

CAPITOLO II

IL CONTRASTO ALL'ELUSIONE FISCALE TRA NORME PARTICOLARI, GENERALI E PRINCIPI

SOMMARIO: 2.1. Il contrasto all'elusione fiscale tra prassi e diritto vivente: l'elusione "codificata" ed il previgente art 37-bis del D.P.R. 600/1973. – 2.2. L'abuso del diritto e la capacità contributiva come principi generali antielusivi. – 2.3. L'approdo alla clausola generale antielusiva dell'art. 10-bis dello Statuto del contribuente: l'equiparazione tra elusione fiscale ed abuso del diritto. – 2.4. La sanzionabilità dell'elusione fiscale: profili amministrativi e di diritto penale.

2.1. Il contrasto all'elusione fiscale tra prassi e diritto vivente: l'elusione "codificata" ed il previgente art 37-bis del D.P.R. 600/1973.

Prima di affrontare gli strumenti di contrasto all'elusione occorre ribadire dei concetti.

In primo luogo, è necessario considerare che il soggetto che elude non viola alcuna specifica disposizione, ma ottiene un vantaggio che è indebito perché deriva da comportamenti privi di ragioni economicamente apprezzabili diverse dal risparmio fiscale.

In secondo luogo, l'elusione è frutto di un comportamento realizzato alla luce del sole, senza occultamenti della materia imponibile, senza atti simulati come avviene invece nell'evasione: l'elusione, insomma, è posta in essere con strumenti leciti, mentre l'evasione appartiene all'area dell'illecito.

Da ultimo, non vi è elusione se il contribuente consegue un risparmio fiscale legittimo perché, nell'esercizio della autonomia negoziale, i contribuenti sono liberi di seguire, tra più alternative, quella fiscalmente meno onerosa. Secondo la Suprema Corte, infatti, se "da una parte, anche nel nostro ordinamento deve essere riconosciuta la liceità dell'obiettivo della minimizzazione del carico fiscale; dall'altra, il ricorso a clausole generali non deve, a sua volta, rappresentare uno strumento di elusione del principio di legalità e della difesa del contribuente in materia d'imposizione fiscale"¹.

¹ Così Cass. civ., Sez. V, sent. 29.09.2006, n. 21221, che richiama l'esigenza fondamentale di non invadere il campo della libertà d'impresa, garantito dall'art. 42 Cost., in *Dir. prat. trib.*,

A partire dagli anni '70 l'elusione fiscale fu avvertita in Italia come un fenomeno preoccupante per gli effetti negativi per il gettito erariale. Con l'aumento di spesa e debito pubblico, il conseguente innalzarsi della pressione fiscale² spingeva i contribuenti a minimizzare il proprio carico attraverso la più disparata combinazione degli strumenti riconosciuti dall'autonomia contrattuale. In assenza di una disposizione antielusiva, l'Amministrazione finanziaria e la giurisprudenza ricorsero alla riqualificazione dei contratti sulla base della sostanza economica della vicenda negoziale³ secondo l'impostazione già propugnata dalla scuola di Pavia⁴. In materia di imposta di registro, ad esempio, era in quegli anni diffuso il fenomeno dei "contratti a gradini" che descriveva un'operazione realizzata con una pluralità di contratti, tutti finalizzati ad un risultato elusivo: nel condividere la posizione del fisco, la giurisprudenza affermò che per "giustificare l'applicazione del più oneroso trattamento tributario previsto per la donazione immobiliare" deve tenersi conto non già dei contratti singolarmente presi, ma dell'intera operazione⁵.

A partire dalla fine degli anni '80 il fenomeno elusivo si manifestò attraverso il diffuso ricorso ad operazioni di *dividend washing* e *dividend stripping* le quali, in mancanza di una norma antielusiva generale⁶, l'Amministra-

4/2007, pag. 723, con nota di LOVISOLO A., *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.*

² SPAVENTA L., *Debito pubblico e pressione fiscale*, in *Moneta e credito*, 1988, vol. 41, n. 161, pag. 3 ss.

³ Per una ricognizione della giurisprudenza si rinvia a ZOPPINI G., *Prospettiva critica della giurisprudenza "antielusiva" della Corte di Cassazione (1969-1999)*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, pag. 919 ss.

⁴ Sul tema si veda JARACH D., *La considerazione del contenuto economico nell'interpretazione delle leggi di imposta*, in *Riv. dir. sc. fin.*, 1937, II, pag. 54 ss., nonché GRIZIOTTI B., *Il teorema della prevalente natura economica degli atti oggetto di imposte di registro (a proposito degli artt. 8, 9 e 65 dell'imposta di registro)*, in *Riv. dir. fin.*, 1941, II, pag. 27.

⁵ In TESAURO F., *Istituzioni*, cit., pag. 245, è riportato il caso deciso dalla Cass. civ., sent. 09.05.1979, n. 2658, sulla donazione di un genitore al figlio di buoni del tesoro (donazione esente da imposta); in seguito, il padre cedette un immobile al figlio che ne pagò il corrispettivo retrocedendo al padre i buoni del tesoro. In questo modo, sotto la previgente disciplina, si mirava a realizzare una cessione immobiliare da padre a figlio dandole veste di vendita o permuta, invece che di donazione (l'operazione era vantaggiosa quando la vendita tra padre e figlio era fiscalmente meno onerosa della donazione". In tale sentenza, annotata da JARACH D., *I contratti a gradini e l'imposta di registro*, in *Riv. dir. fin.*, 1982, II, pag. 79, la Suprema Corte applicò l'art. 8 del R.D. 3269/1923 non già con riferimento ad un atto soggetto ad imposta di registro, ma ad una "combinazione di atti costruita dalle parti per eludere l'imposta progressiva sui trasferimenti gratuiti", un contratto atipico risultante dalla sapiente e architettata combinazione di due contratti tipici". Così FALSITTA G., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, pag. 120.

⁶ Sulla ricerca di una clausola generale antielusione sul finire degli anni '80 si veda TABEL-

zione finanziaria cercò di contrastare ricorrendo a strumenti ulteriori rispetto all’interpretazione antielusiva.

In primo luogo, uno strumento di contrasto fu il ricorso, in chiave antielusiva, all’art. 1344 c.c. a norma del quale la causa del contratto si reputa illecita quando il contratto costituisce il prezzo per eludere l’applicazione di una norma imperativa. L’impiego dell’istituto del contratto in frode alla legge è però problematico perché le norme imperative ivi richiamate “sono le norme (civilistiche) proibitive, le norme, cioè, che vietano il compimento di determinati negozi” e tra queste non rientrano quelle tributarie⁷. L’aggiramento delle norme fiscali, pertanto, non determina l’illiceità della causa né rende conseguentemente nullo il contratto, conformemente all’art. 10, terzo comma, ultimo periodo, dello Statuto del contribuente a norma del quale “le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto”⁸.

Un ulteriore espediente fu individuato nell’art. 37, terzo comma, del D.P.R. 29.09.1973, n. 600, recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi, a norma del quale “in sede di rettifica o di accertamento d’ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l’effettivo possessore per interposta persona”. Tale disposizione, tuttavia, era tradizionalmente ritenuta applicabile soltanto ai fenomeni di interposizione fittizia, alle situazioni di asimmetria tra situazione formale e reale astrattamente riconducibile al novero degli accordi simulatori⁹ e, pertanto, a fenomeni evasivi e non

LINI P.M., *L’elusione fiscale*, cit., pag. 129. Su “*dividend washing*” e “*dividend stripping*” si rinvia a ID, *Libertà negoziale ed elusione di imposta. Il problema della “titolarità ingannevole” di redditi*, Padova, 1995, pag. 411 ss., nonché alla circolare dell’Agenzia delle Entrate del 27.06.2007, n. 39/E, *Operazioni di dividend washing e di dividend stripping*, pag. 1, in www.agenziaentrate.gov.it.

⁷ Così TESAURO F., *Istituzioni*, cit., pag. 243. Conforme Cass. civ., Sez. V, sent. 03.09.2001, n. 11351, in *Dialoghi dir. trib.*, 2/2003, pag. 283, con nota di STEVANATO D.-MORAS M., *Lo scorporo della componente “interessi” nel leasing di beni con Iva oggettivamente indetraibile, tra elusione e riqualificazione contrattuale*.

⁸ In questo senso Cass. civ., Sez. II, sent. 27.10.1984, n. 5515, in *Leggi d’Italia*, per cui la frode fiscale costituisce un illecito che trova solo nel sistema tributario le sue sanzioni e non importa, pertanto, la nullità dei contratti con i quali viene commessa. Conforme Sez. III, sent. 05.11.1999, n. 12327, *ivi*; contraria, Sez. II, sent. 07.03.2002, n. 3328, *ivi*, secondo la quale la clausola del contratto preliminare con la quale si conviene di indicare nel contratto definitivo di compravendita un prezzo inferiore a quello concordato è nulla per violazione degli artt. 62 e 72 del D.P.R. 131/1986, e, se di carattere essenziale, determina la nullità dell’intero contratto.

⁹ Nella simulazione “i contraenti possono dar vita ad un regolamento solo apparente, essendo in realtà gli interessi che figurano dedotti nel negozio o inesistenti o diversi rispetto a quelli effettivamente perseguiti, a seconda che la simulazione sia assoluta ovvero relativa”.

elusivi¹⁰. Premesso che mentre nell'interposizione fittizia "l'accordo simulatorio ha ad oggetto l'attribuzione della qualità di parte del contratto ad un soggetto che resta estraneo al contratto stesso e presta solo il proprio nome" ed in quella reale "l'accordo è sempre e solo bilaterale, tra interponente ed interposto con assoluta e totale estraneità del terzo contraente"¹¹, l'art. 37, terzo comma, consente all'Amministrazione finanziaria di "disconoscere la rappresentazione negoziale apparente direttamente nell'ambito dell'attività amministrativa svolta in sede di accertamento tributario, senza necessità di ricorrere ad una previa azione giudiziale contro il negozio simulato di fronte al giudice ordinario"¹². Proprio perché originariamente considerata volta a reprimere i fenomeni evasivi (interpretazione fittizia) e non quelli elusivi (interpretazione reale), la norma è stata utilizzata con scarso successo data l'oggettiva difficoltà per gli organi accertatori di fornire ai giudici la dimostrazione della simulazione soggettiva di un contesto negoziale che, all'esterno, si presentava come effettivamente voluto dalle parti¹³.

La limitata applicazione dell'art. 37, terzo comma, all'interposizione fittizia è stata tuttavia superata e non senza critiche¹⁴. La Suprema Corte ha infatti di recente ribadito l'erroneità del ritenere la disposizione riferibile "alle sole interposizioni fittizie, o alle operazioni simulate [...] sia perché l'interposizione fittizia non richiede affatto l'inesistenza del soggetto interposto sia perché il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, comma 3 è norma, invece, che si riferisce a qualsiasi ipotesi di interposizione, anche a quella reale"¹⁵.

Così GAZZONI F., *Manuale, cit.*, pag. 973 ss. In materia penale tributaria si veda UKMAR V., *L'interposizione fittizia e le società di comodo quali ipotesi di reato fiscale*, in *Evasione fiscale e repressione penale*, Padova, 1982, pag. 159 ss.

¹⁰ Si veda Cass. civ., Sez. V, 03.04.2000, n. 3979, in *Giur. it.*, 8/2000, pag. 1753 nota di ZOPPINI G., *Annotazioni sul regime fiscale proprio delle operazioni di "dividend washing"*.

¹¹ Così GAZZONI F., *Manuale, cit.*, pag. 976.

¹² Così BORIA P., *Il sistema tributario*, Torino, 2008, pag. 191. La disposizione è infatti azionabile con minori oneri processuali rispetto a quanto richiesto dall'art. 1415 c.c.

¹³ In questi termini DENORA B., *Ancora dubbi sulla possibile natura antielusiva dell'interposizione?* (nota a Cass. civ., Sez. V, 10.06.2016, n. 11937), in *Riv. dir. trib.* (suppl. online), 29.07.2016. Tale posizione è stata recentemente superata in quanto Suprema Corte ha qui affermato che "la conclusione assunta dal giudice di appello ha come presupposto l'aver interpretato l'art. 37 come riferito alle sole interposizioni fittizie, o alle operazioni simulate. Questo assunto è infondato, sia perché l'interposizione fittizia non richiede affatto l'inesistenza del soggetto interposto sia perché il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, comma 3, è norma, invece, che si riferisce a qualsiasi ipotesi di interposizione, anche a quella reale".

¹⁴ Per BEGHIN M., *L'interposizione fittizia di persona e l'"evasione elusiva": spunti per la sistematizzazione della materia* (nota a Cass. civ., Sez. V, 15.10.2014, n. 21794), in *Corr. trib.*, 47/2014, pag. 3617, erra la sentenza nel punto in cui "ritiene sufficiente, al fine dell'attivazione della disciplina antielusiva dell'interposizione, che vi sia stato un "uso improprio o ingiustificato di un legittimo strumento giuridico".

¹⁵ Così Cass. civ., Sez. V, 10.06.2016, n. 11937, *cit.*

Un’ulteriore previsione di contrasto è stata individuata nella nozione di redditi “sostitutivi” di cui all’art. 6, secondo comma, del D.P.R. 22.12.1986, n. 917, recante il Testo unico delle imposte sui redditi, a norma del quale “i proventi conseguiti in sostituzione di redditi [...] costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti”. Tale disposizione consente infatti di “attrarre ad imposizione manifestazioni economiche di per sé non rientranti nelle categorie reddituali ma strettamente connesse ad una fonte tipizzata”¹⁶.

Rispetto a tutte le accennate ipotesi di contrasto la giurisprudenza di legittimità sostenne inizialmente una posizione di forte chiusura negando alle norme tributarie natura di “norma imperativa” rilevante ai sensi dell’art. 1344 c.c. ed escludendo l’applicazione tanto dell’art. 37, terzo comma, del D.P.R. 600/1973, perché limitato ai casi di interposizione fittizia e non reale, quanto dell’art. 6, secondo comma, del TUIR, non trattandosi di redditi “sostitutivi” in senso proprio¹⁷: prima dell’introduzione nel nostro ordinamento di una clausola antielusiva non era pertanto possibile colpire fenomeni elusivi al di fuori delle specifiche disposizioni antielusive.

Le difficoltà di arginare le pratiche elusive avviarono le prime riflessioni sulla necessità di introdurre nel nostro ordinamento una norma generale antielusiva, sul modello ad esempio dell’esperienza tedesca¹⁸ o francese¹⁹, ovvero proseguire sulla strada di contrastare l’elusione avvalendosi di “norme speciali”²⁰. Entrambe le opzioni presentavano profili di criticità perché se la prima ha “il pregio di una maggiore efficacia sul piano deterrente potendo contrastare i comportanti *ex ante* (e dunque, di una maggiore giustizia), [essa

¹⁶ In questi termini TINELLI G.-MENCARELLI S., *Lineamenti giuridici dell’imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 2013, pag. 15.

¹⁷ Secondo la Suprema Corte, infatti, l’art. 6, secondo comma, “è inoperante quando il soggetto che sostituisce un reddito con un altro, è una società di capitali, poiché la commercialità della forma societaria comporta che tutti i ricavi ed i proventi siano indistintamente considerati quali componenti del reddito d’impresa”. Così Cass. civ. Sez. V, 07.03.2002, n. 3345, in *Leggi d’Italia*.

¹⁸ Sull’argomento si veda SOMMA A.-HABERL S., *L’abuso del diritto nell’esperienza tedesca*, in VISINTINI G. (a cura di), *L’abuso del diritto*, cit., pag. 431.

¹⁹ Per l’approfondimento si rinvia a BORGHETTI J.S., *L’abuso del diritto in Francia*, in VISINTINI G. (a cura di), *L’abuso del diritto*, cit., pag. 457.

²⁰ L’elusione può essere contrastata da norme specifiche la cui antielusività è espressa o implicita: mentre nel primo caso “il legislatore non introduce una modifica delle ordinarie norme impositive, ma attribuisce all’amministrazione finanziaria i poteri di qualificare come elusiva una determinata operazione e di imporre il pagamento del tributo eluso (una norma espressamente antielusiva è attualmente costituita dall’art. 10-bis della legge 212/2000); nel secondo “il legislatore interviene sulla disciplina sostanziale di un tributo con la finalità di impedire ai contribuenti di attuare pratiche elusive” (ad esempio, l’art. 84 del D.P.R. 917/1986 che pone dei limiti alla deducibilità delle perdite). Così TESAURO F., *Istituzioni*, cit., pag. 244 ss.

reca] il difetto di possedere rilevanti margini di indeterminatezza, particolarmente avvertito in un'ottica di certezza del diritto; le seconde, con il pregio sì di una maggiore precisione e determinatezza, [presentano] il difetto di risultare sempre tardive rispetto ai comportamenti elusivi dei contribuenti (e dunque, di una minore giustizia)²¹.

A questo difetto, le norme antielusive speciali ne sommavano un altro collegato proprio al loro pregio: l'elevato livello di dettaglio della normativa antielusiva costituisce, al contempo, un punto debole "essendo sufficiente una leggera variazione del comportamento del contribuente (finalizzata a creare una divergenza tra la fattispecie codificata e quella effettivamente attuata), per rendere inapplicabile la norma di contrasto"²².

Oltre che per gli interessi erariali, la necessità di una norma antielusiva generale era collegata all'esigenza di "bloccare la diffusione sempre più estesa ed invasiva, sul finire degli anni '80, dell'interpretazione antielusiva"²³ che, come in precedenza indicato, è un'interpretazione teleologica attraverso la quale correggere la lacuna dell'ordinamento.

Una soluzione di compromesso fu trovata nell'art. 10, primo comma, della legge 29.12.1990, n. 408, a norma del quale "è consentito all'amministrazione finanziaria disconoscere i vantaggi tributari conseguiti in operazioni di concentrazione, trasformazione, scorporo, cessione di azienda, riduzione di capitale, liquidazione, valutazione di partecipazioni, cessione di crediti o cessione o valutazione di valori mobiliari, poste in essere senza valide ragioni economiche allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta"²⁴. Fino all'entrata in vigore del citato art. 10, l'ordinamento tributario era sprovvisto di "una clausola generale antielusiva e ciò in virtù del rigoroso rispetto del principio costituzionale di predeterminazione dell'obbligazione tributaria: la reazione all'elusione veniva affidata ad una moltitudine di norme antielusive specifiche che predefinivano la fattispecie da considerare elusiva e di cui disconoscere gli effetti"²⁵.

²¹ Così MELIS G., *Lezioni, cit.*, pag. 105.

²² In questi termini SANTORIELLO C., *Abuso del diritto ed elusione, cit.*, pag. 20.

²³ Così FALSITTA G., *L'interpretazione antielusiva, cit.*, pag. 4 (nota 2), per cui la lettura dell'art. 10 della legge 408/1990 "palesa oltre ogni ragionevole dubbio codesta volontà salvifica di tutte le operazioni elusive poste in essere fino alla data di entrata in vigore della legge n. 408". Ai sensi dell'art. 10, terzo comma, le disposizioni antielusive "non si applicano alle operazioni di fusione, concentrazione, trasformazione, scorporo e riduzione di capitale deliberate da tutti i soggetti interessati entro il 30.10.1990".

²⁴ La disposizione era chiaramente ispirata all'art. 11, primo comma, della Direttiva 434/90/CEE del 23.07.1990 relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni concernenti società di Stati Membri diversi.

²⁵ Così VACCA I., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 12/2008, I, pag. 1069 ss.

La nuova disposizione si presentava quale “norma quasi generale” perché se nonostante la struttura di carattere generale (scopo di ottenere un risparmio di imposta in modo “fraudolento”, mancanza di valide ragioni economiche ed effetto di disconoscimento), essa era tuttavia applicabile soltanto alle operazioni specificamente individuate, al di fuori delle quali l’elusione fiscale era legittima. A prescindere dal limitato ambito di applicazione, l’art. 10 conteneva una prima descrizione normativa dei caratteri dell’operazione elusiva rilevanti sul piano tanto oggettivo che soggettivo. Esso segnò una “svolta nella disciplina dell’elusione” non soltanto perché accolse il principio delle “valide ragioni economiche”, destinato a diventare uno dei cardini dell’attuale strumentazione antielusiva, ma “perché, diversamente dalle presunzioni legali, che consideravano il caso singolo e ricevevano applicazione pressoché automatica, investivano una pluralità di casi, attribuendo agli uffici funzioni nuove e qualificanti, preordinate ad accertare, di volta in volta, se l’operazione considerata era stata “posta in essere”, o meno, “senza valide ragioni economiche ed allo scopo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta”²⁶.

Ai sensi del citato art. 10, l’operazione è elusiva se priva di valide ragioni economiche e sorretta dall’esclusivo scopo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta. A dispetto delle buone intenzioni questa prima definizione normativa era tuttavia insoddisfacente per l’equivocità di significato della locuzione “ragioni economiche” e dell’avverbio fraudolentemente da taluni inteso nel senso civilistico di “oggettivo aggiramento” rilevante per il contratto in frode alla legge, da altri come frode in senso penalistico e quindi connotata dagli artifici e raggiri.

L’ulteriore tappa verso la formulazione di una clausola generale antielusiva si ebbe con l’art. 7, primo comma, del D.Lgs. 08.10.1997, n. 358, che inserì nel D.P.R. 600/1973 l’art 37-*bis* rubricato “disposizioni antielusive” a norma del quale “sono inopponibili all’amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall’ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti”.

Rispetto all’art. 10 della legge 408/1990, l’art. 37-*bis* si distinse perché²⁷:

- nonostante il comune modello di clausola antielusiva “quasi generale”, ampliò l’elenco delle operazioni rilevanti, in seguito progressivamente esteso, che ha fornito la base legale²⁸ per quella giurisprudenza che ha

²⁶ In questi termini TABELLINI P.M., *L’elusione fiscale*, cit., pag. 137 ss.

²⁷ Per questo confronto si rinvia a MELIS G., *Lezioni*, cit., pag. 107.

²⁸ Sul punto si veda DEL FEDERICO L., *Elusione tributaria “codificata” e sanzioni amministrative*, in *Giust. trib.*, 2/2007, pag. 280 ss.

- considerato la rilevanza penale dell'elusione fiscale rispettosa del principio di legalità²⁹;
- sostituì l'equivoco avverbio fraudolentemente con la formula degli atti, fatti o negozi “diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi altrimenti indebiti”, “così chiarendo la riconducibilità alla “frode alla legge (tributaria)” nel senso del[l'art.] 1344 c.c.”;
 - introdusse una serie di garanzie procedurali consistente negli obblighi, alla cui inosservanza era comminata la nullità del provvedimento, di richiedere chiarimenti al contribuente prima di emanare l'avviso di accertamento (quarto comma), di fornire una “motivazione rafforzata” rispetto alle giustificazioni addotte dal contribuente (quinto comma), e nella possibilità di iscrivere a ruolo le imposte e le sanzioni soltanto dopo la sentenza di primo grado sfavorevole al contribuente (sesto comma).
 - prevede l'interpello c.d. “disapplicativo” delle norme antielusive specifiche, per dimostrare che nel caso particolare gli effetti elusivi non potevano verificarsi (ottavo comma)³⁰.

Tanto l'art. 10 della legge 408/1990 quanto l'art. 37-*bis* del D.P.R. 600/1973 limitavano la contestabilità dell'elusione solo per le operazioni ritenute più significative “al fine di non pregiudicare la certezza del rapporto tributario in applicazione del principio costituzionale dell'art. 23 Cost. Lo scopo dell'art. 37-*bis* era, infatti, quello di individuare fattispecie particolari e residuali di elusione caratterizzate dall'assunzione di comportamenti che non violano direttamente alcuna precisa disposizione, ma che sono, tuttavia, volti ad ottenere vantaggi non voluti dal legislatore. Il carattere residuale dell'elusione si desume anche dalla relazione illustrativa della norma laddove si afferma che l'elusione è fattispecie diversa dall'evasione e in essa non vanno ricompresi i casi di simulazione e di frode”³¹. Una volta individuate queste “fattispecie particolari e residuali”, la sanzione dei comportamenti elusivi consiste nella loro inopponibilità nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, “che è una forma di inefficacia relativa”.

²⁹ Il riferimento principale è Cass. pen., Sez. II, sent. 28.02.2012, n. 7739, *cit.*

³⁰ Sugli interpelli si veda il D. Lgs. 24.09.2015, n. 156, recante la revisione della disciplina degli interpelli in attuazione della legge delega 11.03.2014, n. 23.

³¹ Così la Relazione governativa allo schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente (Atto n. 163-*bis* del Governo sottoposto a parere parlamentare trasmesso alla Presidenza del Senato il 21.07.2015), pag. 2: secondo le “intenzioni del legislatore, l'art. 37-*bis* doveva avere, in definitiva, una funzione di previsione di chiusura, di applicazione speciale e limitata. Doveva servire a censurare quei comportamenti che, pur non violando alcuna norma scritta, “pescano” nelle pieghe dell'ordinamento, nelle sue lacune e imperfezioni, ottenendo vantaggi contrari alla ratio delle norme scritte”.

Nella vigenza dell’art. 37-*bis*, ai comportamenti elusivi non potevano essere irrogate ulteriori sanzioni, neanche di natura amministrativa in quanto l’art. 2, primo comma, del D.Lgs. 18.12.1997, n. 472 stabilisce che “le sanzioni amministrative [sono] previste per la violazione di norme tributarie”: poiché nell’elusione non vi è la violazione di una norma tributaria, senza un’espressa base legale non potevano applicarsi sanzioni “in caso di aggiramento delle norme fiscali”³².

Poiché l’art. 37-*bis* non era applicabile retroattivamente si è posto il problema del trattamento da riservare ai fenomeni di elusione precedenti alla sua entrata in vigore.

Mentre per una prima fase, agli inizi degli anni 2000, si è già descritto che la giurisprudenza di legittimità è stata ferma nel ritenere che potevano essere qualificati come elusivi soltanto i comportamenti definiti tali dalla legge fornendo “una soluzione conforme ai criteri tradizionali di interpretazione ed applicazione della legge”³³, a favore delle ragioni erariali si registra, a partire dal 2005, un inatteso cambio di rotta del diritto vivente fondato dapprima sull’assenza di causa e poi sull’interpretazione teleologica e sulla forza normativa di principi interni ed esterni al nostro ordinamento: il riferimento è al principio di capacità contributiva di cui all’art. 53 Cost. ed all’abuso del diritto come delineatosi a partire dalla sentenza della Corte di giustizia 21 febbraio 2006, C-255/02 (HALIFAX).

In questa seconda fase³⁴ si segnalano le sentenze 20398/2005³⁵ e 22932/2005³⁶ con le quali, nell’esaminare casi di *dividend washing* e *divi-*

³² Così TESAURO F., *Istituzioni, cit.*, pag. 258. In senso conforme la giurisprudenza ha affermato che “il contribuente non è tenuto ad autodisconoscere gli effetti fiscali di operazioni dichiarate elusive, e neppure è passibile di sanzioni atteso che la disciplina di cui all’art. 37-*bis* D.P.R. 600/1973, non ne contempla, né potrebbe, in considerazione del fatto che l’elusione costituisce aggiramento e non violazione di disposizioni”. Così Comm. trib. prov. Milano, 13.12.2006, in *Giust. trib.*, 2007, pag. 271. Sul tema si veda MARINI G., *Note in tema di elusione fiscale, abuso del diritto e applicazione delle sanzioni amministrative*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2/2013, pag. 340.

³³ Così SEPE E.A., *Elusione fiscale ed abuso del diritto nella giurisprudenza di legittimità e comunitaria*, in www.giustiziatributaria.it, pag. 4, il quale rileva come all’Amministrazione finanziaria non fosse consentito “riqualificare i contratti posti in essere dalle parti, prescindendo dalla volontà concretamente manifestata dalle stesse, per assoggettarli ad un trattamento fiscale meno favorevole di quello altrimenti applicabile”.

³⁴ Per una ricognizione della giurisprudenza di legittimità si rinvia a DE MITA E., *La giurisprudenza fiscale della Cassazione in materia di abuso del diritto*, in AA.VV., *Studi in onore di Mario Romano*, IV, Napoli, 2011, pag. 2791 ss., nonché a DEOTTO D.-NADALUTTI M., *Guida alla riforma fiscale. L’abuso del diritto*, Milano, 2016, pag. 23 ss.

³⁵ Cass. civ., Sez. V., 21.10.2005, n. 20398, in *Leggi d’Italia*.

³⁶ Cass. civ., Sez. V., 14.11.2005, n. 22932, in *Riv. giur. trib.*, 2006, pag. 212, con nota di BEGHIN M., *L’usufrutto azionario tra lecita pianificazione fiscale, elusione tributaria e interrogativi in ordine alla funzione giurisdizionale*.

dividend stripping, la Suprema Corte stabilì che “la mancanza di ragione, che investe nella sua essenza lo scambio tra le prestazioni contrattuali attuato attraverso il collegamento negoziale, costituisce, a prescindere da una sua valenza come indizio di simulazione oggettiva o interposizione fittizia, un difetto di causa, il quale dà luogo, ai sensi degli artt. 1418, comma 2, e 1325, n. 2 c.c., a nullità dei contratti collegati (tipici) di acquisto e di rivendita di azioni, in quanto dagli stessi non consegue per le parti alcun vantaggio economico, all’infuori del risparmio fiscale”³⁷.

In netto contrasto con l’ormai consolidato orientamento, nella sentenza 20816/2005 la Cassazione ha fatto ricorso anche alla figura del contratto in frode alla legge. Nel ricordare che le operazioni di *dividend washing* sono state drasticamente troncate dall’introduzione dell’art. 14, comma 6-*bis* del D.P.R. 917/1986 n. 917, per la Suprema Corte questo però “non significa che in epoca anteriore la Amministrazione dovesse passivamente subire le possibili operazioni fraudolente poste in essere dai privati. Significa soltanto che doveva fare ricorso ai comuni strumenti di accertamento, con tutte le difficoltà derivanti da simile procedura. Nel caso di specie, l’Ufficio [...] ha dedotto che il contratto di cessione di azioni [...] era affetto da simulazione relativa avendo le parti convenuto una mera cessione di dividendi [...]. Il collegio ritiene pertinente anche il richiamo all’art. 1344 c.c. poiché le norme tributarie appaiono norme imperative poste a tutela dell’interesse generale del concorso alle spese pubbliche (art. 53 Cost.) e su questo punto si dissente dalle argomentazioni accolte nella sentenza di questa Corte 03.09.2001, n. 11351”³⁸.

2.2. L’abuso del diritto e la capacità contributiva come principi generali antielusivi

La terza fase della prende avvio dopo la pubblicazione, nel febbraio 2006, della sentenza “*Halifax*” con l’affermazione dell’esistenza del principio generale dell’abuso del diritto.

³⁷ Sul tema si veda CORASANITI G., *La nullità dei contratti come strumento di contrasto alle operazioni di dividend washing nella recente giurisprudenza della Suprema Corte*, in *Dir. prat. trib.*, 2/2006, pag. 235.

³⁸ Cass. civ., Sez. V, 26.10.2005, n. 20816, per cui l’Amministrazione finanziaria è legittimata a dedurre la simulazione assoluta e relativa, soggettiva e oggettiva, dei contratti stipulati dal contribuente. Essa può fare inoltre valere incidentalmente la nullità dei contratti per effetto del combinato disposto dall’art. 1344 c.c. e art. 53 Cost., essendo le disposizioni tributarie norme imperative a tutti gli effetti, poste a tutela dell’interesse generale del concorso paritario alle spese pubbliche”, in *Dir. prat. soc.*, 12/2006, pag. 83, con nota di MARSAGLIA G., “*Dividend washing*”: *simulazione o nullità del contratto per frode alla legge*.