizione di dividendi distribuiti da 3M Italia S.p.A. nel periodo 1989-1991<sup>6</sup>: alla società contribuente è contestata la natura meramente elusiva di una operazione di *dividend washing* attuata con società statunitensi e Olivetti S.p.A., invocando l'applicazione dell'art. 37, comma 3, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 anche a una fattispecie di simulazione oggettiva. La 3M Italia S.p.A. impugna i corrispondenti avvisi di accertamento ed esce vittoriosa nei giudizi dinanzi alle Commissioni Tributarie. L'Amministrazione finanziaria propone ricorso per cassazione.

Durante il giudizio di legittimità, la 3M Italia S.p.A. chiede di accedere alla definizione agevolata. La Suprema Corte s'interroga sulla compatibilità di tale disciplina con il diritto europeo e, sospeso il giudizio, sottopone alla Corte di Giustizia cinque questioni pregiudiziali.

---

Olivieri), 10 giugno 2011, n. 12788, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2011, 869 ss.; G. Maisto (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, 2009, *passim*; G. Marongiu, *Abuso del diritto, poteri di accertamento e principio di legalità*, in *Corr. trib.*, 2009, 6931 ss.; Id., *Contrasti tra principi veri e asseriti: elusione e affidamento*, nota a *Comm. trib. reg. Veneto*, sez. IV, 18 maggio 2010, n. 66, in *Dir. prat. trib.*, 2011, II, 766 ss.; Id., *Il principio antielusivo non può guardare al passato*, in *Il Sole 24 Ore*, edizione del 30 aprile 2012, 3; E. Marello, *Elusione fiscale ed abuso del diritto: profili procedurali e processuali*, in *Giur. it.*, 2010, 1731 ss.; P. Piantavigna, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Torino, 2011, *passim*; P. Russo, *L'onere probatorio in ipotesi di "abuso del diritto" alla luce dei principi elaborati in sede giurisprudenziale*, in *Fisco*, 2012, 1301 ss.; D. Stevanato, *Abuso del diritto ed elusione tributaria: "anno zero"*, in G. Palumbo, D. Stevanato, *Elusione, abuso del diritto e riqualificazione "a sorpresa" degli imponibili dichiarati*, in *Dialoghi trib.*, 2009, 255 ss.; Id., *"Abuso" delle forme giuridiche ed elusione tributaria nelle società cooperative*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, I, 753 ss.; P. M. Tabellini, *L'elusione della norma tributaria*, Milano, 2007, *passim*; G. Tabet, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in *Boll. trib.*, 2009, 85 ss.; T. Tassani, *I confini dell'abuso del diritto ed il caso del conferimento di azienda con successiva cessione delle partecipazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 329 ss.; F. Tesaurò, *Introduzione*, in *Giur. it.*, 2010, 1721 ss.; Id., *La motivazione degli atti d'accertamento antielusivi ed i suoi riflessi processuali*, in *Corr. trib.*, 2009, 3634 ss.; F. Tundo, *Abuso del diritto ed elusione: un'anomala sovrapposizione*, nota a *Comm. trib. prov. Reggio Emilia*, sez. I, 29 novembre 2010, n. 242, in *Corr. trib.*, 2011, 279 ss.; Id., *"Merger leveraged buy out" e abuso del diritto: quali strumenti per sindacare l'elusività di un atto complesso e degli interessi passivi?*, nota a *Comm. trib. reg. Lombardia*, sez. XXXIV, 13 aprile 2011, n. 36, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2011, 616 ss.; G. Zizzo, *Ias/lfrs, attività di accertamento e abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, 2011, 1210 ss.; Id., *La giurisprudenza in tema di abuso ed elusione nelle imposte sul reddito*, in *Corr. trib.*, 2012, 1019 ss..

<sup>6</sup> La fattispecie è compiutamente descritta nei §§ 4-7 della motivazione.

Con i primi due quesiti il Giudice del rinvio assume che, nell'ambito del procedimento principale, la definizione agevolata delle liti pendenti precluderebbe il disconoscimento di indebiti vantaggi tributari conseguiti mediante condotte elusive ricorrendo al principio generale dell'abuso del diritto: con l'istituzione di un condono – presentato eufemisticamente come “meccanismo agevolativo” – che pone a carico del contribuente un onere “pressoché simbolico” (vale a dire il pagamento di un importo pari al 5% del valore della controversia), la Repubblica Italiana violerebbe l'obbligo di reprimere pratiche abusive e comprometterebbe la realizzazione degli obiettivi dell'Unione Europea<sup>7</sup>.

Dato atto della mancanza di una norma antielusiva generale nell'ordinamento italiano<sup>8</sup>, la Suprema Corte ripercorre la propria giurisprudenza in tema di strumenti di contrasto alle pratiche elusive<sup>9</sup>, ricordando che, dopo l'iniziale ricorso allo strumento civilistico della nullità del contratto<sup>10</sup>, essa è giunta

---

<sup>7</sup> *Contra* Cass., sez. unite civ. (pres. Carbone, rel. Botta), 17 febbraio 2010, n. 3676, in *CED Cass.*, Rv. 611632.

<sup>8</sup> Norme antielusive di portata generale sono presenti in altri ordinamenti europei (Z. Prebble, J. Prebble, *Comparing the General Anti-Avoidance Rule of Income Tax Law with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law*, in *Bulletin for international taxation*, 2008, 151 ss.; A. Manzitti et alii, *Abuse of Tax Law across Europe*, in *Ec Tax Review*, 2010, 85 ss.): in Germania, ad esempio, una clausola generale antielusiva (*Generalklausel*), già introdotta dall'art. 10 della legge generale tributaria tedesca del 1919 (*Reichsabgabenordnung*), è attualmente contenuta nel § 42 dell'*Abgabenordnung* (S. Martinengo, *L'abuso del diritto in Germania e il § 42 dell'Abgabenordnung*, in *Rass. trib.*, 2010, 659 ss.).

<sup>9</sup> *Amplius* L. R. Corrado, *Elusione tributaria, abuso del diritto (comunitario) e inapplicabilità delle sanzioni amministrative*, cit., 560 ss.

<sup>10</sup> Con riguardo a fattispecie non riconducibili *ratione materiae* o *ratione temporis* alla clausola antielusiva speciale contenuta prima nell'art. 10, l. 29 dicembre 1990, n. 408, poi nell'art. 37 bis, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, la Corte di Cassazione ha talora statuito la nullità del contratto *ex art.* 1418, comma 2, c.c. per mancanza di causa (Cass., sez. trib. (pres. Saccucci, rel. Altieri), 21 ottobre 2005, n. 20398, in *Rass. trib.*, 2006, 295 ss., con nota di D. Stevanato, *Le “ragioni economiche” nel dividend washing e l'indagine sulla “causa concreta” del negozio: spunti per un approfondimento*; Cass., sez. trib. (pres. Altieri, rel. Altieri), 14 novembre 2005, n. 22932, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2006, 223 ss., con nota di M. Beghin, *L'usufrutto azionario tra lecita pianificazione fiscale, elusione tributaria e interrogativi in ordine alla funzione giurisdizionale*), ovvero perché in frode alla legge (Cass., sez. trib. (pres. Paolini, rel. Cicala), 26 ottobre 2005, n. 20816, in *CED Cass.*, Rv. 584572), qualificando le norme tributarie quali norme imperative poste a tutela dell'interesse generale al concorso paritario alle spese pubbliche *ex art.* 53 Cost. In dottrina, da ultimo la problematica è stata affrontata da G. Escalar, *I limiti alla deduzione della nullità dei negozi per frode alla legge tributaria*, in *Corr. trib.*, 2010, 1603 ss..

alla creazione di un principio generale antielusivo<sup>11</sup> gravitante attorno a due fuochi, il divieto di pratiche abusive per le fattispecie di rilievo europeo<sup>12</sup>, e, per i tributi non armonizzati, i principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione ex art. 53 Cost.<sup>13</sup>.

Nella prima questione pregiudiziale, il Giudice di legittimità chiede alla Corte di Giustizia se sia possibile utilizzare il divieto di abuso del diritto europeo anche nei settori non armonizzati. La questione pregiudiziale poggia su due ordini di argomenti: *a*) questo strumento antielusivo opererebbe con riferimento a vicende economiche transazionali e *b*) sussisterebbe un interesse di rilevanza europea qualora il ricorso a forme giuridiche non corrispondenti ad autentiche transazioni economiche si configurasse come un abuso di libertà fondamentali garantite dal TFUE (nel caso di specie, sarebbe pregiudicata la libera circolazione di capitali).

Con la seconda questione pregiudiziale la Corte di Cassazione domanda se la mancata applicazione del principio dell'abuso del diritto possa ledere

---

<sup>11</sup> Cass., sez. unite civ. (pres. Carbone, rel. D'Alessandro), 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, in *Rass. trib.*, 2009, 481 ss., con nota di M. Cantillo, *Profili processuali del divieto di abuso del diritto: brevi note sulla rilevanza d'ufficio*; in *Obbl. contratti*, 2009, 212 ss., con nota di G. Corasaniti, *Sul generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario*; in *Il Sole 24 Ore*, edizione del 2 gennaio 2009, con nota di E. De Mita, *L'anti-elusione trova base in Costituzione*; in *Corr. giur.*, 2009, 293 ss., con nota di G. Falsitta, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*; in *Rass. trib.*, 2009, 390 ss., con nota di V. Ficari, *Clausola generale antielusiva, art. 53 della Costituzione e regole giurisprudenziali*; in *GT – Riv. dir. trib.*, 2009, 216 ss., con nota di A. Lovisolo, *L'art. 53 Cost. come fonte della clausola generale antielusiva ed il ruolo delle "valide ragioni economiche" tra abuso del diritto, elusione fiscale ed antieconomicità delle scelte imprenditoriali*; in *Corr. trib.*, 2009, 403 ss., con nota di R. Lupi, D. Stevanato, *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva*; in *Corr. trib.*, 2009, 3631 ss., con nota di G. Marongiu, *Abuso del diritto, poteri di accertamento e principio di legalità*; in *Rass. trib.*, 2009, 487 ss., con nota di G. Zizzo, *Clausola antielusione e capacità contributiva*.

<sup>12</sup> In tema di Iva, le pratiche abusive consistenti nell'impiego di una forma giuridica o di un regolamento contrattuale al fine di realizzare quale scopo principale (seppur non esclusivo) un risparmio di imposta, anche se allo stesso si accompagnano secondarie finalità di contenuto economico, consistono in abusi di diritti fondamentali garantiti dall'ordinamento comunitario e pertanto assumono rilievo normativo primario in tale ordinamento, indipendentemente dalla presenza di una clausola generale antielusiva nell'ordinamento fiscale italiano: così è stata massimata Cass., sez. trib. (pres. Altieri, rel. Altieri), 17 ottobre 2008, n. 25374, in *Boll. trib.*, 2008, 1766 ss.; con nota di V. Ficari, *Elusione ed abuso del diritto comunitario tra "diritto" giurisprudenziale e certezza normativa*.

<sup>13</sup> Cass., sez. unite civ. (pres. Carbone, rel. D'Alessandro), 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, *cit.*

l'interesse di rilevanza europea alla previsione, da parte degli Stati membri, di adeguati strumenti di contrasto all'elusione tributaria anche in materia di imposte non armonizzate, con conseguente violazione dell'art. 4, § 3, TUE<sup>14</sup>.

### 3. – *La (caustica) risposta della Corte di Giustizia*

Entrambe le censure sono giudicate inconsistenti.

La Corte del Lussemburgo, pur riconoscendo, in via preliminare, che, se è vero che la materia delle imposte dirette ricade nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono esercitarla nel rispetto del diritto dell'Unione Europea<sup>15</sup>, ha gioco facile nell'escludere il proprio intervento nella lite oggetto del procedimento principale. Due sono le ragioni<sup>16</sup>: *a*) i contribuenti non si sono avvalsi – né si sarebbero potuti avvalere – in modo fraudolento o abusivo di una norma del diritto europeo, poiché la disciplina elusa ha rilevanza meramente interna; *b*) non trova applicazione una norma nazionale idonea a ledere una delle libertà garantite dal TFUE e non ne deve essere giustificata la restrizione con la necessità di prevenire le pratiche abusive<sup>17</sup>. Quest'ultimo snodo della pronuncia è in realtà di grande interesse perché la Corte di Giustizia<sup>18</sup> sembra – sia pure implicitamente – ammettere

---

<sup>14</sup> L'art. 4, § 3, TUE impone agli Stati membri di adottare “ogni misura di carattere generale o particolare atta ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dai trattati o conseguenti agli atti delle istituzioni dell'Unione” e di astenersi “da qualsiasi misura che rischi di mettere in pericolo la realizzazione degli obiettivi dell'Unione”.

<sup>15</sup> Il principio, cristallizzato nel § 25 della motivazione, è ormai consolidato (*ex multis* Corte di Giustizia 14 febbraio 1995, causa C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt e Roland Schumacker*, § 21; Corte di Giustizia (Quinta Sezione), 8 marzo 2001, cause riunite C-397/98 e C-410/98, *Metallgesellschaft Ltd e a.*, § 37; Corte di Giustizia (Quinta Sezione), 29 aprile 1999, causa C-311/97, *Royal Bank of Scotland plc*, § 19; Corte di Giustizia (Grande Sezione), 7 settembre 2004, causa C-319/02, *Petri Manninen*, § 19; Corte di Giustizia (Grande Sezione), 13 dicembre 2005, causa C-446/03, *Marks & Spencer plc*, § 29; Corte di Giustizia (Grande Sezione), 12 settembre 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes plc e Cadbury Schweppes Overseas Ltd*, § 40; Corte di Giustizia (Grande Sezione), 12 dicembre 2006, causa C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, § 36; Corte di Giustizia (Prima Sezione), 8 novembre 2007, causa C-379/05, *Amurta SGPS*, § 16; Corte di Giustizia (Prima Sezione), 17 settembre 2009, causa C-182/08, *Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG*, § 34).

<sup>16</sup> Cfr. §§ 30-31 della motivazione.

<sup>17</sup> Sono quindi ritenuti inconferenti tutti i richiami alle sentenze concernenti l'abuso del diritto nel settore tributario.

<sup>18</sup> Al § 31 si legge testualmente che “dal fascicolo non risulta nemmeno che nella controversia principale siano in discussione l'applicazione di una norma nazionale che comporti una restrizione ad una delle libertà garantite dal Trattato FUE nonché



che, in fattispecie concrete *diverse* rispetto a quella esaminata, l'applicazione del diritto interno potrebbe determinare una restrizione delle libertà fondamentali.

La Corte di Giustizia risponde in modo perentorio al goffo tentativo di coinvolgimento attuato da parte della Corte di Cassazione, affermando testualmente che “nel diritto dell’Unione non esiste alcun principio generale dal quale discenda un obbligo per gli Stati membri di lottare contro le pratiche abusive nel settore della fiscalità diretta e che osti all’applicazione di una disposizione come quella di cui trattasi nel procedimento principale, qualora l’operazione imponibile derivi da pratiche siffatte e non sia in discussione il diritto dell’Unione”<sup>19</sup>.

Il Giudice europeo esclude categoricamente<sup>20</sup> che la disciplina della definizione agevolata delle liti pendenti incida sull’esercizio di una qualunque libertà garantita dal TFUE (in particolare, sulla libera circolazione dei capitali) o violi il principio generale del divieto di qualsiasi discriminazione a causa della nazionalità, rispetto al quale tali libertà, nei loro rispettivi ambiti, costituiscono espressione specifica<sup>21</sup>.

#### 4. – *Il contrasto giurisprudenziale all’elusione tributaria cede il passo al principio di legalità*

A mio sommo avviso, le menzionate questioni pregiudiziali sono state sollevate in maniera pretestuosa: la lettura della Corte di Cassazione pare un mero espediente per garantire una sorta di avallo europeo<sup>22</sup> al

---

l’eventuale giustificazione di una restrizione del genere con la necessità di prevenire le pratiche abusive”.

<sup>19</sup> Cfr. § 32 della motivazione.

<sup>20</sup> Cfr. §§ 34 e 35 della motivazione.

<sup>21</sup> Corte di Giustizia (Terza Sezione), 11 marzo 2010, causa C-384/08, *Attanasio Group S.r.l.*, § 31.

<sup>22</sup> Come già la Suprema Corte tentò con il caso *Part Service* (Cass., sez. trib. (pres. Saccucci, rel. Altieri), 4 ottobre 2006 (ord.), n. 21371, in *Giust. civ.*, 2008, I, 729 ss., con nota di E. Gabrielli, *Il “contratto frazionato” e l’unità dell’operazione economica*), ma anche quella manovra si rivelò inefficace (Corte di Giustizia (Seconda Sezione), 21 febbraio 2008, causa C-425/06, *Part Service*, commentata da C. Attardi, *Abuso del diritto e giurisprudenza comunitaria: il perseguimento di un vantaggio fiscale come scopo essenziale dell’operazione elusiva*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, II, 627 ss.; P. Centore, *Lo “spettro” dell’abuso sulle operazioni soggette ad Iva*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2008, 753 ss.; F. D’acquisto, S. Camilleri, *Il vantaggio fiscale come “scopo essenziale” rende l’operazione elusiva*, in *Corr. trib.*, 2008, 1457 ss.; M. Imbrenda, *Leasing di autoveicoli e frazionamento “abusivo”*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, II, 1185 ss.; V. Liprino, *Il difficile*

principio generale antielusivo riconducibile al divieto dell'abuso del diritto, elaborato dalla giurisprudenza di legittimità con riguardo a fattispecie non riconducibili – *ratione materiae* o *ratione temporis* – né a norme impositive la cui antielusività non è esplicita ma risiede nella *ratio*<sup>23</sup>, né alla clausola antielusiva speciale contenuta prima nell'art. 10, l. 29 dicembre 1990, n. 408, poi nell'art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973<sup>24</sup>.

Nel formulare la prima questione pregiudiziale, il Giudice di legittimità svela il proprio malcelato proposito e chiede alla Corte di Giustizia se sia possibile utilizzare il divieto di abuso del diritto europeo anche nei settori non armonizzati<sup>25</sup>: così facendo, la Corte di Cassazione si dimostra consapevole del fatto che tale strumento vincola gli Stati membri limitatamente a fattispecie rientranti nel campo di applicazione del diritto europeo e non anche con riferimento a quelle meramente nazionali<sup>26</sup>. Come nitidamente affermato dalla stessa Corte del Lussemburgo<sup>27</sup>, il principio

---

*equilibrio tra libertà di gestione e abuso di diritto nella giurisprudenza della Corte di giustizia: il caso Part Service*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, IV, 113 ss.; M. Poggioli, *Il modello comunitario della "pratica abusiva" in ambito fiscale: elementi costitutivi essenziali e forza di condizionamento rispetto alle scelte legislative e interpretative nazionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, IV, 252 ss.; G. Zizzo, *Abuso del diritto, scopo di risparmio d'imposta e collegamento negoziale*, in *Rass. trib.*, 2008, 869 ss.).

<sup>23</sup> Rientra in questo novero, ad esempio, l'art. 110, comma 5, Tuir in tema di trasferimenti infragruppo (con riferimento al previgente art. 76, comma 5, Tuir la *ratio* antielusiva è stata riconosciuta da Cass., sez. trib. (pres. Adamo, rel. Bognanni), 20 aprile 2012, n. 6221, in bancadati *DeJure*).

<sup>24</sup> Secondo S. Cipollina, *Elusione fiscale ed abuso del diritto: profili interni e comunitari*, cit., 1724 ss., in entrambe le disposizioni si “innesta il modello della clausola generale antielusiva sul metodo analitico tipico della scrittura normativa fiscale”.

<sup>25</sup> La stessa Suprema Corte rileva inoltre che “la collocazione del principio in sede comunitaria o nazionale non ha mera rilevanza teorica: una disposizione di legge interna che contrastasse con tale principio potrebbe essere disapplicata dai giudici nazionali se nella specie si ritiene operante un principio di matrice comunitaria (che avrebbe rango di norma primaria), laddove, se la fonte del principio si rinviene nell'ordinamento nazionale, la norma non potrebbe essere disapplicata, potendo il giudice soltanto rimettere eventuali questioni di contrasto con la Costituzione (ad esempio, con l'art. 53), alla Corte Costituzionale, cui compete in via esclusiva il controllo sulla costituzionalità delle leggi” (*excerpta* da Cass., sez. trib. (pres. est. Altieri, rel. Sotgiu), 4 agosto 2010 (ord.), n. 18055, cit.).

<sup>26</sup> G. Escalar, *Esclusa la diretta efficacia dell'abuso del diritto per le imposte dirette*, in *Corr. trib.*, 2009, 699 ss., ove ampi riferimenti alla giurisprudenza europea.

<sup>27</sup> Corte di Giustizia (Prima Sezione), 5 luglio 2007, causa C-321/05, *Kofoed*, in *Rass. trib.*, 2008, 261 ss., con nota di M. Andriola, *Quale incidenza della clausola anti-abuso comunitaria nella imposizione sui redditi in Italia?*, e in *Corr. trib.*, 2007, 3103, con nota di D. Stevanato, E. Bressan, *Scambio azionario transfrontaliero: la distribuzione di utili elude il divieto di congruagli in denaro?*. Nella citata sentenza, resa

giurisprudenziale *de quo* è nato allo scopo di arginare i comportamenti posti in essere dagli operatori economici al solo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal *diritto europeo* e dalla legislazione nazionale che lo traspone, e non anche del diritto interno dei singoli Stati membri<sup>28</sup>. A ciò si aggiunga che, come non tutti gli atti delle istituzioni europee, pur vincolanti per gli Stati membri, sono direttamente applicabili da parte dei singoli, così il divieto dell'abuso del diritto non può esplicare effetti diretti nell'ordinamento nazionale a danno del singolo, qualora ne sia invocata l'applicazione in relazione a disposizioni di diritto dell'Unione Europea prive di tale efficacia (come le direttive)<sup>29</sup>.

La ragione di questo ennesimo pellegrinaggio al Lussemburgo<sup>30</sup> deve ricercarsi nella necessità di osservare la riserva di legge posta dall'art. 23

---

in materia di imposte dirette, la Corte del Lussemburgo ha statuito che “spetta [...] al giudice del rinvio esaminare se nel diritto danese esiste una disposizione o un principio generale sulla cui base l'abuso del diritto è vietato ovvero se esistono altre disposizioni sulla frode o sull'evasione fiscale che possano essere interpretate conformemente all'art. 11, n. 1, lett. a), della direttiva 90/434” (§ 46): è evidente che “un simile rinvio non sarebbe stato necessario se il divieto antiabuso elaborato ai fini iva fosse stato effettivamente applicabile anche a un settore, quello delle imposte dirette, statutariamente dominato da norme di matrice interna” (A. Contrino, *Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamenti giuridici e connotati strutturali*, cit., 470, nota (12)).

<sup>28</sup> Cfr. M. Beghin, *Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria: dalla nullità negoziale all'abuso del diritto nel sistema impositivo nazionale*, in G. Maisto (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, cit., 32 ss..

<sup>29</sup> Nelle Conclusioni dell'avvocato generale Kokott, 8 febbraio 2007, causa C-321/05, *Kofoed*, cit., si legge che “uno Stato membro [...] non può far valere contro un singolo una disposizione di una direttiva che esso stesso non ha trasposto”, giacché “una direttiva non può di per sé creare obblighi a carico di un singolo” (§ 66). Le autorità competenti “non potrebbero nemmeno invocare direttamente nei confronti del singolo un eventuale principio generale di diritto comunitario”: se, accanto a una disposizione antiabusiva espressa (come l'art. 11, § 1, lett. a), della Direttiva del 23 luglio 1990, n. 90/434/CEE), “si consentisse anche un ricorso diretto ad un principio generale del diritto dal contenuto decisamente meno chiaro e preciso, vi sarebbe il rischio di frustrare l'obiettivo di armonizzazione della direttiva [...] e di minare la certezza del diritto da essa perseguita” nella materia disciplinata. Peraltro, in tal modo “verrebbe pregiudicato anche il già menzionato divieto di applicare direttamente a danno del singolo disposizioni di direttive non trasposte” (§ 67).

<sup>30</sup> C. Glendi, *Limiti del giudicato e Corte di Giustizia europea*, in *Corr. trib.*, 2010, 333, opportunamente prende atto “della “frenesia” (dopo anni di oblio) per i principi comunitari e della «lotta» all'abuso del diritto (che, se solo si conoscesse l'etimologia di siffatta parola, apparirebbe, *prima facie*, un vero e proprio non senso). In questa prospettiva, si incentivano i pellegrinaggi a Lussemburgo. Per sentirsi dire, ovviamente, che vanno salvaguardati i principi comunitari”.

Cost. a presidio del diritto tributario sostanziale, ambito cui deve essere ricondotta la questione relativa alla individuazione dei confini della nozione di “elusione”<sup>31</sup>.

Per i tributi non armonizzati, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione agganciano il principio generale antielusivo ai principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione ed escludono *expressis verbis* che tale strumento possa “in alcun modo” vulnerare l'art. 23 Cost., “in quanto il riconoscimento di un generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario non si traduce nella imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali”<sup>32</sup>.

Nonostante la convinzione discorde della giurisprudenza di legittimità, non può non rilevarsi che il ricorso ad un principio generale antielusivo di matrice pretoria scardina il principio di legalità, dogma di civiltà giuridica a garanzia della democraticità delle scelte impositive, non demandabili al giudice né tantomeno all'Amministrazione finanziaria<sup>33</sup>: il prelievo tributario “non si trova a diretto contatto con la capacità economica di ciascuno, ma con gli indici di questa capacità, come individuati e modellati dal Legislatore, secondo scelte discrezionali (insindacabili se non irragionevoli) condizionate da una pluralità di istanze, tecniche e politiche. [...]”

L'alterazione provocata dall'elusione, per assumere rilievo giuridico, è, e non può che essere [...], un'alterazione che investe il riparto stabilito dal Legislatore [...]”<sup>34</sup>. Il Legislatore, “mediando tra certezza e giustizia, ha

<sup>31</sup> Questione diversa è il rispetto della riserva di legge fissata per l'accertamento tributario dall'art. 97 Cost. (cfr. L. R. Corrado, *Il sistema degli accertamenti standardizzati*, ed. prov., Genova, 2011, *passim*).

<sup>32</sup> Cass., sez. unite civ. (pres. Carbone, rel. D'Alessandro), 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, *cit*.

<sup>33</sup> Cfr. M. Beghin, *L'inesistente confine tra pianificazione, elusione e “abuso del diritto”*, nota a Cass., sez. trib. (pres. Papa, rel. Cicala), 4 aprile 2008, n. 8772, in *Corr. trib.*, 2008, 1785.

<sup>34</sup> Così G. Zizzo, *Clausola antielusione e capacità contributiva*, *cit.*, 489; in senso conforme, M. Beghin, *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente*, nota a Cass., sez. trib. (pres. Cicala, rel. Scuffi), 21 gennaio 2009, n. 1465, in *Riv. dir. trib.*, 2009, II, 415 ss.; Id., *Diritto tributario*, *cit.*, 227; A. Contrino, *Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamenti giuridici e connotati strutturali*, *cit.*, 465 e 473; A. Fedele, *Aspetti negoziali e “forme d'impresa” tra opponibilità, simulazione e riqualificazione*, *cit.*, 1093 ss.; G. Marongiu, *Abuso del diritto, poteri di accertamento e principio di legalità*, *cit.*, 3632 ss.; F. Moschetti, *Abuso del diritto: la parola al Legislatore*, reperibile all'indirizzo

<http://www.studiomoschetti.com/allegati/pubblicazioni/Abuso%20del%20diritto.pdf>; Id., *Avvisaglie di supplenza del giudiziario al legislativo, nelle sentenze delle Sezioni*

previsto che possano essere sindacate, in vista della loro inopponibilità al Fisco, solamente le operazioni analiticamente indicate nel terzo comma dell'art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973<sup>35</sup>.

Le ricadute del criticato filone esegetico sono assai preoccupanti<sup>36</sup>. Il disconoscimento dei vantaggi tributari verrebbe a dipendere da un giudizio di valore (dell'Amministrazione finanziaria e poi anche, in caso di contenzioso, del giudice) del tutto sprovvisto di copertura legislativa, con conseguente lesione dell'affidamento del contribuente, al quale sarebbe impedito di pianificare la propria attività economica confidando su un quadro normativo noto *ab origine*<sup>37</sup>: è quindi attuale il rischio che gli operatori economici (italiani e stranieri) siano quantomeno scoraggiati dal

---

*Unite in tema di "utilizzo abusivo di norme fiscali di favore", in GT – Riv. giur. trib., 2009, 200.*

<sup>35</sup> M. Beghin, *L'abuso e l'elusione fiscale tra regole "scritte", giustizia tributaria e certezza del diritto*, cit., 1307.

<sup>36</sup> Durante la XV legislatura, il progetto di legge delega per il riordino della normativa sull'accertamento ha previsto la "definizione di una normativa generale antielusiva valevole per tutti i tributi erariali, con la previsione della possibilità di disconoscere le condotte poste in essere per fini esclusivamente o prevalentemente fiscali" (art. 3, comma 1, lett. *d*), d.l. n. 1762, presentato il 4 ottobre 2006 e reperibile all'indirizzo

[http://legxv.camera.it/\\_dati/leg15/lavori/schedela/trovaschedacamera.asp?PDL=1762](http://legxv.camera.it/_dati/leg15/lavori/schedela/trovaschedacamera.asp?PDL=1762)).

Nella seduta del 16 aprile 2012, il Consiglio dei Ministri ha esaminato un disegno di legge delega recante disposizioni per la revisione del sistema fiscale

(<http://www.ilsole24ore.com/art/norme-e-tributi/2012-04-16/immobili-lotta-evasione-imposte-130058.shtml?pdfsfogliabile>), il cui art. 6 prevede l'introduzione del "principio generale di divieto dell'abuso del diritto, esteso ai tributi non armonizzati". La proposta è stata oggetto di critiche: ad esempio, secondo M. Beghin, *Postilla a L'abuso e l'elusione fiscale tra regole "scritte", giustizia tributaria e certezza del diritto*, nota a Cass., sez. trib. (pres. D'Alonzo, rel. Sambito), 16 febbraio 2012, n. 2193, in *Corr. trib.*, 2012, 1309, "ci troveremmo di fronte a una sorta di norma in bianco, suscettibile di essere riempita di volta in volta in ragione della sensibilità, della ponderatezza, del gusto o della preparazione del soggetto tenuto ad applicarla. Non importa se tale soggetto sia il Fisco, la Guardia di Finanza o il magistrato".

<sup>37</sup> M. Beghin, *Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria: dalla nullità negoziale all'abuso del diritto nel sistema impositivo nazionale*, in G. Maisto (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, cit., 34 e s.; L. Carpentieri, *L'ordinamento tributario tra abuso e incertezza del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 1053 ss. e 1059 ss.; C. Glendi, *Elusione tributaria e bisogno di certezza giuridica*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2006, 925 ss.; A. Manzitti, I. Vacca, R. Lupi, D. Stevanato, *Contrasto all'elusione e incertezza del diritto*, in *Dialoghi trib.*, 2009, f. 1, 30 ss.; G. Stancati, F. Bianchi, E. Covino, S. Muleo, R. Lupi, D. Stevanato, *I principi comunitari come norma antielusione implicita?*, in *Dialoghi trib.*, 2008, f. 6, 5 ss..

porre in essere investimenti nel mercato nazionale, lasciando così le proprie risorse in balia di invenzioni giurisprudenziali di tal fatta<sup>38</sup>. Si tratta di preoccupazioni avvertite anche in sede europea: si vedano, ad esempio, le conclusioni dell'avvocato generale nel caso *Halifax*<sup>39</sup>, secondo cui usare un principio generale non scritto “significherebbe attribuire *un potere discrezionale troppo ampio* [corsivo dell'Autore] alle [...] autorità”: “ne deriverebbe un alto livello di *incertezza* [corsivo dell'Autore] per le legittime scelte degli operatori economici e un *pregiudizio* [corsivo dell'Autore] per attività economiche chiaramente meritevoli di tutela, purché attuate, almeno

---

<sup>38</sup> È pienamente condivisibile l'analisi di G. Marongiu, *Abuso del diritto o abuso del potere?*, in *Corr. trib.*, 2009, 1076 ss.; secondo il quale “delicatissimo è il momento che si sta attraversando nel campo tributario, perché in esso si sta affermando il seguente «meccanismo»: la legge, spesso incerta e confusa, viene interpretata dalla giurisprudenza di legittimità non tanto «attribuendo ad essa il significato proprio delle parole» (secondo la loro connessione e le intenzioni del legislatore), ma – piuttosto – assegnandole il significato che la legge «dovrebbe avere» per essere «in armonia» con un (qualche) «sistema»; la prassi amministrativa, a sua volta, si adegua alla giurisprudenza anche nelle oscillazioni, incurante dei suoi «precedenti» e del principio di affidamento dei soggetti passivi. Sullo sfondo la dottrina, che (spesso) critica la legge, contesta la giurisprudenza, disapprova la prassi, senza – però – proporre un modello da adottare. [...] Non è, infatti, tollerabile che un soggetto che si era conformato ieri alla legge, alla giurisprudenza e alla prassi amministrativa allora esistente, debba oggi difendersi da eccezioni (del tutto) nuove, fatte valere (neanche dall'Amministrazione finanziaria; ma) dai giudici e fondate su principi che allora non erano neanche prevedibili e che si sono formati successivamente nel tempo. [...] Questo appello non vuole essere una «difesa d'ufficio» di contribuenti che si sono comportati in modo scorretto, ma la denuncia di un disagio grave e diffuso, soprattutto fra gli operatori economici; il disagio di chi teme che la inaffidabilità tributaria, derivante da una legislazione incerta e poco chiara, da una prassi amministrativa di parte e da una giurisprudenza troppo forte, possa vieppiù indurre le imprese italiane a delocalizzarsi all'estero e le imprese straniere a evitare l'Italia per i loro insediamenti. A ragione, perché oltre che il livello quantitativo dell'imposizione è importante la «qualità» dell'ordinamento, cioè di quello denominato il «diritto vivente»; nell'ambito del quale senza l'affidabilità è vano qualsiasi discorso fiscale serio e si configura un ulteriore «rischio Paese»: per carenza del diritto tributario”. In senso conforme, M. Beghin, *L'abuso del diritto e le operazioni infragruppo nel caleidoscopio della Suprema Corte*, nota a Cass., sez. trib. (pres. Cicala, rel. Meloncelli), 8 aprile 2009, n. 8481, in *Riv. dir. trib.*, 2009, II, 659 e 662; Id., *L'abuso e l'elusione fiscale tra regole “scritte”, giustizia tributaria e certezza del diritto*, cit., 1298 ss., in particolare 1298, 1303 e s.; R. Lunelli, E. Barazza, *L'abuso del diritto secondo le SS.UU. e la Sezione tributaria della Corte di cassazione*, in *Corr. trib.*, 2009, 1579. Sul rapporto tra l'esigenza di certezza del diritto e la libertà di iniziativa economica, cfr. F. Moschetti, *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per “l'ordinamento giuridico in cammino” dell'Unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 429.

<sup>39</sup> Conclusioni dell'avvocato generale Poiares Maduro del 7 aprile 2005, causa C-255/02, *Halifax*.

in certa misura, per fini commerciali ordinari” (§ 89). L’avvocato generale esclude che l’elusione possa essere contrastata mediante “una mera interpretazione”, essendo invece richiesta “l’adozione di misure legislative nazionali appropriate, tra le quali possono annoverarsi disposizioni antiabuso più generali” (§ 90), il cui inserimento non è impedito dalle “legittime preoccupazioni connesse alla certezza del diritto, derivanti in particolare dalla necessità di garantire la *prevedibilità*<sup>40</sup> [corsivo dell’Autore] degli oneri finanziari a carico dei soggetti passivi e dal principio della riserva di legge in materia tributaria” (§ 77).

5. – “*Delenda Carthago!*”: la deriva della giurisprudenza di legittimità verso un “abuso dell’abuso”

Nell’ordinanza interlocutoria<sup>41</sup> con la quale sono state sollevate le questioni pregiudiziali *de quibus* sono richiamati altri *idola fori* dilaganti in materia di elusione tributaria: secondo quanto asserito anche dalla Sezioni Unite della Corte di Cassazione nelle oramai celeberrime pronunce nn. 30055, 30056 e 30057 del 2008<sup>42</sup>, il divieto dell’abuso del diritto europeo si tradurrebbe – almeno nell’esegesi della giurisprudenza di legittimità – in un principio generale antielusivo interno che precluderebbe al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l’operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici.

La tendenza pretoria a tacciare di “elusione” qualsivoglia risparmio di imposta che non sia giustificato da valide ragioni economiche<sup>43</sup> suscita

---

<sup>40</sup> In un’intervista rilasciata al direttore de *La Stampa* Mario Calabresi, lo stesso Mario Monti ha sostenuto che l’Italia deve diventare un Paese “prevedibile” e che proprio la *prevedibilità delle regole* rappresenta un aspetto cruciale per la creazione di un ambiente favorevole agli investimenti (l’intervista del 4 aprile 2012 è reperibile all’indirizzo <http://www3.lastampa.it/politica/sezioni/articolo/lstp/448969/>).

<sup>41</sup> Cass., sez. trib. (pres. est. Altieri, rel. Sotgiu), 4 agosto 2010 (ord.), n. 18055, *cit.*

<sup>42</sup> Cass., sez. unite civ. (pres. Carbone, rel. D’Alessandro), 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, *cit.*

<sup>43</sup> La Corte di Cassazione ha affermato, ad esempio, che l’art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973 “non richiede il presupposto della frode (elemento tipico della frode fiscale) del comportamento attraverso il quale si ottiene un risparmio di imposta”, essendo sufficiente “un uso improprio o ingiustificato (*non sorretto da idonee valutazioni di carattere economico che prescindano dal profilo fiscale* [corsivo dell’Autore]) di uno strumento giuridico legittimo, utilizzato alla luce del sole, che consenta però di eludere l’applicazione di un regime fiscale proprio dell’operazione-presupposto di imposta” (*excerpta* da Cass., sez. trib. (pres. Cicala, rel. Merone), 8 aprile

perplexità e timori<sup>44</sup> tanto intensi da far paventare un vero e proprio “abuso dell’abuso”<sup>45</sup>: l’utilizzo disinvolto dell’abuso del diritto (*europo*, vale la pena rimarcarlo), oltre a collidere con l’indirizzo espresso dalla Corte di Giustizia, la quale censura esclusivamente il risparmio fiscale che sia ottenuto distorcendo lo spirito della disciplina<sup>46</sup>, è lesivo non soltanto dei principi del diritto dell’Unione Europea, in particolare di quelli di non discriminazione, proporzionalità e certezza del diritto, ma anche di quelli costituzionali *ex artt.* 2, 3, 41<sup>47</sup> e 53 Cost., creando – tra l’altro – una irragionevole differenziazione nel trattamento tributario<sup>48</sup>.

---

2009, n. 8487, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2009, 593 ss., con nota di M. Basilavecchia, *Surrogati interpretativi in difetto di norma antielusiva?*; in termini, Cass., sez. trib. (pres. Merone, rel. Olivieri), 10 giugno 2011, n. 12788, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2011, 869 ss., con nota di A. Lovisolo, *Il contrasto all’interposizione “gestoria” nelle operazioni effettive e reali, ma prive di valide ragioni economiche*. Questo indirizzo non è condivisibile, perché, non soltanto nell’economia dell’art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973 ma anche nella giurisprudenza europea, la dimostrazione dell’esistenza di valide ragioni economiche opera come causa di giustificazione, escludendo che siano inopponibili all’Amministrazione finanziaria quelle operazioni che siano state poste in essere strumentalizzando le norme in senso contrario alla loro *ratio* (cfr. M. Beghin, *Diritto tributario*, cit., 216 ss.).

<sup>44</sup> Cfr. *ex pluribus* D. Stevanato, *Abuso del diritto ed elusione tributaria: “anno zero”*, cit., 255 ss., in particolare 257 ss..

<sup>45</sup> Queste paure sono manifestate persino dalla pubblicistica di massa: ad esempio R. Rizzardi, *Nella disciplina dell’abuso del diritto il giudice deve cedere il passo al legislatore*, in *Il Sole 24 Ore*, edizione del 7 aprile 2012, 25, ne auspica la cessazione. Anche al di fuori del mondo tributario si ha una chiara percezione delle deformazioni che il fenomeno sta assumendo (cfr. R. De Caria, *La nuova fortuna dell’abuso del diritto nella giurisprudenza di legittimità: la Cassazione sta “abusando dell’abuso”? Una riflessione sul piano costituzionale e della politica del diritto*, in *Giur. cost.*, 2010, 3827 ss.).

<sup>46</sup> Si vedano, oltre alla sentenza che qui si glossa, le pronunce richiamate *infra*.

<sup>47</sup> *Contra* Cass., sez. trib. (pres. Cicala, rel. Merone), 8 aprile 2009, n. 8487, cit., secondo cui la sovrapposizione dell’elusione a risparmio fiscale non è in contrasto con il principio della libertà di iniziativa economica *ex art.* 41, comma 1 Cost., poiché “nessun limite è posto alla realizzazione di qualsiasi valida iniziativa economica, salvo l’unico limite, previsto [dall’art. 41, comma 2, Cost.] che l’iniziativa stessa non sia in contrasto con l’utilità sociale. È evidente che una operazione economica realizzata al solo fine di ottenere un risparmio fiscale (a prescindere da connotazioni di frodolenza) è una operazione che contrasta con l’utilità sociale, sia nel senso che lede il principio di solidarietà, sia nel senso che determina una indebita riduzione del gettito fiscale.”.

<sup>48</sup> Tale irragionevole differenziazione nel trattamento tributario opererebbe anche dal punto di vista procedimentale e processuale.

Per quanto riguarda il primo profilo di criticità, riconoscendo l’operatività di un principio generale antielusivo interno si opererebbe un’irrazionale discriminazione rispetto alle fattispecie regolate dall’art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973, in relazione alle



quali sono espressamente previste garanzie procedurali particolarmente penetranti (cfr. E. Marello, *Elusione fiscale ed abuso del diritto: profili procedurali e processuali*, cit., 1731 ss.; M. Pierro, *Abuso del diritto: profili procedurali*, in *Giust. trib.*, 2009, f. 4, reperibile all'indirizzo

[http://www.datalexis.it/Archivio/giustiziatributaria/banca\\_dati/pierro.html](http://www.datalexis.it/Archivio/giustiziatributaria/banca_dati/pierro.html); D. Stevanato, *L'abuso del diritto come "stratagemma" per eludere le garanzie procedurali previste dall'art. 37 bis*, in A. Ballancin, R. Lupi, D. Stevanato, *Sull'abuso del diritto spettano le garanzie procedurali dell'art. 37 bis*, nota a *Comm. trib. prov. Milano*, sez. XLII, 21 febbraio 2011, n. 54, in *Dialoghi trib.*, 2011, 253 ss.; L. Tosi, *Gli aspetti procedurali nell'applicazione delle norme antielusive*, in *Corr. trib.*, 2006, 3119 ss.; F. Tundo, *Richiesta di chiarimenti ex art. 37 bis, commi 4 e 5, d.p.r. 29 settembre 1979, n. 600: inscindibilità di ratio e forma*, nota a *Cass.*, sez. trib. (pres. D'Alonzo, rel. Magno), 12 gennaio 2009, n. 351, in *Rass. trib.*, 2009, 1190 ss.; Id., *I Giudici di merito individuano le tutele procedurali nell'accertamento dell'elusione*, nota a *Comm. trib. prov. Milano*, sez. XLII, 21 febbraio 2011, n. 54 e *Comm. trib. prov. Genova*, sez. I, 24 gennaio 2011, n. 2, in *Corr. trib.*, 2011, 1474 ss.; G. Zizzo, *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizioni a confronto e prospettive di coordinamento*, in G. Maisto (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, cit., 57 ss., nonché L. R. Corrado, *Elusione e motivazione dell'avviso di accertamento: l'atto impositivo è illegittimo qualora non indichi le giustificazioni adottate dal contribuente in risposta alla richiesta di chiarimenti*, nota a *Comm. trib. prov. Livorno*, sez. VI, 25 settembre 2008, n. 165, in *Riv. dir. trib.*, 2009, II, 569 ss., con più ampi approfondimenti sulla tematica).

Quanto al secondo aspetto, la giurisprudenza di legittimità sostiene che l'origine sovranazionale del divieto di abuso del diritto e la sua connotazione nel diritto interno anche come principio di diretta derivazione costituzionale comportano la sua applicazione d'ufficio da parte del giudice tributario, a prescindere da qualsiasi allegazione ad opera delle parti in causa, e ciò anche per la prima volta nel giudizio di cassazione (*Cass.*, sez. trib. (pres. Altieri, rel. Altieri), 29 settembre 2006, n. 21221, in *Giur. it.*, 2008, 1297 ss., con nota di S. Gianoncelli, *Contrasto all'elusione fiscale in materia di imposte sui redditi e divieto comunitario di abuso del diritto*, e in *Dir. prat. trib.*, 2007, II, 723 ss., con nota di A. Lovisolo, *Il principio di matrice comunitaria dell' "abuso" del diritto entra nell'ordinamento giuridico italiano: norma antielusiva di chiusura o clausola generale antielusiva? L'evoluzione della giurisprudenza della Suprema Corte*; *Cass.*, sez. trib. (pres. Altieri, rel. Altieri), 17 ottobre 2008, n. 25374, cit.; *Cass.*, sez. trib. (pres. Pivetti, rel. Valitutti), 11 maggio 2012, n. 7393, in *bancadati DeJure*, già censurata da E. De Mita, *L'abuso del diritto va contestato dal Fisco e non dai magistrati*, in *Il Sole 24 Ore*, edizione del 22 maggio 2012, 18; in dottrina *ex multis* M. Basilavecchia, *Cassazione della sentenza senza esame dei motivi: nuovi impieghi dell'abuso del diritto*, nota a *Cass.*, sez. trib. (pres. Pivetti, rel. Caracciolo), 26 ottobre 2011, n. 22258, in *Corr. trib.*, 2012, 252 ss.; E. Marello, *Elusione fiscale ed abuso del diritto: profili procedurali e processuali*, cit., 1731 ss.; F. Tesauro, *La rilevanza d'ufficio della nullità dei contratti elusivi nel processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2006, 3128 ss.; Id., *Introduzione*, cit., 1721 ss.; Id., *La motivazione degli atti d'accertamento antielusivi ed i suoi riflessi processuali*, cit., 3634 ss.).

La Suprema Corte, attraverso un'acritica trasposizione nell'ordinamento interno del principio dell'abuso del diritto europeo, ha confuso la condotta abusiva – ampliandone il contenuto – con il compimento di operazioni finalizzate essenzialmente al perseguimento di un vantaggio tributario, così cancellando il confine tra il lecito risparmio d'imposta e l'avversata elusione tributaria<sup>49</sup>.

Nel *lecito risparmio d'imposta* (o pianificazione fiscale), il contribuente evita un trattamento tributario più oneroso, avvalendosi di una soluzione giuridica fiscalmente più favorevole, considerata dall'ordinamento strutturalmente di pari dignità. Il Legislatore disciplina – o implicitamente autorizza – una pluralità di comportamenti economico-sostanziali tra loro fungibili, permettendo al contribuente, che voglia porre in essere una certa attività, di scegliere lo strumento giuridico che meglio soddisfa le proprie esigenze contrattuali ed operative. Qualora l'obiettivo economico perseguito possa essere raggiunto mediante una molteplicità di regimi giuridici, la scelta viene operata anche in funzione del trattamento tributario previsto per ciascuno di essi: in linea di principio è quindi legittimo realizzare la fattispecie che garantisca il minor onere tributario. Quando il risparmio è conseguito utilizzando regimi strutturali, cioè consapevolmente voluti e previsti dal Legislatore<sup>50</sup>, l'ordinamento tributario non predispone alcuno strumento che consenta all'Amministrazione finanziaria di esigere l'imposta dovuta secondo la disciplina meno vantaggiosa.

---

<sup>49</sup> Cfr. F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario – Parte generale*, IX ed., Torino, Utet, 2006, 247 ss.; Id., *Introduzione, cit.*, 1721 ss..

<sup>50</sup> R. Lupi, *Diritto tributario. Parte generale*, VIII ed., Milano, 2005, 102.

L'elusione è attuata attraverso artifici giuridici, effettuati "alla luce del sole" e senza alcuna falsità materiale o ideologica, come nel lecito risparmio d'imposta<sup>51</sup>, ma i cui risultati contrastano con i principi del sistema. Il contribuente aggira la fattispecie legale come in un *dribbling*, allo scopo di ridurre o eliminare l'onere fiscale tipicamente riconducibile all'operazione economica attuata, senza tuttavia realizzare una palese violazione di legge: in buona sostanza, per conseguire un determinato risultato economico, egli non pone in essere la fattispecie giuridica che gli è propria, ma una equivalente, alla quale è collegato un trattamento fiscale più mite, sfruttando la non perfetta corrispondenza tra *littera e ratio legis*<sup>52</sup>.

Non si vuole certamente negare né l'esistenza di ampie zone grigie tra le due nozioni, né la (almeno parziale) sovrapposibilità degli elementi distintivi che integrano il comportamento abusivo (vale a dire lo scopo essenziale di ottenere un vantaggio ed il suo sviamento rispetto all'impianto normativo europeo) ai presupposti dell'art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973<sup>53</sup>: è tuttavia indiscutibile che, con tale fantasiosa creazione, la Corte di Cassazione si sia dimostrata quantomeno disattenta nella lettura della giurisprudenza europea, dalla quale il disconoscimento dei vantaggi (tributari e non solo) conseguiti mediante l'abuso del diritto dell'Unione Europea è sempre stato ricondotto

---

<sup>51</sup> Cfr. Cass., sez. trib. (pres. Altieri, rel. Altieri), 29 settembre 2006, n. 21221, *cit.*, nonché Cass., sez. trib. (pres. Merone, rel. Didomenico), 2 novembre 2011, n. 22716, in bancadati *DeJure*. Osserva M. Beghin, *La Cassazione prosegue nell'opera di "cesellatura" della nozione di abuso del diritto*, nota a Cass., sez. trib. (pres. Miani Canevari, rel. Campanile), 26 febbraio 2010, n. 4737, in *Corr. trib.*, 2010, 1348, nell'elusione "il soggetto che elude non occulta ricchezza, la quale emerge, invece, attraverso una sequenza negoziale diversa rispetto ad altra sequenza che avrebbe generato [...] un maggior peso fiscale sull'operazione".

<sup>52</sup> Cfr. le conclusioni dell'avvocato generale Mazák del 30 settembre 2010, causa C-277/09, *RBS Deutschland Holdings GmbH*, § 76, ove si rileva che, nelle condotte elusive, il contribuente "si avvale [...] di un'«anomalia» o di un'incoerenza nel sistema Iva dovute, tuttavia, al sistema stesso o, più esattamente, a differenze nell'applicazione di tale sistema negli Stati membri interessati". Per un approfondimento concernente le conseguenze di tali imperfezioni in materia di sanzionabilità delle condotte elusive, si rinvia alle considerazioni sviluppate in L. R. Corrado, *Elusione tributaria, abuso del diritto (comunitario) e inapplicabilità delle sanzioni amministrative*, *cit.*, 585 ss..

<sup>53</sup> Ad esempio, S. Cipollina, *Elusione fiscale ed abuso del diritto: profili interni e comunitari*, *cit.*, 1724 ss., rileva che "il modello che emerge dall'analisi della giurisprudenza comunitaria presenta un'articolazione concettuale molto simile"; si veda anche P. Pistone, *Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale*, in G. Maisto (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, *cit.*, 332.

alla asistematicità delle operazioni poste in essere<sup>54</sup>, alla loro contrarietà rispetto ai *principi sistemati* che promanano dalla normativa europea e dalla legislazione nazionale che la traspone<sup>55</sup> o che ad essa deve conformarsi<sup>56</sup>.

Esemplare è la sentenza *Halifax*<sup>57</sup>, resa in materia di Imposta sul valore aggiunto, nella quale si legge che “a un soggetto passivo che ha la scelta tra due operazioni la Sesta Direttiva non impone di scegliere quella che implica un maggiore pagamento Iva”; al contrario, “il soggetto passivo ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale” (§ 73). Affinché possa parlarsi di “comportamento abusivo”, “le operazioni controverse devono, nonostante l’applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della Sesta Direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all’obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni” (§ 74).

Nelle conclusioni dell’avvocato generale<sup>58</sup>, è significativa la ricostruzione della nozione di abuso del diritto dell’Unione Europea.

---

<sup>54</sup> Cfr. M. Beghin, *Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria: dalla nullità negoziale all’abuso del diritto nel sistema impositivo nazionale*, in G. Maisto (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, cit., 37; Id., *Diritto tributario*, cit., 215; L. Carpentieri, *L’ordinamento tributario tra abuso e incertezza del diritto*, cit., 1056 ss. e 1064 ss..

<sup>55</sup> Corte di Giustizia CE (Prima Sezione), 5 luglio 2007, causa C-321/05, *Kofoed*, cit..

<sup>56</sup> Corte di Giustizia (Grande Sezione), 12 settembre 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes plc e Cadbury Schweppes Overseas Ltd*, cit..

<sup>57</sup> Corte di Giustizia (Grande Sezione), 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax*, glossata da M. Basilavecchia, *Norma antielusione e “relatività” delle operazioni imponibili Iva*, in *Corr. trib.*, 2006, 1466 ss.; C. Piccolo, *Abuso del diritto ed Iva: tra interpretazione comunitaria ed applicazione nazionale*, in *Rass. trib.*, 2006, 1040 ss.; P. Pistone, *L’elusione fiscale come abuso del diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche della Corte di giustizia europea in tema di Iva*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 17 ss.; M. Poggioli, *La Corte di Giustizia elabora il concetto di “comportamento abusivo” in materia d’Iva e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria?*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 122 ss.; L. Salvini, *L’elusione Iva nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in *Corr. trib.*, 2006, 3097 ss.; A. Santi, *Indetraibile Iva sulle operazioni “abusiva”*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2006, 385 ss..

<sup>58</sup> Conclusioni dell’avvocato generale Poirares Maduro del 7 aprile 2005, causa C-255/02, *Halifax*, §§ 83-88; in senso conforme, conclusioni dell’avvocato generale Mazák del 30 settembre 2010, causa C-277/09, *RBS Deutschland Holdings GmbH*, cit., §§ 69-80.

Secondo l'avvocato generale, la definizione della portata di questo principio si traduce in un problema di determinazione dei limiti dell'interpretazione delle disposizioni europee che conferiscono certi diritti ai contribuenti; l'analisi deve essere bilanciata con i principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento, in forza dei quali i contribuenti hanno diritto a conoscere in anticipo la loro posizione fiscale e, a tal fine, a poter fare affidamento sul comune significato della terminologia della legislazione (§ 84). Il principio base è quello della "libertà di scegliere la forma di conduzione degli affari soggetta a minore imposta, al fine di minimizzare i costi": i contribuenti sono quindi "liberi di organizzare i loro affari cercando di limitare il proprio carico fiscale", poiché "la legge non impone di gestire un affare nel modo che assicuri allo Stato il maggior gettito fiscale" (§ 85)<sup>59</sup>. La portata del principio interpretativo dell'abuso del diritto deve essere definita in modo da non pregiudicare operazioni legittime. Il diritto invocato da un soggetto passivo "è escluso solo quando l'attività economica [...] non ha altra spiegazione che quella di preconstituire quel diritto contro le autorità tributarie" e risponde "all'unico scopo di sovvertire la finalità dello stesso sistema legale", mentre "*il riconoscimento del diritto colliderebbe con gli scopi e i con risultati delle disposizioni in questione* [corsivo dell'Autore]" (§ 86).

L'avvocato generale ricorda che la nozione di abuso del diritto europeo esige il contemporaneo ricorrere di due elementi oggettivi<sup>60</sup>. In primo luogo, si richiede che "gli obiettivi e i risultati perseguiti dalle disposizioni di legge che formalmente generano il beneficio fiscale invocato siano *frustrati* [corsivo dell'Autore] ove il diritto sia conferito" (§ 91): si tratta di un elemento di tipo teleologico, in forza del quale "lo scopo e gli obiettivi delle norme comunitarie asseritamente oggetto di abuso sono comparati allo scopo e ai risultati conseguiti dall'attività controversa", facendo salvi "i casi in cui l'unico scopo dell'attività potrebbe essere di diminuire, sì, il carico fiscale, ma in esito ad una scelta tra differenti regimi che lo stesso diritto [europeo –

---

<sup>59</sup> Cfr. Corte di Giustizia (Terza Sezione), 22 dicembre 2010, causa C-277/09, *RBS Deutschland Holdings GmbH*, ove si afferma che "la scelta, da parte di un imprenditore, tra operazioni esenti ed operazioni soggette ad imposta può basarsi su un insieme di elementi, in particolare su considerazioni di natura fiscale attinenti al regime obiettivo dell'Iva" e che "*il soggetto passivo, nel caso in cui possa scegliere tra differenti operazioni, ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permetta di limitare la contribuzione fiscale* [corsivo dell'Autore]" (§ 54). La pronuncia è stata annotata da M. Basilavecchia, *L'autonomia contrattuale recupera sull'abuso del diritto*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2011, 285 ss..

<sup>60</sup> Cfr. da ultimo Corte di Giustizia (Settima Sezione), 27 ottobre 2011, causa C-504/10, *Tanoarch*, §§ 50-54, in particolare § 52.

N.d.A.] intendeva lasciare libera” (§ 88). Non può quindi parlarsi di abuso del diritto “ove non sussista contraddizione tra il riconoscimento di un diritto invocato dal contribuente e gli obiettivi ed i risultati della disposizione fatta valere” (§ 88). In secondo luogo, è imprescindibile che “il diritto invocato derivi da attività economiche per le quali *non c'è oggettivamente altra spiegazione che (appunto) procurarsi quel diritto* [corsivo dell'Autore]” (§ 91): deve quindi mancare “ogni altra giustificazione economica per l'attività se non quella di procurare un vantaggio fiscale”. Quando verificano la sussistenza di questo elemento, “le autorità nazionali devono determinare se l'attività controversa abbia una base autonoma che, lasciando da parte le considerazioni di ordine fiscale, le fornisca una giustificazione economica nelle circostanze di specie” (§87).

In conclusione, deve registrarsi la formazione di alcune incrinature nel monolitico indirizzo della giurisprudenza di legittimità<sup>61</sup>.

In direzione ostinata e contraria, si può osservare che, proprio nelle pronunce con cui è stato generato il principio generale antielusivo, si esclude che il contribuente possa “trarre *indebiti* [corsivo dell'Autore] vantaggi fiscali dall'*utilizzo distorto* [corsivo dell'Autore], pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici”<sup>62</sup>.

In altre occasioni, la Corte di Cassazione ha definito l'abuso come “una modalità di «aggiramento» della legge tributaria utilizzata per *scopi non*

---

<sup>61</sup> In tal senso si è espresso anche M. Basilavecchia, *L'autonomia contrattuale recupera sull'abuso del diritto*, cit., 288 e s. Sembra manifestare scetticismo M. Beghin, *L'abuso del diritto tra concetti astratti e rilevanza del fatto economico*, nota a Cass., sez. trib. (pres. Altieri, rel. Bertuzzi), 21 aprile 2010, n. 9476, in *Corr. trib.*, 2010, 1759 ss., in particolare 1761 ss.. Secondo G. Zizzo, *La giurisprudenza in tema di abuso ed elusione nelle imposte sul reddito*, cit., 1020, questa correzione di rotta sarebbe solo apparente: il chiaro Autore ritiene infatti che, “se l'utilizzo «distorto» di un certo atto o di una certa combinazione di atti è, come pare, l'utilizzo non ricollegabile a valide ragioni economiche, anche nella [...] definizione richiamata l'abuso sembra risolversi nell'utilizzo dell'atto o della combinazione di atti (essenzialmente) per fini di risparmio d'imposta”.

<sup>62</sup> Cass., sez. unite civ. (pres. Carbone, rel. D'Alessandro), 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, cit., nonché Cass., sez. trib. (pres. Miani Canevari, rel. Campanile), 26 febbraio 2010, n. 4737, in *Corr. trib.*, 2010, 1347 ss., con nota di M. Beghin, *La Cassazione prosegue nell'opera di “cesellatura” della nozione di abuso del diritto*; Cass., sez. trib. (pres. Altieri, rel. Didomenico), 21 gennaio 2011, n. 1372, in *Corr. trib.*, 2011, 673 ss., con nota di D. Stevanato, *Ancora un'accusa di elusione senza “aggiramento” dello spirito della legge*; Cass., sez. trib. (pres. Adamo, rel. Parmeggiani), 20 maggio 2011, n. 11236, in *CED Cass.*, Rv. 617867; Cass., sez. trib. (pres. Adamo, rel. Didomenico), 20 ottobre 2011, n. 21782, *ibidem*, Rv. 619716.

*propri* [corsivo dell'Autore]”<sup>63</sup> e ha affermato che l’*onus probandi* gravante sull’Amministrazione finanziaria ha ad oggetto non soltanto il disegno elusivo, ma anche le “modalità di *manipolazione* e di *alterazione* [corsivo dell'Autore] degli schemi negoziali classici”<sup>64</sup>.

DOTT. SSA LEDA RITA CORRADO  
*Dottoranda di ricerca in Scienze Giuridiche*  
*Università degli Studi di Milano-Bicocca*

---

<sup>63</sup> Cass., sez. trib. (pres. Cicala, rel. Scuffi), 21 gennaio 2009, n. 1465, in *Corr. trib.*, 2009, 823 ss., con nota di M. Beghin, *L'abuso del diritto tra capacità contributiva e certezza dei rapporti Fisco-contribuente*.

<sup>64</sup> Così Cass., sez. trib. (pres. Pivetti, rel. Giacalone), 22 settembre 2010, 20029, in *CED Cass.*, Rv. 614550 (nel caso di specie, la Suprema Corte rigetta il ricorso dell’Agenzia delle Entrate perché in esso l’abusività dell’operazione posta in essere non era stata specificamente dedotta né asseverata in forza di elementi diversi rispetto alla sua scarsa economicità, né corroborata dall’accertamento i vantaggi fiscali abusivi). Cfr. G. Zizzo, *La giurisprudenza in tema di abuso ed elusione nelle imposte sul reddito*, cit., 1021.