

Alma Mater Studiorum – Università di Bologna

**DOTTORATO DI RICERCA IN
DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO**

Ciclo XX

Settore scientifico-disciplinare di afferenza: IUS 12

**L'ABUSO DI DIRITTO NELL'ESPERIENZA
TRIBUTARIA FRANCESE ED ITALIANA**

Presentata da: dott. Vincenzo Liprino

Coordinatore Dottorato

**Chiar.mo Prof.
Adriano Di Pietro**

Relatore

**Chiar.mo Prof.
Adriano Di Pietro**

Esame finale anno 2009

INDICE

CAPITOLO PRIMO L'ABUSO DI DIRITTO NEL DIBATTITO FRANCESE ED ITALIANO

1.	La ricerca di limiti all'autonomia privata	1
2.	Le ragioni del rinnovato interesse	4
3.1.	Le posizioni contrarie alla configurabilità della figura dell'abuso di diritto	7
3.2.	Una tesi ambivalente: la distinzione tra limiti interni ed esterni	12
4.1.	Le tesi favorevoli: l'abuso quale condotta animata dall'intenzione di nuocere	14
4.2.	Le tesi favorevoli: l'abuso quale sviamento del diritto dalla sua finalità sociale	17
4.2.a.	La ricerca di una caratterizzazione dell'abuso di diritto sul piano giuridico: la ricerca delle posizioni giuridiche suscettibili di abuso	23
4.3.	Le tesi favorevoli: l'abuso quale colpa nell'esercizio del diritto	25
5.	Le sanzioni dell'abuso	26
6.	La differenza con le figure affini: frode alla legge, abuso delle forme giuridiche e simulazione	28

CAPITOLO SECONDO PARTE PRIMA L'ABUSO DI DIRITTO IN MATERIA FISCALE NELL'ESPERIENZA FRANCESE FINO AL PRIMO LUSTRO DEL XXI SECOLO

1.	L'esperienza francese nel contrasto alle operazioni fiscalmente abusive: le ragioni di un confronto	31
----	---	----

2.	L'evoluzione storica della disposizione anti-abuso e le ragioni di una riforma legislativa	32
3.	L'utilizzo delle figure civilistiche nel contrasto alle operazioni fiscalmente abusive	33
4.	L'interpretazione della norma anti-abuso prima del 1981	38
5.	L'interpretazione della norma anti-abuso dopo il 1981	40
5.1.	La duplicità dei requisiti di una condotta abusiva: l'esclusività delle ragioni fiscali e l'aggiramento della norma tributaria	43
6.	I confini dell'abuso di diritto in Francia: l'impossibilità di censurare sul piano fiscale operazioni disapprovate da altri settori dell'ordinamento	47
7.	I confini dell'abuso di diritto in Francia: la riqualificazione e l'errore palese	49
8.	I confini dell'abuso di diritto in Francia – Atti e fatti giuridici	51
9.	L'abuso di diritto e le sanzioni amministrative	53
10.	La procedura di abuso e il Comitato consultivo	54
11.	L'abuso di diritto in ambito fiscale: elementi di contatto e differenze con l'analoga figura civilistica	57
12.	Il differente campo applicativo dell'abuso di diritto e dell'abuso delle forme giuridiche	58
13.	Le questioni ancora aperte: l'esistenza di un principio generale anti-abuso	63

CAPITOLO SECONDO

PARTE SECONDA

L'ABUSO DI DIRITTO IN MATERIA FISCALE NELL'ESPERIENZA
ITALIANA FINO AL PRIMO LUSTRO DEL XXI SECOLO

1.	I tentativi di introdurre una norma anti-abuso generale	67
2.a.	Strumenti civilistici e contrasto alle operazioni fiscalmente abusive: le tesi contrarie all'utilizzo della frode alla legge	69
2.b.	Strumenti civilistici e contrasto alle operazioni fiscalmente abusive: le tesi favorevoli all'utilizzo della frode alla legge	72
3.	Strumenti civilistici e contrasto alle operazioni fiscalmente abusive: i principi di correttezza e buona fede	78
4.	L'interpretazione quale mezzo di contrasto all'elusione fiscale	81
5.	L'interpretazione economica e l'interpretazione teleologica	83
6.	L'interpretazione funzionale quale mezzo di contrasto dell'elusione	87
7.	Prime riflessioni sulla differenza tra la situazione francese e quella italiana all'inizio del XXI secolo	92

CAPITOLO TERZO

L'ABUSO DI DIRITTO ED IL DIRITTO COMUNITARIO

1.	Gli interrogativi nazionali e l'influenza del diritto comunitario sulle soluzioni nazionali	95
2.	Le ragioni di un rinnovato interesse: la Corte di Giustizia e l'abuso di diritto	96
3.	L'abuso di diritto e il settore tributario	99

4.	L'abuso come frode alla legge	102
5.	Lo sviamento dal fine della norma come elemento caratteristico dell'abuso	106
6.	L' <i>intentio</i> di accedere illegittimamente ai benefici offerti dal diritto comunitario come elemento costitutivo di abuso	111
7.	L'abuso come intenzione di nuocere	113
8.	La nozione di abuso come condotta simulata o fittizia	117
9.	L'abuso quale strumento residuale di risoluzione delle questioni sottoposte ai giudici comunitari	121
10.	La nozione di abuso in materia tributaria nelle prime pronunce della Corte di Giustizia	124
11.	La nozione di abuso in materia di imposte dirette	129
12.	La nozione di abuso in materia di IVA	137
13.	Le più recenti oscillazioni della Corte di Giustizia tra essenzialità ed unicità delle ragioni fiscali in ambito IVA	147
14.	Il rapporto tra norme anti-abuso comunitarie e norme anti-abuso nazionali	148
15.	L'abuso quale giudizio <i>a posteriori</i>	157
16.	Esiste davvero una nozione unitaria di condotta abusiva almeno a livello tributario in ambito europeo?	158
17.	La duplice natura della nozione di abuso nella giurisprudenza fiscale della Corte di Giustizia tra frode alla legge e sviamento dal fine della norma	166
18.	Le conseguenze dell'abuso in materia fiscale	168
19.	L'abuso di diritto quale criterio interpretativo	170
20.	Il divieto di comportamenti abusivi e il principio di proporzionalità	171

CAPITOLO QUARTO
PARTE PRIMA
L'IMPATTO DELL'ELABORAZIONE COMUNITARIA SUGLI
ORDINAMENTI NAZIONALI
L'ORDINAMENTO FRANCESE

1.	L'influenza del diritto comunitario sull'ordinamento francese: il divieto di frode alla legge come principio generale anti-elusione	175
2.	L'influenza del diritto comunitario sull'ordinamento francese: l'aggiramento della norma tributaria quale elemento costitutivo dell'abuso	179
3.	L'evoluzione giurisprudenziale ed i problemi applicativi: la necessità di una riforma	180
4.	La riforma del 2009: la soppressione dell'elenco dei tributi e l'introduzione di una definizione generale di condotta abusiva	181
5.	La riforma dell'art. L 64 e l'irrogazione delle sanzioni	183
6.	L'estensione dell'ambito applicativo dell'art. L 64 e il rafforzamento dei poteri del <i>Comité</i>	185
7.	La figura anti-abuso francese tra aggiramento e sviamento	187
8.	La differenza tra la nozione comunitaria e la nozione francese di abuso di diritto tra essenzialità ed esclusività delle ragioni fiscali	188
9.	Ulteriori differenze derivanti dalla natura dell'abuso quale principio non positivizzato nel diritto comunitario	190

CAPITOLO QUARTO
PARTE SECONDA
L'IMPATTO DELL'ELABORAZIONE COMUNITARIA SUGLI
ORDINAMENTI NAZIONALI
L'ORDINAMENTO ITALIANO

1.	L'influenza delle esperienze straniere sull'ordinamento italiano	192
2.	Strumenti civilistici e contrasto alle operazioni fiscalmente abusive: la nullità per assenza di causa	193
3.	... i dubbi della dottrina	199
4.	Strumenti civilistici e contrasto alle operazioni fiscalmente abusive: la simulazione	202
5.	La nullità quale conseguenza dell'abuso	204
6.	Una posizione mediana tra invalidità e inopponibilità	207
7.	L'abbandono dell'invalidità e la ricerca di soluzioni più aderenti all'ambito fiscale in ambito Iva	210
8.	L'inopponibilità quale soluzione più recente avallata dalle Sezioni Unite	213
9.	Gli elementi costitutivi dell'abuso: l'utilizzo abusivo degli strumenti giuridici e l'assenza di ragioni economicamente apprezzabili	217
10.	L'affermazione di un principio e la necessità di un procedimento	224
11.	L'abuso quale principio giuridico e il problema della sua applicabilità nell'ordinamento interno in assenza di una disposizione legislativa	227
11.a.	L'ambito dei tributi armonizzati	228
11.b.	L'ambito dei tributi non armonizzati	233
12.	L'abuso tra principio giuridico e canone interpretativo	238

13.	La differente nozione dell'interpretazione funzionale nella dottrina interna e nella giurisprudenza della Corte di Giustizia	240
14.	L'abuso quale criterio interpretativo e il problema della sua applicabilità nell'ordinamento interno in assenza di una norma	241
15.	La censurabilità di operazioni al di fuori dei casi previsti dalle norme anti-elusive sulla base del principio generale	243
16.	L'abuso e le sanzioni	245
17.	L'introduzione di una norma generale anti-abuso e il difficile coordinamento con la giurisprudenza comunitaria	252

CONCLUSIONI

1.	Abuso e buona fede: un unico principio condiviso dai tre ordinamenti	255
2.	Un unico principio fondato su basi concettuali differenti	257
3.	L'applicabilità del divieto di comportamenti abusivi in assenza di una norma anti-abuso	259
4.	La tutela dei diritti del contribuente	262
5.	Il richiamo all'abuso di diritto in ambito comunitario come sostegno all'elaborazione nazionale	263

BIBLIOGRAFIA	265
--------------	-----

CAPITOLO PRIMO

L'ABUSO DI DIRITTO NEL DIBATTITO FRANCESE ED ITALIANO

1. La ricerca di limiti all'autonomia privata - 2. Le ragioni del rinnovato interesse - 3.1. Le posizioni contrarie alla configurabilità della figura dell'abuso di diritto - 3.2. Una tesi ambivalente: la distinzione tra limiti interni ed esterni - 4.1. Le tesi favorevoli: l'abuso quale condotta animata dall'intenzione di nuocere - 4.2. Le tesi favorevoli: l'abuso quale sviamento del diritto dalla sua finalità sociale - 4.2.a. La ricerca di una caratterizzazione dell'abuso di diritto sul piano giuridico: la ricerca delle posizioni giuridiche suscettibili di abuso - 4.3. Le tesi favorevoli: l'abuso quale colpa nell'esercizio del diritto - 5. Le sanzioni dell'abuso - 6. La differenza con le figure affini: frode alla legge, abuso delle forme giuridiche e simulazione

1. La ricerca di limiti all'autonomia privata

Tra la fine dell'800 e l'inizio del '900 si è sviluppato un ampio dibattito sui limiti all'autonomia privata, al di là di quelli tradizionali delle norme imperative, dell'ordine pubblico e del buon costume. Un numero sempre maggiore di giuristi ha cominciato a sollevare perplessità circa la bontà delle conseguenze derivanti dal principio di uguaglianza formale affermatosi con la Rivoluzione francese. Si metteva in evidenza che la disparità di situazioni tra i vari soggetti, faceva sì che solo apparentemente il contratto fosse il frutto dell'incontro di libere ed uguali volontà¹. Il controllo si sposta così da un sindacato sulle scelte delle parti limitato al mero rispetto della legalità formale, ad un sindacato sull'utilizzo che le parti hanno fatto della libertà negoziale.

Per questa ragione la dottrina, presto seguita dalla giurisprudenza, ha cominciato ad interrogarsi sui limiti che l'autonomia privata incontra al fine di consentire un pieno godimento da parte di ciascuno dei propri diritti. Il dibattito ha interessato i vari settori dell'ordinamento giuridico, quale il diritto civile, il diritto commerciale e societario, il diritto del lavoro, etc..

¹ Si pensi all'affermazione di ANATOLE FRANCE, *Les lys rouge*, cap. VII, a proposito della «majestueuse égalité des lois qui interdit au riche comme au pauvre de coucher sous les ponts, de mendier dans les rues et de voler du pain».

Il tema dei limiti all'autonomia privata ha lentamente cominciato a porsi anche in materia tributaria, seppur diversi sono i presupposti di partenza². Nell'ambito che ci occupa, infatti, non si tratta di tutelare un soggetto in una posizione debole rispetto ad un altro, dal momento che l'amministrazione finanziaria dispone storicamente di poteri autoritativi, quanto di verificare i limiti che il contribuente incontra nell'utilizzo della libertà negoziale per ottimizzare il carico impositivo³. Comincia ad essere contestata l'interpretazione prevalente che riconosceva al contribuente la più ampia libertà nell'organizzazione dei propri affari, a condizione che il suo comportamento non si ponesse in aperto contrasto con nessuna disposizione dell'ordinamento tributario⁴. In assenza di interventi da parte del legislatore, anche in ambito tributario l'attenzione degli interpreti si è quindi volta alle analoghe figure su cui si concentrava l'interesse negli altri settori dell'ordinamento. Tale soluzione non deve destare sorpresa: a differenza dell'evasione, che si connota per la violazione delle disposizioni tributarie, l'elusione si caratterizza per un utilizzo strumentale delle

² In realtà non sono mancati neppure in precedenza astuti tentativi di sottrarsi al pagamento del tributo, come riferisce: A. BERLIRI, *L'ordinamento tributario della prima metà del Sec. XIV nell'opera di Bartolo di Sassoferrato*, Milano, 1997, p. 62 il quale cita il caso del venditore di pelli che per non pagare la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche teneva le pelli in mano.

³ Per un esame dell'esperienza dei singoli Paesi comunitari nel contrasto all'elusione fiscale si veda: AA.VV., *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, a cura di A. Di Pietro, Milano, 1999.

⁴ Storicamente si è sempre manifestata una certa indulgenza verso la sottrazione al pagamento dei tributi. Gli stessi canonisti affermavano la legittimità di tale comportamento, specie nei casi in cui l'onere fiscale risultasse particolarmente pesante. Non si deve credere che tali teorie siano state unicamente un retaggio storico dei secoli in cui il potere era gestito il più delle volte in maniera dispotica e quindi senza il coinvolgimento del contribuente nelle scelte impositive, cioè prima che la *Magna Charta Libertatum* sancisse solennemente che «*nullum scutagium vel auxilium ponatur in regno nostro, nisi per commune consilium regni nostri*». In realtà ancora agli inizi del '900 autorevoli autori si esprimevano nel senso dell'inesistenza di un dovere morale di pagare i tributi: tale teoria risale ai tempi dei casuisti e si fonda sulla distinzione tra leggi morali che obbligano in coscienza e leggi penali che obbligano unicamente in ragione delle sanzioni a loro connesse. Deriva da ciò l'inesistenza di un obbligo morale di pagare i tributi e quindi la legittimità morale dei comportamenti elusivi o evasivi: in tal senso G. RENARD, *La théorie des Leges mere poenales: Mélanges offerts à M. Hauriou*, Paris, 1929, p. 624. La situazione è oggi notevolmente cambiata e anche la dottrina cristiana sottolinea la cogenza morale del dovere di pagare i tributi come ben è rilevato dal punto 2240 del Catechismo della Chiesa Cattolica, relativo ai doveri sociali del cristiano, nonché dal punto 2409, relativo agli atti che violano il precetto del non rubare, che qualifica come moralmente illecita la frode fiscale, intesa nel senso ampio di sottrazione ai doveri di pagamento dei tributi. Data la flessibilità della morale, tuttavia, resta sempre possibile, quale estrema *ratio*, la legittima difesa, cioè la sottrazione al pagamento dei tributi "ingiusti" vale a dire quelli che risultano particolarmente opprimenti per il cittadino così da privarlo dei frutti del suo lavoro là dove lo Stato non attui una corretta amministrazione di quanto richiesto male impiegando o, peggio ancora, sperperando le risorse, senza attuare quindi un equo riparto di quanto incassato: da ultimo, sul tema, V. MESSORI, *Se Cesare supera la misura*, su *Corriere della Sera*, 20 agosto 2007.

norme, spesso avvalendosi all'autonomia negoziale che consente a livello privatistico la più ampia libertà di organizzazione dei propri affari. Poiché le fattispecie tributarie, soprattutto in ambito continentale, sono costruite attraverso il richiamo alle norme civilistiche, sovente la scelta di un atto o di un fatto, pienamente libera in ambito privatistico, riverbera effetti radicalmente differenti dal punto di vista impositivo. Il problema non riguarda quindi tanto l'uso dei poteri coercitivi di natura pubblicistica, quanto la possibilità di neutralizzare le conseguenze lesive sui diritti di terzi, tra cui il fisco, dell'autonomia privata: poiché il problema, prima ancora del diritto tributario involge più radicalmente il diritto civile che a tal fine ha approntato una nutrita serie di strumenti, è parso e pare ancor oggi del tutto normale fare ricorso alle soluzioni ivi previste. In un primo tempo il fisco veniva considerato alla stregua di un qualsiasi creditore privato e quindi si riteneva di poter utilmente impiegare per tal fine l'*actio pauliana*⁵. Successivamente le peculiari caratteristiche del creditore tributario, specie per quanto concerne i poteri autoritativi, hanno portato la dottrina ad abbandonare tale posizione e volgere lo sguardo alla figura della frode alla legge. A ciò ha contribuito anche la constatazione che i comportamenti fiscalmente abusivi non sono volti normalmente ad ostacolare la soddisfazione della pretesa del creditore, quanto piuttosto ad impedire il sorgere del credito stesso.

Più recentemente sulla spinta della giurisprudenza tanto comunitaria quanto nazionale l'attenzione si è spostata sulla figura dell'abuso di diritto sicché pare opportuno esaminarne

⁵ Per una panoramica della situazione si vedano: P. TABELLINI, *L'elusione della norma tributaria*, Milano, 2007, pp. 65-101; C. ROBBEZ – MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Paris, 1998, n. 228 e ss.. Si segnala, senza che sia qui possibile una maggiore indagine, che parte della dottrina francese ritiene possibile ricondurre alla medesima matrice la frode alla legge e la frode ai terzi, risultando assai arduo distinguere tra le due ipotesi: J. GHESTIN, G. GOUBEUX con il concorso di M. FABRE-MAGNAN, *Introduction générale*, in *Traité de Droit civil*, sous la direction de J. GHESTIN, Paris, 1994, pp. 803-805. *Contra* J. MAZEAUD, *L'adage fraus omnia corrumpit et son application dans le domaine de la publicité foncière*, in *Rép. gén. prat. not.*, 1962, at. 28265, n. 2, il quale ritiene che si possa fondare la distinzione sulla base dell'origine della norma violata: se di origine contrattuale si registra una frode ai terzi, se di origine statutale si registra una frode alla legge. Si sono pronunciati a favore di una distinzione tra frode alla legge e frode ai terzi sulla base, questa volta, degli interessi colpiti anche: H. DESBOIS, *La notion de fraude à la loi et la jurisprudence française*, thèse, Paris, 1927, p. 49 e ss.; A. LIGEROPOULO, *Le problème de la fraude à la loi: étude de droit privé, interne et international de droit fiscal, pénal et comparé*, thèse, Paris, 1928, p. 38 e ss. Ad opinione degli Autori da ultimo citati si è in presenza di frode alla legge ove l'agente si sia disinteressato degli effetti sui terzi della sua azione; al contrario si assiste ad un caso di frode ai terzi in quei casi in cui il fine ultimo sia quello di aggirare diritti di terzi, seppur questa azione in concreto avvenga tramite l'aggiramento di norme imperative.

preliminarmente le caratteristiche salienti a livello privatistico al fine di potere meglio analizzare l'impatto di tale soluzione in ambito fiscale.

2. Le ragioni del rinnovato interesse

Nonostante tutti i dubbi e le incertezze che circondano l'abuso di diritto, esso costituisce uno dei temi che più a lungo ha occupato dottrina e giurisprudenza, proprio nel tentativo di riavvicinare il diritto alle esigenze dei cittadini dopo che l'evoluzione normativistica aveva ridotto tutto al rapporto tra soggetto e norma⁶. Già le sue origini non sono del tutto certe: se da un lato coloro che ritengono tale principio inesistente sono soliti richiamare, tra gli altri, il passo del Digesto secondo cui «*nemo videtur dolo facere qui suo jure utitur*»⁷, chi diversamente opina richiama a sua volta altri passi ove si legge che «*malitiis non est indulgendum*»⁸. Certamente l'elaborazione canonistica ha notevolmente approfondito l'aspetto dell'*animus* onde stabilire se accordare o negare tutela a tutta una serie di comportamenti, tant'è che nella morale il divieto di atti abusivi riveste un ruolo centrale.

L'abuso di diritto gioca inoltre un ruolo centrale in ambito comunitario, a causa delle difficoltà di individuare figure e

⁶ P. RESCIGNO, *L'abuso di diritto*, in *Riv. dir. civ.*, 1965, I, p. 205 e ss., oggi in *L'abuso di diritto*, Bologna, 1998, p. 129 (d'ora in poi si farà riferimento alle pagine del volume edito nel 1998) «*la dottrina dell'abuso di diritto è la storia dei tentativi – compiuti con alterna fortuna dalla giurisprudenza – di reagire e di superare questa che potrebbe chiamarsi la progressiva «disumanizzazione» del diritto come libertà di agire con effetto sull'altrui sfera giuridica e del rapporto giuridico come misura astratta di potere e di dovere. L'una e l'altra definizione sono strettamente legate ai due principi istituzionali della società liberale (e più tardi democratica) e del positivismo giuridico: l'uguaglianza formale innanzi alla legge da un lato; dall'altro l'esclusività dell'ordinamento statale e delle valutazioni di legittimità e di illegittimità che esso esprime*». Per una sintesi concisa ed esaustiva del pensiero del Rescigno: G. ZOPPINI, *Abuso del diritto e dintorni (ricostruzione critica per lo studio sistematico dell'elusione fiscale)*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, p. I, pp. 829 – 843 il quale evidenzia che il problema nasce dal contrasto tra la ricerca dello spirito della norma e l'applicazione letterale della disposizione, il primo proteso verso una maggiore giustizia, la seconda sensibile alle esigenze della certezza (così p. 858). Nello stesso senso, ancora, A. TORRENTE, *Eccezione di dolo*, in *Enc. Dir.*, XIV, Milano, 1965, p. 220 ove si legge che «... il giudice tedesco soffre del complesso dell'eticizzazione del diritto e dell'*exceptio doli*, il giudice italiano ha invece il complesso opposto, quello della certezza». Mette in evidenza la tendenza ad utilizzare categorie moralistico-sociologiche nella spiegazione e nel contrasto dell'abuso in materia fiscale: L. R. CORRADO, R. LUPI, *Elusione, sanzioni e obiettive condizioni di incertezza*, in *Dial. Trib.*, 2009, pp. 520-521.

⁷ Dig. L. XVII, 55 ; in senso analogo anche i frammenti 151 e 155.

⁸ Dig. VI. I, 38.

linguaggio giuridico comuni a tutti gli Stati membri, cosicché, come si vedrà, si fa sempre più frequente uso del termine abusivo per indicare tutta una serie di operazioni e condotte, spesso assai eterogenee, accomunate da un disvalore al cospetto dell'ordinamento giuridico. Il progetto di Costituzione europea prevedeva una disposizione generale e non limitata al solo ambito fiscale rubricata "*divieto dell'abuso di diritto*"⁹, che veniva tale e quale dall'art. 54 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea che a sua volta ricalca l'art. 17 della CEDU, che riprende l'art. 30 della Dichiarazione universale dei diritti dell'uomo del 1948. Tale disposizione come si chiarirà nel prosieguo va più correttamente ricondotta ai limiti esterni del diritto e quindi non è riconducibile all'ambito dell'abuso di diritto in senso proprio.

Nonostante il grande successo dell'abuso di diritto, in dottrina vi è un grande dibattito addirittura circa la sua stessa configurabilità: per esempio molti Paesi, come quelli di *Common law* e alcuni Stati del nord Europa, non lo conoscono. Ma anche a darne per scontata l'esistenza, non vi è accordo tra i diversi ordinamenti su cosa si debba intendere con la nozione di abuso di diritto: Italia ed Austria ne riducono l'applicazione all'intenzione di nuocere¹⁰; Germania, Svizzera, Grecia, Portogallo, Spagna ne accolgono una nozione oggettiva assai vicina all'atto illecito; Francia e Belgio talvolta esigono l'intenzione di nuocere talaltra sanzionano condotte sul presupposto che un soggetto avveduto, nelle medesime circostanze, avrebbe tenuto un comportamento differente¹¹. Anche una rapida lettura della legislazione vigente in Italia, come anche di quella degli altri Paesi dell'Unione Europea, evidenzia ancora che il termine abuso ricorre con grande frequenza nei settori più eterogenei, ma sovente con significati assai diversi: la nozione di abuso in diritto penale e in diritto amministrativo, il

⁹ L'art. II-114 così recitava «*Nessuna disposizione della presente Carta deve essere interpretata nel senso di comportare il diritto di esercitare un'attività o compiere un atto che miri a distruggere diritti o libertà riconosciuti nella presente Carta o a imporre a tali diritti e libertà limitazioni più ampie di quelle previste dalla presente Carta*». Pare chiaro, come si evidenzierà oltre, che nonostante la rubrica, tale articolo non fa riferimento propriamente all'abuso del diritto, quanto piuttosto ai limiti esterni che circondano ogni posizione giuridica. In questo stesso senso: S. GIANONCELLI, *Contrasto all'elusione fiscale in materia di imposte sui redditi e divieto comunitario di abuso del diritto*, in *Giur. it.*, 2008, p. 1302, nt. 11.

¹⁰ In Italia il codice civile art. 833 c.c. ne restringe l'applicazione unicamente al diritto di proprietà.

¹¹ J. VOYAME, B. COTTIER, B. ROCHA, *L'abus de droit en droit comparé*, in *Conseil d'Europe, L'abus de droit et les concepts équivalents*, 1990, Strasbourg, p. 24 e ss..

riferimento all'abuso contenuto nel codice civile italiano relativamente ai diritti del creditore pignoratorio o l'abuso dell'usufruttuario sulla cosa data in usufrutto sono figure accomunate solamente da un'identità terminologica a cui però non si accompagna una identità sostanziale¹².

Come non manca di sottolineare autorevole dottrina, la figura dell'abuso è uno strumento di «*police*» del diritto in un duplice senso: da un lato essa consente la verifica dell'uso che un soggetto fa dei propri diritti, sanzionando così l'eventuale utilizzo illegittimo; dall'altro lato essa consente di determinare la giusta dimensione di ogni diritto in relazione all'ordinamento giuridico. In tale modo si risolve il problema dell'apparente conflitto che talvolta sorge tra il singolo diritto e l'ordinamento nel suo complesso: l'abuso di diritto assolve, dunque, alla funzione di limite dei singoli diritti per permetterne un'armoniosa coesistenza in seno all'ordinamento giuridico. Come scrive ancora tale dottrina, il successo dell'abuso di diritto trova ragione nel confluire su tale figura di due opposte ideologie: quella cristiana e quella socialista¹³. Tanto la prima quanto la seconda ritengono che la libertà dell'uomo non sia illimitata, ma soprattutto, ritengono che essa debba mirare a finalità sociali. Ogni qualvolta un comportamento sembra contrastare con la morale e l'etica, segnatamente con l'obbligo di carità o con i doveri laici di solidarietà, a seconda della sensibilità culturale di ciascuno, si esclude che lo stesso possa essere tutelato dal diritto. Il singolo, nell'esercizio delle sue prerogative, non può agire per finalità meramente egoistiche, specie ove la pretesa egoistica dell'uno paia

¹² Sulla pluralità di significati del termine abuso nei vari settori dell'ordinamento: A. C. PELOSI, *Riflessioni su recenti orientamenti giurisprudenziali in tema di causa del contratto e di abuso del diritto*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di G. Maisto, Milano, 2009, pp. 55-56; M. MESSINA, *L'abuso del diritto*, Napoli, 2003, pp. 9-34; P. RESCIGNO, *L'abuso di diritto*, cit. p. 95.

¹³ P. RESCIGNO, *L'abuso di diritto*, cit., pp. 33-52; in senso analogo M. ROTONDI, *L'abuso di diritto* *Æmulatio*, rist., Padova, 1979, p. 18 e ss., in particolare a p. 24 ove si legge che l'abuso «è un fenomeno sociale, non un concetto giuridico, anzi uno di quei fenomeni che il diritto non potrà mai disciplinare in tutte le sue applicazioni che sono prevedibili: è uno scatto d'animo, è la valutazione etica di un periodo di transizione, è quel che si vuole, ma non una categoria giuridica, e ciò "per la contraddizione che nol consente»; L. BARASSI, *Le obbligazioni. Concetti fondamentali e fonti*, Milano, 1930, p. 123 e ss.; V. SCIALOJA, *Degli atti d'emulazione nell'esercizio dei diritti*, in *Studi giuridici*, III, 1, Roma, 1932, p. 199 il quale addirittura proponeva di escludere dal codice civile la norma in tema di atti emulativi vista come un retaggio medioevale che confonde le idee di diritto, morale e religione

ingiusta sul piano collettivo e sociale¹⁴. Proprio per questa ragione la categoria dell'abuso fatica a trovare accoglienza a livello dottrinale e giurisprudenziale in quei Paesi dove più intensa è la tendenza all'individualismo e meno forte la dimensione sociale, come il mondo anglosassone¹⁵. Proprio questa tensione verso la morale o coscienza collettiva costituisce forse il più grosso limite di questo principio in quanto lo espone ad obiezioni e contestazioni di non poco conto. In particolare l'accusa riguarda la confusione tra foro interno e foro esterno che costituisce una delle conquiste della modernità con la separazione tra potere temporale e potere religioso: la dottrina dell'abuso, infatti, non pare altro che una riproposizione dell'antica ingerenza sotto altro nome¹⁶.

Per altra parte della dottrina la questione dell'abuso deriva dal contrasto tra la velocità con cui evolve la coscienza sociale e la velocità con cui evolve il diritto: ogni qual volta queste due non corrispondano, si verifica un attrito che spinge il secondo ad aprirsi alla ricerca di soluzioni alternative per la composizione dei contrasti¹⁷.

3.1. Le posizioni contrarie alla configurabilità della figura dell'abuso di diritto

La figura dell'abuso di diritto vede la luce nella Francia di fine '800 ad opera di una nutrita serie di giuristi che manifestavano insoddisfazione per gli esiti a cui la tesi dell'uguaglianza formale

¹⁴ P. RESCIGNO, *L'abuso di diritto*, cit., p. 46; per l'Autore le due concezioni, pur assai, vicine presentano una differenza di non lieve entità: «vi è una differenza, rispetto all'ideologia cattolica, di questa ideologia [quella laica] che dà al peccato il travestimento laico della riprovazione della coscienza collettiva. La differenza risiede nella mutevolezza, nella variabilità, in ragione dei nuovi bisogni e dei nuovi atteggiamenti della coscienza comune, laddove diritto naturale e superlegalità sono, per la dottrina cattolica, un corpo unitario ed immutabile, entro il limite della flessibilità richiesta dall'esigenza di rendere vigente, e storicamente operante, il diritto naturale».

¹⁵ Sulle ragioni della diffidenza della cultura anglosassone verso la figura dell'abuso di diritto P. RESCIGNO, *L'abuso di diritto*, cit., p. 46 e bibliografia ivi citata.

¹⁶ P. RESCIGNO, *L'abuso di diritto*, cit., p. 49 proprio per evitare ogni questione circa la rilevanza degli obiettivi delle parti, allo scopo di assicurare la certezza del diritto, il legislatore italiano ha stabilito l'irrelevanza dei motivi, eccettuata l'ipotesi del motivo illecito comune e determinante.

¹⁷ M. ROTONDI, *L'abuso di diritto Emulatio*, cit., p. 18 e ss.. Tale argomento sembra trovare una sostanziale conferma proprio nella materia tributaria in quanto la costante evoluzione delle pratiche commerciali non è seguita da un pari sviluppo della normazione sicché sempre più di frequente sorgono attriti tra i due ambiti.

affermatasi con la Rivoluzione del 1789 aveva condotto: complice la crescente industrializzazione e il progressivo inurbamento, appariva di tutta evidenza che, in assenza di opportuni correttivi, i principi rivoluzionari non erano in grado di portare all'agognato miglioramento delle condizioni di vita del popolo. Si sottoponeva a critica la visione emersa dalla rivoluzione francese, secondo cui l'individuo gode di una piena autonomia nell'ambito dello spazio di libertà riconosciuto dall'ordinamento e si cercavano criteri che fungessero da limite all'autonomia dei privati al di là di quelli tradizionalmente costituiti dalle norme imperative, dall'ordine pubblico e dal buon costume¹⁸. A costoro si opponeva fermamente la dottrina tradizionale che negava ogni spazio per l'applicazione dell'abuso di diritto¹⁹. Massimo esponente di questa seconda corrente è certamente il PLANIOL al quale si deve l'argomento forse più noto contro l'abuso di diritto è cioè quello secondo cui un comportamento non può essere allo stesso tempo conforme al diritto e fonte di responsabilità per il suo autore, in quanto chi agisce o lo fa in base al diritto e quindi il comportamento è lecito, oppure supera i limiti del diritto e quindi è illecito in quanto privo di protezione da parte dell'ordinamento. A tale affermazione si è replicato affermando che essa è frutto di confusione tra diritto soggettivo e diritto oggettivo, sottolineando che un comportamento, pur rispettoso dei limiti del diritto soggettivo, non di meno può risultare in contrasto con l'ordinamento complessivo, quindi con il diritto oggettivo²⁰. Contro tale argomento si è evidenziato che il diritto soggettivo sta in un rapporto di derivazione con il diritto oggettivo sicché in assenza del secondo non può esservi il primo; ne consegue che per questa via si ricade nell'obiezione sollevata dal

¹⁸ J. CHARMONT, *L'abus de droit*, in *Rev. trim. droit civ.*, 1902, p. 113 ; IDEM, *Le droit et l'esprit démocratique*, Montpellier, 1908, p. 88 ; R. SALEILLES, *De l'abus de droit*, in *Bull. soc. étud. législ.*, 1905, n. 325 ; L. JOSSERAND, *De l'abus de droit*, Paris, 1905.

¹⁹ M. PLANIOL, *Traité élémentaire de droit civil*, II, Paris, 1923, n. 871; IDEM, *Etudes sur la responsabilité civile*, in *Rev. Crit.*, 1905, p. 277 e 1906, p. 80; E. LEVY, *La vision socialiste du droit*, 1926, p. 47 ; P. ESMAN, *Obligations*, 1^{ère} partie, in *Traité pratique de droit civil français*, a cura di M. PLANIOL et G. RIPERT, Paris, 1930, VI, n. 573 e ss..

²⁰ L. JOSSERAND, *De l'abus de droit*, cit., n. 3, il quale sottolinea che «il y a droit et droit ; et l'acte abusif est tout simplement celui qui, accompli en vertu d'un droit subjectif dont les limites ont été respectés, est cependant contraire au droit envisagé dans son ensemble et en tant que juridicité, c'est-à-dire en tant que son corps de règle sociales obligatoires. On peut parfaitement avoir pour soi tel droit déterminé et cependant avoir contre soi le droit tout entier».

PLANIOL²¹. Anche in Italia non sono mancate le voci contrarie alla configurabilità dell'abuso di diritto quale figura dell'ordinamento giuridico sul presupposto che esso costituisce una figura della morale e non certo del diritto, dal momento che, ove si voglia dare una configurazione giuridica all'abuso, si ricade inesorabilmente nella contraddizione sottolineata dal PLANIOL²².

Classica è poi l'obiezione secondo cui l'abuso mina la certezza del diritto in ragione dell'ampia discrezionalità nell'individuazione delle condotte da qualificare come abusive in capo ai giudici, i quali diverrebbero, in ultima sede, gli unici soggetti ad avere il potere di stabilire quali condotte siano tali. Contro tale tesi si è levato chi ritiene che la certezza non vada apprezzata in astratto, sul mero piano delle norme, ma in concreto cioè nel rapporto tra norma e contesto in cui è destinata ad operare²³. Autorevole dottrina sottolinea addirittura che proprio l'abuso di diritto costituisce un presidio alla certezza del diritto; l'indiscriminata prevalenza dell'arbitrio del singolo, infatti, determina la negazione dell'autorità della legge ledendo così la certezza assai più di quanto non faccia, al contrario, la dottrina dell'abuso²⁴.

Altra parte della dottrina italiana esclude l'ammissibilità dell'abuso come figura generale con l'argomento che il legislatore ha provveduto a dettare numerose clausole specifiche di più o meno ampia portata che impongono particolari doveri ai singoli sicché non pare di alcuna utilità la configurazione di una figura generale che vada a sovrapporsi alle altre. Secondo tale tesi, l'abuso di diritto costituisce una nozione atecnica che sintetizza altre figure già previste quali: il dovere di correttezza previsto dal citato art. 1175 c.c.; il dovere di buona fede che trova applicazione durante tutto l'*iter* che porta alla conclusione del contratto, dalle trattative

²¹ B. STARCK, *Obligations*, a cura di H. ROLAND e L. BOYER, Paris, 1974, n. 374 ; J. DABIN, *Le droit subjectif*, Paris, 1952, p. 294.

²² L. FERRI, *L'autonomia privata*, Milano, 1959, p. 302, il quale, in ragione delle sue posizioni marcatamente positiviste ritiene di escludere ogni spazio per l'abuso dal momento che un comportamento o è conforme al diritto e quindi lecito o in contrasto con lo stesso e quindi illecito: ne consegue che non vi è spazio per un comportamento conforme al diritto e al tempo stesso fonte di censura da parte dell'ordinamento.

²³ V. GIORGIANNI, *L'abuso di diritto nella teoria della norma giuridica*, Milano, 1963, p. 167.

²⁴ U. NATOLI, *Note preliminari ad una teoria dell'abuso di diritto nell'ordinamento giuridico italiano*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1958, p. 32.

(art. 1337 c.c.), alla pendenza della condizione (art. 1358 c.c.), all'interpretazione (art. 1366 c.c.) fino all'esecuzione del contratto (art. 1375 c.c.); la non contrarietà all'ordine pubblico e al buon costume²⁵. In particolare si sottolinea che dire ad un soggetto di non comportarsi abusivamente, dato che la doppia negazione afferma, equivale a dirgli di comportarsi secondo correttezza, buona fede e più in generale nel rispetto dei principi che il legislatore ha posto²⁶. In dottrina si evidenzia ancora che il riferimento all'abuso di diritto può avere una sua utilità a livello linguistico-espressivo per indicare l'accresciuto peso del controllo giurisdizionale sull'operato dei privati, ma ben difficilmente può avere una qualche utilità pratica: da ciò consegue che appare preferibile il ricorso alle figure positivizzate sopra citate²⁷.

La giurisprudenza italiana sembrava assumere una posizione negativa circa la configurabilità dell'abuso, almeno fino alla svolta in ambito fiscale. Invero i casi in cui i giudici hanno fatto applicazione dell'abuso sono rarissimi. Il più noto e tendenzialmente rimasto isolato risale forse agli anni '60: la Corte di Cassazione ha stabilito che il mancato esercizio di un diritto può costituire un abuso là dove dia luogo all'inosservanza di norme di condotta previste a tutela di diritti altrui²⁸. Contro tale pronuncia si è levata la voce di autorevolissima dottrina contraria al

²⁵ S. PATTI, *Abuso di diritto*, in *Dig. disc. priv., sez. priv.*, Torino, 1987, I, p. 4 e ss.; A. GAMBARO, *Abuso di diritto, II) diritto comparato e straniero*, in *Enc. giur.*, Roma, 1988, p. 5.

²⁶ A. GAMBARO, *Abuso di diritto, II) diritto comparato e straniero*, cit., p. 5.

²⁷ C. SALVI, *Abuso di diritto, I) diritto civile* in *Enc. giur.*, Roma, 1988, p. 1 e ss.; l'Autore ritiene che qualche spazio per l'abuso si apra per le figure diverse dal diritto soggettivo, che si connota per la libertà e le finalità egoistiche del titolare, come i diritti potestativi ed i poteri.

²⁸ Il caso concerne l'Istituto autonomo Case popolari di Messina che per lunghi anni tollerava l'occupazione senza titolo di propri immobili da parte di sfollati durante la guerra, provvedendo ad assicurare tutti i servizi necessari. Il caso scoppia, quando l'Istituto decide di installare una fontana nell'area cortilizia, scatenando le proteste degli assegnatari regolari i quali contestavano il mancato esercizio da parte dell'Istituto dei propri poteri verso gli occupanti. La Corte di Cassazione, ribaltando la pronuncia della Corte di appello, accoglie le richieste degli inquilini regolari: pur non essendo, infatti, l'abuso di diritto un istituto positivizzato, «*in singoli casi ed in riferimento ai fondamentali precetti giuridici della buona fede (come regola di condotta) e della rispondenza dell'esercizio del diritto agli scopi etici e quindi sociali per cui il diritto stesso venne riconosciuto e concesso nell'ordinamento giuridico positivo, l'uso anormale del diritto possa condurre il comportamento del singolo (nel caso concreto) fuori dalla sfera del diritto soggettivo medesimo e che quindi tale comportamento possa costituire un illecito, secondo le norme generali in materia*». La Corte afferma che anche il non uso può costituire un abuso; precisa però che «*non qualsiasi mancato uso del proprio diritto in senso materiale costituisce, di questo, un abuso, bensì quel mancato uso che si risolve, per quanto già detto, nella inosservanza di specifiche norme di condotta poste a tutela di diritti altrui*» Cass., 15 novembre 1960, n. 3040 in *Foro it.*, 1961, I, c. 256 e ss..

riconoscimento dell'abuso quale figura giuridica, la quale ha affermato che «*a nessuno sarebbe saltato in mente che abusa del diritto il proprietario che per una ragione o per un'altra tollera l'immissione altrui nel fondo proprio o il creditore che, per pietà, non cita il proprio debitore in giudizio: non uso e abuso sono una contraddizione in termini*». L'Autore ritiene che la soluzione possa essere più agevolmente trovata sulla base delle norme relative all'uso della cosa comune se gli attori erano proprietari degli appartamenti e l'Istituto era proprietario degli appartamenti abusivamente occupati; sulla base delle norme relative alla locazione se gli assegnatari agivano in qualità di locatari a cui, la tolleranza dell'Istituto, impediva il regolare godimento del bene²⁹. Altra parte della dottrina ha, tuttavia, sottolineato che, al di là della formula linguistica utilizzata, la Corte ha fatto riferimento non tanto all'abuso di diritto quanto all'eccesso dal diritto, cioè all'uso anormale che oltrepassa l'interesse del soggetto normalmente contemplato dalla legge. Anche il rimedio stabilito nel caso di specie, e cioè il risarcimento del danno sul presupposto che l'attività si è svolta al di fuori dei limiti del diritto, depone in tale senso³⁰.

Negli altri casi in cui richiama la figura dell'abuso, la giurisprudenza lo fa congiuntamente ad altre clausole generali che, a differenza della prima, trovano un espresso riconoscimento nel codice, come correttezza e buona fede e non ne trae alcuna conseguenza quanto alla soluzione del caso concreto, sicché tale riferimento rimane un mero *obiter dictum*³¹. Analogamente

²⁹ A. SCIALOJA, Il "non uso" è "abuso" del diritto soggettivo, in *Foro it.*, 1961, I, c. 256 e ss..

³⁰ P. RESCIGNO, *L'abuso di diritto*, cit., p. 67.

³¹ La figura dell'abuso ha trovato eco saltuaria anche in altre pronunce, afferenti la materia contrattuale. Nel caso dell'esercizio del diritto di opzione ex art. 1331 c.c. la Corte ha stabilito che la parte non deve farne un uso abusivo; Cass., 11 febbraio 1980, n. 960 in *Giust. Civ.*, 1980, I, p. 1947, la quale, tuttavia, secondo una tendenza costante sembra fondare il proprio giudizio sulla buona fede precontrattuale e sull'affidamento suscitato circa l'esercizio dell'opzione. Un altro caso assai noto è quello della convenzione del Comune di Fiuggi con cui si stabiliva che il canone di imbottigliamento sarebbe stato calcolato in relazione al costo di vendita delle bottiglie d'acqua. La concessionaria ha così costituito una controllata a cui rivendeva l'acqua sempre allo stesso prezzo, provvedendo poi quest'ultima ad effettuare i relativi incrementi senza alcun beneficio per il Comune. La Corte fonda la propria decisione sul principio di buona fede nell'esecuzione del contratto, sancito dall'art. 1375 c.c., il quale costituisce un limite alla discrezionalità delle parti con conseguente divieto di abuso. Essa individua nella risoluzione del contratto il rimedio alla condotta contestata. In particolare la Corte afferma che la buona fede «*costituisce proprio regola di governo della discrezionalità e ne vieta quindi l'abuso*»; Cass. 20 aprile 1994, n. 3775 in *Foro*

autorevole dottrina tratta la figura dell'abuso congiuntamente con quella della buona fede, specie nell'esecuzione del contratto, la cui violazione si configura là dove un soggetto usi un diritto per realizzare scopi diversi da quelli per i quali è stato attribuito dal legislatore. Ciò deriva dall'impossibilità per il legislatore di predeterminare tutti gli abusi che una parte può commettere a danno dell'altra; l'abuso di diritto realizza così la chiusura del sistema legislativo, con conseguente sviluppo del diritto giurisprudenziale. Ciò non deve però indurre a ritenere che si tratti di soluzioni determinate caso per caso, in quanto la giurisprudenza, analogamente al legislatore, procede alla tipizzazione di comportamenti non tutelati, così consentendo alle parti di valutare preventivamente la reazione dei giudici davanti a determinate azioni³².

3.2. Una tesi ambivalente: la distinzione tra limiti interni ed esterni

Autorevole dottrina ritiene che la soluzione al problema dell'abuso non vada ricercata nel contrasto tra diritto oggettivo e diritto soggettivo, quanto piuttosto nei limiti che caratterizzano le posizioni giuridiche di vantaggio. Essi sono di due generi: esterni ed interni; i primi servono a connotare la posizione stessa cosicché il proprietario può costruire sul proprio terreno ma non su quello del vicino, l'usufruttuario può utilizzare il bene, ma non certo distruggerlo. Al contrario i limiti interni attengono al rapporto tra i diritti dei vari soggetti dell'ordinamento dal momento che le prerogative che questo offre non sono assolute ed illimitate, specie avuto riguardo ai diritti degli altri soggetti: così se il proprietario ha diritto di costruire, non necessariamente può farlo senza limiti di

it., 1995, c. 1298. In senso analogo la Suprema Corte si è pronunciata per l'annullabilità nel caso di una delibera assembleare, che rispettosa di tutti i requisiti di legittimità, pur tuttavia era ispirata da finalità extrasociali. Anche in questo caso la Corte fonda la propria decisione sul principio di buona fede, destinato a trovare applicazione anche in materia di contratti plurilaterali, nonché sull'operare del divieto di abuso ed eccesso di potere: Cass., 26 ottobre 1995, n. 11151 in *Giur. Comm.*, 1996, II, p. 329.

³² F. GALGANO, *Diritto civile e commerciale*, Padova, 2004, Vol. II, t. I, p. p. 640-641: non a caso il capitolo si intitola "Il dovere di buona fede e l'abuso del diritto", a segnalare la stretta compenetrazione delle due figure nella giurisprudenza italiana.

alcun tipo. Ne consegue che l'abuso configura una violazione del diritto, ma questa violazione si ha in rapporto ai limiti interni del diritto i quali assai raramente sono espressamente previsti dalla legge sicché il più delle volte si rende necessario procedere alla loro individuazione sulla base dei principi generali dell'ordinamento³³. Sorge però un'ulteriore questione e cioè quella di trovare un criterio che valga a fondare la distinzione tra l'abuso e la responsabilità civile: se infatti anche l'abuso si sostanzia in un comportamento non conforme al diritto che arreca danno ad altri non si vede in cosa possa differenziarsi dal fatto illecito sicché anche per questa via si giunge alla conclusione che l'abuso è una sovrastruttura che va a sanzionare comportamenti già censurati da altre figure dell'ordinamento e che, conseguentemente, per ragioni di chiarezza, è opportuno abbandonare³⁴. In Italia una posizione analoga in tema di limiti interni ed esterni è stata sostenuta da autorevole dottrina che però nega la configurabilità della categoria dell'abuso proprio sulla base dell'argomentazione del PLANIOL. Similare anche la caratterizzazione dei due limiti: quelli interni non sono espressamente posti dal legislatore, ma si ricavano in via interpretativa dal principio di solidarietà che deve legare le parti del rapporto; dal fatto che il diritto non gode di una tutela illimitata, ma solo fin dove l'interesse del singolo coincide con quello della società. L'esistenza di tali limiti si desume dall'art. 840, 2 comma, c.c. che individua quale limite della proprietà fondiaria l'esistenza di un interesse da parte del proprietario; dall'art. 833 c.c. in materia di atti emulativi; dall'art. 1175 che impone il dovere di correttezza non solo al debitore ma anche al creditore. L'esistenza di limiti interni si ricava, inoltre, dal principio di solidarietà che si traduce nei principi di buona fede e di affidamento³⁵. Il superamento dei detti limiti interni non configura, tuttavia, un abuso, sottolinea l'Autore, ma un atto compiuto in assenza di diritto, riconducibile al fatto illecito. È dunque evidente che le due posizioni sono perfettamente coincidenti in quanto entrambe ritengono il diritto duplicemente limitato all'esterno ed

³³ J. GHESTIN, G. GOBEAUX con il concorso di M. FABRE MAGNAN, *Traité de droit civil. Introduction générale*, Paris, 1994, n. 765.

³⁴ E. BARTIN in C. AUBRY e C. RAU, *Droit civil français*, VI, Paris, 1920, p. 320 e ss.; E. LEVY, *La vision socialiste du droit*, cit., p. 45 e ss..

³⁵ F. SANTORO PASSARELLI, *Dottrine generali di diritto civile*, Napoli, 1997, pp. 76-77.

all'interno. Entrambe ritengono ancora che anche il superamento dei limiti interni dia luogo ad un fatto illecito: l'unica differenza concerne il fatto che la dottrina d'oltralpe definisce la condotta derivante dal superamento dei limiti interni abuso, proprio per differenziarlo dall'illiceità derivante dal superamento dei limiti esterni; al contrario il SANTORO PASSARELLI ritiene che non sia necessario scomodare una figura che dà luogo a grandi perplessità e preferisce mantenere l'unitarietà della categoria dell'illiceità. La stessa giurisprudenza talvolta ha accostato la figura dell'abuso a quella del superamento dei limiti del diritto con conseguente obbligo risarcitorio³⁶; tuttavia non si può che concordare con la dottrina da ultimo richiamata sul fatto che se una condotta integra i requisiti del fatto illecito, non pare necessario richiamare *ad abundantiam* la figura dell'abuso.

4.1. Le tesi favorevoli: l'abuso quale condotta animata dall'intenzione di nuocere

La teoria forse più nota in materia di abuso di diritto è quella che vi riconduce i comportamenti animati unicamente dall'intenzione di nuocere ad altri, senza che siano volti, contemporaneamente, a realizzare un fine meritevole di tutela da parte del titolare³⁷. Tale tesi affonda le proprie origini nella dottrina e nella giurisprudenza dell'*Ancien Régime* che non accordava protezione alle azioni che, in assenza di qualsivoglia vantaggio per l'agente, avevano il solo scopo di arrecare danno agli altri³⁸. Tale tesi si deve al RIPERT, il quale aveva posizioni assai simili a quelle che avevano condotto il PLANIOL a negare ogni spazio per l'abuso di diritto. L'Autore partiva dall'assunto che ad ogni diritto deve corrispondere una marcata libertà di azione per il suo titolare, che

³⁶ Cass. 27 febbraio 1953, n. 476 in *Rep Foro it.*, 1948, voce «*Obbligazioni e contratti*», n. 241; anche in questo caso i giudici definiscono abusivo l'esercizio del diritto che oltrepassa i limiti che lo conformano cosicché la condotta è illecita e fonte dell'obbligo di risarcire il danno.

³⁷ Questa è la soluzione accolta dal codice civile italiano il quale all'art. 833 afferma che «*il proprietario non può fare atti i quali abbiano altro scopo che quello di nuocere o recare molestia ad altri*».

³⁸ Per un'ampia panoramica della dottrina e giurisprudenza sul punto: P. ESMAN, *Obligations*, 1^{ère} partie, in *Traité pratique de droit civil français*, a cura di M. PLANIOL et G. RIPERT, cit. n. 573.

spesso determina un pregiudizio per gli altri soggetti dell'ordinamento. Proprio il riconoscimento di un diritto da parte del legislatore implica una valutazione di interessi contrastanti ed una soluzione a vantaggio dell'uno e a danno dell'altro³⁹. La valutazione di legittimità compiuta dal legislatore è tuttavia una valutazione *a priori*, sicché il giudice è poi chiamato a verificare l'uso che di tale libertà il titolare ha fatto, il quale non può mai giungere al punto di comprimere gli altrui diritti unicamente con lo scopo di nuocere, senza trarne contemporaneamente un vantaggio. La valutazione di liceità compiuta in astratto dal legislatore deve essere verificata nel concreto svolgimento dei fatti e non può essere mantenuta in presenza di un comportamento per altri pregiudizievole che non realizza nello stesso tempo un interesse del soggetto. La valutazione si sposta dal piano del diritto a quella dell'etica, sicché si ritiene che non meriti tutela chi usa un diritto unicamente con il fine di nuocere ad altri: la rigorosa applicazione del diritto cede onde evitare soprusi degli uni sugli altri⁴⁰.

Anche in Italia l'individuazione dei comportamenti abusivi nelle azioni animate unicamente dall'intenzione di nuocere ha raccolto ampi consensi, specie a seguito dell'introduzione dell'art. 833 c.c. in materia di atti emulativi, visto da alcuni come la consacrazione ad opera del legislatore del divieto di abuso di cui fino ad allora si dibatteva. In tal senso depone anche la Relazione al codice ove si legge che il divieto di atti emulativi è conseguenza di «*un principio di solidarietà tra privati*» ed ha lo scopo di fissare una regola nell'utilizzo dei beni privati che concili interesse dei

³⁹ G. RIPERT, *Abus ou relativité des droits*, in *Rev. crit. législ. et jur.*, 1929, p. 33 e ss.; IDEM, *La règle morale dans les obligations civiles*, Paris, 1949, n. 90 e ss. ove si legge che i diritti «*constituent une prérogative définie et donnent puissance à un homme sur un autre ou sur les autres hommes*».

⁴⁰ J. DABIN, *Le droit subjectif*, Paris, 1952, p. 295 il quale, escluso ogni spazio per la teoria dell'abuso nell'ordinamento giuridico, afferma che «*il existe une légitimité autre que la légitimité juridique (ou juridicité) : la légitimité morale [...] on peut avoir pour soi tel droit légal (et par conséquence la légalité tout entière) et avoir contre soi la moralité. Ainsi l'antinomie est liquidée : l'usage d'un droit légal se change en abus de ce droit légal quand il en est fait un usage contraire à la moralité. Le summum jus du droit positif devient alors la summa injuria de la morale. C'est sur ce plan là seulement que l'abus peut tenir sans contradiction ; c'est sur ce plan là seulement qu'il peut trouver et sa justification et son critère distinctif. En accueillant la notion d'abus, le droit légal ouvre sur la moralité, qui vient l'aérer, l'humaniser, l'individualiser aussi, dans ce qu'il a de trop abstraite et de trop technique. D'un mot, la théorie de l'abus représente le correctif de moralité que postule la légalité*»

privati e interesse della collettività⁴¹. Secondo questa tesi, ciò che connota le condotte abusive è il fatto di essere animate unicamente dall'intenzione di nuocere: sono passati alla storia i casi di colui che aveva costruito un falso comignolo per impedire alla luce di raggiungere la casa del vicino⁴²; o di colui che aveva edificato una palizzata dipinta di nero di più di dieci metri di altezza per dare alla casa del vicino l'aspetto di una prigione⁴³ o il caso di colui che, proprietario di un terreno in prossimità di un campo per l'atterraggio di palloni dirigibili, aveva installato degli spuntoni di ferro che rendessero difficoltose le operazioni in modo da farsi acquistare il terreno a caro prezzo⁴⁴ o ancora il caso di colui che aveva elevato un alto filare di felci per non far arrivare la luce alla casa vicina⁴⁵. Questi casi, infatti, si caratterizzano per l'elemento soggettivo dell'agente che è mosso solo dall'intenzione di nuocere all'altra parte. In dottrina tale tesi ha riscontrato numerose critiche principalmente sotto due punti di vista. Innanzitutto viene criticato il postulato di fondo della argomentazione visto come una prevalenza della morale sul diritto: in senso contrario si fa osservare che la limitazione delle facoltà del titolare di un diritto può essere ammessa solo ove l'ordinamento la recepisca direttamente o indirettamente. L'altra obiezione sollevata contro la tesi in esame è che limitando la nozione di comportamento abusivo unicamente a quelli animati dall'intenzione di nuocere, si restringe troppo la portata di tale figura e si lascia scoperto un numero di azioni troppo ampio: nel caso, per esempio, del licenziamento del lavoratore in ragione della sua attività sindacale, non si può certo dire che il datore di lavoro sia animato unicamente dall'intenzione

⁴¹ Sul tema si veda M. MESSINA, *L'abuso del diritto*, cit., pp. 117-137 con ampi riferimenti bibliografici. Anche la giurisprudenza italiana, nel fare applicazione del divieto di atti emulativi, ha affermato che il diritto di proprietà trova il suo confine nei diritti altrui: Cass., 26 aprile 1951, n. 1017, in *Giur. Compl. Cass. civ.*, 1951, II, n. 1095. M. MESSINA, *op. cit.* p. 70 sottolinea che la Cassazione, pur attribuendo al diritto di proprietà i caratteri della pienezza e dell'assolutezza, di fatto ne individua precisi limiti, sicché «risulta teoreticamente imbarazzante sostenere qualcosa come "assoluto", per poi affrettarsi a precisare i "limiti legali", o il "suo confine naturale"»: Non si vede, tuttavia, nulla di anomalo in tale pronuncia: poiché il diritto di proprietà si colloca in un sistema di diritti di varia natura, è evidente che ne sia da questi limitato. La nozione di diritto assoluto non pare coincidente con il concetto di assoluto filosofico: diversamente non esisterebbe altro diritto all'infuori di quello di proprietà che a sua volta andrebbe attribuito ad unico soggetto dal momento che filosoficamente sono inconcepibili due assoluti.

⁴² Colmar, 2 mai 1855, D. 1856.2.9 caso *Doerr*

⁴³ Trib. civ. Sedan, 17 décembre 1901, S. 1904.2.217 caso *Savart*

⁴⁴ Cass. 3 août 1915, D. 1917. 1. 79 caso *Clément-Bayard*.

⁴⁵ Cass. civ. 1^{ère}, 20 janvier 1964, D. 1964, 518 caso *Lassus*.

di nuocergli⁴⁶. Anche la soluzione giurisprudenziale che presume l'intenzione di nuocere in assenza di prova da parte del titolare del diritto di aver agito per soddisfare un proprio interesse, da un lato non può trovare applicazione in tutta una serie di comportamenti in cui il vantaggio per chi ha agito è ben chiaro e dall'altro si scontra con il postulato della tesi in esame secondo cui vi è una presunzione di legittimità del comportamento di chi agisce usando un proprio diritto⁴⁷.

L'esclusività dell'intenzione di nuocere vale, inoltre, a distinguere le condotte abusive da quelle in cui la giurisprudenza prevede una riparazione a favore dei terzi pur in presenza di un vantaggio per l'attore. Sebbene a livello teorico la distinzione sia pacifica, la soluzione giurisprudenziale di presumere l'assenza di vantaggio finisce con il confondere in concreto le due fattispecie⁴⁸.

4.2. Le tesi favorevoli: l'abuso quale sviamento del diritto dalla sua finalità sociale

Proprio per superare gli angusti spazi che la teoria sopra evidenziata lasciava per l'applicazione dell'abuso di diritto, il JOSSERAND ha elaborato l'argomentazione forse più di successo individuando l'abuso nello sviamento del diritto dalla sua finalità sociale⁴⁹. La delusione derivante dalla constatazione che alla

⁴⁶ J. GHESTIN, G. GOBEAUX con il concorso di M. FABRE MAGNAN, *Traité de droit civil. Introduction générale*, cit., n. 785.

⁴⁷ J. GHESTIN, G. GOBEAUX con il concorso di M. FABRE MAGNAN, *Traité de droit civil. Introduction générale*, cit., n. 784; per una panoramica dei casi in cui la giurisprudenza ha fatto applicazione di tale teoria si veda: L. CADIET, PH. TOURNEAU, *Abus de droit*, in *Encycl. Dalloz – rep. civ.*, Paris, 2002, p. 6.

⁴⁸ J. GHESTIN, G. GOBEAUX con il concorso di M. FABRE MAGNAN, *Traité de droit civil. Introduction générale*, cit., n. 772; È il caso dei *troubles de voisinage*: la giurisprudenza ritiene che il proprietario che, senza eccedere il proprio diritto, nel rispetto di tutti i regolamenti in materia edificatoria, costruisca un immobile o impianti una fabbrica o comunque compia una qualche attività che arrechi fastidio ai vicini, è tenuto ad indennizzarli allorché il suo comportamento ecceda i normali limiti di tollerabilità. Orbene in tali casi la riparazione non pare dover essere ricondotta all'abuso di diritto né tanto meno alla responsabilità civile, ma si ritiene derivi da una particolare figura di responsabilità: del resto appare ben strano qualificare come abusiva una condotta irreprensibile, pienamente conforme al diritto. *Contra* P. ESMAN, *Obligations*, 1^{ère} partie, in *Traité pratique de droit civil français*, a cura di M. PLANIOL et G. RIPERT, cit., n. 581 il quale, pur condividendo l'opinione che tali ipotesi non rilevino quanto all'abuso di diritto, non di meno esclude che possa parlarsi di casi in cui vi è una responsabilità senza colpa.

⁴⁹ L. JOSSERAND, *De l'esprit des droits et de leur relativité: théorie dite «de l'abus des droits*, Paris, 1939.

Rivoluzione del 1789 non era seguito il generalizzato progresso delle condizioni socio-economiche ha condotto alla considerazione che la libertà di ciascuno è ben poca cosa in presenza di situazioni sociali tanto sperequate da renderne impossibile l'esercizio; la critica si rivolge dunque alla stessa nozione di diritto soggettivo visto come lo strumento di realizzazione degli interessi egoistici di una parte a danno degli altri⁵⁰. In questo *humus* ha dunque trovato terreno fertile la teoria secondo cui ogni diritto ha una finalità sociale, uno scopo e gode di protezione solo e soltanto ove il suo esercizio miri a realizzarlo: ne consegue che ogni utilizzo di una prerogativa per finalità diverse da quelle per le quali è stata accordata costituisce un abuso⁵¹. Tale finalità sociale non può essere limitata solo ad alcuni diritti e libertà, ma concerne tutte le prerogative accordate ai singoli, anche quelle che all'apparenza si presentano più egoistiche, come per esempio il diritto di proprietà in quanto tutto deve essere volto alla realizzazione dell'interesse generale⁵². L'agente esercita il proprio diritto al di fuori della sua finalità sociale tutte le volte che è animato dalla mera intenzione di nuocere ad altri dal momento che nessun diritto viene accordato dall'ordinamento con il solo ed unico scopo di arrecare danno ad altri in assenza di qualsivoglia vantaggio per l'agente. In tal modo tale tesi assorbe in sé quella tradizionale che vedeva nell'intenzione di nuocere il carattere essenziale dell'abuso. Ma il suo pregio fondamentale è quello di non arrestarsi in questi angusti limiti, ma di aprirsi a tutta una serie di comportamenti che possono essere

⁵⁰ L. DUGUIT, *Traité de droit constitutionnel*, Paris, 1923, p. 295. L'Autore vedeva nel diritto soggettivo il potere di una volontà di prevalere su un'altra, con conseguente gerarchia tra le volontà stesse in assenza di qualsivoglia fondamento. Egli giunge a negare la qualifica di diritto soggettivo anche alla proprietà sul presupposto che «*aujourd'hui, la propriété cesse d'être le droit subjectif de l'individu et tend à devenir la fonction sociale du détenteur de capitaux mobiliers et immobiliers. La propriété implique pour tout détenteur d'une richesse l'obligation de l'employer à accroître la richesse sociale et par là l'interdépendance sociale. Seul il peut accomplir une certaine besogne sociale. Seul il peut augmenter la richesse générale en faisant valoir celle qu'il détient. Il est donc obligé socialement d'accomplir cette besogne et il ne sera protégé socialement que s'il l'accompli et dans la mesure où il l'accompli*».

⁵¹ L. JOSSERAND, *De l'esprit des droits et de leur relativité: théorie dite «de l'abus des droits*, cit., n. 292 ove si legge che «*toute prérogative, tout pouvoir juridique sont sociaux dans leur origine, dans leur essence et jusque dans la mission qu'ils sont destinés à remplir ; comment pourrait-il en être autrement, puisque le droit objectif pris dans son ensemble, «la juricité», n'est d'une autre nature que la règle sociale obligatoire ?*»

⁵² L. JOSSERAND, *De l'esprit des droits et de leur relativité: théorie dite «de l'abus des droits*, cit., n. 292 il quale afferma che tutti i diritti «*doivent demeurer dans le plan de la fonction à laquelle ils correspondent, sinon leur titulaire commet un détournement, un abus de droit ; l'acte abusif est l'acte contraire au but de l'institution, à son esprit et à sa finalité*».

censurati senza dover andare alla ricerca dell'intenzione di nuocere, sul presupposto dell'esercizio del diritto per finalità diverse da quelle per cui è stato accordato⁵³. Tale visione pare una trasposizione nel campo privatistico della figura amministrativa dello sviamento di potere che si basa proprio sull'utilizzo dei poteri accordati alla pubblica amministrazione per finalità diverse da quelle per le quali sono stati concessi con conseguente illegittimità degli atti così emanati⁵⁴. Tale trasposizione, solleva tuttavia, numerosi dubbi in quanto sono completamente differenti i presupposti di partenza: in campo amministrativo, infatti, l'amministrazione è tenuta a realizzare i fini che sono stati posti dalla legge che accorda il potere e gode, nella migliore delle ipotesi, di discrezionalità. I privati, al contrario, godono di una libertà assai più ampia che, come noto, è assai prossima all'arbitrarietà. Proprio su questo punto si concentrano i più forti rilievi contro la tesi in esame dal momento che essa giunge ad una negazione della figura del diritto soggettivo e quindi a privare i singoli della libertà che è connaturata all'attribuzione di un diritto. La teoria del diritto soggettivo nasce, infatti, con lo scopo di limitare l'azione dei poteri pubblici nella sfera privata: negarla significa restringere o addirittura portare alla scomparsa delle libertà che si erano faticosamente affermate prima a livello politico e poi a livello giuridico con la Rivoluzione francese. In questo modo il diritto degrada a funzione, cioè a posizione tutelata, non in sé, ma solo là dove realizzi l'interesse della collettività. La tendenza tipica dei regimi assolutisti a degradare il diritto a funzione nonché le incertezze e i soprusi registrati sulla base dello sviamento dal fine sociale della norma nella loro prassi applicativa hanno suscitato notevoli timori quanto all'accoglienza generalizzata di tale teoria. Verrebbe, infatti, a cadere la figura centrale del nostro ordinamento, quella del diritto soggettivo e i singoli verrebbero trasformati in tanti funzionari statali, in servizio

⁵³ J. GHESTIN, G. GOBEAUX con il concorso di M. FABRE MAGNAN, *Traité de droit civil. Introduction générale*, cit., n. 786.

⁵⁴ Non stupisce dunque che anche a livello pubblicistico si cominci anche a parlare di abuso anziché di sviamento J.-L. TEXIER, *L'abus en matière de droit public*, in *L'abus dans le droit des affaires*, a cura di J. MESTRE in *Dr. et patrimoine*, 2000, n. 83, p. 57 e ss..

perenne⁵⁵. In particolare viene contestato lo svilimento della dignità del singolo che acquista un ruolo ed una rilevanza quale meccanismo di un'organizzazione più vasta, la collettività appunto. Le affermazioni stesse del JOSSERAND⁵⁶ non contribuiscono certo a dissipare tutti i dubbi che la sua dottrina solleva. Una cosa è prevedere dei limiti all'autonomia dei privati, altro è negarla in radice e annullare qualsivoglia spazio di libertà⁵⁷. Tali argomentazioni, tuttavia, vengono respinte da parte della dottrina più moderna che non vede alcuna contraddizione tra la tutela della sfera individuale e la ricerca del bene comune. Le tesi contrarie, infatti, vengono viste come un prolungamento della scuola dei diritti naturali che concependo l'uomo stesso come la fonte dei propri diritti, mal tollera ogni ingerenza che nell'uso di questi venga fatto. L'ordinamento riconosce ed affida ai singoli ampie libertà perché tutti possano goderne e contribuire al progresso collettivo; proprio per questa ragione il singolo è chiamato a rendere conto dell'uso che di tale libertà ha fatto, con conseguente intervento correttivo in caso di danno per la collettività: al diritto viene così assegnata non già la funzione di conservare lo *status quo*, ma di operare per la realizzazione del bene comune e della giustizia. La figura dell'abuso, proprio per la sua flessibilità, consente, dunque, di valutare in concreto i comportamenti che contribuiscono al progresso sociale e di permettere il graduale evolversi della società, interdiciendo le azioni che, dettate da finalità meramente egoistiche, sono di ostacolo ad una compiuta realizzazione del bene comune⁵⁸. In realtà neppure la visione del

⁵⁵ Riguardo ai limiti dell'autonomia privata: SANTI ROMANO, *Frammenti di un dizionario giuridico*, Milano, 1947, pp. 729-730 il quale a proposito delle tesi kelseniane la cui eco è palese nella posizione di cui sopra ironicamente manifesta stupore per il fatto che sulla loro base non venga riconosciuta ai privati la qualifica di funzionari statali e alle norme da essi prodotte non venga attribuita natura statutale; nello stesso senso SALVATORE ROMANO, *Autonomia privata – Appunti*, cit., p. 16.

⁵⁶ L. JOSSERAND, *De l'esprit des droits et de leur relativité: théorie dite «de l'abus des droits*, cit., n. 5 ove si legge che «dans la réalité ce n'est pas en tant qu'individu que l'homme intéresse le législateur, les pouvoirs publics et le juriste, mais bien en tant qu'unité sociale».

⁵⁷ R. BEUDANT, P. LEREBOURS-PIGEONNIERE, *Cours de droit civil français*, IX bis, Paris, 1952, n. 1436 ; P. ESMAN, *Obligations*, 1^{ère} partie, in *Traité pratique de droit civil français*, a cura di M. PLANIOL et G. RIPERT, cit. n. 375.

⁵⁸ Così J. GHESTIN, G. GOBEAUX con il concorso di M. FABRE MAGNAN, *Traité de droit civil. Introduction générale*, cit., n. 789, ove si legge che «le bien commun, voilà le maître mot qui doit, selon nous, rattacher la théorie «finaliste» ou «téléologique» des droits et de leur abus à la philosophie de Saint Thomas d'Aquin ou à la doctrine de l'Ordre naturel selon Aristote, plus qu'aux thèses collectivistes. [...] Le droit manquerait à sa mission s'il bornait à enregistrer les

JOSSERAND su cosa concretizzi uno sviamento dal fine sociale del diritto è del tutto chiara: lo stesso Autore, illustrando la sua tesi, afferma che in presenza di un diritto-potere il comportamento abusivo è costituito dall'esclusivo interesse di nuocere che anima l'agente; al contrario, in presenza di un diritto-funzione non trova posto l'intenzione di nuocere, quanto piuttosto il perseguimento di un interesse egoistico a discapito dell'interesse altrui per la cui realizzazione il diritto era stato riconosciuto⁵⁹. Nell'elaborazione dell'Autore non è quindi chiaro il limite, in relazione alle varie figure giuridiche, di questo sindacato di congruità con le finalità della legge e probabilmente non è da escludersi che certi aspetti della sua tesi siano stati estremizzati soprattutto dagli esegeti e dagli epigoni.

La dottrina italiana più recente sembra aderire ad una visione per certi versi assai vicina a quella del JOSSERAND in favore di un riconoscimento implicito del divieto di abuso nel nostro ordinamento. Tale ricostruzione procede dagli articoli del codice civile in materia di atti emulativi, correttezza e buona fede, in collegamento con le disposizioni costituzionali in materia di obblighi di solidarietà sociale ed uguaglianza formale e sostanziale⁶⁰ o, secondo altra dottrina, in materia di limiti all'iniziativa economica privata⁶¹, o ancora con l'art. 42 che enuncia la funzione sociale della proprietà⁶². In particolare proprio gli articoli 2 e 3 della Costituzione italiana costituiscono un criterio fondamentale quanto all'esercizio dei diritti soggettivi, che non può avvenire in modo tale da obliterare i doveri di solidarietà che legano i componenti della società⁶³.

Una critica assai acuta viene da chi sottolinea come la tesi del JOSSERAND non venga ad estendere a dismisura la figura dell'abuso quanto a negarla in radice: se ogni diritto, infatti, è attribuito in

rappports de force ou à consolider indéfiniment les positions acquises. Il doit, au contraire, orienter l'activité humaine en fonction d'une éthique inspirée par la recherche de la Justice. Les droits subjectif comptent par mi les moyens tendant à atteindre le bien commun ; leur exercice cesse d'être justifié lorsqu'il a lieu à l'encontre de ce but».

⁵⁹ L. JOSSERAND, *De l'esprit des droits et de leur relativité: théorie dite «de l'abus des droits», cit., n. 308.*

⁶⁰ P. RESCIGNO, *L'abuso di diritto*, cit. pp. 131-134.

⁶¹ G. LEVI, *L'abuso di diritto*, Milano, 1993, p. 72 per quanto concerne soprattutto il divieto di abuso in materia di rapporti di lavoro.

⁶² P. PERLINGIERI, *Introduzione alla problematica della proprietà*, Camerino-Napoli, 1970, p. 77 e ss. a proposito del collegamento tra atti emulativi e limiti costituzionali alla proprietà.

⁶³ P. RESCIGNO, *L'abuso di diritto*, cit. p. 131.

vista di un fine sociale, agire per finalità differenti non significa certo abusare del diritto, ma addirittura agire senza diritto e quindi non di abuso, ma di illegalità si deve parlare⁶⁴. Anche questa obiezione viene respinta dalla dottrina che distingue i limiti del diritto in interni ed esterni: l'abuso di diritto è quella particolare figura che sanziona il travalicamento dei limiti interni del diritto, cioè delle prerogative accordate dalla legge. L'abuso è dunque sì una forma di illiceità poiché chi agisce lo fa al di fuori dei limiti del diritto, ma non di quelli esterni, ma di quelli interni: questo tratto caratteristico vale dunque a distinguerlo da altre figure dell'ordinamento, segnatamente quella della responsabilità per fatto illecito. Che poi questi limiti vengano chiamati, alla maniera del JOSSERAND, sviamento dalla funzione sociale del diritto o limiti interni, poco cambia ai fini della loro individuazione, dal momento che non essendo positivamente sanciti sarà comunque necessario procedere alla loro ricostruzione sulla base dei valori fondamentali dell'ordinamento⁶⁵.

Un altro rilievo che comunemente viene mosso alla tesi sopra citata è quello dell'incertezza nei rapporti giuridici che deriva da una tanto ampia ingerenza giurisprudenziale negli affari privati, in quanto dalla diversa sensibilità dei singoli giudici, potrebbero derivare pronunce radicalmente diverse. Proprio il valore della certezza e della sicurezza dei rapporti giuridici induce parte della dottrina a sconsigliare quindi tale applicazione della figura dell'abuso⁶⁶. Contro tale obiezione si replica che non mancano nell'ordinamento numerosi esempi di clausole generali previste dal legislatore che lasciano all'organo giudicante ampia discrezionalità; la loro funzione è quella di permettere all'ordinamento di fornire

⁶⁴ J. DABIN, *Le droit subjectif*, cit., p. 292 fa notare che «*du moment que le titulaire du droit ne pouvait faire usage de celui-ci que suivant un but plus o moins déterminé, sono droit en était diminué d'autant et, dès lors, il commettait une illégalité et non pas seulement un abus en utilisant au rebours de sa destination légale. [...] Quand donc M. JOSSERAND définit l'abus par l'idée d'un détournement, il ruine, en même temps que le droit subjectif, la notion d'abus qui rentre dans le néant, tout détournement de pouvoir n'étant qu'une illégalité*».

⁶⁵ J. GHESTIN, G. GOBEAUX con il concorso di M. FABRE MAGNAN, *Traité de droit civil. Introduction générale*, cit., n. 788 ; N. MICHAELIDES-NOUAROS, *L'évolution récente de la notion de droit subjectif*, in *Rev. trim droit. civ.*, 1966, pp. 233 ove si legge che «*on peut parler des limites internes ou immanentes du droit qui résultent de son but et de sa fonction*» sicché l'esercizio del diritto per finalità diverse da quelle previste determina un atto illegale. In questo modo dunque la teoria dello sviamento e quella dei limiti interni giungono a sintesi.

⁶⁶ P. ESMAN, *Obligations*, 1^{ère} partie, in *Traité pratique de droit civil français*, a cura di M. PLANIOL et G. RIPERT, cit. n. 375.

una risposta a tutte le controversie che dovessero essere portate all'attenzione dei giudici senza la necessità di un approccio casistico. Proprio la funzione nomofilattica degli organi di vertice della magistratura offre una garanzia nei confronti di una difformità interpretativa che mina i citati valori dell'uguaglianza e certezza del diritto⁶⁷.

4.2.a. La ricerca di una caratterizzazione dell'abuso di diritto sul piano giuridico: la ricerca delle posizioni giuridiche suscettibili di abuso

In dottrina si è fatta strada nel tempo la necessità di distinguere, nell'ambito delle posizioni giuridiche di vantaggio, quelle che sono suscettibili di abuso da quelle che non lo sono, proprio per costituire un limite alle tendenze espansive che tesi come quella sopra descritta determinano. Si distingue, dunque, tra libertà e diritti⁶⁸ mettendo in evidenza che sono suscettibili di abuso unicamente le prerogative dettagliate per le quali *a priori* si può emettere un giudizio di liceità che poi deve trovare conferma nel comportamento concretamente posto in essere dal titolare. Al contrario le libertà si caratterizzano per prerogative talmente ampie che non vi può certo essere abuso in quanto esse tendono ad estendersi in maniera generale e a trovare limitazioni unicamente nelle altre libertà conferite agli altri soggetti nonché nei doveri, anch'essi generali, che gravano su ogni individuo. Diversa la situazione in presenza di prerogative nettamente determinate: in questo caso i limiti caratterizzano intrinsecamente la posizione giuridica sicché l'interprete è chiamato a verificare che il titolare non abbia di volta in volta oltrepassato le prerogative attribuite dal

⁶⁷ J. GHESTIN, G. GOBEAUX con il concorso di M. FABRE MAGNAN, *Traité de droit civil. Introduction générale*, cit., n. 789 ; B. STARCK, *Obligations*, a cura di H. ROLAND e L. BOYER, cit., n. 385 fa ironicamente notare che «*croit-on sérieusement que le juge nourri de la lecture de Marx, de Proudhon, de Mao et son collègue dont la culture socio-économique aurait pour base Adam Smith, Keynes ou Burnham, jugerait différemment le cas d'abus du droit ... résultant ... des procédures judiciaires vexatoires, des émancipations d'enfants mineur faites, non pour servir leurs intérêts, mais pour entraver le «droit de garde» de l'autre époux ? Il est permis d'en douter*»

⁶⁸ Sul punto F. TERRE, *Sur la notion de droits et libertés fondamentaux*, in *Libertés et droits fondamentaux* a cura di R. CABRILLAC, M.-A. FRISON ROCHE et T. REVET, Paris, 2000, p. 5 e ss. ; P. ROUBIER, *Droits subjectif et situations juridiques*, Paris, 1963, p. 43 e ss..

legislatore⁶⁹. Altra parte della dottrina propone una distinzione tra diritto e potere sul presupposto che il primo è accordato nell'interesse del titolare, il secondo nell'interesse di un soggetto diverso: mentre i diritti sono suscettibili di abuso, al contrario i poteri possono essere censurati solo per il differente vizio dello sviamento⁷⁰. Tale tesi, del resto, sembra riecheggiare quella del JOSSERAND tra diritto-potere e diritto-funzione in cui il primo soddisfa un interesse del titolare e il secondo un interesse di soggetti diversi e presenta di conseguenza i medesimi problemi. Il JOSSERAND stesso individuava una serie di diritti non suscettibili di abuso chiamati diritti non causati⁷¹ o, secondo altra dottrina, diritti assoluti o discrezionali⁷²: si tratta dei diritti affidati *in toto* all'arbitrio del titolare sicché nessun sindacato può esservi sull'eventuale uso che se ne faccia⁷³. Questa categoria viene, tuttavia, esclusa dalla dottrina più recente in quanto, si dice, non si può ritenere che esistano diritti che sfuggono ad ogni forma di controllo da parte del giudice circa il loro esercizio e la loro individuazione non trova alcun fondamento nel diritto oggettivo e, soprattutto, viene sempre più ad essere smentita dall'evoluzione dell'ordinamento. In realtà, si dice, sono principalmente ragioni storiche e culturali ad aver escluso un controllo sull'esercizio di certi diritti nonché la difficoltà di registrare un abuso a causa del grande dettaglio con cui il legislatore ha provveduto a disciplinare

⁶⁹ J. GHESTIN, G. GOBEAUX con il concorso di M. FABRE MAGNAN, *Traité de droit civil. Introduction générale*, cit., n. 769 ; solleva dubbi su tale distinzione L. CADIET, PH. TOURNEAU, *Abus de droit*, cit., pp. 4-5 i quali non solo mettono in evidenza le difficoltà di stabilire quale posizione sia una libertà e quale un diritto sulla base del grado di precisione, con conseguente inevitabile arbitrarietà, ma soprattutto sottolineano che per il JOSSERAND sono passibili di abuso tanto le libertà quanto i diritti, che egli definiva rispettivamente *droits innommées* e *droits nommés*.

⁷⁰ E. GAILLARD, *Le pouvoir en droit privé*, Paris, 1985, n. 27 e ss..

⁷¹ L. JOSSERAND, *De l'esprit des droits et de leur relativité: théorie dite «de l'abus des droits*, cit., n. 306.

⁷² A. ROUAST, *Les droits discrétionnaires et les droits contrôlés*, in *Rev. trim. droit civ.*, 1944, n. 1.

⁷³ Tradizionalmente la dottrina riconduceva a tale categoria il diritto degli ascendenti di opporsi al matrimonio dei discendenti o di consentirlo; il diritto di disporre del proprio patrimonio per testamento, nell'ambito della quota disponibile, la comunione forzosa del muro contiguo, il diritto di tagliare le radici che oltrepassano i limiti del fondo, il diritto di non pubblicare la propria opera intellettuale, il diritto di mettere fine alla tolleranza di un comportamento altrui ed altri ancora; per un esame più ampio si vedano: L. CADIET, PH. TOURNEAU, *Abus de droit*, cit., p. 5 e bibliografia ivi citata ; J. GHESTIN, G. GOBEAUX con il concorso di M. FABRE MAGNAN, *Traité de droit civil. Introduction générale*, cit., n. 773.

determinate fattispecie⁷⁴. Anche la dottrina italiana ha contestato la distinzione tra figure soggette all'abuso e figure che ne sono estranee: più in particolare si è messo in evidenza che proprio diritti e libertà costituiscono il campo di elezione dell'abuso, dal momento che le potestà paiono invece suscettibili più di sviamento di potere, che di abuso⁷⁵. La dottrina francese, anche quella che distingue tra libertà e prerogative nettamente predeterminate, giunge comunque alla conclusione che non è possibile, o comunque non risolutivo, individuare una categoria di diritti o libertà esclusi *a priori* da ogni controllo circa l'esercizio delle facoltà che ineriscono al titolare e ritiene che il problema dell'abuso vada esaminato su un diverso versante e cioè quello dell'individuazione dei requisiti necessari perché un comportamento possa essere detto abusivo. Alla luce dell'evoluzione storica, autorevole dottrina sottolinea che proprio i diritti potestativi, quelli che la dottrina francese definisce acausali, lungi dall'essere esclusi da ogni forma di controllo costituiscono forse il vero e proprio campo di applicazione dell'abuso in quanto si caratterizzano per un esercizio unilaterale i cui effetti, però, ricadono nella sfera giuridica di terzi: la giurisprudenza in materia di diritto di famiglia, del lavoro e commerciale dimostra come diritti tradizionalmente esclusi da ogni forma di controllo nel tempo siano stati assoggettati ad un sindacato circa il loro esercizio il cui limite è costituito «*dall'abuso; più esattamente, la necessità di una giusta causa*» è considerata condizione essenziale dell'esercizio⁷⁶.

4.3. Le tesi favorevoli: l'abuso quale colpa nell'esercizio del diritto

Un'altra concezione assai diffusa, soprattutto in giurisprudenza, ricollega la nozione di abuso alla colpa nell'esercizio del diritto, tanto è vero che parte della dottrina ritiene che l'abuso non sia altro che una variante per chiamare il fatto illecito e quindi il contrasto tra chi agisce invocando un

⁷⁴ J. GHESTIN, G. GOBEAUX con il concorso di M. FABRE MAGNAN, *Traité de droit civil. Introduction générale*, cit., n. 174 e ss. e 774-775.

⁷⁵ P. RESCIGNO, *L'abuso di diritto*, cit. p. 56 e ss..

⁷⁶ P. RESCIGNO, *L'abuso di diritto*, cit. p. 83.

proprio diritto e la vittima che reagisce facendo valere, a sua volta, la lesione di un proprio interesse tutelato dall'ordinamento giuridico. Si ha un caso di abuso là dove chi agisce non rispetti i doveri di prudenza e ragionevolezza dell'uomo medio, arrecando così un danno all'altra parte: il giudizio si svolge, dunque, su un piano ideale tra il raffronto del comportamento dell'uomo medio e quello tenuto in concreto⁷⁷. Proprio la giurisprudenza francese sembra aver sovente accolto tale nozione di abuso, tanto è vero che nelle pronunce in materia non è raro il richiamo all'articolo del codice civile che sanziona il fatto illecito. Tale tesi finisce col rendere inutile la stessa figura dell'abuso: la dottrina si è a lungo interrogata, infatti, sugli elementi idonei a distinguere l'abuso di diritto dal fatto illecito. L'analisi si incentra così su due aspetti specifici e cioè i limiti che l'agente ha violato e l'elemento soggettivo. Sotto il primo aspetto si ribadisce che il travalicamento dei limiti esterni produce responsabilità per fatto illecito, il superamento dei limiti interni, invece abuso⁷⁸. Un'ulteriore differenza viene individuata nell'elemento psicologico: perché sorga una responsabilità per abuso non è sufficiente, come in materia di responsabilità civile la colpa lieve, né è possibile una responsabilità per fatto proprio, ma è necessario che la condotta sia animata da un *animus* particolarmente qualificato: dolo o colpa grave. La particolare natura dei limiti valicati in materia di abuso, infatti, richiede un comportamento qualificato ed un grande rigore nel distinguere tra comportamenti abusivi e comportamenti leciti⁷⁹. Secondo questa tesi l'abuso costituisce sì un caso di atto illecito, ma qualificato dalla particolarità della violazione⁸⁰.

5. Le sanzioni dell'abuso

⁷⁷ J. CARBONNIER, *Droit civil: les obligations*, Paris, 1985, n. 95 ; F. CHABAS, *Obligations : théorie générale*, in *Leçons de droit civil* a cura di H. L. MAZEUD - J. MAZEUD - F. CHABAS, Paris, 1998, n. 458, ; E. LEVY, *La vision socialiste du droit*, cit., p. 45 e ss. ; E. BARTIN in C. AUBRY e C. RAU, *Droit civil français*, cit., p. 320 e ss..

⁷⁸ J. GHESTIN, G. GOBEAUX con il concorso di M. FABRE MAGNAN, *Traité de droit civil. Introduction générale*, cit., n. 780.

⁷⁹ J. GHESTIN, G. GOBEAUX con il concorso di M. FABRE MAGNAN, *Traité de droit civil. Introduction générale*, cit., n. 780.

⁸⁰ J. GHESTIN, G. GOBEAUX con il concorso di M. FABRE MAGNAN, *Traité de droit civil. Introduction générale*, cit., n. 781.

L'aspetto che ha forse contribuito a decretare il successo della figura dell'abuso è la grande flessibilità applicativa di tale strumento dal momento che consente di parametrare la conseguenza alla situazione di volta in volta in rilievo. Nel tempo si è passati dal risarcimento di danni ed interessi a misure ritenute più confacenti alla vicenda in contestazione: non sono così mancati casi in cui è stata dichiarata la nullità del contratto o di una clausola, altre volte ne è stata sancita la mera inopponibilità; altre volte ancora è stata ristabilita una situazione di equilibrio a livello contrattuale⁸¹. Parte della dottrina⁸², che sembra aver poi trovato in giurisprudenza parziale accoglienza, denuncia l'insufficienza della classica sanzione dell'abuso consistente nel risarcimento del danno e degli interessi ed indica quale soluzione la neutralizzazione degli effetti negativi che il comportamento di una parte ha provocato all'altra: in caso di mancato rinnovo abusivo di un contratto a tempo determinato il giudice può ricondurre la situazione al momento esistente prima del mancato rinnovo, compresa la possibilità di rinnovo; ove invece il contratto sia a tempo indeterminato il giudice può farlo rivivere senza limiti di tempo; di fronte ad un recesso improvviso, in assenza di un congruo termine, il giudice può intervenire prevedendo un termine prima del quale lo stesso non può avere effetto⁸³.

Si può, quindi, in sintesi affermare che la conseguenza di un comportamento abusivo risiede nell'eliminazione delle conseguenze

⁸¹ C. ALBIGES, *De l'équité en droit privé*, Paris, 2000, n. 254 e ss. il quale accomuna l'abuso, la buona fede e l'equità quali clausole generali aventi la funzione di imporre una certa moderazione nell'uso del diritto. La differenza tra abuso ed equità risiede in particolare nel fatto che il primo esige un uso responsabile del diritto da parte del titolare; al contrario la seconda si concreta in un intervento del giudice per ragioni indipendenti dalla condotta delle parti.

⁸² M.-E. PANCRAZI-TIAN, *La protection judiciaire du lien contractuel*, 1996, Aix-Marseille, n. 260; sembra andare in questo senso Cass., 1^{er} civ. 7 novembre 2000, in JCP, 2001, II, 10506 e su www.legifrance.gouv.fr: nel caso dedotto davanti alla Cassazione una compagnia, rispettando i termini previsti dal contratto, aveva proceduto a recedere dal contratto di assicurazione stipulato con una società di informatica poiché con l'avvicinarsi dell'anno 2000 avrebbero potuto presentarsi problemi connessi al cambio data. Date le difficoltà a procurarsi un'altra copertura assicurativa la società di informatica richiedeva che venisse dichiarata l'inefficacia di tale recesso. La Cassazione condivide la soluzione offerta dalla Corte d'appello di prolungare la durata del contratto, ma ha ritenuto che la Corte abbia ecceduto i suoi poteri individuando quale limite temporale la sottoscrizione di un nuovo contratto di assicurazione in quanto mancava la fissazione di un termine certo.

⁸³ La legge ha di volta in volta fissato le sanzioni più varie per i comportamenti abusivi che vanno dall'annullabilità all'inopponibilità, anche solo di una clausola. Molto spesso la legge accompagna tali sanzioni sul piano civilistico a sanzioni amministrative o penali: L. CADIET, PH. TOURNEAU, *Abus de droit*, cit., p. 10.

pregiudizievoli per i terzi, così sterilizzando l'impatto negativo che sui loro interessi avrebbe avuto l'autonomia privata. Per quanto concerne più specificamente l'ambito fiscale la conseguenza viene individuata nell'inopponibilità all'amministrazione finanziaria delle conseguenze impositive derivanti dalla scelta dei diversi strumenti offerti dall'ordinamento giuridico: tale soluzione, infatti, è quella che consente di bilanciare meglio l'interesse dell'erario e l'autonomia negoziale dei singoli. Gli strumenti giuridici adottati continuano a conservare validità ed efficacia nel loro ambito di origine, mentre vengono sterilizzate le conseguenze fiscali. Tale soluzione appare tanto più valida se si pensa che, secondo la giurisprudenza comunitaria, la presenza di ragioni extra-fiscali non esclude la qualificazione di una condotta come abusiva dal punto di vista tributario: poiché l'atto ed il negozio conservano validità ed efficacia, i contribuenti non vedranno sfumare gli obiettivi non fiscali a cui mirano.

6. La differenza con le figure affini: frode alla legge, abuso delle forme giuridiche e simulazione

Un punto centrale nella problematica dell'abuso di diritto risiede nella delimitazione dalle figure affini quali la simulazione, l'abuso delle forme giuridiche e la frode alla legge.

Al di là delle singole posizioni dottrinali quanto alle caratteristiche essenziali, l'aspetto fondamentale del primo risiede nella riconciliazione dei singoli interessi tutelati dall'ordinamento giuridico.

Per quanto concerne la differenza rispetto alla simulazione pochi cenni possono bastare: quest'ultima crea un'apparenza a cui nella realtà corrisponde una situazione differente (simulazione relativa) o addirittura inesistente (simulazione assoluta); al contrario il comportamento abusivo è del tutto reale ed effettivo e viene censurato perché non meritevole di tutela secondo l'ordinamento giuridico.

Più complessa la situazione per quanto concerne la differenza rispetto alla frode alla legge. Là dove la nozione di abuso di diritto venga ristretta ai comportamenti animati dall'intenzione di nuocere,

la distinzione risiede nel fatto che mentre nell'abuso la parte non ritrae alcun vantaggio dalla sua condotta, nel caso di comportamenti in frode alla legge l'attore mira innanzitutto a procurare un vantaggio a se stesso che, di riflesso, ma senza che questo sia l'obiettivo principale, si riflette negativamente su altri. Più sfumata la distinzione tra frode alla legge e abuso quale sviamento dal fine del diritto: la dottrina prevalente individua la prima in presenza di due elementi costituiti rispettivamente dall'aggiramento della disposizione e dall'*intentio* fraudolenta; al contrario nel caso dell'abuso tutta l'attenzione è focalizzata sullo sviamento oggettivo della norma, senza che assuma rilievo la volontà dell'attore⁸⁴. Altri ritiene che ricorre la frode alla legge quando è possibile individuare una norma aggirata, mentre ricorre l'abuso di diritto ove il disvalore della condotta emerge da una valutazione complessiva dell'ordinamento giuridico. Tale distinzione, già problematica nell'individuazione in concreto della natura abusiva o fraudolenta di una condotta, viene a scomparire nel momento in cui, come ritiene parte della dottrina italiana, si ritenga necessario superare l'elemento soggettivo delle condotte fraudolente incentrando tutta la valutazione in chiave oggettiva sull'interpretazione della norma e sulla sua elusione⁸⁵: in ogni caso, va evidenziato come dalla differente qualificazione di un atto come abusivo o in frode alla legge non derivi alcuna conseguenza sulla sanzione adottata dall'ordinamento che rimane comunque quella della sterilizzazione degli effetti pregiudizievoli in capo ai terzi.

Ancora diverso è il rapporto tra abuso di diritto e abuso delle forme giuridiche, figura caratteristica dell'ordinamento tedesco e dei Paesi che ne hanno subito l'influenza. Il primo è completamente incentrato sulla norma giuridica, il secondo sulle scelte negoziali⁸⁶. Ne consegue che il campo applicativo della prima figura è assai maggiore di quello della seconda in quanto può trovare applicazione

⁸⁴ J. GHESTIN, G. GOBEAUX con il concorso di M. FABRE MAGNAN, *Traité de droit civil. Introduction générale*, cit., n. 833 i quali evidenziano come il punto distintivo vada ricercato nella natura della posizione giuridica fatta valere: l'abuso è configurabile unicamente in caso di posizioni giuridiche dai contorni determinati; al contrario la frode alla legge si configura in rapporto alle libertà, cioè a quelle figure che si caratterizzano per l'assenza di limiti stringenti alle facoltà di chi ne è titolare.

⁸⁵ F. GAZZONI, *Manuale di Diritto privato*, Napoli, 2007, p.824

⁸⁶ C. TODINI, *L'abuso delle forme societarie nell'imposizione sul reddito*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, cit. pp. 119-124; D. STEVANATO, *Abuso del diritto ed elusione tributaria: «anno zero»*, in *Dial. Trib.*, 2009, p. 259.

non solo in relazione agli atti e ai negozi giuridici, come nel caso di abuso delle forme giuridiche, ma anche ai meri fatti. L'abuso delle forme giuridiche, inoltre, necessita di una valutazione circa la natura anormale dello strumento impiegato sicché non può essere applicato in tutti quei casi in cui il negozio scelto, pur se posto in essere per finalità disapprovate dal sistema, sia del tutto normale nella prassi economica. Basti pensare ai casi sopra evidenziati di recesso improvviso dal contratto e di rifiuto a contrarre che sono stati censurati dalla giurisprudenza perché costitutivi di un abuso di diritto: applicando la tesi dell'abuso delle forme giuridiche nessuna censura avrebbe potuto essere mossa.

Va tra l'altro evidenziato quale elemento distintivo che l'abuso di diritto, solo in rari casi, trova un fondamento positivo; al contrario l'abuso delle forme giuridiche è normalmente previsto dalla legge dal momento che in ragione dell'autonomia contrattuale le forme giuridiche possono essere liberamente utilizzate, in assenza di limiti espressi previsti dal legislatore.

La differente portata applicativa delle due figure assume rilevanza anche in ambito tributario: si vedrà più avanti come la stessa operazione abbia avuto un trattamento completamente diverso nell'ordinamento francese e in quello tedesco proprio in ragione del diverso principio giuridico utilizzato.

CAPITOLO SECONDO

PARTE PRIMA

L'ABUSO DI DIRITTO IN MATERIA FISCALE NELL'ESPERIENZA FRANCESE FINO AL PRIMO LUSTRO DEL XXI SECOLO

1. L'esperienza francese nel contrasto alle operazioni fiscalmente abusive: le ragioni di un confronto - 2. L'evoluzione storica della disposizione anti-abuso e le ragioni di una riforma legislativa - 3. L'utilizzo delle figure civilistiche nel contrasto alle operazioni fiscalmente abusive - 4. L'interpretazione della norma anti-abuso prima del 1981 - 5. L'interpretazione della norma anti-abuso dopo il 1981 - 5.1. La duplicità dei requisiti di una condotta abusiva: l'esclusività delle ragioni fiscali e l'aggiramento della norma tributaria - 6. I confini dell'abuso di diritto in Francia: l'impossibilità di censurare sul piano fiscale operazioni disapprovate da altri settori dell'ordinamento - 7. I confini dell'abuso di diritto in Francia: la riqualificazione e l'errore palese - 8. I confini dell'abuso di diritto in Francia: atti e fatti giuridici - 9. L'abuso di diritto e le sanzioni amministrative - 10. La procedura di abuso e il Comitato consultivo - 11. L'abuso di diritto in ambito fiscale: elementi di contatto e differenze con l'analoga figura civilistica - 12. Il differente campo applicativo dell'abuso di diritto e dell'abuso delle forme giuridiche - 13. Le questioni ancora aperte: l'esistenza di un principio generale anti-abuso

1. L'esperienza francese nel contrasto alle operazioni fiscalmente abusive: le ragioni di un confronto

Come si cercherà di evidenziare nel prosieguo, l'esperienza francese e quella italiana in materia di contrasto alle operazioni fiscalmente abusive presentano numerosi punti di contatto, seppur in un periodo non coincidente. Comune ad entrambi gli ordinamenti è il problema di contrastare le operazioni che appaiono eccedere la legittima pianificazione fiscale in assenza di norme specifiche di contrasto; comune è l'interesse di dottrina e giurisprudenza verso le figure generali del diritto; comune è l'influenza esercitata dall'elaborazione dei giudici comunitari sulle scelte nazionali.

Poiché l'esperienza francese si articola su un arco temporale assai maggiore di quella italiana, dottrina e giurisprudenza d'oltralpe hanno già avuto modo di affrontare e risolvere numerose

questioni che inevitabilmente si porranno o si stanno già ponendo in Italia, via via che l'amministrazione finanziaria e la giurisprudenza si trovano di fronte ai problemi connessi al contrasto delle operazioni fiscalmente abusive. A differenza dell'esame del diritto comunitario, il confronto con un ordinamento statale permette di evidenziare problemi di carattere sostanziale, procedimentale e sanzionatorio che in ambito europeo non sempre vengono in rilievo per evidenti ragioni.

Un ulteriore motivo di interesse per l'esame dell'esperienza d'oltralpe viene dalla giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione che in alcune pronunce in materia di abuso ha richiamato l'esperienza di altri Stati, tra cui la Francia, mettendo in evidenza come la circolarità dei principi, anche attraverso il diritto comunitario, influenzi reciprocamente i vari ordinamenti⁸⁷.

2. L'evoluzione storica della disposizione anti-abuso e le ragioni di una riforma legislativa

A differenza dell'Italia, la Francia conosce una norma anti-abuso di portata generale o quasi, sin dal 1941⁸⁸, introdotta sulla scia della grande rilevanza che il problema del contrasto ai comportamenti abusivi aveva assunto in ambito dottrinale e giurisprudenziale a partire dagli inizi del XX secolo. Nonostante le numerose modifiche apportate alla disposizione nel corso degli anni, le maggiori novità nell'applicazione della norma sono sicuramente venute dall'interpretazione giurisprudenziale.

Solo nel 2009 il legislatore è intervenuto per adeguare il testo della disposizione al diritto vivente, venendo così a recepire integralmente le indicazioni che nel corso del tempo erano venute dalla dottrina e giurisprudenza prevalenti.

Prima di esaminare le modifiche recentemente apportate alla norma anti-abuso, pare opportuno ripercorrere in breve l'evoluzione

⁸⁷ Cass. 21 maggio 2008, n. 25374, punto 5.2.

⁸⁸ Si evidenzia in dottrina come la riforma legislativa sia stata operata proprio negli anni dell'invasione nazista della Francia, quando a governare era il Maresciallo Pétain, sulla spinta del dibattito che in Germania, più o meno negli stessi anni, aveva portato all'introduzione di una disposizione generale anti-abuso: P. FERNOUX, *Substance, effets multiples et montage purement artificiel: une approche commune de la fraude à la loi?* in *Droit fisc.*, n. 23, 2008, étude, 358, punto B. 4..

storica della situazione francese, non solo per comprendere le ragioni alla base delle soluzioni da ultimo avallate dalla giurisprudenza, ma anche per evidenziare i punti di contatto con la situazione italiana.

L'ordinamento transalpino annovera tra i mezzi di contrasto ai comportamenti elusivi, a seconda della loro tipologia, numerosi strumenti quali la riqualificazione, l'*acte anormal de gestion* e l'abuso di diritto: su quest'ultima figura si concentra l'attenzione del presente lavoro. L'abuso di diritto in Francia costituisce, quindi, unicamente una tipologia di comportamento elusivo a fronte del quale l'ordinamento prevede uno specifico mezzo di contrasto. Esso non esaurisce, quindi, né il genere delle condotte abusive, né tanto meno i mezzi di contrasto che l'ordinamento conosce.

Analogamente all'Italia il contrasto alle operazioni abusive in Francia prende le mosse dalla giurisprudenza che, tra la fine dell'800 e l'inizio del '900, dapprincipio in maniera timida e poi con forza sempre maggiore, ha fatto ricorso ai principi generali del diritto, talvolta neppure positivizzati, al fine di ostacolare quelle operazioni che, pur non contrastando con alcuna norma espressa, tuttavia appaiono nella loro essenza contrastare con le finalità dell'ordinamento. Tale opera della giurisprudenza in Francia, ha spinto il legislatore ad introdurre una norma del *Livre de procédures fiscales* che vieta l'abuso di diritto in materia tributaria: da quel momento si è verificata una costante evoluzione che ha visto gli organi giudiziari farsi portatori di nuove istanze e soluzioni che, dapprima fondate unicamente su principi generali dell'ordinamento, hanno finito poi sovente con il trovare riconoscimento presso il legislatore. Il ruolo della giurisprudenza è stato tale che in dottrina si dice persino che se anche la norma anti-abuso non fosse mai stata introdotta la situazione attuale non sarebbe di certo dissimile⁸⁹.

3. L'utilizzo delle figure civilistiche nel contrasto alle operazioni fiscalmente abusive

⁸⁹ O. FOUQUET, *Interprétation française et interprétation européenne de l'abus de droit*, in *RJF*, 2006, pp. 383-384.

La dottrina francese, come del resto quella della maggior parte del mondo, anche a causa dell'assenza di norme *ad hoc* volte a contrastare i comportamenti abusivi, ha, specie in origine, guardato ai comportamenti fiscalmente abusivi attraverso il ricorso alle categorie civilistiche che sembravano meglio adattarsi alle operazioni poste in essere dai contribuenti, e cioè facendo ricorso alla frode alla legge e alla simulazione. Nessun dubbio fondato è mai sussistito circa l'applicabilità della seconda figura alla materia fiscale, in quanto l'amministrazione è sempre stata considerata come un qualsiasi terzo: al riguardo le uniche questioni concernevano la possibilità di beneficiare di regimi di prova agevolati e di escludere la necessità di adire il giudice civile per far dichiarare il carattere fittizio dell'operazione⁹⁰. La simulazione, però, non pare costituire un comportamento elusivo, dal momento che la creazione di un'apparenza fittizia a cui corrisponde una diversa realtà dà luogo ad un comportamento evasivo consistente non già nell'aggiramento di una norma, ma nella sua violazione. Poiché è principio acquisito che la realtà deve prevalere sull'apparenza, l'amministrazione finanziaria, come qualsiasi terzo, ha sempre potuto far valere la simulazione per assoggettare ad imposizione le operazioni realmente poste in essere, con le connesse conseguenze sul piano sanzionatorio.

Ben diverso si presenta il problema rispetto alla figura della frode alla legge che, invece, configura l'aggiramento della norma tributaria, senza violarne apertamente i precetti: la sua applicabilità al settore tributario ha, infatti, inizialmente suscitato ampie discussioni. La dottrina tradizionale escludeva la possibilità di farne applicazione sulla base del principio che le norme fiscali non fanno altro che collegare a determinati comportamenti la realizzazione del presupposto d'imposta⁹¹. Si sottolineava in proposito che solo le condotte che violano in maniera palese o occulta la normativa tributaria possono essere oggetto di censura

⁹⁰ Su analogo tema in Italia, da ultimo, si veda: P. GABRIELLI, *Sulla diretta accertabilità della simulazione ai fini tributari (in un caso in cui forse non ce n'era bisogno)*, in *Dial. dir. trib.*, 2006, p. 1143 e ss.. In entrambi gli ordinamenti si esclude l'obbligo per l'amministrazione di adire il giudice ordinario. In senso contrario, per quanto concerne l'imposta di registro, G. MARONGIU, *L'elusione nell'imposta di registro tra l'abuso del «diritto» e l'abuso del potere*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, p. 1083.

⁹¹ Come si vedrà nei paragrafi seguenti tale teoria ha avuto ampia eco e grande seguito in Italia.

dal momento che integrano la fattispecie della frode fiscale. Diversamente, allorché un comportamento non contrasta con alcuna disposizione, non può andare incontro a contestazioni da parte dell'amministrazione finanziaria in quanto ricade nello spazio riconosciuto alla libertà di scelta della via fiscalmente meno onerosa⁹².

Si riteneva, infatti, che la pianificazione fiscale fosse perfettamente lecita in quanto declinazione del diritto del cittadino a scegliere la soluzione fiscalmente meno onerosa⁹³. Il suo unico limite veniva individuato nella simulazione: ad esempio, si diceva che se una società spostava in maniera simulata la propria sede nelle colonie per pagare tributi inferiori, allora la condotta era fiscalmente illegittima; diversamente ove tale comportamento, pur non trovando altra ragione che quella di pagare minori imposte, pur tuttavia fosse reale, non poteva essere soggetto ad alcuna censura da parte dell'amministrazione finanziaria⁹⁴.

Anche la giurisprudenza sembrava accogliere pacificamente tali conclusioni, rigettando sistematicamente le richieste dell'amministrazione finanziaria di fronte a comportamenti dei

⁹² J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, Paris, 1957, p. 96 – 103. La dottrina soleva citare a sostegno della legittimità dei comportamenti volti a ridurre il carico fiscale il caso di chi non lavora o non investe capitali per non essere assoggettato a tributo; parimenti è legittimo il comportamento di chi, per esempio, vende con distinti atti allo stesso soggetto il terreno e gli alberi che vi insistono per beneficiare di un regime fiscale più mite. Invero non si può non notare come gli esempi non siano esattamente comparabili: vero è che colui che non investe non è assoggettato ad imposizione, ma è ancor più vero che il soggetto non realizza alcun incremento del proprio patrimonio. Completamente diversa la situazione concernente la scomposizione dell'operazione in più contratti collegati: qui il risultato viene effettivamente raggiunto (acquisto o cessione del fondo); tuttavia attraverso la scomposizione dell'atto in due fasi, si riesce a beneficiare di un regime fiscale più mite di quello a cui l'operazione sarebbe stata assoggettata se fosse stata realizzata in maniera diretta. Ritenere che i due casi debbano ricevere lo stesso trattamento e siano entrambi espressione della libertà di scelta del singolo appare riduttivo: certamente l'amministrazione non può costringere nessuno a impiegare proficuamente il proprio denaro al fine di incrementare le entrate erariali, ma nulla esclude, in via di principio, che possa contestare la scomposizione di un'operazione per ragioni unicamente fiscali. L'accostamento può certamente risultare anomalo al lettore moderno, ma si deve principalmente ai meccanismi impositivi adottati dall'*ancien régime*, sotto il quale, per esempio, la gabella era calcolata su un consumo di sale stabilito con presunzione assoluta, sicché a nulla sarebbe valso al contribuente non consumarne neppure un grammo, dato che il regime impositivo sarebbe stato comunque lo stesso: sul punto F. HINCKER, *Les Français devant l'impôt sous l'ancien régime*, Paris, 1971, p. 23.

⁹³ G. RIPERT, *La règle morale dans les obligations civiles*, cit., n. 176, il quale evidenzia che «*toute personne est libre de transformer sa fortune de manière à être atteinte le plus légèrement par le poids des impôts et ses actes sont pleinement valables quand bien même ils ne seraient dictés que par le désir de payer l'impôt le plus réduit. Il n'y a pas fraude à la loi à vendre séparément un terrain et les arbres de ce terrain pour payer séparément le droit de mutation sur une vente de meubles et une vente d'immeuble*».

⁹⁴ J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, cit. p. 101.

contribuenti caratterizzati da una certa astuzia. Uno dei primi casi a presentarsi fu quello relativo alla legge che accordava un'agevolazione sull'imposta di registro a coloro che avessero acquistato porzioni di terreno confinanti. Molti contribuenti per godere di tale beneficio pur in assenza del requisito previsto, procedevano prima all'acquisto di una piccolissima porzione di terra così da integrare la condizione del carattere confinante dei terreni e poi compravano la restante parte del fondo. La giurisprudenza riconobbe la perfetta legittimità di tale comportamento e si rese necessario un intervento legislativo⁹⁵ per richiedere la proprietà dei fondi confinanti da almeno un biennio per accedere all'agevolazione⁹⁶.

Ancor oggi, la dottrina civilistica francese più importante sembra ritenere che in materia fiscale non vi sia spazio per la frode alla legge sulla base del classico argomento che solo i comportamenti che violano la legge tributaria possono essere oggetto di contestazione da parte dell'amministrazione finanziaria⁹⁷.

Già prima dell'introduzione della disposizione anti-abuso, tale opinione non sembrava essere più condivisa dalla giurisprudenza e dalla dottrina tributarie prevalenti. Intorno agli inizi del '900 si è registrata, infatti, un'inversione di tendenza ed i giudici hanno cominciato ad accogliere le contestazioni dell'amministrazione finanziaria avverso le operazioni aventi come

⁹⁵ Loi 3 novembre 1884.

⁹⁶ Il caso è citato da J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, cit., p. 96 – 98 ; celebre è ancora il caso citato da H. DESBOIS, *La notion de fraude à la loi et la jurisprudence française*, cit., pp. 107-108 il quale riprende un comportamento effettivamente registrato in giurisprudenza e ritenuto fiscalmente lecito: Tizio decede lasciando in eredità i beni a due soggetti, Caio e Sempronio, il primo dei quali accetta l'eredità, mentre il secondo muore prima di aver accettato. Caio, erede a sua volta di Sempronio, ha dunque due soluzioni: accettare l'eredità di quest'ultimo o, in qualità di suo rappresentante, rinunciare all'eredità di Tizio e far sì che si accresca la sua quota. I due comportamenti, dal punto di vista fiscale, non sono equivalenti in quanto il primo sconta l'imposta di successione una prima volta sul passaggio di beni tra Tizio e i due coeredi e una seconda volta sul passaggio tra Sempronio e Caio; nel secondo caso, invece, si ha un'imposta minore calcolata sull'intero ammontare dell'asse ereditario di Tizio, scontata una volta sola, poiché l'intero asse ereditario giunge all'unico erede in vita senza passaggi intermedi. Ancora una volta si è reso necessario un intervento legislativo (art. 51 de la Loi de finances du 13 juillet 1925) perché le due soluzioni ricevessero un eguale trattamento fiscale. A dimostrazione dell'identità delle questioni che spesso coinvolgono l'ordinamento francese e quello italiano, si veda, quasi un secolo dopo: Agenzia delle Entrate, Dir. centr. norm e cont., Ris. 234/E del 24 agosto 2009.

⁹⁷ F. DEBOISSY, *La simulation en droit fiscal*, Paris, 1997, p. 73 – 74, la quale cita, quale esempio dell'opinione dei civilisti, J. GHESTIN, G. GOUBEUX, con il concorso di M. FABRE-MAGNAN, *Introduction générale*, in *Traité de Droit civil*, sous la direction de J. GHESTIN, cit., pp. 814-815.

unico scopo di ridurre il peso dell'imposta, dichiarando gli atti in frode alla legge inopponibili all'erario. Va segnalato che le prime pronunce sembrano non individuare in maniera chiara il confine tra atti simulati ed atti in frode alla legge, lasciando irrisolta la questione di quale sia la ragione della censura del comportamento: nel caso, infatti, di una società che per pagare l'imposta di registro in misura inferiore, invece di procedere all'acquisto dell'immobile procede all'acquisto della società di cui il tale bene costituiva l'unico cespite, la Cassazione francese⁹⁸ ha ritenuto l'atto fittizio o fraudolento, senza sbilanciarsi a favore dell'una o dell'altra categoria, probabilmente per non rendere troppo manifesta la rottura con la precedente giurisprudenza. Il contribuente, che opponeva l'insegnamento tradizionale secondo cui ciascun cittadino ha il diritto di scegliere la soluzione fiscalmente più vantaggiosa, si è così visto soccombere. È evidente l'evoluzione compiuta dalla giurisprudenza rispetto alla posizione precedente, che aveva ritenuto perfettamente lecita la vendita separata degli alberi e del fondo su cui gli stessi crescevano per pagare un tributo inferiore.

Ben presto il mutato clima si è esteso anche alla giurisprudenza del *Conseil d'Etat*, che in una serie di pronunce comprese tra l'inizio degli anni '20 e la fine degli anni '30, ha censurato operazioni poste in essere per ragioni unicamente fiscali: per esempio, una società anonima è stata qualificata come società di persone, perché di fatto agiva secondo le modalità tipiche di quest'ultima⁹⁹; i depositi dei soci in società sono stati considerati come supplementi di conferimento¹⁰⁰; una società di fatto è stata assoggettata allo stesso regime fiscale delle società regolarmente costituite¹⁰¹.

In quegli stessi anni il legislatore ha introdotto la prima norma anti-abuso in materia di imposta di registro, stabilendo l'inopponibilità all'amministrazione finanziaria degli atti che dissimulano la loro reale qualificazione al fine di beneficiare di una imposizione inferiore¹⁰². A destare sorpresa in dottrina è stata

⁹⁸ Cass. req. 19 avril 1932, su www.legifrance.gouv.fr

⁹⁹ CE, II s.sect., 18 janvier 1929, Rec. 70.

¹⁰⁰ CE., 12 décembre 1930, Rec. 1063.

¹⁰¹ CE, 3 mai, 1929, Rec. 459.

¹⁰² L. 13 luglio 1925 art. 44: sul punto F. DEBOISSY, *La simulation en droit fiscal*, cit., p. 275; in senso contrario C. ROBBEZ – MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne*

principalmente la giurisprudenza del *Conseil d'Etat* in quanto in materia di imposte dirette, a differenza delle imposte sui trasferimenti, mancava una disposizione anti-abuso¹⁰³.

Sebbene la dottrina dell'epoca contestasse l'evoluzione giurisprudenziale, soprattutto nell'ambito delle imposte dirette, evidenziando l'assenza di una norma anti-abuso, le corti francesi non hanno mutato orientamento.

Solo nel 1941 il legislatore è intervenuto introducendo anche nell'ambito delle imposte dirette una disposizione anti-abuso che nella versione all'epoca vigente faceva riferimento alle operazioni che dissimulavano la reale portata di un contratto o di un accordo¹⁰⁴.

4. L'interpretazione della norma anti-abuso prima del 1981

Come anticipato la norma anti-abuso nella sua versione originaria riservava la qualificazione di abusività alle operazioni che si caratterizzavano per il carattere fittizio del comportamento del contribuente. Anche dopo l'introduzione di tale norma, tuttavia, la giurisprudenza ha mantenuto l'ambiguità che caratterizzava le pronunce precedenti, dal momento che continuava a qualificare come fiscalmente abusive le operazioni simulate e fraudolente¹⁰⁵. I

français, cit., n. 233 il quale fa risalire il fondamento della giurisprudenza della *Cour de Cassation* addirittura alla norma anti-abuso di cui all'art. 12 della Legge del 22 Frimaire an VII in materia di imposta di registro.

¹⁰³ C. ROBBEZ – MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, cit., n. 242 e bibliografia ivi citata.

¹⁰⁴ I successivi interventi legislativi hanno da una parte ampliato il campo d'applicazione della procedura di repressione dell'abuso di diritto quanto alle imposte considerate, dall'altra disciplinato in maniera più specifica il procedimento, risolvendo il problema dell'obbligo di adire o meno il Comitato consultivo. In un primo tempo l'amministrazione finanziaria, ritenendo meramente facoltativa la consultazione del Comitato consultivo, ne aveva di fatto reso inutile l'istituzione, evitando sistematicamente di adirlo; dichiarata tale prassi illegittima da parte del Consiglio di Stato il legislatore è intervenuto, a più riprese, stabilendo, infine, con la L. 502/1987 (Legge Aicardi) che in caso di messa in opera della procedura antiabuso, il contribuente può chiedere la consultazione del Comitato antielusivo. In caso di omissione da parte dell'amministrazione finanziaria, il procedimento risulta viziato: O. FOUQUET, *Fraude à la loi et abus de droit*, in *Droit fisc.*, 2006, n. 47, étude 65; F. DEBOISSY, *La simulation en droit fiscal*, cit., p. 276.

¹⁰⁵ Per un esame della situazione: F. DEBOISSY, *La simulation en droit fiscal*, cit., nn. 223-699; C. ROBBEZ – MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, cit., nn. 227-307 e la vastissima bibliografia e la giurisprudenza ivi citate. Assai spesso la giurisprudenza è stata chiamata a dichiarare la natura fittizia di società che avevano come unico scopo quello di consentire il mutamento della categoria dei redditi realizzati dai soci o consentire la deduzione di costi altrimenti non deducibili: è per esempio il caso di uno scrittore che per non essere assoggettato ad imposizione sui proventi della sua creazione intellettuale cede i diritti di

giudici evitano di individuare l'esatta natura del comportamento contestato dall'amministrazione finanziaria, preferendo ricorrere all'endiadi "fittizio o fraudolento".

In molti casi oggetto di giudizio le operazioni contestate non parevano tuttavia manifestare un carattere simulato: nel commercio delle bare fiscali le società effettivamente volevano la fusione, nel caso del brevetto effettivamente esso apparteneva ad una società diversa da quella che lo sfruttava¹⁰⁶; così anche in tutti i casi di creazione di società per godere di deduzioni non sembravano venire in rilievo casi di simulazione. Probabilmente, l'amministrazione finanziaria francese, in ciò seguita dalla giurisprudenza, utilizzava la presunzione di simulazione¹⁰⁷ in maniera forse impropria facendo valere un'equivalenza tra le operazioni dettate da ragioni unicamente fiscali e quelle simulate¹⁰⁸. Parte della dottrina tributaria, del resto, ritiene che nei casi di simulazione assai spesso la questione sia tra l'apparenza giuridica e la reale natura dell'atto, senza che assuma rilevanza il carattere fittizio; si ritiene ancora che

sfruttamento ad una società anonima di cui era direttore (CE, 27 février 1980, req. 13.239, in *Droit fisc.*, 1980, n. 22-23, com. 1267); il caso di colui che crea due società immobiliari personali per godere di una riduzione della base imponibile sui profitti prevista per l'attività di costruzione di immobili ed attenuare la progressività (CE, 25 février 1981, req. 19.170, in *RJF*, 1981, n. 5, p. 266); il caso dei coniugi che costituiscono una società per acquistare un immobile e dedurre le spese di ristrutturazione concedendolo poi in locazione ad uno degli sposi (CE 6 décembre 1978, req. 10.238, in *RFJ*, 1979, n. 1, déc. n. 21; CE 6 juin 1984, n. 38.037 in *RJF*, 1984, nn. 8-9, déc. n. 923; CE, 3 octobre 1984, n. 38.987, in *RJF*, 1984, n. 12, déc., n. 1453. Sempre sulla base del carattere fittizio dell'operazione, l'amministrazione finanziaria prima e i giudici poi (CE, 3 février 1971, n. 74.352, in *Droit. fisc.*, n. 25 comm. 933) hanno ostacolato il c.d. commercio delle bare fiscali, cioè l'operazione in forza della quale una società in forte utile ne acquista un'altra con forti perdite e poi procede alla fusione così beneficiando di una riduzione dei tributi. In un altro caso (CE, 3 novembre 1978, req. 1116, in *Droit fisc.*, 1979, n. 19, p. 585) i giudici hanno ritenuto simulato il caso di una concessione di brevetto tra due società collegate onde consentire all'una di dedurre il canone per la concessione e all'altra di beneficiare di un carico impositivo ridotto in ragione della sua particolare situazione.

¹⁰⁶ Prova ne sia che per contrastare il caso del commercio di bare fiscali in Italia si è deciso di ricorrere ad una apposita norma, benché esistesse anche all'epoca una dettagliata disciplina della simulazione nel codice civile, che consente ai terzi di provarla anche per presunzioni. Se tale strada non è stata seguita, dipende probabilmente dal fatto che non pare riscontrarsi, come detto, un carattere fittizio nelle operazioni in contestazione.

¹⁰⁷ La stessa nozione di atto simulato accolta dalla giurisprudenza e dalla dottrina francesi in ambito fiscale non va esente da incertezze dal momento che il tradizionale insegnamento che la riconduce ai tre casi conosciuti dal diritto civile e cioè «*la simulation par acte fictif, la simulation par acte déguisé et la simulation par interposition de personne*» non sembra trovare poi nei fatti una piena conferma: sul punto M. COZIAN, *Les grandes principes de la fiscalité des entreprises*, Paris, 1999, n. 15; F. DEBOISSY, *La simulation en droit fiscal*, cit., pp. 25-39; C. ROBBEZ – MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, cit., nn. 227-312.

¹⁰⁸ Tale equivalenza, tuttavia, non merita accoglienza in quanto i due fenomeni non sono per nulla coincidenti. La creazione di strutture o la realizzazione di operazioni per ragioni unicamente fiscali non ne mina in alcun modo l'effettività.

le operazioni in frode alla legge presentino un certo grado di fittizietà dal momento che non rispondono ad un reale interesse economico delle parti¹⁰⁹. Con ogni probabilità la giurisprudenza, per restare fedele al proprio tradizionale orientamento nonché al testo letterale della norma anti-abuso che faceva riferimento unicamente alle operazioni simulate, ha preferito affidarsi tralattivamente all'endiadi simulati/fraudolenti per censurare comportamenti reali che tuttavia non avevano giustificazione diversa dalla volontà di ridurre il carico fiscale¹¹⁰.

5. L'interpretazione della norma anti-abuso dopo il 1981

Questa ambiguità permane fino agli anni '80 quando il *Conseil d'Etat*, con una pronuncia in Assemblea plenaria, precisa che la norma anti-abuso vale a censurare non solo i comportamenti simulati, ma anche quelli in frode alla legge fiscale. In tal modo la giurisprudenza ha fatto chiarezza, sottolineando che la qualificazione di atto fiscalmente abusivo non è ristretta unicamente

¹⁰⁹ D. FAUCHER, *Interprétation des contrats et abus de droit*, in *Droit et patrim.*, 2001, n. 97, p. 86 ; Y. B., *Optimisation fiscale intracommunautaire : la liberté ne va pas sans risque*, in *RJF*, 2005, n. 12, p. 950 ove si afferma che «*Le Conseil d'État assimile donc largement fraude à la loi et fictivité économique*», mettendo poi in evidenza che tale comportamento, accentuatosi sempre più con l'apertura operata con la pronuncia del 1981, può mettere in discussione numerosi comportamenti frequenti nella prassi economica come la creazione di società holding, che rischiano di essere censurate come operazioni puramente artificiali. A giudizio della dottrina tale tendenza risente dell'influenza del principio di prevalenza della sostanza sulla forma che è stata elaborata dalla giurisprudenza di *common law*, che tuttavia parte da presupposti che difficilmente risultano compatibili con un ordinamento di *civil law*: F. DEBOISSY, *La simulation en droit fiscal*, cit., n. 726 afferma che «*aux Etats-Unis, différents concepts sont utilisés par le juge fiscal pour faire prévaloir la réalité sur les apparences créées par les contribuables. Ainsi, le juge tient compte de la substance (consistance) sans se cantonner à un examen de la forme (apparence juridique). [...] Le droit américain se distingue néanmoins du droit français ou du droit belge dans la mesure où l'administration fiscale se voit reconnaître une plus grande latitude : elle peut se fonder sur une vision purement économique des situations créées par les contribuables*».

¹¹⁰ La stessa dottrina francese è ben cosciente della confusione generata dalla giurisprudenza e dall'amministrazione nell'individuazione delle condotte simulate tanto da affermare che «*à la vérité, l'expérience démontre qu'il ne faut pas accorder une portée excessive à la distinction entre simulation et fraude à la loi. En effet, contrairement à ce que l'on aurait pu penser, dans la pratique administrative et dans la pratique judiciaire les deux notions sont souvent confondues ; notamment, il n'est pas rare que le juges sanctionnent comme fictifs des agissement, exempts de toute simulation, qui constituent en réalité une fraude à la loi. Autrement dit, il est vain de proclamer que l'abus de droit n'englobe pas la fraude à la loi, si le juges, par une interprétation extensive de la simulation, en arrivent à confondre les deux notions*» M. COZIAN, *Les grandes principes de la fiscalité des entreprises*, cit. n. 43 ; nello stesso senso TH. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée. Étude de droit comparé : Belgique, France, Pays-Bas. Royaume-Uni*, Bruxelles, 1977, n. 82 ; L. OLLEON, *L'être, le paraître et l'abus de droit*, in *RJF*, 2003, n. 4, p. 303.

agli atti simulati, ma anche a quelli in frode alla legge fiscale, che si caratterizzano per l'aggiramento dello spirito della norma tributaria, pur rispettandone la lettera¹¹¹.

Tale pronuncia non pare tuttavia costituire una rottura rispetto alla giurisprudenza precedente, come pure afferma parte dalla dottrina, quanto piuttosto un chiarimento di una tendenza che era già presente nelle pronunce dei vertici dell'ordinamento giudiziario. Tra l'altro neppure l'amministrazione era giunta ad avanzare in giudizio l'interpretazione fatta propria dai giudici: ripetendo quanto affermato nelle precedenti controversie, infatti, essa sosteneva che le operazioni dettate da ragioni unicamente fiscali non potevano essere ritenute reali, ma dovevano essere giudicate come simulate. Ciò da un lato determinava delle evidenti agevolazioni probatorie per i contribuenti ai quali risultava assai più facile dimostrare il carattere reale di un'operazione, ma dall'altro continuava ad ingenerare l'incertezza già vista poiché non si riusciva bene a comprendere se i giudici sanzionassero i comportamenti dei contribuenti perché simulati o perché in frode alla legge, con una voluta ambiguità che consentiva loro di non dover scendere ad un'analisi troppo profonda della natura dell'operazione¹¹².

Il *Conseil d'Etat* delinea in tale pronuncia i caratteri di un comportamento fiscalmente abusivo perché in frode alla legge fiscale¹¹³. Ricorre tale ipotesi in presenza di tre requisiti: a) un

¹¹¹ C. E., Plen. 10 juin 1981, req. 19.079, in *RJF*, 1981, n. 9, p. 429 e su www.legifrance.gouv.fr. In tale pronuncia si legge che l'amministrazione finanziaria «pour pouvoir écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable, établir que ces actes ont un caractère fictif ou, à défaut, qu'ils n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éviter ou atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles».

¹¹² A riprova della scarsa chiarezza che prima di tale pronuncia era presente in dottrina e giurisprudenza è sufficiente leggere le conclusioni del Commissario di Governo ove si parla di «simulation juridique», cioè «la création d'une situation juridique purement artificielle, qui camoufle une situation au titre de la quelle des impositions sont légalement dues et qui continue d'exister en réalité derrière les apparences juridiques créées». Neppure il Commissario dunque aveva avuto l'ardire di superare l'interpretazione tradizionale e per questa ragione continuava a fare riferimento alla simulazione definita *juridique* quasi a voler proporre quella scissione tra forma e sostanza.

¹¹³ In realtà l'amministrazione finanziaria francese aveva propugnato tale interpretazione già all'indomani della promulgazione della legge per poi abbandonarla non avendo trovato riscontro presso la giurisprudenza iniziale. Nelle istruzioni del 31 ottobre 1941, in *BOCD*, 1941, § 2179, n. 530, infatti si legge che, fino a quella data, il fisco non era stato in grado di contrastare efficacemente tutta una serie di comportamenti, assai frequenti, posti in essere avvalendosi di forme giuridiche difficilmente contestabili. Anche il riferimento alle forme giuridiche testimonia l'influenza tedesca sull'introduzione della norma anti-abuso francese.

comportamento reale, ma non ricorrente nella prassi economica; b) la ragione esclusivamente fiscale di tale comportamento; c) la riduzione del carico impositivo.

Questa sentenza, pur accogliendo un'interpretazione estensiva della nozione di abuso, ne esclude nel caso concreto l'applicazione, ritenendo non sussistente l'esclusivo fine fiscale dell'operazione¹¹⁴: i giudici sembrano così voler in qualche modo evitare le conseguenze negative della propria evoluzione al contribuente che non poteva prevedere tale svolta.

Tale estensione è stata successivamente fatta propria anche dalla *Cour de Cassation*¹¹⁵ la quale ha espresso analogo principio nei tributi oggetto della propria giurisdizione così ribadendo che la disciplina prevista dall'art. L 64 sanziona non solo le ipotesi di simulazione, ma anche quelle di atti posti in essere per ragioni unicamente fiscali.

Può sembrare curioso ma dopo tale pronuncia che segnala una rottura con il passato, il *Conseil d'Etat* in tutta una serie di casi¹¹⁶ relativi alla costituzione di società per l'imputazione di utili o la deduzione di costi, che secondo la giurisprudenza precedente poteva sembrare ricadere sotto la disciplina dell'abuso, si è espresso in senso sfavorevole all'amministrazione finanziaria a causa della mancata dimostrazione del carattere fittizio o esclusivamente fiscale dell'operazione. Da un lato si è dunque assistito ad un allargamento della nozione di abuso, ma dall'altro i giudici esigono una più

¹¹⁴ Parte della dottrina non ha esitato a giudicare "salomonica" tale pronuncia, poiché il Consiglio di Stato nello stesso tempo accoglie l'interpretazione estensiva della procedura anti-abuso, ma poi ne esclude l'applicazione: probabilmente, si fa notare, ciò è frutto del notevole importo della controversia e delle conclusioni del Commissario di Governo (Concl. LOBRY, sous CE, Plén., 10 juin 1981, n. 19079, in *Droit fiscal*, n. 48-49, com. n. 2187, p. 1437). Questi richiama con forza la necessità di non obliterare il principio della libertà per il contribuente di scegliere la via fiscalmente meno onerosa: evidenzia, al proposito, che è lo stesso legislatore a consentire al contribuente un ventaglio di opzioni; appare, dunque, strano che da un lato gli riconosca tale libertà e dall'altro poi cerchi di sanzionarlo per aver scelto una condotta legislativamente consentita. Sul punto C. ROBBEZ – MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, cit., pp. 244-245.

¹¹⁵ Cass., comm., 19 avril 1988, n. 86-19079 su www.legifrance.gouv.fr, nella quale si legge che «*attendu que lorsqu'elle use des pouvoirs qu'elle tient de ce texte dans des conditions telles que la charge de la preuve lui incombe, l'administration des Impôts doit, pour pouvoir écarter comme lui étant inopposables certains actes passés par le contribuable, établir que ces actes avaient un caractère fictif ou pouvaient être regardés comme ayant eu pour seul but d'éluder les impositions dont était passible l'opération réelle*»

¹¹⁶ CE, 24 novembre 1982, req. 26.366, in *Droit fisc.*, 1983, n. 10, comm. N. 368; CE, 9 novembre 1984, req. 30.746, in *RJF*, 1985, n. 1, p. 53; CE, 21 mars 1983, req. 29.742, in *Droit fisc.*, nn. 21-22, com. n. 1056.

rigorosa prova del carattere fittizio o esclusivamente fiscale dell'operazione: non sempre dunque l'amministrazione finanziaria ha tratto un giovamento dall'evoluzione giurisprudenziale. Del resto il rigore è d'obbligo: venuto meno il requisito del carattere fittizio dell'operazione, l'apprezzamento del carattere in frode alla legge fiscale non può prescindere dal duplice accertamento della norma aggirata e della natura esclusivamente fiscale dell'operazione. L'assenza di una rigorosa verifica dei due requisiti rischia di ledere l'autonomia delle parti in maniera irrimediabile, vanificando così la libertà di iniziativa economica.

5.1. La duplicità dei requisiti di una condotta abusiva: l'esclusività delle ragioni fiscali e l'aggiramento della norma tributaria

Tralasciando l'elemento della riduzione del carico impositivo, la cui nozione pare evidente, è necessario soffermarsi sugli altri due elementi, così come si sono evoluti nel corso degli anni, costituiti dall'aggiramento della norma tributaria e dall'esclusività delle ragioni fiscali. Il primo aspetto a venire immediatamente in rilievo è che a partire dagli anni '80 la nozione di condotta abusiva a fini fiscali si è esplicitamente estesa anche ai comportamenti che configurano una frode alla legge fiscale. Risulta, infatti, evidente la coincidenza tra i requisiti delineati dalla dottrina francese circa le condotte in frode alla legge e quelli individuati dalla giurisprudenza per le condotte fiscalmente abusive. Sebbene come evidenziato, già prima della pronuncia del 1981 fosse possibile arguire l'applicazione di tale figura in ambito tributario, l'esplicita affermazione del *Conseil d'Etat* da un lato ha contribuito a fare chiarezza sulla situazione e dall'altro ha consentito di avviare un approfondimento sulle caratteristiche e sulle problematiche applicative di tale figura che la giurisprudenza precedente evidentemente non consentiva.

Va, tuttavia, evidenziato che nel corso del tempo nella giurisprudenza dei giudici del *Palais-Royal* è sembrato progressivamente assistersi alla svalutazione dell'elemento oggettivo dell'elusione della norma, poiché l'attenzione pareva

incentrarsi sull'elemento soggettivo dello scopo esclusivamente fiscale delle parti. Emblematica al riguardo risulta la pronuncia *Min c/ Sté Sagal*¹¹⁷ ove gli atti in frode alla legge tributaria sembrano essere definiti come quelli ispirati da motivi unicamente fiscali: all'apparenza non sembra assumere rilievo agli occhi dei giudici l'elemento dell'aggiramento della norma tributaria¹¹⁸.

Tale sentenza non deve essere ritenuta un isolato precedente dal momento che nelle pronunce dei vertici della giurisprudenza francese mentre veniva dedicato ampio risalto ai motivi per cui l'operazione era dettata da ragioni unicamente fiscali, non sembrava assumere analogo rilievo l'individuazione dell'aggiramento delle norme impositive.

Ciò nonostante, la dottrina prevalente esclude che l'aggiramento della norma non abbia assunto rilievo nell'individuazione del carattere abusivo di una condotta agli occhi dei giudici, dal momento che essa è coesistente alla stessa definizione di abuso per frode alla legge: proprio tale ragione, si dice, ha portato i giudici a non indugiare espressamente sul punto

¹¹⁷ CE, 21 mai 2005, n. 267087 in *Droit fisc.*, 2005, nn. 44-45, comm. 726 e su www.legifrance.gouv.fr, ove si legge che «*elle est fondée à écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable dès lors qu'elle établit que ces actes ont un caractère fictif, ou bien, à défaut, n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'é luder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles*». Sul punto si vedano: O. FOUQUET, *Abus de droit: éclaircie?* in *Rev. adm.* 2005, n. 347 p. 482; IDEM, *Interprétation française et interprétation européenne de l'abus de droit*, cit., p. 383; N. CHAHID-NOURAI, *Observations a Min. / Société Sagal (CE 18 mai 2005, n° 267087)*, in *BGFE*, 2005, n° 4, p. 21. Per una disamina degli elementi tramite cui accertare gli obiettivi del legislatore e, per conseguenza, l'esistenza di un loro aggiramento: E. MEIER, R. TORLET, *Les opérations assurant le transfert d'avoirs fiscaux peuvent-elles être constitutives d'une fraude à la loi?*, in *Droit fisc.*, 2007, n. 50 comm. 1049, punto 2, lett. b).

¹¹⁸ Per una panoramica su analoga tendenza in ambito italiano, senza pretesa di esaustività, si vedano: M. BEGHIN, *La trasformazione di società per ragioni esclusivamente fiscali: ancora equivoci in tema di elusione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, p. II, pp. 622-625, nonché la dottrina citata alla nota 2; IDEM, *Il predominio delle valide ragioni economiche e l'inesistente indagine sulla asistematicità dei vantaggi tributari generati dall'operazione straordinaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, p. II, p. 636 e ss.; G. ZIZZO, *Ragioni economiche e scopi fiscali nella clausola antielusione*, in *Rass. Trib.*, 2008, p. 170 e ss.; D. MURARO, *L'aprioristico predominio delle "valide ragioni economiche" nella formulazione del giudizio di elusività*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, p. II, p. 393 e ss.; M. VANZ, *L'elusione fiscale tra forma giuridica e sostanza economica*, in *Rass. Trib.*, 2002, p. 1306 e ss. in particolare modo le note 32-37; D. STEVANATO, *La norma antielusiva nei pareri del Comitato per l'interpello*, in *Dir. prat. trib.*, 2002, p. I, p. 233 e ss.. Tale tendenza sembra talvolta emergere anche a livello legislativo come sottolinea M. POGGIOLI, *Il modello comunitario della "pratica abusiva" in ambito fiscale: elementi costitutivi essenziali e forza di condizionamento rispetto alle scelte legislative ed interpretative nazionali*, *Riv. dir. trib.*, 2008, p. IV, pp. 260-261.

nelle sentenze, pur tenendone conto ai fini della decisione¹¹⁹. Anche a voler ritenere implicita la valutazione dei giudici circa l'aggiramento della norma, l'indicazione nella parte motiva della sentenza delle ragioni per le quali una condotta viene ritenuta in frode ad una disposizione fiscale pare tuttavia quanto mai opportuna. Ciò non solo per permettere alla motivazione della sentenza di svolgere pienamente la sua funzione di rendere le parti edotte delle valutazioni effettuate dall'organo giudicante, ma anche per consentire a tutti i contribuenti di conoscere le valutazioni dei giudici e regolare di conseguenza i loro comportamenti. Come si è evidenziato, larga parte della dottrina ritiene che la figura dell'abuso non determini una lesione della certezza del diritto proprio perché la giurisprudenza procede ad una tipizzazione delle condotte abusive, consentendo alle parti di conoscere anticipatamente le conseguenze del loro comportamento. Questa funzione viene, tuttavia, adempiuta solo attraverso la motivazione; tanto più questa diviene sintetica, tanto meno è in grado di ricostruire le caratteristiche di un'operazione abusiva.

Per quanto concerne, invece, l'individuazione degli elementi da cui desumere le ragioni esclusivamente fiscali di una condotta i giudici francesi si basano sul carattere puramente artificiale dell'operazione¹²⁰ e sulla sua assenza di sostanza giuridica ed economica¹²¹: da tale elemento oggettivo si ricostruisce l'assenza di ragioni economiche e quindi l'integrazione dell'elemento soggettivo della condotta abusiva¹²². Soprattutto nella giurisprudenza più recente, è venuto assumendo un carattere pressoché costante il riferimento alla costruzione puramente artificiale¹²³.

¹¹⁹ O. FOUQUET, *Fraude à la loi et abus de droit*, cit., par. 24; IDEM, *Interprétation française et interprétation européenne de l'abus de droit*, cit., p. 383 e ss. ritiene che l'elemento dell'aggiramento «est inhérent à la conception même de l'abus de droit et se trouve implicitement contenu dans la jurisprudence du Conseil d'Etat».

¹²⁰ Per tutte, in questo senso, la più volte citata pronuncia del 10 giugno 1981.

¹²¹ Tra le altre, solo per fare riferimento alle pronunce più note, si vedano CE, *Sté Sagal e SA Pléiade*, citt..

¹²² O. FOUQUET, *Un acte non fictif ne peut être taxé d'abus de droit que s'il est artificiel et motivé par la seule volonté d'é luder l'impôt*, in *Droit fisc.*, 2007, n. 14, comm. 386, punto 3 il quale sottolinea come «un acte non fictif ne peut être taxé d'abus de droit que s'il est artificiel et motivé par la seule volonté d'é luder l'impôt».

¹²³ Sul punto, da ultimo, CE, 28 févr. 2007, n. 284565 *Mme Persicot*, in *Droit fisc.*, n. 14 comm. 386 e su www.legifrance.gouv.fr. Nel caso in esame due coniugi avevano ceduto le loro azioni in una società anonima ad una società non commerciale, costituita tra loro, che esercitava l'attività di gestione del patrimonio mobiliare ed immobiliare dei coniugi. In seguito la società anonima procedeva al riacquisto dei propri titoli, dando in cambio immobili o diritti sugli stessi.

Con tale espressione non devono intendersi le costruzioni fittizie, dal momento che i casi esaminati non concernono condotte abusive perché simulate, ma perché in frode alla legge, quindi reali. Essa va più correttamente riferita alle operazioni che non presentano alcuna ragione economico-commerciale, ma si giustificano unicamente nell'ottica di un risparmio fiscale.

Diversamente dal *Conseil d'Etat*, la *Cour de Cassation*¹²⁴ qualche volta ha fatto riferimento all'assenza di effetti multipli che

L'operazione conseguiva una pluralità di benefici: innanzitutto quello di far uscire i suddetti immobili dall'attivo della società; i soci, dal canto loro, sfuggivano all'imposizione sulle plusvalenze sui titoli in ragione della durata del loro possesso, diversamente da quanto sarebbe accaduto se la società anonima avesse proceduto direttamente all'acquisto dei propri titoli presso i soci. I giudici ritengono non abusive le operazioni sul presupposto che la società non commerciale preesisteva all'operazione e che svolgeva effettivamente un'attività di gestione patrimoniale.

¹²⁴ *Cour Cass. comm.*, 10 déc. 1996, n. 94-20.070, *Sté RMC France*, in *Droit fisc.* 1997, comm. 471, con nota di P. DIBOUT. Per un esame della giurisprudenza della *Cour de Cassation* in materia di abuso si veda: P. SERLOOTEN, *La modernisation progressive du droit fiscal des affaires, le desserrement aux restructurations d'entreprises* in *Droit fisc.*, 1998, pp. 454-461. Si mette in evidenza in dottrina che a seguito delle pronunce più recenti della giurisprudenza francese, il confine tra operazioni abusive e pianificazione lecita si è spostato progressivamente a vantaggio delle prime, includendo tra queste tutti quei comportamenti i quali difettano da un lato di sostanza economica e giuridica, mentre dall'altro danno luogo ad un'applicazione letterale delle disposizioni legislative, in aperto contrasto con gli scopi perseguiti dal legislatore: così Y. De GIVRÉ, *Débat autour de l'abus de droit*, in *Droit fisc.*, 2007, n. 47, étude 979, punto 5; nello stesso senso P. FERNOUX, *Substance, effets multiples et montage purement artificiel: une approche commune de la fraude à la loi?*, cit.. L'Autore ritiene ancora che non vi sia una differenza di fondo tra la posizione del *Conseil d'Etat* e quella della *Cour de Cassation*, nonostante il primo sia solito definire come abusivi i comportamenti sprovvisti di sostanza (si vedano le pronunce CE 18 févr. 2004 n. 2004-080518 *SA Pléiade* in *Droit fisc.*, 2004, comm. 849 e *Sté Sagal*, cit..) e la seconda abbia in alcune occasioni fatto riferimento all'assenza di effetti multipli (*Cour de Cass.*, 10 déc. 1996, n. 94-20-070, *RMC France*, in *Droit fisc.*, 1997, comm. 471). L'Autore ritiene che entrambe le espressioni siano equivalenti in quanto le operazioni prive di sostanza giuridica, economica e finanziaria non sono in grado di produrre quegli effetti multipli che la *Cour de Cassation* ritiene necessari per escludere la natura abusiva di un'operazione e viceversa. A riprova di ciò, si citano le successive pronunce dei vertici dei giudici ordinari nelle quali essi non avrebbero fatto altro che applicare il principio enunciato nella sentenza *RMC France*, pur utilizzando espressioni di fatto più vicine a quelle tipiche del *Conseil d'Etat* (sul punto si vedano: *Cour de Cass.* 31 oct. 2006, n. 1174 F-D, *Sté Audit Sud-Est*, in *RJF*, 2007, comm. n. 240; *Cour de Cass.*, 20 mars 2007, n. 05-20.599, *SAS Distribution Casino France*, in *RJF*, 2007, comm. 993; *Cour de Cass.*, 19 déc. 2006, n. 05-17.835, F-D, *Sté Paradoxe BDV*, in *Droit fisc.*, 2007, n. 46, comm. 973; *Cour de Cass.*, 15 mai 2007, n. 06-12.262, F-P+B, *Saumier Streck*, in *RJF*, 2007, comm. 994. Contro questa tesi si veda M. COZIAN, *Abus de droit, apport-cession et apport-donation: la Cour de cassation serait-elle en train de perdre le cap?*, in *Droit fisc.*, 2007, étude 795, punto 42 ove si mette in evidenza come il riferimento agli effetti multipli sia rimasta un'espressione isolata in un'unica sentenza, dal momento che le circostanze che accompagnano le operazioni contestate non sempre vengono adeguatamente valutate dai giudici della *Cour de Cassation*. L'Autore evidenzia come tale ultimo organo in numerose pronunce giunga a qualificare come abusive operazioni ritenendole sia fittizie sia determinate da ragioni unicamente fiscali: poiché è sufficiente anche uno solo dei due elementi, tale duplicazione non risulta necessaria. Ciò trova giustificazione nell'idea che le operazioni poste in essere per ragioni unicamente fiscali presentino un certo grado di fittizietà (punti 12 e 32 *étude* sopra citato). Rileva tale anomalia nella giurisprudenza della *Cour de Cassation* anche B. HATOUX, *L'insécurité juridique érigée en principe? Ou l'abus d'abus est dangereux*, in *RJF*, 2007, pp. 713-714. L'Autore esclude, altresì,

viene ritenuta una mera variante linguistica delle definizioni sopra richiamate, in quanto operazioni puramente artificiali non sono in grado di produrre effetti sul versante giuridico ed economico.

6. I confini dell'abuso di diritto in Francia: l'impossibilità di censurare sul piano fiscale operazioni disapprovate da altri settori dell'ordinamento

Un problema che presto si è presentato all'attenzione dell'amministrazione finanziaria e quindi dei giudici è stato quello di stabilire se comportamenti posti in essere per aggirare disposizioni non tributarie, ma in grado di produrre riflessi anche sulla riduzione del carico impositivo, potessero essere oggetto di censura da parte del fisco. A favore della tesi negativa si evidenziava che possono essere contestati dall'amministrazione finanziaria solo i comportamenti posti in essere per ragioni esclusivamente fiscali sicché ove sussistano altre motivazioni a giustificazione dell'operazione non può essere mosso alcun rilievo sul versante tributario alle scelte del contribuente. A favore della tesi positiva, si evidenziava, invece, che le ragioni non fiscali debbono comunque essere lecite e meritevoli di tutela secondo l'ordinamento giuridico. Chiamata a pronunciarsi sulla natura abusiva di un'operazione che, pur conducendo a notevoli risparmi fiscali, era stata posta in essere con lo scopo precipuo di aggirare una disposizione in materia di regolamentazione delle imprese di assicurazione, i giudici del *Palais-Royal* hanno escluso che il fatto contestato potesse essere oggetto di censura a livello tributario. Il *Conseil d'Etat* ha ritenuto dunque necessaria l'esclusività delle ragioni fiscali, anche in presenza di operazioni che abbiano il fine di aggirare disposizioni di altri ambiti dell'ordinamento¹²⁵. Hanno

che la giurisprudenza della *Cour de Cassation* e del *Conseil d'Etat* siano sostanzialmente equivalenti in quanto la prima sembra aver perso il rigore che la caratterizzava nell'individuazione delle condotte abusive, tanto che da far dubitare dell'attualità del diritto a scegliere la soluzione fiscalmente più vantaggiosa.

¹²⁵ CE, 22 juin 1983, n. 32956 su www.legifrance.gouv.fr. È questo il caso di una società di assicurazione che aveva effettuato un'operazione di vendita e immediato riacquisto di azioni in portafoglio per aggirare la disposizione che obbliga a investire una percentuale dei premi raccolti in titoli azionari, da valutare in base al costo di acquisto. Sulla base di tale operazione, aveva potuto riequilibrare il rapporto premi-titoli azionari, senza necessità di procedere a costosi acquisti, beneficiando contemporaneamente di una imposizione assai ridotta sulle plusvalenze.

precisato i giudici che, «à tort ou à raison au regard de la réglementation des assurances», l'operazione non poteva essere ritenuta fiscalmente abusiva poiché non era in alcun modo simulata e soprattutto non aveva uno scopo esclusivamente fiscale, dal momento che, pur beneficiando di un regime impositivo di favore, non era stata posta in essere per tale fine. Anche il caso di poco successivo citato in dottrina¹²⁶ a sostegno della tesi per cui le ragioni extra-fiscali debbono essere lecite, non pare, in realtà, in grado di mutare di molto i termini del discorso in quanto l'operazione era affetta da simulazione relativa e non rilevava ai fini della frode alla legge¹²⁷. È dunque evidente che la difesa del contribuente circa la natura extra-fiscale delle ragioni della propria condotta non avrebbe potuto trovare accoglienza presso i giudici. L'errore, tuttavia, pare essere stato commesso dall'amministrazione finanziaria che insisteva nel chiedere al contribuente di provare le ragioni extra-fiscali della sua condotta. Quest'ultime rilevano però, come si evince agevolmente dalla giurisprudenza, unicamente nel caso di abuso tramite frode alla legge. L'unicità dei motivi fa la sua comparsa nella nota sentenza del 1981; nel caso di simulazione invece mai i giudici avevano chiesto di fornire prova di ragioni extra-fiscali. Indipendentemente dai motivi perseguiti dalle parti di un'operazione simulata, l'apparenza non può, infatti, prevalere sulla realtà nei confronti dei terzi¹²⁸. È del tutto evidente, dunque, che all'amministrazione finanziaria sarebbe stato sufficiente far valere la natura simulata dell'atto, fatto fuori discussione, per vedere riconosciute le proprie ragioni in giudizio¹²⁹.

¹²⁶ R. GOUYET, *L'abus de droit par fraude à la loi fiscale*, in *Les nouvelles fiscales*, 2000, n. 836, p. 25.

¹²⁷ CE, 3 février 1986, req. 41.026 in *RJF*, 1986, n. 4 p. 246 e ss.. Nel caso sottoposto al *Conseil d'Etat* l'acquirente di un terreno aveva volutamente simulato un prezzo maggiore di acquisto per ottenere un finanziamento dalla banca e realizzare una plusvalenza inferiore al momento dell'eventuale successiva rivendita, che però non era ancora stata neppure realizzata.

¹²⁸ Salva l'ipotesi dei terzi che in buona fede hanno fatto affidamento sull'apparenza creata dal contratto simulato.

¹²⁹ M. COZIAN, *Les grandes principes de la fiscalité des entreprises*, cit., n. 46-47. In dottrina si sottolinea, infatti, che l'importanza della distinzione tra condotta simulata e condotta fraudolenta è soprattutto per quanto concerne la prova che il contribuente deve fornire per respingere la pretesa dell'amministrazione finanziaria: nel primo caso è necessario provare la realtà dell'operazione, restando irrilevanti i motivi extra-fiscali; nel secondo caso, invece, bisogna provare l'esistenza di motivi diversi da quelli tributari che abbiano indotto le parti a porre in essere il comportamento contestato. I giudici hanno fatto proprio il principio espresso dal Commissario di Governo N. CHAHID-NOURAÏ per il quale «lorsqu'un acte a, dans l'esprit de son auteur, à la fois pour objet d'éviter l'impôt et de commettre un acte non conforme à l'intérêt de l'entreprise ou un

Sebbene la casistica giurisprudenziale non sia numerosa e le poche pronunce sembrano tra loro collidere, pare comunque potersi ritenere che affinché operi la norma anti-abuso con riguardo ai casi di comportamenti in frode alla legge fiscale è necessario che il comportamento non trovi alcuna giustificazione extra-tributaria, indipendentemente dalla meritevolezza dei motivi. Ove le ragioni extra-fiscali non siano meritevoli di tutela secondo l'ordinamento giuridico, la censura non può che operare alla luce della regolamentazione propria del settore della norma aggirata, verificando chiaramente gli eventuali riflessi sul piano tributario.

7. I confini dell'abuso di diritto in Francia: la riqualificazione e l'errore palese

La giurisprudenza nel corso degli anni ha provveduto a delineare i confini della procedura di repressione dell'abuso di diritto rispetto agli altri mezzi a disposizione dell'amministrazione finanziaria per contrastare i comportamenti illegittimi dei contribuenti. Nei casi in cui quest'ultima agisce sulla base dei poteri di accertamento ordinari, sovente i contribuenti invocano la nullità dell'atto impositivo per violazione dei diritti garantiti dall'art. L 64: diviene quindi essenziale individuare correttamente la natura del comportamento contestato e di conseguenza il procedimento da adottare. I giudici hanno stabilito che le disposizioni in materia di abuso non trovano applicazione nei casi di riqualificazione giuridica, dal momento che non si controverte sulla natura simulata o in frode alla legge di un negozio quanto sulla sua esatta qualificazione. Nessuno dubita, infatti, che l'amministrazione deve assoggettare ad imposizione un'operazione in base alla sua corretta qualificazione giuridica, indipendentemente dal nome che le parti le abbiano dato¹³⁰. Ricondurre però tale

acte frauduleux, alors il est possible de dire que son seul objet est d'éviter l'impôt, puisque les autres objets ne peuvent être légalement invoqués par l'auteur de l'acte. CE 3 février 1986, req. 41.026 concl. di N. CHAHID-NOURAI in *RJF*, 1986, n. 4 p. 246 e ss..

¹³⁰ J. UNTERMAIER, *Déqualification et requalification en droit fiscal – Reflexion à propos de la répression des abus de droit*, in *Annales de l'université de Jean Moulin de Lyon III*, p. 154.

procedura all'abuso di diritto pare improprio¹³¹: se le parti hanno qualificato come vendita un atto in cui chi riceve il bene non paga nulla, ad opinione dei giudici non è necessario fare ricorso al procedimento anti-abuso per assoggettarlo ad imposizione quale atto gratuito¹³². Ne consegue che tutte le volte in cui non vi sia un montaggio abusivo, ma solamente un errore di qualificazione giuridica, l'amministrazione può riqualificare il contratto indipendentemente dal ricorso al procedimento previsto dall'art. L 64¹³³. Sebbene a livello concettuale la differenza risulti chiara, non mancano tuttavia casi concreti in cui il confine tra le due figure non appare di immediata evidenza in quanto non sempre è del tutto pacifico, specie in presenza di più contratti collegati, se le parti abbiano voluto dare vita ad un montaggio per diminuire il carico fiscale dell'operazione oppure siano incorse in un mero errore di qualificazione¹³⁴.

Un ulteriore confine della norma anti-abuso è costituito dalle operazioni che, pur mirando ad aggirare le norme fiscali, incorrono in errori macroscopici sicché non vi è neppure la necessità di

¹³¹ Riconduce alle forme derivate di abuso i casi di errore nella qualificazione sostenendo che l'amministrazione finanziaria può scegliere la procedura da seguire: C. ROBBEZ – MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, cit., n. 368.

¹³² In un caso giunto davanti al *Conseil d'Etat* si dibatteva sulla corretta qualificazione di un contratto con cui una parte concedeva in godimento un aereo dietro pagamento di prezzo, stabilendo che trascorsi 4 anni l'aereo sarebbe passato in proprietà all'altra parte in caso di regolare pagamento delle rate. Le parti avevano qualificato il contratto come «*location-bail*», mentre l'amministrazione sosteneva trattarsi di una «*location-vente*» dal momento che il passaggio della proprietà alla scadenza era automatico e non subordinato ad alcuna opzione del prenditore. L'amministrazione non aveva fatto ricorso alla procedura anti-abuso e la scelta è condivisa dai giudici e dal Commissario di Governo: CE, 7 octobre 1987, req. 49.774 in *Droit fisc.*, 1988, n. 5 comm. 158.

¹³³ D. FAUCHER, *Interprétation des contrats et abus de droit*, cit., pp. 85-86 il quale si interroga sulla possibilità di contestare il ricorso alla procedura anti-abuso nei casi in cui non vi sia un'operazione abusiva, ma un mero errore di qualificazione. Ove si faccia ricorso alla procedura anti-abuso, infatti, il contribuente non può adire la Commissione dipartimentale delle imposte dirette e della tassa sulla cifra d'affari e non ha alcuna alternativa alla via contenziosa, salva la possibilità di sottoporre il caso al *Comité*, la cui pronuncia però non dispensa dal contenzioso ma ha, come si vedrà, quale unico effetto di invertire l'onere della prova.

¹³⁴ Il caso riguarda una società civile immobiliare che cede un terreno edificabile dopo averlo acquistato da una società di costruzioni beneficiando di una riduzione del trenta per cento nell'applicazione della TVA. La società costruttrice poco prima della cessione, aveva stipulato un contratto con cui si impegnava a costruire immobili sui terreni ceduti alla SCI con coloro che poi avevano acquistato i terreni dalla SCI. Data l'identità delle parti e lo stretto lasso temporale intercorso tra i contratti, l'amministrazione sosteneva trattarsi di un contratto di cessione di terreni e cosa futura (le case), erroneamente qualificato come contratto di cessione di terreno edificabile. La contestazione sul procedimento, inizialmente avanzata dai contribuenti, è stata poi abbandonata in secondo grado, sicché non è possibile sapere quale esito avrebbe avuto il giudizio ove tale questione fosse stata valutata dai giudici: CAA, Nancy, 27 février 1990, n. 89-609, in *Droit. fisc.*, 1990, n. 42, comm. 1878.

attivare la procedura anti-abuso, ma è possibile procedere alla ripresa a tassazione già sulla base della disciplina ordinaria in materia di determinazione della base imponibile.

È il caso affrontato dal *Conseil d'Etat* nella pronuncia *Pharmacie des Chalonges* nella quale ha escluso la sussistenza di un comportamento abusivo di fronte ad un'illegittima rettifica contabile retroattiva¹³⁵. Il *Conseil d'Etat* ha negato la natura abusiva del comportamento contestato, partendo dal presupposto che la rettifica contabile operata non poteva determinare alcun effetto retroattivo. L'amministrazione, correttamente operando, avrebbe dovuto riprendere a tassazione la differenza tra il valore iniziale e quello rettificato proprio nel periodo d'imposta in cui tale rettifica era stata operata. Secondo i giudici del *Palais Royal* non ricorreva quindi un comportamento abusivo, ma un mero errore del contribuente. Nel tentativo di ottenere un risparmio fiscale, questi aveva posto in essere un'operazione non già abusiva, ma, più radicalmente, non consentita dalla legge. Di conseguenza, l'amministrazione finanziaria avrebbe dovuto limitarsi a contestare la possibilità di porre validamente in essere la rettifica con effetti retroattivi¹³⁶. Nel caso in esame, quindi, la procedura anti-abuso non poteva trovare applicazione in quanto non si era verificato nessun aggiramento della norma, ma una sua violazione¹³⁷.

8. I confini dell'abuso di diritto in Francia – Atti e fatti giuridici

¹³⁵ CE, 5 mars 2007, n. 284457, in *Droit fisc.*, 2007, n. 20, comm. 522, nota di O. FOQUET. Nel caso in esame un contribuente aveva conferito un'azienda in una società dichiarando in sede di registrazione un valore di circa cinque milioni di franchi. Poco più di un anno dopo, procedeva a rettificare il valore dichiarato in atti a circa otto milioni e cedeva le quote sociali, dichiarando così una plusvalenza assai ridotta. L'amministrazione riteneva tale operazione abusiva, in quanto avente l'unico scopo di ridurre l'onere fiscale sulle plusvalenze realizzate al momento della cessione, così ricalcolando la plusvalenza imponibile come se non ci fosse mai stata la rettifica.

¹³⁶ La dottrina ironicamente sottolinea come sfuggano alla figura dell'abuso tanto i comportamenti che si caratterizzano per un eccesso di abilità, quanto quelli che invece si presentano eccessivamente maldestri: solo quelli che si collocano in una posizione mediana sono suscettibili di essere qualificati come tali; O. FOQUET, *Le caractère subsidiaire de l'abus de droit*, in *Rev. fisc. not.*, 2007, n. 6, comm. 95, punto 3.

¹³⁷ La vicenda non pare comunque irrimediabilmente destinata a vedere un esito negativo per l'amministrazione finanziaria ove sia ancora possibile procedere alla sostituzione della base legale dell'accertamento. Sul punto: O. FOQUET, *Le caractère subsidiaire de l'abus de droit*, cit., punto 3. Per un'analisi di presupposti, limiti e conseguenze della sostituzione della norma a base dell'accertamento effettuato si vedano: E. MEIER, R. TORLET, *Les opérations assurant le transfert d'avoirs fiscaux peuvent-elles être constitutives d'une fraude à la loi?*, cit., punto 1.

La tendenza ad applicare l'art. L 64 in maniera estensiva per quanto concerne le condotte abusive trova ancora riscontro nell'opinione dottrinale e giurisprudenziale che ritiene ricompresi nell'ambito della norma anche i fatti giuridici e gli atti unilaterali¹³⁸. Il testo dell'art L 64 fa riferimento all'espressione «atti» che dissimulano la reale portata «di un contratto o di una convenzione». Ciò ha indotto la dottrina a porsi l'interrogativo se la disposizione possa trovare applicazione anche relativamente ai fatti giuridici: a prima vista potrebbe sembrare paradossale applicare una procedura volta a colpire comportamenti fittizi o aventi ragioni solo fiscali, nei quali la volontà gioca un ruolo essenziale, ai fatti giuridici cioè a quegli avvenimenti, naturali o umani, che si differenziano appunto dagli atti giuridici per la mancanza di volontarietà degli effetti¹³⁹. La dottrina francese prevalente, tuttavia, ritiene che la fittizietà e la frode alla legge possano concernere anche tutti i comportamenti i cui effetti giuridici sono predeterminati dalla legge, indipendentemente dalla volontà dell'autore; questa soluzione è stata fatta propria anche dalla giurisprudenza quando è stata chiamata a pronunciarsi sul tema¹⁴⁰.

Dottrina e giurisprudenza ritengono, ancora, che la norma antiabuso sia applicabile non solo ai contratti, come testualmente afferma l'art. L 64, ma anche agli atti unilaterali¹⁴¹.

¹³⁸ Va evidenziato che l'art. 37-bis del DPR 600/1973, norma anti-abuso italiana semi-generale, stabilisce che sono inopponibili all'amministrazione finanziaria «gli atti, i fatti e i negozi», anche tra loro collegati, privi di valide ragioni economiche. Analogamente all'interpretazione francese, la disposizione italiana estende il suo campo applicativo ad ogni sorta di comportamento addirittura facendo riferimento ad una figura, quale quella del negozio, sulla cui esistenza sussistono forti contrasti in ambito privatistico. Va, tuttavia, evidenziato che il successivo elenco contenuto nel comma 3, del medesimo articolo sembra fare riferimento unicamente ad atti giuridici, senza lasciare spazio per i meri fatti.

¹³⁹ F. DEBOISSY, *La simulation en droit fiscal*, cit., p. 28.

¹⁴⁰ M. DAGOT, *La simulation en droit privé*, thèse, 1965, n. 227, il quale colloca tra gli atti passibili di simulazione la scelta del domicilio e della sede sociale. Proprio relativamente ad un'ipotesi di destinazione di immobili ad abitazione principale al fine di beneficiare dell'esonero dall'imposizione delle plusvalenze immobiliari, è stato chiamato a pronunciarsi il *Conseil d'Etat* il quale con la pronuncia n. 77303/1991 ha affermato che può rivestire carattere fittizio l'occupazione dell'abitazione.

¹⁴¹ O. FOUQUET, *Fraude à la loi et abus de droit*, cit., 65. Sulla possibilità di applicare la procedura di cui all'art. L 64 alla deliberazione di aumento di capitale si veda la CAA Nantes, n. 91NT00227/1992, nel qual caso tuttavia è stato ritenuto insussistente il carattere simulato dell'atto. Del pari si ritiene possibile applicare l'abuso di diritto alla creazione di una EURL, cioè ad un'impresa unipersonale a responsabilità limitata.

9. L'abuso di diritto e le sanzioni amministrative

L'ordinamento francese ricollega alla realizzazione di un comportamento che costituisce un abuso di diritto a livello tributario, l'irrogazione della sanzione dell'ottanta per cento del tributo non pagato. Nel 2009, a seguito del riassetto che ha riguardato la disciplina dell'abuso di diritto, è stata anche riformata la disciplina delle sanzioni amministrative per adeguare la legislazione francese alle indicazioni provenienti dalla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo.

L'art. 1729, primo comma, lett. b) del *Code général des impôts* prevede oggi una sanzione dell'ottanta per cento del tributo, riducibile al quaranta quando non sia provato che l'iniziativa del comportamento abusivo sia opera del contribuente o che questi ne sia il principale beneficiario. Prima della riforma non era invece prevista alcuna possibilità di modulare la sanzione che era stabilita esclusivamente nella misura dell'ottanta per cento¹⁴². Tale modifica è stata giustificata con l'esigenza di adeguarsi alla giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell'Uomo che ritiene necessario riconoscere al giudice la possibilità di modulare le sanzioni in base alle condizioni personali dell'autore della violazione. La recente modifica mira, inoltre, a porre un argine alla tendenza ad escludere l'irrogazione delle sanzioni per i soggetti che non abbiano partecipato attivamente all'operazione, ma si siano limitati a godere dei benefici fiscali¹⁴³. La giurisprudenza aveva escluso la contraddittorietà della scelta di qualificare un comportamento come abusivo, senza irrogare le relative sanzioni, affermando che è

¹⁴² Sull'applicabilità del *favor rei* anche alle questioni sorte prima del 1° gennaio 2009, data di entrata in vigore della riforma si vedano: CE, 27 juillet 2009, n. 295358 e n. 295805. Alla luce della riforma legislativa viene meno dunque ogni questione di compatibilità con l'art. 6 della CEDU. In precedenza sulla possibilità per il giudice di modulare la sanzione si veda: PH. MARCHESSOU, *La tutela del contribuente nel diritto europeo: l'esperienza francese*, in *La tutela europea ed internazionale del contribuente nell'accertamento tributario* a cura di A. Di Pietro, attualmente inedito; J. BURGUBURU, *Modulation des pénalités fiscales: le Conseil d'Etat persiste et signe*, in *RJF*, 2008, p. 83 e ss..

¹⁴³ È il caso di recente affrontato dalla *Cour de Cassation*, 6 nov. 2007, n. 05-21.527 Min c. *Huber* in *Droit fisc.*, 2007, n. 51, comm. n. 1072 in materia di imposta di successione in cui, poco prima del decesso del *de cuius*, al fine di beneficiare di una riduzione del tributo, il tutore, nonché fratello ed erede del defunto, aveva sottoscritto dei contratti sulla vita in nome e per conto del secondo. I premi pagati andavano dunque a ridurre la base imponibile e, di conseguenza, il tributo. Poiché gli eredi erano due, pur risultando uno solo l'autore della condotta abusiva, del beneficio godeva anche un soggetto diverso dall'autore del fatto.

diverso il presupposto dell'abuso e quello dell'irrogazione delle sanzioni¹⁴⁴.

Va evidenziato ancora che le pesanti sanzioni che accompagnano la norma anti-abuso in Francia apparivano giustificabili quando essa trovava applicazione con riferimento alla simulazione¹⁴⁵, ma risultano forse eccedere il principio di proporzionalità in relazione ai casi di frode alla legge. Va, infatti, osservato che la sanzione per i comportamenti abusivi è fissata nella stessa misura di quella per i casi di frode fiscale. Tale scelta trova giustificazione nella particolare insidiosità delle condotte abusive, stanti le difficoltà per l'amministrazione finanziaria nell'individuare e provarne in giudizio i requisiti. La necessità di prevenzione generale connessa alle sanzioni è di tutta evidenza, dal momento che l'assenza di qualsivoglia conseguenza porterebbe il contribuente comunque a porre in essere il comportamento abusivo poiché, al più, adempirà successivamente e senza conseguenze a quegli obblighi a cui aveva cercato di sottrarsi. Tale obiettivo deve tuttavia essere coordinato con il principio di legalità, che osta all'introduzione di norme sanzionatorie che non individuano compiutamente la condotta censurata, nonché con il principio di colpevolezza, anch'esso richiesto dai giudici di Lussemburgo per quanto concerne le sanzioni amministrative, in quanto nel momento in cui il contribuente ha posto in essere la condotta censurata avrebbe potuto non essere cosciente del disvalore che essa assumeva secondo la legislazione tributaria.

10. La procedura di abuso e il Comitato consultivo

¹⁴⁴ Prima della riforma era dunque possibile che, anche di fronte a comportamenti che ricadevano nell'ambito dell'art. L 64, non venissero irrogate sanzioni a quei soggetti che, pur conseguendo i benefici della manovra abusiva, consistenti nella riduzione del carico impositivo, non avessero partecipato alla realizzazione della stessa: J.-P. MAUBLANC, *Abus de droit : validité de la procédure suivie devant le CCRAD et conditions de régularité de la procédure d'imposition*, in *Droit fisc.*, 2007, n. 51, comm. 1072, punto 2.

¹⁴⁵ L'esposizione di fatti non veritieri all'amministrazione finanziaria configura infatti un comportamento palesemente illecito. Va, tuttavia, evidenziato che la distinzione tra evasione ed elusione nell'esperienza francese ha spesso incontrato numerose difficoltà: J.-P. CHEVALIER, *L'esperienza francese*, in *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, cit., pp. 5-10; sul punto ampiamente: C. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, cit., nn. 26-221.

La norma anti-abuso introdotta negli anni '40 mostrò sin da subito i suoi limiti nella misura in cui istituiva un *Comité*¹⁴⁶ che doveva essere obbligatoriamente adito preventivamente perché l'amministrazione potesse procedere ad un accertamento sulla base di tale disposizione: poiché testualmente essa pareva trovare applicazione unicamente con riferimento ai casi di simulazione restava sempre nell'ambito della discrezionalità dell'amministrazione scegliere se operare sulla base dei suoi poteri generali in materia di repressione degli atti fraudolenti o sulla base della norma anti-abuso con la differenza, però, che nel primo caso il *Comité* non doveva essere adito, nella seconda sì. Secondo l'interpretazione fornita dall'amministrazione¹⁴⁷ la nuova norma consentiva di sanzionare i casi di simulazione in cui più difficile era la prova del carattere fittizio dell'atto: ove esso fosse stato chiaro *ictu oculi* l'amministrazione avrebbe potuto fare ricorso alla normale procedura di accertamento; ove invece esso fosse stato particolarmente arduo da dimostrare, il fisco, agendo in base alla norma anti-abuso, avrebbe potuto beneficiare dell'inversione del regime probatorio, essendo posta a carico del contribuente la prova del carattere non fittizio o fraudolento dell'operazione. Anche l'interpretazione dell'amministrazione finanziaria pareva dunque corroborare le incertezze sulla esatta qualificazione dei comportamenti abusivi prima della pronuncia del *Conseil d'Etat* del 1981, in quanto a suo giudizio erano tali quelli di cui fosse particolarmente difficile la prova del carattere fittizio. Proprio la complessità del procedimento, tuttavia, induceva l'amministrazione finanziaria a non fare ricorso alla norma anti-abuso, salvo evocarla in giudizio nel momento in cui si avvedeva che, a causa delle difficoltà probatorie, il giudizio pareva assumere una piega sfavorevole. Questo modo di operare fu tuttavia censurato dalla giurisprudenza¹⁴⁸ la quale ebbe modo di precisare che il mancato coinvolgimento del *Comité* viziava la procedura in maniera irrimediabile: nel caso, infatti, in cui non fosse in contestazione la regolarità formale degli atti ed in mancanza di prova diretta del loro

¹⁴⁶ Per una sintesi tanto chiara quanto concisa dei principali dati sul funzionamento del *Comité*, si veda J.-F. VULPILLIÈRES, *Débat autour de l'abus de droit*, in *Droit fisc.*, 2007, n. 47, étude 979, punto 2.

¹⁴⁷ Circ. N. 2179 du 31 octobre 1941 in *J.-Cl. Fiscal*, div. 1°, p. 5.

¹⁴⁸ CE, 5 novembre 1955, req. 22.322, in *Droit fisc.*, 1956, n° 1, p. 4.

carattere simulato, l'amministrazione non poteva avvalersi della norma anti-abuso senza aver chiesto preventivamente il parere del *Comité*. La stessa dottrina dell'epoca salutò con favore tale giurisprudenza in quanto i benefici soprattutto in termini probatori, di cui si avvaleva l'amministrazione, non potevano operare senza un preventivo intervento del *Comité* a tutela dei diritti dei contribuenti¹⁴⁹. La situazione con il passare del tempo è divenuta sempre più complessa e fonte di incertezza dal momento che il confine tra il procedimento di accertamento ordinario e quello anti-abuso era stato spostato sul fondamento della censura mossa al contribuente: ove si dibatesse di una questione di fatto era possibile avvalersi della procedura ordinaria, ove invece rilevasse una questione relativa alla reale natura giuridica di un atto all'apparenza regolare, era necessario adire il *Comité*. Tale distinzione, non prevista dal legislatore, appariva arbitraria e di difficile individuazione e numerose sono le pronunce in cui l'oggetto del contendere ruotava proprio attorno alla natura dei rilievi mossi al contribuente¹⁵⁰. La situazione divenne talmente insostenibile che il legislatore onde risolvere ogni problema decise di modificare la procedura in esame. La proposta iniziale di sopprimere il *Comité*, onde evitare ogni contestazione concernente il suo coinvolgimento, venne scartata per ragioni di tutela del contribuente, ritenendo che l'assenza di qualsivoglia verifica circa la natura abusiva della operazione concedesse all'amministrazione finanziaria un potere troppo grande. Per questa ragione si trovò una soluzione mediana¹⁵¹: il *Comité* è stato mantenuto, ma il suo coinvolgimento è divenuto da obbligatorio meramente facoltativo. Ove l'amministrazione finanziaria non abbia richiesto il suo parere, deve sopportare l'onere probatorio nel processo, rendendo così inoperante l'inversione prevista invece nel caso in cui il *Comité* abbia dato parere favorevole all'operato dell'amministrazione¹⁵². La

¹⁴⁹ Sul punto si veda la dottrina citata da C. ROBBEZ – MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, cit. n. 250.

¹⁵⁰ C. ROBBEZ – MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, cit., nn. 252-254; sull'ambigua distinzione tra l'accertamento ordinario e quello sulla base della norma anti-abuso J.-P. CHEVALIER, *L'esperienza francese*, in *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, cit., pp. 26-27.

¹⁵¹ Loi n. 63.1316 del 27 décembre 1963.

¹⁵² Nel caso di coobbligati solidali nel pagamento del tributo, la *Cour de Cassation*, 18 nov. 2008, n. 07-19.762 ha stabilito che ove l'amministrazione finanziaria abbia notificato l'avviso di accertamento ad un solo coobbligato, non potrà poi mutare nella successiva fase avanti il *Comité* il

disciplina della procedura per la repressione dell'abuso di diritto in materia fiscale ha conosciuto, infine, un'ulteriore modifica la quale ha previsto la possibilità anche per il contribuente di invocare l'intervento del *Comité*¹⁵³. Nel caso in cui l'Amministrazione non intenda conformarsi al suo parere, sarà essa stessa a dover apportare nella sede giudiziale la prova della fondatezza della sua pretesa.

Va da ultimo evidenziato che il procedimento davanti al *Comité* è stato contestato sulla base dell'art. 6 CEDU per il fatto che non consente un contraddittorio orale, ma unicamente osservazioni scritte: tale doglianza non ha, però, mai trovato accoglimento presso i giudici francesi¹⁵⁴.

11. L'abuso di diritto in ambito fiscale: elementi di contatto e differenze con l'analoga figura civilistica

In diritto privato le figure che in ambito tributario integrano un abuso di diritto, vengono ascritte alla simulazione e alla frode alla legge. La distinzione tra la prima figura e l'abuso è abbastanza agevole, dal momento che le condotte abusive sono reali, mentre la simulazione riguarda operazioni meramente apparenti. Più complessa la distinzione tra abuso di diritto e frode alla legge, dal momento che in entrambi i casi si controverte di operazioni reali. Come detto la miglior dottrina individua l'elemento differenziale nell'irrelevanza dell'elemento soggettivo che caratterizza l'abuso di diritto: esso, infatti, si connota in maniera oggettiva, nel senso che lo sviamento dal fine della norma è sufficiente a determinare la reazione negativa dell'ordinamento. Al contrario i comportamenti in frode alla legge richiedono non solo l'aggiramento della finalità della norma, ma anche l'*intentio* fraudolenta, cioè la volontà di tale aggiramento. Altro elemento di distinzione tra le due figure viene individuato nella natura della posizione giuridica fatta valere: l'abuso è configurabile unicamente in caso di posizioni giuridiche

suo interlocutore; sul tema si veda: J.-P. MAUBLANC, *Répression des abus de droit: la solidarité des parties à l'acte n'exonère pas l'Administration du respect de la procédure contradictoire*, in *Droit fisc.*, 2009, n. 4, comm. 91.

¹⁵³ F. DEBOISSY, *La simulation en droit fiscal*, cit., nn. 712-714; C. ROBBEZ – MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, cit., nn. 255-259.

¹⁵⁴ J.-P. MAUBLANC, *Abus de droit: validité de la procédure suivie devant le CCRAD et conditions de régularité de la procédure d'imposition*, cit., punto 1.

dai contorni determinati; al contrario la frode alla legge si configura in rapporto alle libertà, cioè a quelle figure che si caratterizzano per l'assenza di limiti stringenti alle facoltà di chi ne è titolare¹⁵⁵. Nonostante gli elementi sopra evidenziati, la distinzione tra le condotte fraudolente e quelle abusive in ambito privatistico è operazione nella pratica assai complessa e dall'esito non sempre certo: poiché le conseguenze della qualificazione di un comportamento come abusivo o in frode alla legge né a livello civile né a livello fiscale mutano significativamente, la distinzione, almeno nella pratica, non riveste un ruolo fondamentale nell'ordinamento francese.

Ulteriormente va evidenziato che mentre in materia tributaria esiste una apposita norma rubricata «*procedura per la repressione degli abusi di diritto*», a livello civilistico la ricostruzione dell'abuso di diritto, oltre a ricoprire un ambito differente come sopra evidenziato, non è oggetto di alcuna disposizione legislativa ed è frutto di elaborazione precipuamente dottrinale e giurisprudenziale¹⁵⁶.

Come già evidenziato nelle pagine precedenti, può quindi affermarsi che l'elemento comune ai due ambiti dell'ordinamento è costituito, al di là delle diverse espressioni utilizzate, dall'idea di fondo secondo cui non si può usare un diritto per finalità diverse da quelle per le quali è stato attribuito¹⁵⁷.

12. Il differente campo applicativo dell'abuso di diritto e dell'abuso delle forme giuridiche

Da quanto si è venuto dicendo appare evidente l'ampiezza applicativa della norma anti-abuso francese, che colpisce le

¹⁵⁵ J. GHESTIN, G. GOBEAUX, con il concorso di M. FABRE MAGNAN, *Traité de droit civil. Introduction générale*, cit., n. 833.

¹⁵⁶ L. CADJET, *Remarques sur la notion fiscale d'abus de droit : Regards sur la fraude fiscale*, 1986, *Economica*, p. 33 ; J. UNTERMAIER, *Déqualification et requalification en droit fiscal, Réflexions à propos de la répression des abus de droit : Annales de l'université Jean Mulin de Lyon III*, p. 181.

¹⁵⁷ F. TERRE, *Introduction générale au droit*, Paris, 1996, n. 429 ; O. FOUQUET, *Fraude à la loi et abus de droit*, in *Droit fisc.*, cit., par. 13. La giurisprudenza francese non rinviene in via di principio alcun ostacolo all'utilizzo da parte della pubblica amministrazione dei principi generali del diritto nei confronti dei privati cittadini ove cioè sia fondamentale per consentirle il pieno esercizio delle sue funzioni : sul punto si veda CE, 14 octobre 1991, *Hélie*, in *Rec. CE* 1991, *tables*, p. 680.

operazioni simulate e quelle in frode alle legge fiscale. La dottrina e la giurisprudenza italiane, soprattutto in passato, hanno spesso fatto riferimento all'abuso delle forme giuridiche, figura di matrice tedesca, quale strumento di contrasto alle operazioni elusive. Esso trova applicazione relativamente alle operazioni in cui si manifesta un'inadeguatezza delle forme giuridiche adottate rispetto agli obiettivi perseguiti. Il tratto che emerge *ictu oculi* è la maggiore flessibilità e il più ampio spettro applicativo della norma francese in quanto oggetto di aggiramento, come si è visto, può essere qualsiasi disposizione indipendentemente dalle modalità. Al contrario la norma tedesca opera esclusivamente in presenza di un abuso delle forme giuridiche, sicché non potrà trovare applicazione tutte quelle volte in cui tale elemento non venga integrato, in quei casi cioè, in cui non sia riscontrabile un uso delle stesse inadeguato ai precedenti economici¹⁵⁸.

Un esempio concernente gli stessi fatti può forse rendere più chiara la differenza che passa tra la portata delle due figure. È il caso di quel comportamento che in Italia va sotto il nome di commercio delle *bare fiscali*, cioè l'acquisto per procedere alla successiva fusione di società che presentano unicamente rilevanti perdite fiscali: esso ha trovato ampia diffusione tanto in Italia, quanto in Germania e Francia, ricevendo tuttavia soluzioni differenti. Come è noto in Italia sono state introdotte a più riprese norme anti-elusive specifiche poiché, a causa della formulazione deficitaria dei testi normativi, esse non consentivano di raggiungere lo scopo a cui miravano sicché si è reso necessario introdurre norme anti-elusione per contrastare l'elusione delle norme anti-elusive. Si è visto anche che in Francia tale comportamento è stato efficacemente contrastato a livello giurisprudenziale affermando che un'operazione del genere, effettuata per ragioni esclusivamente fiscali, configura una frode alla legge e non può essere opposta all'amministrazione finanziaria la quale può dunque disconoscerne la conseguenza fiscale e cioè il riporto delle perdite.

¹⁵⁸ C. TODINI, *L'abuso delle forme societarie nell'imposizione sul reddito*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, cit. pp. 119-124.

Oggi l'ordinamento tedesco presenta, così come quello italiano, una norma *ad hoc* per contrastare tale prassi¹⁵⁹: prima però della modifica legislativa si è posto il problema dell'utilizzabilità della norma anti-abuso per ostacolare tale comportamento. La giurisprudenza prevalente, pur manifestando perplessità quanto all'applicabilità della disposizione anti-abuso, in alcune occasioni aveva censurato il comportamento in base alla mancanza di identità economica tra il soggetto che vuole utilizzare le perdite e quello che le ha generate. Tale soluzione si basava sul riferimento ad elementi extra-giuridici contenuti nella precedente versione dell'AO. Nonostante il riferimento all'identità economica sia poi stato fatto proprio dal legislatore per stabilire i limiti all'utilizzo delle perdite, va segnalato che al momento in cui si è pronunciata la giurisprudenza citata un simile principio non trovava alcun aggancio nel diritto positivo.

Le modifiche dell'AO apportate nel corso del tempo hanno determinato una maggiore attenzione al dato giuridico rispetto a quello economico, venuto dunque a mancare lo strumento a cui fare riferimento per fronteggiare un simile comportamento, la giurisprudenza ha respinto la possibilità di utilizzare la norma anti-abuso relativamente al commercio delle bare fiscali. Tale rigida posizione è da imputarsi alla volontà dei giudici di non utilizzare la disposizione in ambiti ad essa estranei: a loro opinione, infatti, la norma trova applicazione quando una forma giuridica prevista a livello civile viene impiegata al di fuori dei casi previsti sicché il diritto tributario manifesta la necessità di correggere, solo a livello fiscale, le conseguenze a cui tale comportamento darebbe luogo. Nel caso in esame non si registra un utilizzo di una forma in ambiti ad essa estranei dal momento che è il diritto tributario a fare riferimento proprio alla fattispecie civilistica ed a ricollegare alla stessa effetti ben precisi sicché ove siano presenti tutti i requisiti

¹⁵⁹ P. PISTONE, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995, p. 237, nota 498: nonostante l'obiettivo della norma tedesca sia lo stesso di quella italiana, non di meno la prima si presenta di tenore significativamente diverso: essa stabilisce, infatti, che non è possibile computare le perdite là dove non vi sia un'identità non solo giuridica, ma anche economica tra la società che vuole utilizzare le perdite e quella che le ha generate. Si stabilisce poi che non sussiste il requisito dell'identità economica, necessario per procedere al riporto delle perdite, là dove si registri la cessione di più dei tre quarti delle partecipazioni di una società che poi riprende la sua attività con la prevalenza di nuovo patrimonio.

previsti a livello privatistico ed espressamente fatti propri dalla norma fiscale, non può parlarsi di abuso.

È di tutta evidenza la maggiore flessibilità della norma francese rispetto a quella tedesca che presenta confini ben più stringenti in quanto presuppone per la sua operatività l'impiego delle forme civilistiche in ambiti estranei al loro ambito applicativo. Eliminati i riferimenti ad elementi extra-giuridici che consentivano una certa flessibilità applicativa della norma tedesca, infatti, l'interprete, come dimostra in maniera evidente il caso sopra richiamato, si trova privo di strumenti di contrasto di fronte a tutta una serie di comportamenti che, pur essendo posti in essere esclusivamente per ottenere un risparmio d'imposta e contrastando con gli obiettivi dell'ordinamento, vanno esenti da qualsivoglia censura per l'assenza dell'elemento fondamentale dell'abuso della forma giuridica. Al contrario si è visto che la giurisprudenza e la dottrina francesi fanno applicazione della norma anti-abuso nazionale in maniera assai ampia, non limitandosi ai soli casi in cui sussiste l'utilizzo delle forme civilistiche al di fuori del loro ambito, ma anche là dove non vi è neppure un problema di forme giuridiche, come nel caso sopra citato dell'utilizzo delle perdite di altro soggetto giuridico, nonché nei casi, visti in precedenza, in cui l'aggiramento della norma tributaria avviene non tramite un atto giuridico, ma attraverso un mero fatto¹⁶⁰.

La maggiore flessibilità della norma francese non significa comunque che la stessa possa trovare applicazione con riferimento a qualsivoglia comportamento del contribuente come dimostrano i tentativi infruttuosi dell'amministrazione finanziaria tanto francese quanto tedesca di contrastare la pratica della sottocapitalizzazione. In Francia si è cercato di contestare la deducibilità degli interessi sul presupposto che le operazioni realizzate attraverso il credito avrebbero potuto essere effettuate utilizzando i capitali propri: fatto salvo il limite dell'inerenza, il *Conseil d'Etat* ha, tuttavia, censurato la possibilità di una così forte immistione nei fatti di gestione dell'impresa, evidenziando come, in assenza di limiti

¹⁶⁰ Autorevole dottrina sottolinea come spesso i comportamenti abusivi facciano ricorso a strumenti civilisti del tutto normali, quali quelli della vendita a termino o della fusione: così D. STEVANATO, *Abuso del diritto ed elusione tributaria: «anno zero»*, cit., p. 259.

legislativi, spetti al contribuente scegliere le soluzioni economiche ritenute più adatte alla sua attività¹⁶¹.

Per quanto concerne più specificamente l'esperienza tedesca, l'amministrazione¹⁶² faceva leva su una pronuncia secondo la quale un finanziamento da parte del socio alla propria società costituisce capitale sociale occulto là dove l'operazione realizza un caso di abuso delle forme giuridiche oppure sia imposto dalla legge l'apporto sotto forma di sottoscrizione di capitale¹⁶³: il passaggio successivo a tale premessa era l'esistenza di una distribuzione occulta di utili costituente un abuso delle forme giuridiche con conseguente riqualificazione degli interessi pagati, in dividendi. L'amministrazione precisava che l'operazione del contribuente aveva la funzione di consentire di beneficiare del ben più vantaggioso regime fiscale degli interessi, specie in tutte le ipotesi di soggetti che per la particolare situazione in cui si trovavano non potevano beneficiare del credito d'imposta sui dividendi. La soluzione proposta non ha trovato positiva accoglienza presso la giurisprudenza e la dottrina dal momento che non forniva elementi certi e precisi sui quali fondare un giudizio di abusività della condotta del contribuente: al di là, infatti, dei casi più evidenti di aggiramento delle disposizioni sui dividendi, non era possibile individuare un parametro che consentisse di distinguere tra finanziamento lecito da parte dei soci e finanziamento fiscalmente illegittimo.

Altro aspetto che contribuiva a rendere non particolarmente solida la posizione dell'amministrazione finanziaria era il fatto che mancava qualsivoglia elemento che consentisse in maniera certa di distinguere i casi di sottocapitalizzazione abusiva da quella lecita: in assenza di qualsivoglia criterio normativo ogni misura diventava arbitraria e soggetta a contestazioni da parte dei contribuenti. Conseguentemente la posizione dell'amministrazione finanziaria tedesca è stata espressamente respinta dalla giurisprudenza, la quale

¹⁶¹ CE, 20 décembre 1963, req. 52.308, in *Droit fisc.*, 1964, n. 13, p. 27 ove si legge che «il ne lui [Amministrazione finanziaria] appartient pas d'apprécier l'opportunité ou le bien-fondé des mesures prises par un chef d'entreprise pour la gestion financière de celle-ci». ; in senso analogo CE, 20 décembre 1971, req. N.° 80939, in *Droit fisc.*, 1972, n. 3, n.° 55.

¹⁶² Sul punto si veda la circolare citata da P. PISTONE, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., p. 237, nota 502.

¹⁶³ La pronuncia è riferita da P. PISTONE, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., p. 239, nota 503.

ha escluso che la norma anti-abuso costituisca un valido strumento di contrasto alla sottocapitalizzazione delle imprese là dove manchi qualsivoglia punto di riferimento per ritenere tale comportamento abusivo¹⁶⁴.

L'espressione "*abuso delle forme giuridiche*" rischia, tra l'altro, di dar luogo ad errori nell'individuazione delle condotte abusive in quanto può indurre a far ritenere tali quelle operazioni che, pur facendo ricorso a strumenti negoziali non particolarmente diffusi, siano del tutto conformi agli obiettivi dell'ordinamento tributario, e a lasciare indenni da censure, come avvenuto in Germania con il commercio delle bare fiscali, quelle che, pur utilizzando strumenti negoziali del tutto normali, realizzano effetti che danno luogo a vantaggi asistematici in ambito tributario. L'abuso non costituisce quindi un problema di scelta delle forme negoziali, ma unicamente di conformità agli obiettivi del sistema impositivo¹⁶⁵. L'utilizzo di forme negoziali anormali può quindi fungere unicamente da spia di un possibile comportamento abusivo, che va però verificato alla luce delle norme fiscali e non di quelle civilistiche¹⁶⁶.

13. Le questioni ancora aperte: l'esistenza di un principio generale anti-abuso

Una delle questioni più importanti che divideva la dottrina ancora nei primi anni del XXI secolo concerneva il problema dell'esistenza di un principio generale di divieto di comportamenti

¹⁶⁴ La pronuncia è citata da P. PISTONE, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., p. 241.

¹⁶⁵ M. BEGHIN, *L'abuso del diritto tra capacità contributiva e certezza dei rapporti Fisco-contribuente*, in *Corr. Trib.*, 2009, p. 824: nonostante questa premessa, l'Autore ritiene che il contrasto alle operazioni elusive non possa condurre l'interprete ad obliterare i tipi negoziali ritenendo equivalenti dal punto di vista della tassazione fattispecie giuridicamente differenti in nome di una sorta di uguaglianza economica.

¹⁶⁶ D. STEVANATO, *Abuso del diritto ed elusione tributaria: «anno zero»*, in *Dial. Trib.*, 2009, pp. 258-261; R. LUPI, *Elusione fiscale e carenze teoriche*, in *Dial. Trib.*, 2009, p. 38. In questo senso pare essersi orientata di recente anche la Corte di Cassazione italiana, la quale ha precisato che alla legittimità di un'operazione dal punto di vista civilistico, non consegue in maniera automatica un'analoga conclusione per quanto concerne l'ambito fiscale: Cass. 8 aprile 2009, n. 8481 (nello stesso senso Cass. 13 marzo 2009, n. 6124). Ancor più chiara è forse sul punto la pronuncia Cass. 21 gennaio 2009, n. 1465 ove si legge che «*L'abuso invero costituisce una modalità di "aggiramento" della legge tributaria utilizzata per scopi non propri con forme e modelli ammessi dall'ordinamento giuridico*».

abusivi in ambito tributario, al di là dei limiti dell'art. L 64 del *Livre de procédures fiscales*.

Sebbene l'elenco di tributi ivi contenuto sia stato oggetto nel corso del tempo di continui aggiornamenti fino a comprendere le principali imposte francesi¹⁶⁷, così da adeguare la norma alle necessità che emergevano dalla prassi applicativa, tuttavia restavano fuori dall'ambito dell'art. L 64 imposte riguardo alle quali la realizzazione di comportamenti abusivi era tutt'altro che ipotetica. Anche nell'ambito dei tributi considerati, l'art. L 64 presentava limiti che lo rendevano non applicabile a tutte le tipologie di operazioni: per esempio, faceva riferimento ai comportamenti volti a dissimulare la realizzazione di un reddito. Di conseguenza la giurisprudenza aveva ritenuto non censurati dalla norma le condotte nell'ambito delle imposte sui redditi che non integravano il requisito da ultimo richiamato. Vista l'ampiezza della norma anti-abuso francese, tanto da essere considerata da molti osservatori, soprattutto stranieri, di portata generale, il problema fino ai tempi più recenti si era posto solo in casi piuttosto rari e su questioni di rilievo tendenzialmente marginale sicché non era stato possibile, almeno a livello giurisprudenziale, procedere ad un esame approfondito e risolutivo del tema.

La dottrina sul punto appariva radicalmente divisa dal momento che a favore di entrambe le soluzioni militavano argomenti di rilievo sicché non appariva possibile trovare risposte risolutive. Quanti aderivano alla tesi negativa¹⁶⁸ ritenevano che solo nei casi previsti dall'art. L 64 esistesse un procedimento che

¹⁶⁷ I successivi interventi legislativi hanno da una parte ampliato il campo di applicazione della procedura di repressione dell'abuso di diritto quanto alle imposte considerate (progressivamente imposta sul valore aggiunto, imposta di registro, imposta di successione, etc.), dall'altra disciplinato in maniera più specifica il procedimento, risolvendo il problema dell'obbligo di adire o meno il Comitato consultivo: O. FOUQUET, *Fraude à la loi et abus de droit*, cit., 65; F. DEBOISSY, *La simulation en droit fiscal*, cit., p. 276.

¹⁶⁸ N. CHAHID-NOURAÏ, *Taxe professionnelle et abus de droit* in *La lettre des impôts directs*, 1991, Paris, pp. 1 e 47; O. FOUQUET, *La notion de l'abus de droit pour le juge de l'impôt, présentation générale*, in *Optimisation fiscale et abus de droit*, a cura di O. Fouquet e N. Chahid Nouraï, Paris, 1990, n. 200 e ss.. Tale tesi, come evidenziato nel testo, si fondava sulla centralità del procedimento di cui all'art L 64 nella repressione degli abusi di diritto, dal momento che nei casi ivi disciplinati l'amministrazione non può agire sulla base dei poteri generali in materia di controllo. Tale conclusione consegue al fatto che tale procedimento oltre a prevedere vantaggi per il fisco, prevede anche garanzie per il contribuente quanto alla possibilità di adire il *Comité* con conseguente attuazione del contraddittorio. Al di fuori dei tributi considerati dall'art. L 64, tale procedimento non può essere applicato e conseguentemente viene a mancare un fondamento normativo all'esercizio del potere di contrasto dei comportamenti abusivi.

consentisse all'amministrazione di censurare i comportamenti abusivi. A sostegno della tesi affermativa¹⁶⁹ si richiamava l'evoluzione storica del procedimento di repressione degli abusi in materia tributaria, il quale, come sopra evidenziato, trova origine nell'azione della giurisprudenza, che, sulla scorta dei principi generali ha cominciato a sanzionare i comportamenti fittizi o fraudolenti in materia tributaria. Secondo la dottrina favorevole all'utilizzo dei principi generali per contrastare i comportamenti abusivi, il successivo intervento del legislatore, all'epoca ridotto ad un numero ristrettissimo di tributi, non poteva aver avuto l'intenzione di escludere la possibilità di sanzionare i suddetti comportamenti nelle ipotesi non considerate dalla legge. Tale tesi implicherebbe, infatti, l'impossibilità di perseguire i comportamenti abusivi, almeno originariamente, nella gran parte dell'ambito tributario. Tale dottrina attribuiva all'intervento del legislatore il limitato effetto di introdurre una disciplina procedimentale specifica per un preciso numero di imposte; rimaneva di converso intatta la possibilità dell'amministrazione di procedere sulla base dei principi e dei poteri generali in materia di accertamento nei casi non previsti dalla legge¹⁷⁰.

Anche la giurisprudenza sul punto non sembrava fornire risposte risolutive dal momento che entrambi gli schieramenti erano soliti richiamare a proprio favore qualche isolata pronuncia del *Conseil d'Etat* o della *Cour de Cassation* che sul punto si erano

¹⁶⁹ M. COZIAN, *Garanties et domaine de la procédure de répression de l'abus de droit*, RJF 1993, p. 99 il quale sottolinea che «A-t-on estimé à l'époque que l'existence d'un texte spécial (l'article 244 du code) assorti de garanties spécifiques (intervention obligatoire du comité consultatif) faisait obstacle à la répression de l'abus de droit en matière de droits d'enregistrement ? La réponse est non. Entre 1941 et 1963, la jurisprudence a continué à sanctionner l'abus de droit sans aucun support légal (...). Il y a donc eu coexistence d'un fondement légal (l'article 244 du code) et d'un fondement prétorien (les principes généraux du droit) pour assurer une répression cohérente de l'abus de droit. La codification légale n'a donc pas fait de l'abus de droit un concept exclusivement législatif»; IDEM, *Précis de fiscalité des entreprises 2006/07*, Paris, 2007. L'Autore ritiene corretto escludere l'applicazione dell'art. L 64 per le imposte non considerate dalla norma, ma non comprende per quale ragione non si dovrebbe poter fare ricorso alle figure generali: in forza dell'antico brocardo *specialia generalibus derogant*, la disposizione speciale prevale, nel suo ambito, sui principi generali, ma lascia intatto il loro valore negli ambiti sui quali la stessa non interviene, non esplicando al riguardo alcun effetto abrogativo.

¹⁷⁰ Così: J.L. GAUTIER punto 2, in P. MARTIN, P. DIBOUT, J.L. GAUTIER, *La frontière entre abus de droit et optimisation s'est-elle déplacée?* in *Droit fisc.*, n. 47, comm. 977.

espressi in maniera contrastante, seppur con una certa preferenza per la tesi negativa¹⁷¹.

Vista la sua importanza, la questione, anche alla luce del grande dibattito che in ogni Paese essa suscita, non poteva non continuare ad essere periodicamente riproposta con forza ai vertici dell'ordinamento giudiziario francese ed essere al centro del dibattito dottrinale.

¹⁷¹ F. DEBOISSY, *La simulation en droit fiscal*, cit., p. 297 e ss. A sostegno di tesi favorevole all'esistenza di un principio generale si cita, tra l'altro, la pronuncia della *Cour de Cassation*, Chambre commerciale, 5 déc. 1962, su www.legifrance.gouv.fr in materia di riscossione, campo non coperto dalla disposizione anti-abuso. In questo caso un soggetto aveva disposto dei suoi beni in maniera tale da sottrarli all'attività di riscossione del fisco: ebbene la Corte ha escluso la possibilità di fare ricorso alla disposizione anti-abuso, ma ha contemporaneamente stabilito che l'operazione andasse censurata sulla base dei principi generali dell'ordinamento. Va, tuttavia, evidenziato che tale sentenza sembra fare applicazione dell'*actio pauli*, prevista a livello generale a tutela del creditore di fronte ai comportamenti con cui fraudolentemente il debitore cerca di sottrarsi ai suoi obblighi. Coloro che escludono la possibilità di fare applicazione dei principi generali in funzione anti-abuso sono soliti citare a sostegno della propria opinione due pronunce con cui il *Conseil d'Etat* ha escluso la possibilità di applicare la norma anti-abuso a tributi non considerati dalla legge, sull'assunto che essi non rientrano nell'ambito di applicazione della disposizione, CE 25 février 1966, n. 64228, su *Droit fiscal*, 1966, n. 12, comm. 330; CE, 5 novembre 1955, n. 22322, su *Dr. Fisc.*, 1956, n. 1, p. 5.

CAPITOLO SECONDO

PARTE SECONDA

L'ABUSO DI DIRITTO IN MATERIA FISCALE NELL'ESPERIENZA ITALIANA FINO AL PRIMO LUSTRO DEL XXI SECOLO

1. I tentativi di introdurre una norma anti-abuso generale - 2.a. Strumenti civilistici e contrasto alle operazioni fiscalmente abusive: le tesi contrarie all'utilizzo della frode alla legge - 2.b. Strumenti civilistici e contrasto alle operazioni fiscalmente abusive: le tesi favorevoli all'utilizzo della frode alla legge - 3. Strumenti civilistici e contrasto alle operazioni fiscalmente abusive: i principi di correttezza e buona fede - 4. L'interpretazione quale mezzo di contrasto all'elusione fiscale - 5. L'interpretazione economica e l'interpretazione teleologica - 6. L'interpretazione funzionale quale mezzo di contrasto dell'elusione - 7. Prime riflessioni sulla differenza tra la situazione francese e quella italiana all'inizio del XXI secolo

1. I tentativi di introdurre una norma anti-abuso generale

A differenza di Francia e Germania, in Italia manca una norma anti-abuso di portata generale, in quanto i progetti che nel corso del tempo sono stati elaborati non hanno mai condotto ad alcun risultato per molteplici ragioni, tra cui quella di non ostacolare il riassetto produttivo del Paese, quella di non estendere troppo la discrezionalità dell'amministrazione finanziaria, nonché quella di tutelare i già richiamati principi della certezza del diritto e dell'autonomia negoziale¹⁷². Tra l'altro l'attenzione si è sempre concentrata sulle imposte dirette, poiché l'Iva era ritenuta un settore al sicuro dall'elusione, mentre, per quanto concerne l'imposta di registro, si riteneva che tale funzione fosse svolta dall'art. 20 della legge di registro¹⁷³. Solo con l'art. 10 della L.

¹⁷² Per una rassegna dei principali progetti anti-elusivi in Italia, si veda M. PROCOPIO, *Elusione (od abuso del diritto): la Corte di Cassazione si allinea all'orientamento comunitario*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, p. I, pp. 920-924 e 935-938; G. CHINELLATO, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, Padova, 2007, pp. 391-396; P. TABELLINI, *L'elusione della norma tributaria*, cit., pp. 129 – 137; G. CASTELLANI, G. SEPIO, R. LUPI, *Norma antielusiva generale e disposizioni ordinarie con funzione antielusiva*, in *Dial. Trib.*, 2008, n. 3, pp. 44-46; A. MANZITTI, «L'abuso del diritto»: la creazione «pretoria» di una norma antielusiva, in *Dial. Trib.*, 2009, p. 31.

¹⁷³ Trattasi della norma che fissa le regole in materia di interpretazione degli atti. In precedenza tale disposizione era contenuta nell'art. 19 del DPR 26 ottobre 1972, n. 604 e prima ancora nell'art. 8 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269. Per una panoramica delle differenze tra la

408/1990 è stata introdotta una disposizione applicabile ad una pluralità di condotte che consentiva al fisco di disconoscere i vantaggi fiscali ottenuti in occasioni di operazioni straordinarie poste in essere senza valide ragioni economiche ed allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio d'imposta. Al di là dell'ambito ristretto della disposizione, la dottrina ha sin da subito messo in evidenza le difficoltà applicative e le incertezze legate all'utilizzo di espressioni dalla portata incerta, specie nel loro collegamento¹⁷⁴. Dopo poco più di un lustro, la materia è tornata al centro del dibattito dottrinale e legislativo, sfociando nell'introduzione dell'art. 37-*bis* del DPR 600/1973. Tale disposizione da un lato evita di utilizzare l'avverbio "fraudolentemente" e non fa riferimento all'esclusività delle ragioni fiscali; dall'altro lato trova applicazione relativamente ad una più ampia serie di casi. Anche questa norma, tuttavia, limita il suo campo di applicazione a determinate tipologie di operazioni potenzialmente elusive¹⁷⁵. A livello procedimentale, l'art. 37-*bis* si caratterizza per un obbligo di contraddittorio anticipato rispetto all'emissione del provvedimento impositivo, la cui motivazione deve evidenziare le giustificazioni indicate dal contribuente e le ragioni per cui l'amministrazione finanziaria ha ritenuto di non accoglierle. È ulteriormente previsto che l'iscrizione a ruolo del tributo accertato possa avvenire solo dopo la pronuncia dei giudici di primo grado.

Nonostante i progressivi ampliamenti, manca quindi nell'ordinamento italiano una norma anti-elusiva generale, in quanto la scelta del legislatore è stata quella di procedere all'introduzione di norme anti-elusive specifiche e, solo da ultimo,

norma del 1923 e quella attualmente vigente, con numerosi riferimenti dottrinali e giurisprudenziali, M. CERRATO, *Elusione fiscale ed imposizione indiretta nelle operazioni societarie*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, cit., pp. 379-381.

¹⁷⁴ Sul punto ancora P. TABELLINI, *L'elusione della norma tributaria*, cit., pp. 137-143, con ampi riferimenti bibliografici sul tema, il quale sottolinea soprattutto le incertezze circa la portata dell'avverbio fraudolentemente, visto da alcuni nell'accezione penalistica, mentre ricondotto da altri alla figura civilistica della frode alla legge.

¹⁷⁵ La disposizione non individua specificamente i comportamenti abusivi, ma contiene un elenco di operazioni nell'ambito delle quali essi possono verificarsi. Il limite applicativo non è costituito dall'elencazione casistica delle possibili condotte abusive, ma dalla delimitazione dell'ambito applicativo della norma. Sul punto di recente si veda P. TABELLINI, *L'elusione della norma tributaria*, cit., 195-284 e la bibliografia ivi citata, il quale ritiene che con la legge delega che poi ha portato all'introduzione dell'art. 37-*bis* sia stata persa l'occasione per introdurre una norma anti-elusiva generale con ciò avvicinando l'Italia all'esperienza degli altri Paesi europei.

di disposizioni di portata più ampia, ma pur sempre applicabili a limitate tipologie di operazioni preventivamente individuate, nell'ambito delle imposte sui redditi¹⁷⁶.

In assenza di strumenti legislativi, la dottrina si è a lungo interrogata sull'esistenza di strumenti generali che potessero essere utilizzati in funzione di contrasto ai comportamenti fiscalmente abusivi. A differenza dell'esperienza francese, tuttavia, queste tesi non solo non hanno mai trovato generalizzato consenso in ambito dottrinale, ma soprattutto non hanno trovato diffuso seguito in giurisprudenza¹⁷⁷.

2.a. Strumenti civilistici e contrasto alle operazioni fiscalmente abusive: le tesi contrarie all'utilizzo della frode alla legge

In una prima fase, parte della dottrina italiana, in mancanza di una norma anti-abuso generale, di fronte a comportamenti che sembravano volti unicamente a sottrarsi agli obblighi impositivi, ha guardato a principi e figure caratteristici dell'ordinamento civile¹⁷⁸.

A differenza dell'esperienza francese, tuttavia, sono assai rari i casi in cui il divieto di frode alla legge tributaria ha trovato

¹⁷⁶ La dottrina prevalente esclude che l'art. 35, comma 24, del DL 223/2006, convertito dalla legge 248/2006 abbia esteso l'applicazione dell'art. 37-*bis* del DPR 600/1973 anche all'imposta di successione e alle imposte di registro, ipotecarie e catastali; sul punto: M. BASILAVECCHIA, *I nuovi poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria nelle imposte di registro, ipotecaria e catastale*, - Consiglio nazionale del notariato, Studio n. 68—2007/T, pp. 6-7 il quale nutre dubbi sulla possibilità di ritenere applicabile tale disposizione anche all'imposta di registro e alle imposte ipotecarie e catastali in ragione del fatto che l'art. 37-*bis*, nell'interpretazione prevalente non pare attribuire poteri agli uffici in materia di accertamento, quanto piuttosto istituire precisi divieti per il contribuente. Nello stesso senso G. ZIZZO, *La nozione di elusione nella clausola generale*, in *Corr. trib.* 2006, p. 3087; E. DELLA VALLE, *L'elusione nella circolazione indiretta del complesso aziendale*, in *Rass. Trib.*, 2009, pp. 383-385; M. CERRATO, *Elusione fiscale ed imposizione indiretta nelle operazioni societarie*, cit., p. 387. In questo stesso senso sembra essersi orientata l'amministrazione finanziaria con la Circ. n. 6/E del 6 febbraio 2007.

¹⁷⁷ G. FALSITTA, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, cit., p. 5, nota 2, attribuisce questa conseguenza alla scelta legislativa di procedere sempre all'introduzione di disposizioni anti-elusive specifiche. L'Autore ritiene tra l'altro che lo scopo della L. 408/1990 non fosse tanto di contrastare i comportamenti fiscalmente abusivi, quanto quello di arginare l'interpretazione anti-elusiva che in giurisprudenza da qualche tempo si stava facendo strada.

¹⁷⁸ Per una panoramica delle tesi volte a ricondurre l'elusione alle figure del diritto civile con ampi riferimenti bibliografici e giurisprudenziali: G. CHINELLATO, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, cit., pp. 187-254. Per l'accostamento tra elusione e frode alla legge nonché sull'utilizzo delle presunzioni in chiave anti-elusiva ed anti-evasiva: G. A. MICHELI, *Le presunzioni e la frode alla legge nel diritto tributario*, in *Riv. di fin. sc. fin.*, 1976, p. 396.

accoglimento in ambito giurisprudenziale¹⁷⁹. Sebbene in una recente pronuncia la Suprema Corte abbia fatto applicazione di tale figura in un caso *dividend stripping*, si tratta di un precedente rimasto tendenzialmente isolato¹⁸⁰.

Ciò non deve sorprendere dal momento che la possibilità di fare ricorso alla figura della frode alla legge ha sempre suscitato un ampio dibattito a livello dottrinale e giurisprudenziale in Italia, con esiti prevalentemente negativi.

Tale scelta trova giustificazione in una pluralità di ragioni. Vigente il codice civile del 1865, il quale non conteneva una disposizione espressa relativa alla frode alla legge e soprattutto non faceva riferimento a norme imperative, ma unicamente a norme proibitive, si evidenziava che le disposizioni tributarie non potevano essere qualificate in alcun modo come proibitive e le sanzioni per un comportamento in frode alla legge fiscale potevano consistere unicamente in quelle previste di volta in volta dal legislatore.

Diversamente dal passato e dall'esperienza francese il vigente Codice civile italiano dedica un articolo alla frode alla legge. L'art. 1343 sancisce la nullità del contratto per causa illecita, cioè per causa contraria a «*norme imperative, all'ordine pubblico e al buon costume*»¹⁸¹. Aggiunge il successivo art. 1344 che la causa si reputa illecita anche laddove «*il contratto costituisce il mezzo per eludere l'interpretazione di una norma imperativa*».

¹⁷⁹ Per una critica delle opinioni contrarie: F. GALLO, *Elusione, risparmio d'imposta e frode alla legge*, in *Studi in onore di E. Allorio*, vol. II, 1989, p. 203 e ss..

¹⁸⁰ Cass., 26 ottobre 2005, n. 20816, la quale ritiene «*pertinente anche il richiamo all'art. 1344 del codice civile poiché le norme tributarie appaiono norme imperative poste a tutela dell'interesse generale del concorso paritario alle spese pubbliche (art. 53 della Costituzione) e su questo punto si dissente dalle argomentazioni accolte nella sentenza di questa Corte 3 settembre 2001, n. 11351*». Pur condividendo gli esiti della pronuncia, evidenzia una certa confusione argomentativa: F. M. GIULIANI, *Elusione fiscale, frode alla legge e causa concreta del contratto*, in *Contr. Impr.*, 2007, pp. 459-460, il quale sottolinea come i giudici richiamino figure molto diverse quali frode alla legge e simulazione.

¹⁸¹ La dottrina è infatti solita porre una distinzione tra illegalità ed illiceità sulla base del disposto degli artt. 1418 e 1343 del Codice civile italiano: il primo, infatti, stabilisce la nullità per i contratti contrari a norme imperative, salvo che la legge disponga diversamente; nessuna deroga è invece prevista in caso di illiceità, per cui in tali casi il contratto è inesorabilmente nullo. La dottrina e la giurisprudenza sono quindi giunte a distinguere tra la violazione di norme imperative poste a tutela di interessi generali e norme imperative poste a presidio di interessi settoriali, ipotesi in cui si può giungere alla declaratoria di nullità solo dopo un approfondito esame circa la sussistenza di eventuali altre sanzioni previste dall'ambito ordinamentale di riferimento: F. GAZZONI, *Manuale di Diritto privato*, cit., pp. 990-991; G. DE NOVA, *Il contratto contrario a norme imperative*, in *Riv. crit. Dir. priv.*, 1985, p. 438 e ss.

La dottrina prevalente esclude l'applicabilità della frode alla legge alla materia tributaria sul presupposto della mancanza di imperatività delle norme fiscali poiché esse non proibiscono un determinato risultato né tanto meno ne consentono il raggiungimento in presenza di determinate circostanze. Analogamente alla posizione francese del passato si dice che le norme tributarie si limitano ad assumere determinati fatti quali indici di capacità contributiva: ne consegue che risulta impossibile porre in essere una frode alla legge fiscale dal momento che risulta impossibile individuare l'estremo del danno alla vita sociale che l'ordinamento vuole scongiurare¹⁸². Anche la dottrina contemporanea, di fronte alla svolta della Cassazione, ha fatto rilevare che non appare possibile ricollegare alla violazione di qualsivoglia norma tributaria la nullità del contratto¹⁸³.

Altro argomento a sostegno dell'inapplicabilità dell'istituto della frode alla legge in ambito fiscale è quello dell'autonomia del diritto tributario, sicché le sanzioni per una eventuale inosservanza della disciplina fiscale devono essere ricercate all'interno del sistema tributario e non al suo esterno¹⁸⁴. Tale pare essere ancora oggi la posizione prevalente della giurisprudenza italiana, la quale si è quasi sempre mostrata allineata alla dottrina maggioritaria, pronunciandosi in senso contrario all'applicabilità della figura della nullità per frode alla legge o per causa illecita in presenza di atti volti ad eludere l'applicazione di disposizioni fiscali sulla base del principio che le norme tributarie non si pongono a tutela di interessi generali, ma settoriali e non fissano divieti, ma si limitano ad

¹⁸² L. CARRARO, *Il negozio in frode alla legge*, Padova, 1943, p. 172 il quale afferma che se in presenza di un negozio configurato in modo tale da sfuggire all'onere tributario «può essere facile stabilire l'esistenza dell'elemento soggettivo della frode, riesce, invece, impossibile individuare l'esistenza dell'elemento obiettivo, consistente nel danno alla vita sociale che l'ordinamento si propone d'impedire proibendo un certo risultato, o permettendo il conseguimento solo quando ricorrano determinate circostanze». G. FRANCESCHIN, *Nullità del contratto per violazione di norme fiscali*, in *Foro pad.*, pp. 276-283 e bibliografia ivi citata.

¹⁸³ R. SCHIAVOLIN, *L'elusione fiscale come abuso del diritto: allo stato dell'arte, più problemi che soluzioni*, in *Elusione fiscale: la nullità civilistica come strumento generale antielusivo. Riflessioni a margine dei recenti orientamenti della Cassazione civile*, Atti del Convegno A.N.T.I., Padova 15 settembre 2006, allegato a *Il Fisco*, n. 43 del 20 novembre 2006, p. 74-82.

¹⁸⁴ Così F. FERRARA, *Teoria del negozio illecito nel diritto civile italiano*, Padova, 1914, p. 23; D. RUBINO, *Il negozio giuridico indiretto*, Milano, 1937, pp. 117-118; E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, p. 106.

assumere atti o fatti quali indici di manifestazione di capacità contributiva¹⁸⁵.

Altra parte della dottrina ancora tende ad escludere, o per lo meno, a non ritenere risolutivo il ricorso alle categorie civilistiche per combattere l'elusione dal momento che non appare in grado di contrastarla in tutti i casi in cui non vengono in rilievo atti negoziali, come nel caso delle valutazioni e delle classificazioni di bilancio¹⁸⁶. In effetti non può convenirsi con tale tesi nella misura in cui il divieto di frode alla legge viene individuato come l'unico strumento di contrasto alle operazioni abusive dal momento che non tutte le operazioni finalizzate a ridurre il peso dei tributi passano attraverso comportamenti in frode alla legge. Al riguardo basta porre mente all'esperienza francese dove l'abuso di diritto costituisce solamente uno degli strumenti a disposizione dell'amministrazione finanziaria per contrastare i comportamenti illeciti volti a ridurre il carico impositivo. I casi, come quelli sopra richiamati, che non paiono poter essere ricondotti alla figura della frode alla legge, ove illegittimi, potranno essere perseguiti tramite altri strumenti, quale ad esempio, restando all'ordinamento francese, l'*acte anormal de gestion*.

2.b. Strumenti civilistici e contrasto alle operazioni fiscalmente abusive: le tesi favorevoli all'utilizzo della frode alla legge

¹⁸⁵ Particolarmente esaustiva in tal senso risulta la sentenza 11351/2001 (in *Giur. it.* 2002, 1102) la quale ripercorre anche le principali pronunce della Suprema Corte. In tale arresto, in particolare, è dato leggere «né, per altro verso, varrebbe richiamarsi agli artt. 1344 e 1418 c.c. che sanciscono la nullità dei contratti che costituiscono "il mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa". Non è sufficiente, infatti, che una norma sia inderogabile perché possa essere sia qualificata come "imperativa", essendo a tal fine necessario che essa sia di carattere proibitivo e sia posta, altresì, a tutela di interessi generali che si collochino al vertice della gerarchia dei valori protetti dall'ordinamento giuridico (Cass. 8 novembre 1995, n. 11598). Caratteri, questi, certamente non ravvisabili nelle norme tributarie, in quanto esse sono poste a tutela di interessi pubblici di carattere settoriale e, in linea di massima, non pongono divieti, ma assumono un dato di fatto quale indice di capacità contributiva (Cass. 5 novembre 1999, n. 12327; 8 novembre 1995, n. 11598; 19 giugno 1981, n. 4024)». Sebbene non citate, nello stesso senso, anche: Cass., 18 aprile 1975, n. 1459; Cass., 24 ottobre 1981, n. 5571; Cass., 27 ottobre 1984, n. 5515.

¹⁸⁶ D. STEVANATO, R. LUPI, *Elusione fiscale tra anomalia dei comportamenti civilistici e frode allo spirito della legge tributaria*, in *Dial. dir. trib.*, 2006, p. 619 e ss.

A favore dell'applicabilità dell'art. 1344 alla materia tributaria si è espressa autorevole dottrina¹⁸⁷ procedendo ad un'interpretazione delle norme tributarie costituzionalmente orientata, fondata sugli artt. 2 e 53 della Costituzione. Secondo la suddetta teoria l'ambito della frode non può essere ristretto unicamente alle norme imperative che pongono divieti, ma ricomprende anche le norme imperative "materiali", cioè quelle da cui derivano anche obblighi e oneri condizionati¹⁸⁸. La cogenza e l'inderogabilità delle norme tributarie, anche di quelle che si limitano ad assumere la realizzazione di un certo fatto come presupposto d'imposta è così ricavabile in via interpretativa dagli artt. 2 e 53 della Costituzione. La possibilità di ricondurre nel campo della frode alla legge i comportamenti di quei contribuenti che intenzionalmente evitano di porsi nella condizione elevata dalla legge fiscale a presupposto d'imposizione, deriva, infatti, dal dovere di concorso alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva. Nel momento in cui infatti il Costituente ha previsto che il concorso alle pubbliche spese deve avvenire sulla base della capacità contributiva, elevando al rango costituzionale gli "inderogabili doveri di solidarietà sociale", appare contraddittorio consentire che i contribuenti possano liberamente e, soprattutto, impunemente porre in essere manovre volte ad alterare ed eludere il riparto costituzionalmente previsto¹⁸⁹. Si fa rilevare che se le disposizioni costituzionali sono vincolanti per il

¹⁸⁷ A. SANTONASTASO, *I negozi in frode alla legge fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 1970, p. I, p. 511; F. GALLO, *Brevi spunti in tema di elusione e frode alla legge (nel reddito d'impresa)*, in *Rass. Trib.*, 1989, p. 11 e ss.; F. DI MARZIO, *Frode alla legge nei contratti*, in *Giust. civ.*, 1998, p. I, p. 596.

¹⁸⁸ A. SANTONASTASO, *I negozi in frode alla legge fiscale*, cit., p. 511; F. GALLO, *Brevi spunti in tema di elusione e frode alla legge (nel reddito d'impresa)*, cit., p. 17, il quale ritiene che «gli artt. 1343 e 1344 del codice civile ed il correlativo art. 1418 del codice civile (comminanti la nullità del negozio per violazione di una norma imperativa) enunciano un principio di ordine generale, rivolto a prevedere e disciplinare anche quei casi di violazione di norme imperative materiali non contemplati da una norma proibitiva espressa, ma il cui verificarsi provoca ugualmente la lesione di un interesse protetto e un danno giuridicamente rilevante». A sostegno delle proprie affermazioni l'Autore richiama gli studi di: D. RUBINO, *Il negozio indiretto*, cit., p. 118; T. ASCARELLI, *Il negozio indiretto e le società commerciali*, in Roma, 1931, p. I, p. 44; F. BATISTONI FERRARA, *Atti simulati ed invalidi nell'imposta di registro*, Napoli, 1969, pp. 71-72; B. BACCARI, *Appunti per uno studio sul c.d. negozio in frode alla legge*, in *Rass. mens. Avv. Stato*, 1956, p. 120.

¹⁸⁹ In tema di capacità contributiva e solidarietà sociale F. MOSCHETTI, *La capacità contributiva*, in *Trattato di Diritto tributario*, a cura di A. AMATUCCI, Padova, 1994, p. 223 e ss.; il quale ritiene che l'art. 53 non si indirizzi ai contribuenti, ma unicamente al legislatore. In tema di norme tributarie quali norme di riparto: G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, Padova, 2008, pp. 148-177.

legislatore al momento della scelta delle fattispecie da assoggettare ad imposizione, non possono non esserlo nei confronti dei contribuenti ai quali non è consentito esercitare la propria autonomia negoziale per aggirare il riparto delle spese tra i consociati previsto dalla legge. In forza di tale lettura costituzionalmente orientata, la violazione di norme tributarie assume quella lesività di interessi generali, e non di settore, che consente di superare i dubbi circa l'applicabilità dell'art. 1344 al settore tributario¹⁹⁰. L'Autore delinea due elementi al ricorrere dei quali opera l'istituto della frode alla legge¹⁹¹. Il primo è l'esistenza di un risparmio d'imposta per il contribuente con correlata diminuzione del gettito per l'erario. Il secondo consiste nella finalità esclusivamente fiscale dell'operazione. Solo i comportamenti posti in essere per ragioni esclusivamente fiscali possono incorrere nel rischio di declaratoria di nullità; al contrario tutte le operazioni che, pur conducendo ad un risparmio d'imposta, trovano giustificazione in ragioni diverse da quelle fiscali non possono essere ritenute in frode alla legge¹⁹². La prova delle suddette circostanze deve gravare sull'amministrazione finanziaria, che, in assenza di un eventuale riconoscimento del contribuente, può fare ricorso alla prova per presunzioni, anche mediante

¹⁹⁰ A. SANTONASTASO, *I negozi in frode alla legge fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, cit., p. 511; F. GALLO, *Brevi spunti in tema di elusione e frode alla legge (nel reddito d'impresa)*, cit., p. 18 «*ma se si opera tramite il filtro della indicata norma costituzionale, intesa come direttamente applicabile, attraverso il veicolo della norma tributaria sostanziale, anche ai rapporti interpretati, non può negarsi la sicura esistenza anche in materia fiscale di un danno sociale (quindi anche altrui) conseguente alla elusione fraudolenta della norma tributaria*».

¹⁹¹ In ambito civilistico si registrano due posizioni contrastanti: una prima ritiene che oltre all'elemento oggettivo dell'aggiramento del divieto, debba sussistere anche l'*intentio* fraudolenta. La seconda teoria tende a svalutare l'elemento intenzionale ritenendo che lo stesso rimanga assorbito dalla violazione. Tale impostazione ritiene che l'art. 1344 sia il frutto dell'influenza della visione della causa quale ragione economico sociale sui redattori del codice civile italiano: poiché appariva loro impossibile che un contratto tipico potesse avere causa illecita, fu previsto che la causa «*si reputa*» illecita quando costituisce nelle intenzioni delle parti un mezzo per eludere l'applicazione di norme imperative. Ove, tuttavia, si aderisca alla nozione della causa concreta, l'assorbimento dello scopo delle parti all'interno della causa conduce, esso stesso, alla declaratoria di nullità per illiceità della causa, con conseguente inutilità della figura della frode alla legge. Sul tema si vedano: F. GAZZONI, *Manuale di Diritto privato*, cit., p. 810; R. SCOGNAMIGLIO, *Dei contratti in generale, Disposizioni preliminari. Dei requisiti del contratto*, Bologna, 1972, p. 340; G. GIACOBBE, *Frode alla legge*, in *Enc. Giur.*, Milano, 1969; F. SANTORO – PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, cit., p. 191-192; L. CARRARO, *La frode alla legge*, in *Novissimo Dig. it.*, Torino, 1961, p. 647; F. FERRARA, *Teoria del negozio illecito nel diritto civile italiano*, cit., p. 20; A. GIOVENE, *Patto commissorio illecito e vendita condizionale lecita*, in *Riv. Dir. Comm.*, 1911, p. II, p. 84 e ss; P. FEDOZZI, *La frode alla legge nei rapporti di diritto internazionale privato*, in *Riv. Ital. Sc. Giurid.*, 1900, p. 361

¹⁹² F. GALLO, *Brevi spunti in tema di elusione e frode alla legge (nel reddito d'impresa)*, cit., p. 20.

confronto con le normali modalità di gestione del patrimonio. Un elemento a tutela del contribuente viene, tuttavia, posto dall'Autore nella necessità che la nullità del contratto in frode alla legge venga dichiarata dal giudice ordinario con sentenza passata in giudicato; al contrario, sarebbe precluso all'amministrazione finanziaria procedere alla dichiarazione in via autoritativa della nullità nell'avviso di accertamento¹⁹³.

Avverso la suddetta teoria viene, tuttavia, fatto rilevare che l'art. 53 più che il fondamento di un obbligo, costituisce un limite all'azione dello Stato a tutela del contribuente, evitando che lo stesso possa essere chiamato a concorrere alle pubbliche spese al di là della sua capacità contributiva. A riprova di ciò viene citata anche la collocazione dell'art. 53 nel testo costituzionale all'interno del Titolo IV, rubricato "*Rapporti politici*" da cui si deduce che la disposizione è dedicata a regolare i rapporti tra Stato e cittadini e non ad imporre un certo modello sociale¹⁹⁴. Viene ancora fatto rilevare che nel settore civilistico la declaratoria di nullità per contrasto con una norma imperativa richiede un'attenta valutazione degli interessi protetti al fine di stabilire se la stessa sia posta a presidio di valori fondamentali dell'ordinamento. Solo in quest'ultimo caso è, infatti, possibile procedere ad una declaratoria di nullità, dovendosi negli altri casi valutare se l'ordinamento appronti altre sanzioni che escludano la nullità. Se dunque in ambito civilistico la nullità richiede una così attenta ponderazione dei valori in gioco, appare eccessivo procedere ad una indiscriminata declaratoria di nullità in presenza di qualsivoglia comportamento fiscalmente elusivo¹⁹⁵.

¹⁹³ F. GALLO, *Brevi spunti in tema di elusione e frode alla legge (nel reddito d'impresa)*, cit., p. 24, nota 26.

¹⁹⁴ Da ultimo in questo senso M. BEGHIN, *Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria: dalla nullità negoziale all'abuso del diritto nel sistema impositivo nazionale, in Elusione ed abuso del diritto tributario*, cit., p. 44; IDEM, *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, pp. 1414-1415; F. MOSCHETTI, *Capacità contributiva*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, V, 1988, p. 2; G.F. GAFFURI, *Impedimenti giuridici alla traslazione economica del tributo*, in *Banca, borsa e titoli di credito*, 1985, II, p. 283 e ss.

¹⁹⁵ R. SCHIAVOLIN, *L'elusione fiscale come abuso del diritto: allo stato dell'arte, più problemi che soluzioni*, cit., p. 74-82, il quale, tra l'altro, evidenzia come siffatta interpretazione imponga al contribuente non solo di attenersi alle prescrizioni del legislatore, ma anche di andare alla ricerca degli obiettivi da questo perseguiti al fine di non incorrere in censure di nullità; S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale, il problema dell'elusione fiscale*, Padova, 1992, p. 156; G. TREMONTI, *Autonomia contrattuale e normativa tributaria*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 1985, p. 518.

La recente pronuncia della Cassazione in tema di *dividend washing* ha dato nuova linfa alla corrente già in passato autorevolmente sostenuta che sostiene la natura imperativa delle norme tributarie sulla base della loro funzione costituita dalla necessità di assicurare le entrate necessarie all'esistenza stessa dello Stato¹⁹⁶. Questa finalità assurge, dunque, a livello di interesse generale il cui presidio, nell'elaborazione dottrinale e giurisprudenziale consente di qualificare come imperativa una norma¹⁹⁷. Ne consegue che i comportamenti elusivi vanno ricondotti alla sottrazione di materia imponibile, atto illecito, differenziandosi dai fatti evasivi unicamente per le modalità realizzative che, solo all'apparenza, sembrano conformi alla legge; da ciò deriva la loro riconducibilità all'ambito della frode a norme imperative¹⁹⁸. In senso contrario viene fatto osservare proprio con riferimento alle note pronunce in tema di *dividend washing* e *dividend stripping*, che tale soluzione appare percorribile unicamente nelle ipotesi in cui il contribuente cerca l'artificiosa applicazione di disposizioni di vantaggio; al contrario difficilmente può essere utilizzata quando, come nei casi appena citati, si tratta di procedere ad una valutazione complessiva del regime impositivo dell'operazione in cui non si ha aggiramento di una singola disposizione quanto piuttosto del sistema impositivo nel suo complesso¹⁹⁹. Va, tra l'altro, osservato che l'art. 10 dello Statuto del Contribuente prevede che le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto. Analoga conclusione dovrebbe valere anche nei casi di aggiramento, dal momento che tale comportamento non appare maggiormente lesivo della violazione diretta²⁰⁰.

Ancora diversa la posizione di altra parte della dottrina la quale vede nell'art. 1344 del codice civile unicamente la positivizzazione, relativamente alle norme imperative, di un

¹⁹⁶ In proposito si veda: G. A. MICHELI, *Legge (dir. trib.)*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1973, XXIII, p. 1079, ove si legge che la norma tributaria «è l'espressione fondamentale della norma stessa, come rivolta alla realizzazione dell'interesse pubblico prevalente o primigenio: che l'ente pubblico "deve" trovare i mezzi finanziari per esistere».

¹⁹⁷ Così P. TABELLINI, *L'elusione della norma tributaria*, cit., pp. 218 – 219.

¹⁹⁸ Ancora P. TABELLINI, *L'elusione della norma tributaria*, cit., pp. 303-304.

¹⁹⁹ R. SCHIAVOLIN, *L'elusione fiscale come abuso del diritto: allo stato dell'arte, più problemi che soluzioni*, cit., p. 74-82.

²⁰⁰ Così STEFANIA ROMANO, *La pretesa nullità di negozi elusivi di norme fiscali*, in *I contratti*, 2008, pp. 1165-1166.

principio generale immanente nell'ordinamento giuridico²⁰¹. Secondo questa impostazione vengono così a cadere due delle principali obiezioni mosse all'applicazione della frode alla legge in materia tributaria.

Da un lato, infatti, non è necessario fare ricorso alle norme costituzionali per dedurre l'imperatività della norma fiscale: qualsiasi norma, che abbia natura inderogabile, può essere oggetto di frode. Dall'altro lato si supera anche il problema della nullità: le maggiori critiche al ricorso alla frode alla legge riguardano, infatti, l'utilità di fare ricorso alla nullità allo scopo di contrastare l'elusione. Oltre ad apparire tale conseguenza esorbitante rispetto all'obiettivo, in molti casi non pare neppure idonea a raggiungere lo scopo in quanto si limita ad eliminare radicalmente l'atto senza consentire al fisco di colpire le architetture elusive²⁰². Al contrario, secondo la tesi sopra citata, poiché solo la frode a norme imperative comporta la nullità del contratto, tra cui l'Autore non ritiene rientrano quelle fiscali, nel caso di elusione tributaria l'atto rimane civilisticamente valido, ma è inopponibile all'amministrazione finanziaria²⁰³. In tal modo, si registra anche un maggior rispetto dell'autonomia privata e della correlata libertà contrattuale, poiché il contratto elusivo rimane pienamente valido tra le parti.

Anche secondo tale teoria affinché scatti l'operatività del principio antielusivo è necessario che l'operazione sia stata posta in essere per ragioni unicamente fiscali; non viene ritenuta sufficiente la mera prevalenza al fine di evitare abusi da parte dell'amministrazione finanziaria²⁰⁴.

²⁰¹ U. MORELLO, *Il problema della frode nel diritto tributario*, in *Dir. Prat. trib.*, 1991, p. I, p. 11. In questo senso, in chiave prospettica: F. GALLO, *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, p. 1767, il quale, anche alla luce delle norme anti-elusione specifiche all'epoca vigenti, *de iure condendo* auspica l'introduzione di una norma generale anti-elusiva che superi il problema della nullità e individui nell'inopponibilità all'amministrazione finanziaria la conseguenza della natura abusiva di un comportamento.

²⁰² S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale, il problema dell'elusione fiscale*, cit., pp. 148 e 154, la quale, tuttavia, ritiene, sulla scia della Scuola pavese, che la soluzione per la lotta all'elusione fiscale sia costituita dalla tassazione in base «alla realtà economica sottesa alle forme giuridiche. E ciò in quanto tale soluzione si riflette sull'ermeneutica normativa, rendendola ampia e flessibile al punto che l'elusione diventa "virtualmente impossibile"» (così l'Autore citando G. TREMONTI, *La fiscalità industriale*, Bologna, 1988, p. 32).

²⁰³ U. MORELLO, *Il problema della frode nel diritto tributario*, cit., p. 10, nota n. 10.

²⁰⁴ U. MORELLO, *Il problema della frode nel diritto tributario*, cit., p. 39. Va segnalato che l'Autore ha visto nelle quasi coeve modifiche legislative con le quali è stata introdotta una norma anti-elusiva in materia di fusioni, una sorta di smentita delle proprie opinioni così da essere indotto ad affermare che «se una regola generale antielusiva è stata dettata per un settore, significa

Tale teoria, in cui l'eco dell'esperienza francese è ben evidente, benché apparsa in maniera embrionale già alla fine degli anni '60²⁰⁵, ha suscitato numerosi dubbi e perplessità in dottrina e non pare aver avuto seguito a livello giurisprudenziale. Ciò da un lato per la difficoltà ad individuare, *de iure condito*, fondamento normativo alla mera inefficacia dei contratti in frode alla legge fiscale²⁰⁶, dall'altro lato per i dubbi verso la proposta di un'interpretazione orientata allo scopo economico e politico delle norme fiscali. Si rischia, infatti, di sconfinare nel campo dell'analogia nella volontà di trovare una norma elusa, così da colmare il vuoto normativo e censurare l'operazione del contribuente²⁰⁷.

3. Strumenti civilistici e contrasto alle operazioni fiscalmente abusive: i principi di correttezza e buona fede

Di recente è stata avanzata in dottrina la proposta di utilizzare i principi di correttezza e buona fede in funzione di contrasto alle operazioni fiscalmente abusive. Si è già evidenziato come la dottrina e la giurisprudenza italiane prevalenti in ambito civilistico siano solite fare applicazione delle figure della correttezza e della buona fede in quei casi che a livello comunitario e francese vengono risolti sulla base dei principi dell'abuso di diritto e frode alla legge.²⁰⁸ Il nesso tra buona fede, correttezza e

*certamente che per gli altri settori non considerati, non può applicarsi il principio generale della frode alla legge. [...] L'approvazione di una specifica regola antielusiva ha infatti senso solo se si condivide l'indirizzo che, prima della norma, non era possibile applicare il principio della frode alla legge nel sistema del diritto tributario». Tale conclusione viene ritenuta da altri contraddittoria sulla base di quanto sostenuto dal Morello nel rapporto tra principio generale di divieto di frode alla legge e art. 1344 c.c. che viene visto come una specificazione del principio generale. Non si comprende quindi per quale ragione tale articolo possa costituire una specificazione di un principio generale, mentre, al contrario, l'introduzione di una norma specifica in materia tributaria varrebbe ad escludere l'esistenza del detto principio generale per quanto concerne quest'ultimo settore: G. ZOPPINI, *Abuso del diritto e dintorni (ricostruzione critica per lo studio sistematico dell'elusione fiscale)*, cit., p. 857.*

²⁰⁵ U. MORELLO, *Frode alla legge*, Milano, 1969, p. 224 e ss.

²⁰⁶ P. PISTONE, *Abuso di diritto ed elusione fiscale*, cit., p. 53.

²⁰⁷ D. STEVANATO, R. LUPI, *Elusione fiscale tra anomalia dei comportamenti civilistici e frode allo spirito della legge tributaria*, cit., p. 620; P. M. TABELLINI, *Libertà negoziale ed elusione d'imposta*, Padova, 1995, pp. 116-117.

²⁰⁸ Parte della dottrina, proprio dalla presenza di dette clausole, ha dedotto l'esistenza di un immanente principio generale di divieto di abuso: solo che la maggior sicurezza offerta dalla correttezza e dalla buona fede ha di fatto reso inutile il richiamo dell'abuso nella risoluzione delle

comportamenti abusivi è stato valorizzato anche a livello fiscale, sia in dottrina che in giurisprudenza, evidenziando come il contribuente che si sottrae ai propri doveri tributari ponga in essere una condotta socialmente sleale²⁰⁹. Si evidenzia, infatti, che con l'art. 10, comma 2, dello Statuto del contribuente i doveri di collaborazione e buona fede nei rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria hanno trovato espressa statuizione anche in materia tributaria. Vi è chi ritiene che proprio tali principi positivamente sanciti possano servire come base per lo sviluppo di una clausola generale dell'ordinamento nazionale in tema di contrasto ai comportamenti abusivi²¹⁰.

La possibilità di fare diretta applicazione del citato art. 10, viene tuttavia esclusa sulla base dell'argomento che tale disposizione ha valenza procedimentale e quindi è destinata a regolare i casi in cui l'obbligazione tributaria è già sorta, mentre

controversie. In senso contrario M. MESSINA, *L'abuso del diritto*, cit., pp. 137-148, con ampi riferimenti dottrinali e giurisprudenziali; M. DOSSETTI, *Orientamenti giurisprudenziali in tema di abuso del diritto*, in *Giur. it.*, 1969, I, 1, c. 1588 ove contro tale tesi sopra descritta si evidenzia che buona fede e correttezza «sono clausole generali che nella fondazione della categoria dell'abuso di diritto intervengono in chiave strumentale, non finale; è viziato, o meglio capovolto, il processo logico che deve presiedere alla ricostruzione del fenomeno, dal momento che l'abuso di diritto non si risolve interamente nella buona fede o nella correttezza, o nell'una e nell'altra insieme, e la sua connotazione non serve tanto ad estendere la portata di quelle, ma assolve piuttosto un ruolo sistematico più ampio».

²⁰⁹ Così Corte Cost., 3 febbraio 1992, n. 51 la quale si è pronunciata con riferimento ai fatti evasivi; ciò nonostante non paiono sussistere ostacoli insormontabili ad estendere il suddetto ragionamento anche ai fatti meramente elusivi. Nello stesso senso Cass. 12 febbraio 2002, n. 17576 nella quale si legge che «il medesimo termine, se riferito al contribuente, presenta un'analogia, parziale coincidenza con quello di "collaborazione" ed allude ad un generale dovere di correttezza, volto ad evitare, ad esempio, comportamenti del contribuente capziosi, dilatori, sostanzialmente connotati da "abuso" di diritti e/o tesi ad "eludere" una "giusta" pretesa tributaria» con commento di D. STEVANATO, *Tutela dell'affidamento e limiti all'accertamento del tributo*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. II, p. 815 e ss.. Parte della dottrina individua proprio in tale pronuncia il momento fondante la successiva giurisprudenza della Cassazione in tema di contrasto all'elusione fiscale: M. TRIVELLIN, *Brevi cenni sulle relazioni tra abuso del diritto e clausola di buona fede. Alla ricerca di una norma generale antielusiva*, in *Elusione fiscale: la nullità civilistica come strumento generale antielusivo. Riflessioni a margine dei recenti orientamenti della Cassazione civile*, Atti del Convegno A.N.T.I., Padova 15 settembre 2006, allegato a *Il Fisco*, n. 43 del 20 novembre 2006, p. 98. Sulla rilevanza della buona fede nei rapporti fisco-contribuente prima dello Statuto del contribuente, con ampi riferimenti dottrinali cui si rinvia per le tesi favorevoli e contrarie: A. COLLI VIGNARELLI, *Collaborazione, buona fede ed affidamento nei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, p. I, p. 501 e ss.; F. BENATTI, *Principio di buona fede e obbligazione tributaria*, in *Boll. Trib.*, 1986, pp. 947-951.

²¹⁰ M. TRIVELLIN, *Brevi cenni sulle relazioni tra abuso del diritto e clausola di buona fede. Alla ricerca di una norma generale antielusiva*, cit., pp. 97-100.

nel caso dell'elusione il comportamento del contribuente è volto proprio ad escludere la nascita dell'obbligazione²¹¹.

In senso contrario si può, tuttavia, osservare che in campo civilistico l'obbligo di buona fede è previsto non solo nell'esecuzione del contratto, ma anche nella fase delle trattative e copiosa giurisprudenza è relativa proprio ai doveri di correttezza che gravano sulle parti prima della conclusione del contratto.

Non paiono quindi ravvisabili ostacoli insormontabili a ritenere che i doveri di collaborazione e buona fede debbano essere osservati anche nella fase che precede la nascita dell'obbligazione tributaria; del resto potrebbe risultare contraddittorio consentire ogni scorrettezza nei reciproci rapporti in questa fase, per poi costringere le parti ad un comportamento esattamente opposto dopo che l'obbligazione è sorta.

In questo senso può orientare l'art. 1 dello Statuto del contribuente che esordisce affermando che le disposizioni ivi contenute costituiscono principi generali dell'ordinamento in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione²¹². Stante la derivazione costituzionale pare quindi possibile ritenere che il principio di buona fede nei rapporti fisco-contribuente permei di sé l'intero rapporto e non solo la fase successiva alla nascita dell'obbligazione. Ciò si può dedurre non dall'art. 10 dello Statuto, quanto direttamente dalle norme costituzionali richiamate dal legislatore. Una volta riconosciuto che la stessa Costituzione vale a fondare l'obbligo di buona fede nell'ambito dei rapporti tributari, pare infatti possibile ritenere questo principio operante in ogni fase

²¹¹ M. TRIVELLIN, *Brevi cenni sulle relazioni tra abuso del diritto e clausola di buona fede. Alla ricerca di una norma generale antielusiva*, cit., p. 101 il quale rinviene il fondamento di questo limite nell'esigenza di bilanciare il principio di legalità e quello di capacità contributiva previsti dalla Costituzione. Mentre il primo comporta tendenzialmente una limitazione all'operatività della buona fede, il secondo ne consente, al contrario, una dilatazione assai vasta. In senso negativo anche: V. FICARI, *Poche luci e tante ombre giurisprudenziali in materia di elusione ed abuso del diritto nelle imposte sui redditi*, in *Boll. Trib.*, 2009, p. 1001; E. DELLA VALLE, *La tutela dell'affidamento e della buona fede nei rapporti tra contribuente e Fisco*, in *Corr. Trib.*, 2002, p. 3971 e IDEM, *Il principio di buona fede oggettiva e la marcia inarrestabile dello Statuto*, in *G.T.-Riv. giur. trib.*, 2003, p. 360 il quale ritiene di escludere l'accostamento tra buona fede oggettiva ed elusione in quanto la prima attiene ad un rapporto tra soggetti, la seconda ad un rapporto tra contribuente e norma.

²¹² Sulla natura interpretativa dei principi dello Statuto: M. LOGOZZO, *Il «valore» dello Statuto del contribuente: irretroattività della legge tributaria e legittimo affidamento*, in *G.T.- Riv. giur. trib.*, 2004, p. 955 e ss.; G. MARONGIU, *Statuto del contribuente: primo consuntivo ad un anno dall'entrata in vigore*, in *Corr. Trib.*, 2001, p. 2069 e ss.; G. TINELLI, *I principi generali*, Relazione al Convegno di Studi *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Perugia 10 marzo 2001, in *Il Fisco*, 2001, p. 12945 e ss..

del rapporto fisco-contribuente poiché essa non prevede limitazioni quanto al momento in cui tale obbligo deve essere osservato. Così come a livello civilistico è necessario comportarsi secondo buona fede nella fase precontrattuale, pari dovere potrebbe discendere dai principi costituzionali anche nella fase antecedente la nascita dell'obbligazione tributaria. Come si vedrà più avanti, tale soluzione sembra recentemente aver ricevuto l'avallo delle Sezioni Unite della Cassazione, le quali hanno affermato che il divieto di comportamenti abusivi nell'ambito delle imposte dirette trova fondamento nell'art. 53 della Costituzione. Nelle successive pronunce della Cassazione sul tema sono stati richiamati anche gli artt. 2 e 3 della Costituzione. Si registra quindi una assoluta convergenza nell'individuazione delle norme costituzionali che valgono a fondare il divieto di comportamenti fiscalmente disapprovati, seppur definiti a livello giurisprudenziale come abusivi e secondo la dottrina sopra richiamata come in contrasto con i doveri di correttezza e buona fede.

4. L'interpretazione quale mezzo di contrasto all'elusione fiscale

Una delle tesi che ha maggiormente influenzato il dibattito dottrinale circa il contrasto alle operazioni fiscalmente abusive, va ascritta alla Scuola pavese che ha ritenuto di poter raggiungere tale scopo attraverso l'interpretazione. Il problema deriva spesso, infatti, dal fatto che il legislatore interviene ponendo l'attenzione sui fatti che più frequentemente si presentano nella prassi quotidiana, con un occhio rivolto al passato, mentre la vita quotidiana evolve continuamente sicché ben presto tende a manifestarsi una sorta di scissione tra le fattispecie tipizzate e i fatti che ogni giorno si presentano all'attenzione degli interpreti²¹³: per questa ragione si rende necessario un accurato esame delle norme al fine di individuarne l'esatto ambito applicativo.

²¹³ PORTALIS, *Discours préliminaire de Code civil*, fa osservare che «les lois, une fois rédigées, demeurent telles qu'elles ont été écrites. Les hommes, au contraire, ne se reposent jamais ; ils agissent toujours ; et ce mouvement qui ne s'arrête pas, [...], produit à chaque instant quelque combinaison nouvelle».

Tale tesi non è certo nuova e risale ai primi anni del XX secolo²¹⁴. Essa viene per la prima volta compiutamente formulata in Germania, in un periodo in cui l'accresciuto peso della pressione tributaria in ragione della necessità di provvedere al pagamento dei debiti di guerra e alla ricostruzione del Paese aveva da un lato spinto i contribuenti a ricercare metodi per sottrarsi al pagamento dei tributi, ma aveva dall'altro lato determinato una forte avversione a tutti i livelli (politico, giurisdizionale e dottrinale) verso tali tentativi, tanto da farne oggetto di approfonditi studi e ricerche²¹⁵.

Come si è visto proprio in quegli anni in numerosi Paesi europei vede la luce il contrasto all'elusione fiscale, ora fondato su norme di nuova introduzione, come avvenuto in Germania, ora fondato sull'estensione alla materia fiscale di figure già oggetto di approfonditi studi in ambito civilistico, come avvenuto ad opera della giurisprudenza in Francia, seguita solo in seguito dal legislatore²¹⁶. Nonostante l'introduzione di specifiche misure anti-abuso, in ragione dei loro limiti applicativi e delle complessità procedurali a cui talvolta davano luogo, non è mai stata del tutto accantonata la tesi che valorizza il ricorso all'interpretazione quale mezzo di contrasto all'elusione. Va, tra l'altro, evidenziato che non è possibile porre un confine ben definito tra interpretazione e abuso o frode: la dottrina italiana di inizio secolo, per esempio, riconduceva quest'ultima proprio ad un problema di interpretazione²¹⁷.

Tra i più accesi sostenitori di tale posizione vi è senza alcun dubbio il Becker, padre della clausola anti-abuso tedesca, il quale riteneva di poter combattere i fenomeni elusivi attraverso il ricorso ad un'interpretazione che non si arrestasse al mero dato letterale della disposizione, ma procedesse alla ricerca del suo senso e del

²¹⁴ Sulla rilevanza dell'attività ermenutica nel contrasto all'elusione nell'ambito dei vari ordinamenti: A. DI PIETRO, *Presentazione*, de *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, cit., pp. XIV-XVI.

²¹⁵ Per una panoramica del tema, con ampi riferimenti bibliografici e giurisprudenziali, da ultimo si veda G. CHINELLATO, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, cit., pp. 255-323.

²¹⁶ Va messo in evidenza che la prima norma anti-abuso in Francia, vede la luce proprio negli anni dell'invasione tedesca durante la Seconda Guerra Mondiale

²¹⁷ G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, p. 232, con ampia bibliografia relativa alla dottrina precedente che riteneva la frode alla legge riconducibile ad un problema interpretativo; in questo senso pare da ultimo orientato G. GAZZONI, *Manuale di Diritto privato*, cit., p. 824.

suo scopo²¹⁸: l'Autore pensava che anche la norma anti-abuso all'epoca di recente introduzione altro non fosse che un'applicazione del ben più importante principio fissato dal § 4 della RAO in forza del quale nel valutare le operazioni poste in essere dai contribuenti non si poteva prescindere dalla valutazione dei loro profili economici²¹⁹. Tutto il problema dell'elusione viene in tal modo a ridursi ad una questione di individuazione della corretta portata della legge, non limitata cioè al suo dato letterale, ma che tenga conto, alla luce della situazione economica sottostante, dei suoi scopi. Corollario di tale tesi è l'inutilità della disposizione anti-abuso, o meglio, la sua superfluità, dal momento che ogni problema di elusione può essere agevolmente risolto facendo ricorso all'interpretazione teleologica, cioè valutando la reale natura economica del comportamento dei contribuenti.

Tale tesi ha trovato opposizione in altra parte della dottrina la quale, pur non negando l'importanza dell'interpretazione nel contrasto ai fenomeni elusivi, non di meno ritiene che non ogni problema può essere risolto in tal modo, poiché il problema dell'abuso nasce proprio quando ormai sono stati esauriti tutti i mezzi interpretativi²²⁰. Non trova, infatti, condivisione generalizzata la tesi secondo cui sulla base dello scopo della norma e dell'interpretazione economica il giudice può estenderne l'applicazione al di là del dato testuale.

5. L'interpretazione economica e l'interpretazione teleologica

²¹⁸ In realtà non deve ritenersi che tale posizione fosse esclusiva dell'insigne giurista richiamato, poiché, al contrario, era condivisa da altri autorevoli esponenti della Scuola tedesca. Sul punto si veda la dottrina richiamata da J.-P. WINANDY, *L'abus de droit et la simulation en droit fiscal luxembourgeois (étude comparative par rapport au droit fiscal de l'Allemagne, de la Belgique et de la France)*, Luxembourg, 2004, p. 194, nota 1.

²¹⁹ Più radicalmente l'Autore metteva in evidenza che l'introduzione di una specifica norma anti-abuso dovesse essere ascritta all'esigenza di superare i timori di parte della giurisprudenza nel procedere ad un'interpretazione delle norme fiscali orientata al senso e allo scopo economico delle stesse; opinione riportata da J.-P. WINANDY, *L'abus de droit et la simulation en droit fiscal luxembourgeois*, cit., p. 195, nota 2.

²²⁰ A. HENSEL, *Diritto tributario*, Milano, 1956, p. 150. Tale posizione appare tanto più significativa in un ordinamento, come quello tedesco, che non conosce un fondamento costituzionale del principio di riserva di legge in materia tributaria a differenza di quanto avviene, invece, per la maggior parte degli altri ordinamenti continentali.

Tra i criteri interpretativi proposti quale mezzo di contrasto all'elusione fiscale i più noti sono sicuramente l'interpretazione economica e l'interpretazione teleologica. Secondo la prima, nel valutare il comportamento posto in essere dai contribuenti, non ci si deve fermare all'aspetto esteriore delle forme giuridiche, ma si deve esaminare la sua portata economica. Il criterio interpretativo c.d. economico trae origine principalmente da un dato di base: quando il legislatore seleziona i fatti da assoggettare a tassazione procede ad individuare fatti manifestazione di capacità economica quali la cessione di beni, il possesso di reddito, la disponibilità patrimoniale. Poiché tutte queste situazioni sono prese in considerazione proprio per i loro riflessi economici, si fa rilevare che a questo aspetto si deve guardare quando si vuole stabilire l'esatta portata di una norma poiché ad essa ha fatto riferimento prima di tutti il legislatore²²¹. Questi, infatti, fa ricorso a nozioni e a figure giuridiche non certo per se stesse, ma solo per la manifestazione di ricchezza di cui sono testimoni. Nel caso di cessione di immobili, per esempio, non è il contratto di compravendita in sé a costituire oggetto di interesse del legislatore, ma la ricchezza che tale scambio fa emergere e che praticamente tutti gli Stati assoggettano ad imposizione. La conseguenza più evidente dell'interpretazione economica è che l'interprete non si trova ad essere vincolato dal significato che determinati concetti assumono nell'ambito giuridico di origine, ma può discostarsene sulla base dell'autonomia del diritto tributario. Questa conclusione incontra in Italia forte avversione sulla base dell'argomento del principio di unitarietà e coerenza dell'ordinamento giuridico²²². In assenza di precisi indizi che lascino intendere che la nozione fiscale

²²¹ Contro tale tesi è noto l'argomento di V. GOTHOT, *La fraude fiscale*, in *Problèmes fiscaux d'aujourd'hui*, in *Répertoire fiscal*, 1962, n. 2, il quale sostiene che non è possibile configurare una realtà economica che prescindendo dall'aspetto giuridico in quanto il diritto permea e disciplina tutti gli aspetti della vita quotidiana. Non esiste dunque una realtà economica da contrapporre ad una realtà giuridica, in quanto la prima esiste solo ed unicamente per il fatto che esiste la seconda che la prevede.

²²² Ciò significa che nell'attività interpretativa si deve assumere quale punto di partenza il significato di una figura nell'ambito di origine; ove ciò porti a conseguenze assurde o comunque, sulla base dell'analisi del tenore delle norme tributarie, anche nel loro rapporto reciproco, risulti comunque che il legislatore ha inteso disattendere la nozione civilistica, si può allora procedere a dare al concetto contenuto nella norma fiscale un significato differente da quello del diritto civile: G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte Generale*, cit., p. 191-193; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario – Parte Generale*, Milano, 2007, pp. 104-105; per un'accurata analisi del problema M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998.

non coincide con quella civilistica, in via di principio bisogna fare riferimento a quest'ultima nel ricostruire la fattispecie disciplinata dal legislatore fiscale²²³. Parte della dottrina ritiene che ove il legislatore tributario non offra valide ragioni a giustificazione dello scostamento, la norma sia addirittura irragionevole e quindi costituzionalmente illegittima²²⁴. Si ritiene, quindi, che in presenza dello stesso termine in diritto civile e diritto tributario si deve presumere anche un'identità di significato²²⁵. L'interpretazione economica non ha mai fatto grande presa neppure presso la dottrina francese, la quale ritiene difficile individuare una sostanza economica a prescindere dal dato giuridico²²⁶. Probabilmente questa rigidità da parte della dottrina francese deve imputarsi alla grande flessibilità manifestata dalla giurisprudenza nel contrasto ai comportamenti fiscalmente abusivi mediante la figura della frode alla legge sicché non è stata avvertita la necessità di adottare tale controverso criterio interpretativo.

Il cosiddetto metodo teleologico, invece, consiste nel ricercare il significato della legge basandosi sullo scopo a cui essa mira. Lungi dal costituire una peculiarità del diritto fiscale, esso è previsto in maniera generale quale criterio interpretativo dall'art. 12 delle Disposizioni sulla legge in generale che stabilisce che nell'interpretare la legge si deve fare riferimento, tra gli altri, all'intenzione del legislatore. Tale criterio si inserisce nella cosiddetta interpretazione logica che consiste nel ricercare ed individuare la ragione che sta dietro l'emanazione di una norma. In tal caso però non è tanto la volontà del legislatore storicamente

²²³ A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1952, p. 70; G. A. MICHELI, *Appunti sull'interpretazione e la integrazione della legge tributaria*, in *Studi Chiarelli*, Milano, 1964, p. 377 e ss..

²²⁴ La dottrina italiana prevalente si spinge persino oltre e ritiene che il vincolo di unitarietà e coerenza dell'ordinamento non costituisca solo un vincolo all'attività dell'interprete, ma più in generale coinvolga anche il legislatore, il quale non è libero di snaturare il significato che ciascun concetto ha nel settore giuridico di provenienza, in assenza di valide ragioni che valgano a giustificare lo scostamento. E. DE MITA, *Diritto tributario e diritto civile: profili costituzionali*, in *Riv. dir. civ.*, 1995, I, p. 145.

²²⁵ A. AMATUCCI, *L'interpretazione della legge tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, 1994, p. 587-588; A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1998, pp. 230-231; C. CARDYN, *Le droit fiscal et l'interprétation économique*, in *Rep. fisc.*, 1967, p. 301.

²²⁶ M. COZIAN, *Propos désobligeants sur une "tarte à la crème" : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal*, in *Rev. Droit fisc.*, 1980, p. 3 e ss.. Questa soluzione sembra vacillare ultimamente sulla base dei continui riferimenti alla sostanza economica che si trovano nei commenti più recenti influenzati dalla cultura anglosassone. Va tuttavia precisato che tale riferimento è ancillare all'individuazione della frode alla legge, la quale costituisce il mezzo per giungere appunto ad una corretta imposizione.

individuato a dover essere ricercata, quanto i fini obiettivati nella legge. L'aspetto oggettivo, e non meramente soggettivo, di tale criterio interpretativo emerge forse più chiaramente dalle altre definizioni normalmente utilizzate per individuare tale attività interpretativa: *mens legis*, *voluntas legis*, *ratio legis*. Tali criteri rimandano in maniera più chiara della definizione al fatto che non è la volontà del legislatore che deve essere ricercata, quanto il fine della norma²²⁷. Proprio questo elemento vale a distinguere il criterio teleologico nell'interpretazione della legge da quello dell'interpretazione dei contratti, nei quali, invece, si deve procedere alla ricerca della volontà soggettiva dei contribuenti²²⁸. A livello tributario in tal modo si va alla ricerca del fatto manifestazione di capacità economica che il legislatore ha inteso assoggettare ad imposizione con l'emanazione della norma²²⁹.

Ci si avvede immediatamente come il criterio teleologico finisca spesso con il coincidere o comunque con l'avvicinarsi notevolmente all'interpretazione economica in quanto, come si è detto, la ricerca del fine della norma si basa sull'esame dei fatti economici che il legislatore intendeva assoggettare a tassazione o escludere. Si indugi ancora un momento sull'esempio fatto in precedenza della cessione dell'immobile e della soluzione alternativa consistente nel conferimento in società con successiva vendita delle quote, la quale, secondo l'interpretazione economica va assoggettata a tassazione nella medesima misura in quanto, al di là delle forme giuridiche, dà luogo allo stesso fatto espressivo di capacità contributiva. Parimenti seguendo l'interpretazione teleologica si dice che scopo della norma è quello di assoggettare ad imposizione la ricchezza che emerge in occasione del passaggio di proprietà di un immobile; sarebbe dunque contrario alla *ratio legis* assoggettare ad una diversa imposizione le due situazioni sicché, sulla base dell'interpretazione dei contratti nel loro collegamento funzionale, si giunge normalmente a ritenere il comportamento di cui sopra elusivo e quindi assoggettato alla medesima tassazione della vendita diretta.

²²⁷ In tal senso Cass. n. 4631 del 1984 in *Giust. civ.*, 1984, I, p. 2983; Corte cost., n. 1 del 2000.

²²⁸ Sul punto si veda G. GAZZONI, *Manuale di Diritto privato*, cit., p. 1077 e ss.

²²⁹ Sul tema M. LOGOZZO, *Capacità contributiva e interpretazione della legge tributaria*, in *Boll. Trib.*, 1990, p. 1657.

In dottrina si mette in evidenza come la coincidenza tra interpretazione economica e interpretazione teleologica sia in ultima analisi una conseguenza del processo interpretativo il quale, come noto, si basa sulla possibilità di ricondurre alla premessa maggiore – la legge appunto – la premessa minore – il fatto concreto. Il problema ruota, dunque interamente sulla determinazione del contenuto della premessa maggiore, il cui scopo viene individuato nell'assoggettamento ad imposizione della manifestazione di capacità economica. Proprio per questa ragione la legge tedesca che dettava i criteri interpretativi considerava cumulativamente una serie di criteri quali quello teleologico e quello economico dato che essi non solo operano normalmente congiuntamente, ma soprattutto perché l'uno in assenza dell'altro rischia di non aver in concreto alcuna utilità²³⁰.

6. L'interpretazione funzionale quale mezzo di contrasto dell'elusione

Tra le soluzioni interpretative al contrasto dei comportamenti abusivi, merita certamente una menzione speciale l'interpretazione funzionale, elaborata dalla Scuola pavese sotto l'influenza del mondo giuridico tedesco²³¹: proprio il Griziotti fu uno dei primi studiosi italiani di diritto tributario a rigettare l'assioma di Modestino che recita “*non puto delinquere eum qui in dubiis questionibus contra fiscum facile responderit*”.

Nelle sue prime opere si sostiene la necessità in materia tributaria di far leva sull'interpretazione logica piuttosto che su quella lessicale, individuando quale criterio guida la natura delle circostanze economiche alla base del tributo. Solo in questo modo

²³⁰ In tal senso J.-P. WINANDY, *L'abus de droit et la simulation en droit fiscal luxembourgeois*, cit., p. 184, con ampi richiami dottrinali.

²³¹ G. FALSITTA, *L'influenza dell'opera di Albert Hensel sulla dottrina tributaria italiana e le origini dell'interpretazione antielusiva della norma tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, pp. 569-575; l'Autore, tuttavia, dissente con quanti ritengono che il Griziotti abbia voluto trapiantare nell'ordinamento giuridico italiano i principi che si andavano affermando a quell'epoca in Germania; in chiave critica della ricostruzione del Falsitta sulla Scuola pavese, N. D'AMATI, *Sull'uso inappropriato dell'opera e del pensiero di Albert Hensel*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, p. I, pp. 3-11.

l'Autore ritiene di poter vedere soddisfatte le esigenze di giustizia sostanziale e di uguaglianza che tanto gli stavano a cuore²³².

A partire dagli anni '40 il termine funzionale fu adottato dal Griziotti per definire l'attività ermeneutica della Scuola pavese²³³, tuttavia, ad opinione di autorevole dottrina, l'identità terminologica non implica una identità di concetti tra i componenti, per i quali l'interpretazione funzionale presenta caratteristiche non coincidenti²³⁴.

Per il Griziotti essa si caratterizza per la considerazione dell'elemento politico, giuridico, economico e tecnico dei fatti finanziari onde analizzarne il rispettivo compito²³⁵. Solo in questo

²³² B. GRIZIOTTI, *Principi di politica, diritto e scienza delle finanze*, in *Collana di Studi di politica, diritto e finanza*, Padova, 1929, pp. 194 – 208. L'Autore non si limita però a ritenere necessario fare ricorso all'interpretazione logica, ma ritiene di poter utilizzare anche l'*analogia legis* e l'*analogia iuris* per conseguire tale risultato: egli parte dalla premessa che l'imposta costituisce uno strumento di riparto delle spese pubbliche che deve soddisfare i principi di equità e giustizia. Nello stesso senso E. VANONI, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, Milano, 1961, p. 305, il quale, però, individua i criteri che devono guidare l'interprete nel fare applicazione dell'*analogia iuris* non già nei principi di uguaglianza e di equità, ma più genericamente nei principi che regolano il dovere degli individui a concorrere alle pubbliche spese. Tale differenza è frutto della diversa concezione del diritto tributario del Griziotti e del Vanoni: per il maestro esso è un insieme di regole che disciplinano il riparto dei carichi pubblici; per l'allievo, al contrario, è un insieme di norme che fissano il generalizzato dovere di concorso alle spese pubbliche. La differenza tra le due posizioni emerge più chiaramente là dove si rilevi che mentre per il primo la grave sperequazione fa perdere alla norma tributaria il suo carattere; per il secondo, al contrario, tale evento si verifica là dove le entrate non vengano destinate a fini di utilità collettiva, ma vengano impiegate per il soddisfacimento di bisogni di singoli. La differenza tra il pensiero dei due Autori si evince da un semplice paragone sull'*analogia iuris* che entrambi ritengono ammissibile in ambito tributario: per il Griziotti la lacuna va colmata facendo riferimento ai principi di uguaglianza ed equità, mentre per il Vanoni si deve fare riferimento, più genericamente, alle norme che regolano il dovere di ciascuno di concorrere alle spese pubbliche. Ovviamente tra queste norme non può non tenersi conto anche dei principi indicati dal Griziotti, ma l'accento è decisamente diverso e giustizia ed equità non occupano quel posto centrale in cui vengono collocate dal primo Autore: in tal senso G. FALSITTA, *L'influenza dell'opera di Albert Hensel sulla dottrina tributaria italiana e le origini dell'interpretazione antielusiva della norma tributaria*, cit., pp. 590-591.

²³³ Il termine ricorre a partire dagli anni '40 in una pluralità di scritti del Griziotti, tra i quali, si richiamano, per la loro importanza e notorietà: B. GRIZIOTTI, *Lo studio funzionale dei fatti finanziari*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1940, p. 306 e ss.; IDEM, *L'interpretazione funzionale delle leggi finanziarie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1949, I, p. 347.

²³⁴ G. FALSITTA, *L'influenza dell'opera di Albert Hensel sulla dottrina tributaria italiana e le origini dell'interpretazione antielusiva della norma tributaria*, cit., p. 614.

²³⁵ B. GRIZIOTTI, *Lo studio funzionale dei fatti finanziari*, cit. p. 306; IDEM, *L'interpretazione funzionale delle leggi finanziarie*, cit., p. 349. Più specificamente per il Griziotti l'elemento politico consiste nel fine politico che giustifica ogni singola entrata; l'elemento giuridico consiste nella forza di adeguamento dell'elemento economico a quello politico stante il carattere coattivo della norma giuridica; l'elemento economico è dato dalla prestazione che può consistere in un atto di scambio tra ricchezza privata e servizi pubblici oppure in un contributo in assenza di controprestazione; l'elemento tecnico consiste nell'operazione finanziaria con cui si effettua l'entrata, con ciò intendendo tanto la tipologia del tributo quanto l'atto che determina l'entrata.

modo si può acquisire la piena conoscenza delle leggi impositive giungendo ad un superamento dell'interpretazione formale²³⁶.

Diversa è la concezione di interpretazione funzionale del Vanoni. L'Autore parte dal principio che il richiamo a concetti privatistici fatto dal legislatore tributario ne determina una sorta di rielaborazione automatica, sicché queste figure perdono automaticamente i caratteri che sono loro propri²³⁷: non si può dunque parlare di univocità di funzioni dei concetti nei vari ambiti dell'ordinamento giuridico, ma di concetti funzionali, cioè influenzati dal compito che sono chiamati a svolgere nell'ambito dei vari campi del diritto²³⁸. Poiché le leggi tributarie hanno lo scopo di rilevare le manifestazioni economiche che dimostrano attitudine a sopportare il peso dell'imposta, esse devono essere interpretate secondo un apprezzamento *«della funzione economica dei fatti della vita, cui l'imposizione si riferisce»*²³⁹. L'apprezzamento della funzione economica dei fatti da assoggettare ad imposizione non deve, tuttavia, far dimenticare all'interprete tributario che a differenza degli economisti, egli è sempre e comunque tenuto a fare applicazione del diritto positivo sicché non può operare con la stessa libertà di fini dei primi. Ne consegue che laddove il legislatore abbia fissato una differenza tra fatti

²³⁶ B. GRIZIOTTI, *Lo studio funzionale dei fatti finanziari*, cit. p. 313 afferma che tale metodo si differenzia dal metodo della ratio legis in quanto *«importa una ricerca più esatta e sicura di quella rivolta all'indagine della ratio legis e dell'intenzione del legislatore, poiché è fondata sulla precisa conoscenza delle rispettive funzioni dell'elemento politico, giuridico, economico e tecnico componente l'entrata, e quindi della stessa funzione dell'entrata. La ratio legis e l'intenzione del legislatore dovrebbero comprendere tutto questo ma non lo precisano e rimangono perciò un punto di riferimento troppo indeterminato e quindi insufficiente come riferimento»*.

²³⁷ E. VANONI, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, pp. 143- 145. Per l'Autore il legislatore tributario non ha inteso riferirsi a tali figure quali atti e negozi giuridici, ma unicamente quali fatti economici della vita quotidiana, i quali devono di conseguenza essere interpretati secondo la funzione del tributo che è quella di fornire allo Stato i mezzi necessari per il raggiungimento dei propri fini. Tale soluzione è imposta dalle differenti finalità del diritto privato e del diritto tributario: il primo mira a disciplinare i rapporti tra privati e conseguentemente detta una serie di regole funzionali al contemperamento dei diritti di due parti che stanno in un reciproco rapporto di parità; al contrario il diritto tributario ha la funzione di assicurare le entrate dello Stato.

²³⁸ E. VANONI, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, cit., p. 144, il quale afferma che *«l'appellativo funzionali, attribuito a questi concetti, dice sinteticamente come l'identità del termine corrisponda all'identità dell'oggetto dei diversi istituti: mentre la differenza nel contenuto degli istituti stessi dipende dalla diversa funzione, cui assolvono nella regolamentazione giuridica dello stesso fatto della vita»*.

²³⁹ E. VANONI, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, cit., pp. 248-249: l'Autore fa l'esempio di colui che acquista le piante di un fondo per abatterle e ricavarne legname e colui che invece prende in affitto lo stesso fondo con il medesimo obiettivo: sebbene a livello civilistico i due comportamenti siano profondamente differenti, la realtà economica è analoga e quindi analoga deve essere l'imposizione.

sostanzialmente identici, egli non potrà obliterare il dato legislativo in favore di quello economico, pena una violazione dei propri doveri²⁴⁰.

Molte sono state le critiche sollevate alle tesi della Scuola pavese²⁴¹. Innanzitutto è stata evidenziata una certa incostanza nel significato da dare alla nozione di interpretazione funzionale²⁴². Inoltre contro l'interpretazione funzionale si è fatto rilevare che se essa si risolve nell'utilizzo di criteri logici non vi è alcuna ragione per chiamare lo stesso metodo con un nome diverso, giacché ciò non contribuisce alla chiarezza e alla comprensione; al contrario, ove con tale metodo si voglia giungere alla tassazione di fatti non previsti dalla legge o, al contrario, esentare o escludere da imposizione fatti previsti dalla legge, sorge un insanabile contrasto con il principio di riserva di legge²⁴³. Ne consegue che all'interprete è precluso procedere alla ricerca di giuste ed eque imposizioni al di là di quanto previsto dalla legge²⁴⁴: il metodo economico, infatti, appartiene al momento pregiuridico, in cui si procede alla selezione dei fatti da tassare e solo in quel momento l'interprete è chiamato a fare una cernita dei fatti che, pur se giuridicamente simili, manifestano ai fini fiscali eguale capacità economica. Una volta terminata questa fase, al contrario, l'interprete si deve unicamente

²⁴⁰ E. VANONI, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, cit., p. 252.

²⁴¹ Per una sintesi circa la tesi della Scuola pavese e delle critiche da questa sollevate si veda G. MELIS, *Sull'interpretazione antielusiva in Benvenuto Griziotti e sul rapporto con la Scuola tedesca del primo dopoguerra: alcune riflessioni*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, pp. 435-439.

²⁴² S. DUS, *Considerazioni in tema di interpretazione delle norme fiscali*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1959, p. II, p. 212 e ss. sottolinea l'Autore che la Scuola pavese passa da un'iniziale lotta al formalismo giuridico all'affermazione che l'interpretazione delle norme fiscali deve prescindere dalla *ratio legis* e fondarsi sulla precisa conoscenza della funzione dell'elemento politico, economico, sociale, giuridico e tecnico.

²⁴³ In tal senso M. S. GIANNINI, *L'interpretazione e l'integrazione delle legge tributarie*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1941, I, p. 195 e ss.; IDEM, *L'analogia giuridica*, in *Jus*, 1941, p. 916 e ss.; IDEM, *L'interpretazione dell'atto amministrativo e la teoria giuridica generale dell'interpretazione*, Milano, 1939, p. 196; G. A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1981, p. 84 e ss.; L. V. BERLIRI, *Intepretazione e integrazione delle leggi tributarie*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1942, II, p. 17 e ss. il quale evidenzia come secondo la tesi in esame il gatto soriano possa essere considerato cane ai fini dell'imposta sui cani dal momento che il suo possessore non manifesta certo una capacità contributiva inferiore di quella di chi possieda un cane. Di recente parte della dottrina tende a ridimensionare il contrasto tra il Giannini e la Scuola Pavese, evidenziando come erroneamente venga ascritta a tale Autore l'opinione secondo la quale le norme tributarie sono a fattispecie esclusiva e non consentono l'utilizzo dell'analogia: G. FALSITTA, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di G. Maisto, cit., p. 11. Contro l'utilizzo dell'analogia in materia tributaria P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario – Parte Generale*, cit., pp. 111-112 e bibliografia citata.

²⁴⁴ A. AMATUCCI, *L'interpretazione della legge tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, cit., p. 589.

basare sulla legge e ogni riflessione in merito a profili economici assume riguardo *de iure condendo*²⁴⁵.

È stato altresì evidenziato che non mancano le difficoltà nell'individuare l'eventuale differenza tra interpretazione funzionale ed interpretazione logica²⁴⁶. In realtà, se si esamina anche solo l'indice del volume del Vanoni, ci si avvede che l'Autore racchiude in un unico capitolo dedicato all'elemento logico dell'attività interpretativa, la ricerca della *ratio legis* e quella della realtà delle cose²⁴⁷. Ciò si deve al fatto che l'interpretazione funzionale si colloca certamente nell'ambito dell'interpretazione logica in quanto si basa su un raffronto tra la disposizione da interpretare e la funzione svolta nell'ambito del sistema impositivo. Decisamente più ardua è la distinzione rispetto all'interpretazione teleologica: per il Vanoni quest'ultima mira a trovare lo scopo che la legge si pone e la via attraverso la quale si propone di raggiungerlo²⁴⁸; diversamente l'interpretazione funzionale punta ad una ricostruzione esatta dei fatti a cui la norma si riferisce, nel loro evolversi temporale. Sottolinea l'Autore, infatti, che per applicare correttamente la norma, secondo lo scopo che gli è proprio, bisogna «*procedere all'esatto apprezzamento della funzione economica dei fatti della vita, cui la legge d'imposizione si riferisce*»²⁴⁹. L'interpretazione funzionale aiuta dunque nel raggiungere lo scopo che la legge si propone, tuttavia essa concerne non tanto la legge in se stessa e quindi il suo significato, quanto la valutazione dei fatti esterni a cui la legge si riferisce che devono essere valutati non astrattamente o secondo la qualificazione giuridica dell'ambito di appartenenza, ma secondo la funzione propria delle norme

²⁴⁵ A. AMATUCCI, *L'interpretazione della legge tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, cit., pp. 592-593.

²⁴⁶ A. UCKMAR, *Interpretazione funzionale delle norme tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1949, p. 187 e nello stesso senso IDEM nella postilla all'intervento di R. POMINI, *Interpretazione funzionale adeguatrice e logica del diritto finanziario*, in *Dir. prat. trib.*, 1950, e pp. 15-16 e p. 159 e ss.. Il Pomini interviene in un dibattito con l'A. Uckmar a proposito del significato da dare al termine interpretazione funzionale nell'opera del Grizziotti. Alla proposta dell'Uckmar di sostituire l'espressione "interpretazione funzionale" con quella di "interpretazione logica" in quanto più tradizionale e meno foriera di dubbi ed incertezze, replica il Pomini che tale tesi è condivisibile solo là dove con interpretazione logica si intenda un'analisi «*minuta e approfondita*» della *mens legis* circa la funzione e la natura delle singole entrate; al contrario non può essere condivisa ove l'opera dell'interprete si fermi alla mera considerazione delle forme esteriori. In senso analogo all'Uckmar, A. BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1980, p. 24.

²⁴⁷ E. VANONI, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, cit., pp. VII-VIII.

²⁴⁸ E. VANONI, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, cit., p. 213.

²⁴⁹ E. VANONI, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, cit., p. 248-249.

impositive, cioè quella di assicurare allo Stato le entrate necessarie all'adempimento dei suoi doveri.

La distinzione è sottile e nulla esclude che in molti casi interpretazione funzionale e teleologica finiscano con il coincidere, con ciò rafforzando la convinzione dell'interprete circa la bontà del suo operato.

7. Prime riflessioni sulla differenza tra la situazione francese e quella italiana all'inizio del XXI secolo

Tracciando un breve profilo parziale della situazione francese e di quella italiana all'inizio del XXI secolo, non si può non evidenziare una profonda differenza nel contrasto alle operazioni fiscalmente abusive. A seguito dell'opera della giurisprudenza dell'inizio del XX secolo, in Francia sono state censurate sulla base della figura generale del divieto di comportamenti in frode alla legge, le operazioni ritenute eccedere l'ambito della legittima pianificazione fiscale. Anche la dottrina francese, che inizialmente aveva manifestato le stesse perplessità evidenziate dalla dottrina italiana, ha ben presto fatto propri i principi evidenziati dalla giurisprudenza. Anche il legislatore, preso atto del mutato clima, ha introdotto una disposizione anti-abuso in materia di imposte dirette, poi estesa anche agli altri tributi più importanti, il cui campo applicativo era talmente esteso da ricoprire la maggior parte dei possibili comportamenti fiscalmente abusivi in Francia.

Radicalmente diversa la situazione italiana, dove il legislatore ha sempre proceduto all'introduzione di norme anti-abuso specifiche e la giurisprudenza non ha manifestato, salvo rare eccezioni, aperture nei confronti dell'impiego dei principi generali nel contrasto alle operazioni abusive.

Solo in materia di imposta di registro, l'utilizzo della norma sull'interpretazione degli atti ha consentito alla giurisprudenza qualche spazio nel contrasto delle operazioni fiscalmente abusive nel settore *de quo*, in ciò supportata da parte della dottrina²⁵⁰.

²⁵⁰ Va peraltro segnalato che il legislatore tributario, proprio per porre un freno a questa tendenza, ha modificato la norma che prima stabiliva che l'imposta fosse applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti degli atti o dei trasferimenti, aggiungendo dopo la parola *effetti* il

Manca, quindi, nell'ordinamento italiano una norma generale, applicabile ad una pluralità di tributi, che disciplini un procedimento di repressione dei comportamenti fiscalmente abusivi. Corollario di tale assenza è la mancanza di un procedimento generale da seguire nella repressione delle condotte abusive: a differenza dell'esperienza francese in cui il procedimento previsto dall'art. L 64 trovava applicazione in relazione a tutti i prelevamenti previsti dalla disposizione, le singole norme anti-abuso italiane hanno spesso introdotto procedimenti specifici, senza giungere alla definizione di un *iter* comune. Ciò si deve probabilmente all'assenza di una codificazione tributaria, anche limitata alla fase procedimentale, relativamente alla quale oggi ogni tributo detta proprie regole autonome.

Al di là delle profonde differenze, i due ordinamenti erano, tuttavia, accomunati dall'interrogativo circa la possibilità di censurare operazioni non comprese nell'ambito applicativo di alcuna norma anti-abuso, ma che evidenziavano un contrastato con i principi fondamentali del settore tributario. Nonostante la differente portata delle norme anti-abuso presenti nei due ordinamenti, assai più ampia in Francia che in Italia, entrambi i Paesi si sono trovati di fronte a comportamenti che, pur essendo ritenuti dall'amministrazione finanziaria eccedere l'ambito della legittima pianificazione fiscale, non erano ricompresi nell'ambito applicativo di alcuna disposizione anti-abuso. Analoghi erano anche gli argomenti utilizzati dalla dottrina a favore dell'una e dell'altra tesi. Pur avendo quindi compiuto un percorso per certi versi assai differente entrambi i Paesi si sono trovati per una curiosa coincidenza più o meno nello stesso momento a dare la stessa risposta alla stessa domanda che da lungo tempo si ponevano.

termine giuridici, così da rendere evidente che nell'applicare l'imposta non si potesse cercare una sostanza economica differente dalla forma giuridica.

CAPITOLO TERZO

L'ABUSO DI DIRITTO ED IL DIRITTO COMUNITARIO

1. Gli interrogativi nazionali e l'influenza del diritto comunitario sulle soluzioni nazionali - 2. Le ragioni di un rinnovato interesse: la Corte di Giustizia e l'abuso di diritto - 3. L'abuso di diritto e il settore tributario - 4. L'abuso come frode alla legge - 5. Lo sviamento dal fine della norma come elemento caratteristico dell'abuso - 6. L'*intentio* di accedere illegittimamente ai benefici offerti dal diritto comunitario come elemento costitutivo di abuso - 7. L'abuso come intenzione di nuocere - 8. La nozione di abuso come condotta simulata o fittizia - 9. L'abuso quale strumento residuale di risoluzione delle questioni sottoposte ai giudici comunitari - 10. La nozione di abuso in materia tributaria nelle prime pronunce della Corte di Giustizia - 11. La nozione di abuso in materia di imposte dirette - 12. La nozione di abuso in materia di IVA - 13. Le più recenti oscillazioni della Corte di Giustizia tra essenzialità ed unicità delle ragioni fiscali in ambito IVA - 14. Il rapporto tra norme anti-abuso comunitarie e norme anti-abuso nazionali - 15. L'abuso quale giudizio a posteriori - 16. Esiste davvero una nozione unitaria di condotta abusiva almeno a livello tributario in ambito europeo? - 17. La duplice natura della nozione di abuso nella giurisprudenza fiscale della Corte di Giustizia tra frode alla legge e sviamento dal fine della norma - 18. Le conseguenze dell'abuso in materia fiscale - 19. L'abuso di diritto quale criterio interpretativo - 20. Il divieto di comportamenti abusivi e il principio di proporzionalità

1. Gli interrogativi nazionali e l'influenza del diritto comunitario sulle soluzioni nazionali

Come si è anticipato l'ordinamento italiano e quello francese all'inizio del XXI secolo si interrogavano sulla possibilità per l'amministrazione finanziaria di censurare comportamenti ritenuti eccedere l'ambito della legittima pianificazione fiscale, ma che non venivano censurati da alcuna norma anti-abuso.

Nella ricerca della risposta alla domanda, in entrambi i casi, più o meno esplicitamente, sembra aver esercitato un'influenza determinante il diritto comunitario e la dottrina del divieto di abuso di diritto che ha trovato diffusa applicazione nella giurisprudenza tributaria e non della Corte di Giustizia e, seppur meno frequentemente, negli atti normativi dell'Unione.

Prima di procedere, dunque, all'esame delle soluzioni nazionali nel contrasto alle operazioni fiscalmente abusive, si rende necessario procedere ad un'analisi dell'esperienza comunitaria in *subiecta materia*. Essa è funzionale ad una duplice verifica: da un lato quella concernente gli ambiti dell'ordinamento giuridico in cui essa ha trovato applicazione; dall'altro quella relativa alle eventuali specificità che tale figura assume a seconda del settore interessato, con particolare attenzione all'ambito tributario.

2. Le ragioni di un rinnovato interesse: la Corte di Giustizia e l'abuso di diritto

Sebbene la lettura della giurisprudenza comunitaria attuale possa far pensare che la figura dell'abuso costituisce da sempre uno dei principi generali che compongono l'ordinamento comunitario, tanto frequente ne è il richiamo nei settori più vari nonché l'utilizzo nella normazione comunitaria, l'esame più approfondito della giurisprudenza dimostra, tuttavia, che l'abuso di diritto non ha sempre incontrato pieno favore. Basta, infatti, volgere lo sguardo indietro di un decennio per vedere come ancora pochi anni fa, due diversi avvocati generali²⁵¹ negavano l'ammissibilità della figura dell'abuso di diritto nell'ambito del diritto comunitario e ciò, probabilmente, non per adesione alla tesi che la ritiene una *logomachie*²⁵², ma per ragioni dettate da esigenze di tutela dell'unità e dell'uniformità del diritto comunitario. Anche se i dubbi sono (stati) tanto rilevanti da trovare una decisa manifestazione addirittura in atti provenienti da soggetti che coadiuvano la Corte nel difficile compito che è chiamata a svolgere, le ragioni di un così grande successo vanno ricercate nella struttura stessa dell'ordinamento comunitario. Le sue peculiari caratteristiche e l'interrelazione con gli ordinamenti statuali, rendono quasi necessitato l'operare di un principio generale che sancisca la non tutelabilità dei comportamenti che siano dettati dalla volontà di

²⁵¹ G. TESAURO conclusioni a CGCE, 12 maggio 1998, causa C-367/96, *Kefalas e a.*, in *Racc.*, p. I-2843; A. SAGGIO, conclusioni a CGCE, 23 marzo 2000, causa C-373/97, *Dionysios Diamantis c. Elliniko Dimosio e Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE (OAE)*, in *Racc.*, p. I-1705.

²⁵² M. PLANIOL, *Traité élémentaire de droit civil*, cit., n. 871.

aggirare la normativa nazionale avvalendosi dei diritti che l'ordinamento comunitario riconosce. Una delle caratteristiche peculiari dell'ordinamento comunitario è rappresentata dal principio di attribuzione, secondo cui la Comunità agisce unicamente nei limiti delle competenze che le sono conferite e degli obiettivi che le sono assegnati. La Corte di Giustizia, tuttavia, ha avuto modo di precisare che gli Stati membri, nell'esercizio delle competenze che sono loro proprie, non devono assumere comportamenti che ostacolano i diritti riconosciuti dall'ordinamento comunitario: proprio questo principio determina sovente gravi frizioni tra ordinamenti nazionali e ordinamento comunitario poiché non sempre è possibile raggiungere gli obiettivi che uno Stato persegue senza per ciò, in qualche modo, scontrarsi con il diritto comunitario, soprattutto con le libertà fondamentali.

Nelle sue pronunce la Corte, tuttavia, non si è limitata a valutare la sussistenza dei limiti previsti dai Trattati all'esercizio delle libertà fondamentali: se così fosse stato ben difficilmente gli Stati membri avrebbero potuto vedere riconosciuta tutela ai loro interessi. Assai di rado, infatti, vengono in rilievo problemi di moralità pubblica, sicurezza pubblica, tutela della salute che il Trattato prevede quale limite alle libertà fondamentali. Neppure la nozione di ordine pubblico, anch'esso limite comunitario, si presta ad assurgere a limite generale a tutela degli interessi degli Stati: nonostante la sua natura estremamente flessibile, che consente di farne applicazione in una pluralità di situazioni²⁵³, anche assai eterogenee, la Corte ha sempre precisato che esso non è invocabile per fini economici²⁵⁴ o di prevenzione generale e che può trovare applicazione solo con riferimento a comportamenti personali dei singoli. Come noto, con il passare del tempo la Corte di Giustizia è

²⁵³ Anche la Corte di Giustizia è ben a conoscenza della natura assai malleabile della nozione di ordine pubblico come ha precisato nella pronuncia *Van Duyn* ove si legge che «la nozione di ordine pubblico varia da un paese all'altro e da un'epoca all'altra»: CGCE, 4 dicembre 1974, causa 41/74, *Yvonne van Duyn c/ Home Office* in *Racc.*, 1974, p. 1337.

²⁵⁴ La giurisprudenza sul punto è costante: CGCE, 26 aprile 1988, causa 352/85, *Bond van Adverteerders e a c/ Stato Olandese*, in *Racc.*, 1988, p. 2085 e ss. più specificamente punto 34 ove si legge che «si deve rilevare che scopi di natura economica come quello di attribuire interamente ad una fondazione nazionale di diritto pubblico i proventi derivanti dai messaggi pubblicitari destinati specialmente al pubblico dello stato considerato non possono costituire motivi di ordine pubblico ai sensi dell'art. 56 del trattato»; in senso analogo CGCE, 25 luglio 1991, causa C-288/89, *Gouda*, in *Racc.* 1991, p. I-4007; CGCE, 25 luglio 1991, causa 353/89 *Commissione c/ Paesi Bassi* in *Racc.*, 1991, p. 4069; CGCE, 29 aprile 1999, causa C-224/97, *Ciola*, in *Racc.*, 1999, p. I-2527.

venuta censurando non solo le misure discriminatorie, ma anche quelle disposizioni che, pur indistintamente applicabili, costituiscono comunque una restrizione all'esercizio delle libertà fondamentali. Tale apertura sul versante dei comportamenti vietati per gli Stati membri, ha però determinato un'apertura anche sul versante delle cause di giustificazione che non sono ristrette a quelle classiche viste in precedenza. Le misure restrittive, tuttavia, quando non discriminatorie, sono comunque eccezionali e devono sottostare a ben precise regole: devono essere giustificate da ragioni di interesse generale e devono applicarsi ad ogni soggetto; l'interesse generale a cui mirano non deve essere salvaguardato nello Stato del soggetto che invoca la libertà ed infine, ma forse requisito più importante, tali disposizioni devono essere assolutamente necessarie per il raggiungimento dell'interesse generale perseguito che non può essere raggiunto con norme meno restrittive²⁵⁵.

La giurisprudenza della Corte in materia di abuso ha dunque cercato di operare un bilanciamento tra la sovraordinazione del diritto comunitario e le esigenze degli Stati, che non possono vedere frustrati i loro obiettivi di fronte ad un soggetto che pretende di avvalersi abusivamente di una libertà garantita dal Trattato facendo valere il divieto di restrizioni al diritto comunitario.

Il problema sorge, tuttavia, al momento dell'individuazione degli interessi generali che legittimano l'adozione di disposizioni restrittive: non si tratta ovviamente di ipotesi tassative, come nel caso dell'adozione di misure discriminatorie, sicché si assiste ad un contrasto tra gli Stati membri che tendono a ricondurre ad esigenze imperative connesse ad interessi generali un po' tutte le misure restrittive e la Corte di Giustizia, che, al contrario, onde giungere ad un'uniforme applicazione del diritto comunitario, nonché a causa del loro carattere eccezionale, tende a farne un'applicazione quanto più restrittiva possibile²⁵⁶.

²⁵⁵ L'ultimo requisito, in particolare, costituisce nient'altro che un'applicazione del principio di proporzionalità in forza del quale la legittimità di un atto dipende dalla sua necessità rispetto al fine che si propone; il sindacato della Corte, in particolare, si incentra sull'esistenza di altri mezzi meno onerosi o restrittivi che consentano di raggiungere il medesimo scopo: G. TESAURO, *Diritto comunitario*, Padova, 2003, pp. 107-108 e 545-546.

²⁵⁶ La Corte ha dunque ritenuto legittime le misure restrittive relative all'esercizio di determinate professioni per ragioni di tutela dei destinatari del servizio; le misure a tutela della proprietà intellettuale, dei lavoratori e dei consumatori, del patrimonio artistico, nonché le

3. L'abuso di diritto e il settore tributario

Sempre più spesso le questioni portate all'attenzione della Corte in materia di comportamenti abusivi concernono il settore fiscale. Pare tuttavia opportuno non equiparare la situazione nel campo delle imposte dirette e dell'IVA dal momento che quest'ultima, seppur tra mille ostacoli e problemi, costituisce pur sempre uno dei pochi esempi di armonizzazione comunitaria in materia fiscale. La stessa struttura dell'imposta si presta, inoltre, ad operazioni di pianificazione fiscale in gran parte differenti da quelle in materia di imposte dirette. Il meccanismo della detrazione e della rivalsa, funzionale a garantire la neutralità del tributo e il prelievo in ogni fase del processo dell'attività economica, tuttavia, consente facili abusi da parte dei contribuenti. La pianificazione fiscale è, altresì, agevolata dalla non completa armonizzazione, che concerne anche aspetti essenziali dell'imposta, come l'aliquota²⁵⁷. Nelle pronunce in materia di imposta sul valore aggiunto assai raramente si sono poste questioni aventi a fondamento la pretesa di un operatore di avvalersi di una libertà comunitaria per derogare alla legislazione nazionale; più spesso i casi portati all'attenzione dei giudici comunitari concernono, infatti, questioni interne alla legislazione di un singolo Stato, aventi ad oggetto l'esatta trasposizione delle direttive IVA comunitarie.

Diversa la situazione nell'ambito delle imposte dirette in relazione alle quali gli Stati nazionali conservano la propria sovranità impositiva. La teoria secondo cui anche negli ambiti rimasti di loro esclusiva competenza gli Stati membri devono esercitare i loro poteri in maniera conforme al diritto comunitario ha aperto spazi assai ampi alla pianificazione fiscale dei contribuenti i quali possono scegliere i profili più vantaggiosi di ciascun ordinamento al fine di beneficiare di una complessiva

disposizioni volte a valorizzare le ricchezze archeologiche, storiche, artistiche: sul punto si veda: G. TESAURO, *Diritto comunitario*, cit., p. 547 con i relativi ampi riferimenti giurisprudenziali.

²⁵⁷ Sul punto J. SWINKELS, *VAT-Saving Solutions and Abuse of Law*, in *Int. VAT monitor*, 2007, p. 331 e ss.; IDEM, *Halifax Day: Abuse of Law in European VAT*, in *Int. VAT monitor*, 2006, p. 173 e ss.; P. FILIPPI, *Il fenomeno dell'elusione e le "soluzioni" antielusive in materia di imposta sul valore aggiunto*, in AA. VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1997, I, p. 471 e ss..

riduzione del carico impositivo. L'assenza di armonizzazione ha, inoltre, accresciuto notevolmente tali possibilità. I giudici comunitari, preso atto con il passare del tempo delle conseguenze negative di tale situazione, hanno cominciato a fare applicazione nell'ambito delle imposte dirette del principio per cui i contribuenti non possono avvalersi abusivamente del diritto comunitario. In questi casi la Corte si è trovata a dover giudicare relativamente a misure denunciate dai contribuenti come restrittive e incompatibili con le libertà comunitarie ed invece difese dagli Stati membri con varie argomentazioni quali le esigenze di tutela dell'interesse fiscale di fronte ad operazioni abusive dei contribuenti aventi come finalità quella di sottrarsi al pagamento dei tributi. In tutti questi casi, pur avendo sempre respinto l'argomento secondo cui la tutela del gettito fiscale costituisce uno scopo legittimo che consente l'adozione di misure restrittive, la Corte è via via divenuta più sensibile alle esigenze degli Stati membri, presi sempre più da due fuochi: quello del rispetto degli obiettivi di bilancio previsti dal Trattato di Maastricht e quello di non dare luogo mediante le norme tributarie, a misure restrittive delle libertà comunitarie. Nella giurisprudenza della Corte di Giustizia si è, quindi, fatto strada progressivamente il principio secondo cui i contribuenti non possono invocare il diritto comunitario a tutela di operazioni che abbiano quale scopo unico, di ridurre il carico impositivo. Le controversie in materia di imposizione diretta riguardano il problema dell'individuazione delle caratteristiche necessarie affinché un comportamento possa determinare una deroga alle libertà comunitarie: è, dunque, evidente che devono ricorrere requisiti di particolare gravità perché possa operarsi un'inversione rispetto alla gerarchia delle fonti stabilita dalla Corte di Giustizia nel corso degli anni.

Questa differente situazione si riflette, anche sulla tipologia dei casi in cui la figura dell'abuso è venuta in rilievo davanti ai giudici comunitari; essi originano sostanzialmente da due tipologie di comportamenti concernenti rispettivamente: a) soggetti che cercano di accedere a benefici indebiti tramite lo sviamento dall'obiettivo di disposizioni comunitarie; b) soggetti che per il tramite del diritto comunitario cercano di sottrarsi a disposizioni nazionali di cui lamentano l'illegittimità davanti alla Corte di

Giustizia. Da tale distinzione deriva quella tra abuso nel diritto comunitario ed abuso del diritto comunitario²⁵⁸: nel primo caso l'abuso si pone all'interno dell'ordinamento comunitario e quindi è sulla base esclusivamente di quest'ultimo che deve essere risolta la questione; nel secondo, al contrario, il problema deriva dall'interrelazione di due ordinamenti di cui uno sovraordinato all'altro e nasce dalla necessità dell'ordinamento subordinato di tutelarsi di fronte a comportamenti delle parti che, sfruttando tale sovraordinazione, cercano di ottenere vantaggi indebiti.

Al fine di poter apprezzare in maniera più completa la nozione di comportamento abusivo, l'indagine non sarà ristretta alla sola materia tributaria, ma prenderà in considerazione le principali pronunce sul tema che hanno interessato gli altri settori dell'ordinamento. La figura dell'abuso è stata, infatti, inizialmente elaborata dalla Corte in ambito extra-fiscale e soltanto successivamente estesa anche a tale settore sicché solo l'esame complessivo della giurisprudenza consente di apprezzarne le diverse caratteristiche.

Prima di procedere all'analisi del problema dell'abuso di diritto a livello comunitario è necessario premettere che non ci si deve attendere lo stesso rigore terminologico che si ritrova nell'interpretazione nazionale. Con tale termine vengono spesso indicati fenomeni piuttosto diversi tra loro, sicché l'espressione abusivo serve unicamente a connotare un comportamento come disapprovato. Nonostante che la Corte sia solita parlare genericamente di abuso, è dunque preferibile, quando si analizzano le sue decisioni, procedere ad una ripartizione delle pronunce fondata su una più precisa caratterizzazione dei comportamenti delle parti.

Un'ulteriore premessa si rende necessaria onde evitare confusione: a livello comunitario tutte le classificazioni relative

²⁵⁸ La differenza nel campo di applicazione delle dottrine dell'abuso nell'ambito del diritto comunitario è ben presente agli stessi organi comunitari: nelle conclusioni dell'Avvocato generale POIARES MADURO alla causa C-255/02 *Halifax*, punto 63 evidenzia l'esistenza di «due principali contesti in cui la Corte ha analizzato la nozione di abuso: quando s'invocano abusivamente le disposizioni del diritto comunitario per evadere la normativa nazionale e quando si invocano abusivamente le disposizioni del diritto comunitario per conseguire agevolazioni in una maniera che contrasta con gli scopi e le finalità di quelle stesse disposizioni»; sul punto M. WATHELET, *L'abus de droit en droit communautaire: application à la TVA et à la fiscalité directe*, in *Bull. Fisc.*, 2006, n. 12, p. 1119.

alle posizioni giuridiche che vengono fatte a livello nazionale nel tentativo di definire i confini dell'abuso per dono di significato in quanto la Corte si riferisce genericamente a situazioni di vantaggio, qualificandole alternativamente diritti o libertà, ma ciò non consente di trarne alcuna conclusione dal punto di vista dell'indagine metodologica.

4. L'abuso come frode alla legge

Nelle pronunce iniziali la Corte di Giustizia non impiega l'espressione abuso di diritto, quanto quella di comportamento fraudolento, intendendo con ciò riferirsi alle condotte in frode alla legge, figura largamente impiegata dalla giurisprudenza di vari Paesi europei quale strumento di controllo dell'ordine pubblico internazionale²⁵⁹. Solo alla luce delle sentenze successive che sono solite indicare tali arresti come il fondamento del divieto di abuso nella giurisprudenza dei giudici di Lussemburgo, essi sono divenuti rilevanti nell'ambito di un'indagine sull'abuso di diritto²⁶⁰. La conferma di quanto affermato si rinviene nelle conclusioni di due diversi Avvocati generali che, proprio richiamando le prime pronunce della Corte in materia di comportamenti in frode alla legge, negavano che in ambito comunitario potesse assumere rilevanza l'abuso di diritto. Nelle prime pronunce²⁶¹ i

²⁵⁹ In tal senso è orientata anche la dottrina; sul punto di vedano: M. GESTRI, *Abuso di diritto e frode alla legge nell'ordinamento comunitario*, Milano, 2003, p. 54; S. CAFARO, *L'abuso di diritto nel sistema comunitario: dal caso Van Binsbergen alla carta dei diritti, passando per gli ordinamenti nazionali* in *Il dir. Un. Eur.*, 2003, p. 291 e ss..

²⁶⁰ P. PISTONE, *Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, cit., pp. 314-315 individua nella pronuncia *Emsland-Stärke* la nascita della giurisprudenza in tema di abuso. Probabilmente tale sentenza costituisce il punto di arrivo dell'evoluzione iniziata molto tempo prima con la pronuncia *van Binsbergen* nella determinazione dei caratteri di una condotta abusiva.

²⁶¹ Il caso riguarda un procuratore legale olandese trasferitosi in Belgio, così perdendo il diritto a patrocinare davanti alla giurisdizione olandese, sulla base di una norma interna che riservava tale ufficio ai soli residenti nei Paesi Bassi: CGCE, 3 dicembre 1974, causa 33-74 *Johannes Henricus Maria van Binsbergen c. van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid* in *Racc.*, p. 1299. Contro tale disposizione il cittadino invocava gli articoli in materia di libera prestazione di servizi; la Corte afferma, però, che tale libertà non impedisce ad uno Stato membro di adottare norme obbligatorie nei confronti di tutti i residenti che abbiano lo scopo di tutelare interessi generali; il passo più interessante ai fini della presente ricerca è quello in cui i giudici di Lussemburgo affermano che uno Stato membro ha il diritto di cautelarsi davanti alle condotte di soggetti che, pur svolgendo interamente o principalmente, la propria attività in uno Stato, si stabiliscono in un diverso Stato onde sottrarsi alle regole obbligatorie concernenti l'esercizio di

comportamenti abusivi vengono qualificati come quelli caratterizzati da un elemento oggettivo, individuato in una condotta solo formalmente rispettosa delle norme comunitarie, e da un elemento soggettivo costituito dallo scopo di sottrarsi a disposizioni di un ordinamento nazionale, a favore di quelle di un altro Stato membro dalla legislazione più favorevole, per il tramite delle libertà comunitarie²⁶². La necessità della contestuale presenza dei due requisiti citati è essenziale per poter correttamente apprezzare la condotta contestata: ove infatti manchi l'elemento oggettivo un comportamento pienamente conforme al diritto, indipendentemente dai motivi che lo sorreggono, non può dare luogo ad alcuna censura. Al contrario la presenza della volontà di sottrarsi a disposizioni cogenti di un dato ordinamento, serve a connotare diversamente una condotta all'apparenza conforme al diritto²⁶³. Ovviamente quest'ultimo elemento non può mai richiedere un esame delle ragioni che interiormente hanno mosso l'agente, ma si ricava da elementi esteriori, di fatto, da cui dedurre i motivi di un determinato comportamento²⁶⁴.

un'attività professionale. Parimenti viene richiamato il divieto di frode alla legge nella successiva pronuncia CGCE, 3 ottobre 1990, causa C-61/89, *Causa penale c. Marc Gaston Bouchoucha*, in *Racc.*, p. I-3551, anch'essa citata dai giudici comunitari come esempio di pronuncia in materia di abuso. Come si vedrà più ampiamente *infra* nella soluzione di tale controversia i giudici comunitari non fanno applicazione di alcuna figura generale.

²⁶² M. GESTRI, *Abuso di diritto e frode alla legge nell'ordinamento comunitario*, cit., p. 56.

²⁶³ CGCE, 10 gennaio 1985, causa 229/83, *Association de Centres distributeurs Édouard Leclerc ed altri c. Sàrl « Au blé vert » ed altri*, in *Racc.*, p. 1, concl. Avv. gen., punto 17. L'Avvocato generale nelle sue conclusioni ha distinto due casi. Il primo è quello delle importazioni parallele, cioè della prassi di rifornirsi su mercati di altri Stati membri ove siano praticati prezzi più vantaggiosi così consentendo agli operatori di espandersi in altri Paesi. L'altro caso concerne l'esportazione al solo scopo di procedere all'immediata reimportazione con l'unico fine di sottrarsi al regime legale in materia di fissazione dei prezzi. Ebbene tale comportamento deve essere considerato puramente artificiale e quindi non gode della tutela accordata dalle norme comunitarie. Al punto 27 si legge poi che «*occorre aggiungere che quanto detto non si estende ai casi in cui elementi oggettivi comprovino che i libri siano stati esportati al solo fine di reimportarli, nell'intento di eludere una legge come quella di cui trattasi nel caso di specie*».

²⁶⁴ CGCE, 21 giugno 1988, causa 39/86, *Sylvie Lair c. Universität Hannover*, in *Racc.*, p. 3161. Il caso concerne la compatibilità con la normativa comunitaria di una disposizione legislativa tedesca che subordinava la possibilità di beneficiare di un assegno di studio per i cittadini stranieri allo svolgimento di un'attività lavorativa in Germania per almeno cinque anni. Al punto 43 della sentenza si legge che «*nella misura in cui l'argomentazione dei tre Stati membri in questione è motivata dalla preoccupazione di prevenire taluni abusi, che potrebbero presentarsi, ad esempio, quando elementi oggettivi consentano di stabilire che un lavoratore entri in uno Stato membro al solo scopo di fruirvi del sistema di sussidi agli studenti, dopo un brevissimo periodo di attività lavorativa, va osservato che simili abusi non sono coperti dalle norme comunitarie in causa*». CGCE, 7 febbraio 1979, causa 115/78, *J. Knoors c. Segretariato di stato per gli affari economici*, in *Racc.*, p. 399, punto 27. Il caso concerne un soggetto olandese che, dopo aver svolto a lungo l'attività di idraulico in Belgio, si era visto rifiutare l'autorizzazione a svolgere la medesima attività in Olanda per il fatto di non essere in possesso della preparazione

Altro elemento tipico che ricorre nella giurisprudenza iniziale della Corte di Giustizia è il riferimento al carattere cogente delle norme che la parte cerca di aggirare. I giudici comunitari hanno, infatti, premura di precisare che la disapplicazione delle libertà previste dal Trattato al fine di contrastare comportamenti abusivi deve trovare giustificazione in «*motivi imperiosi di interesse generale*»²⁶⁵ tra i quali rientra, per esempio, quello di tutelare il pubblico dall'uso abusivo di un titolo rilasciato da un Paese straniero che non rispetti i criteri di conformità previsti dalla legislazione del Paese in cui il titolare del diploma intende avvalersene.

Parte della dottrina ha sottolineato che subordinando la finalità di prevenire manovre abusive alla tutela di motivi di interesse generale la Corte di Giustizia disconosce l'autonoma rilevanza dell'abuso e/o frode alla legge nell'ambito del diritto comunitario²⁶⁶. A ben osservare, tuttavia, le motivazioni dei giudici comunitari non sembrano discostarsi dagli elementi che caratterizzano la frode alla legge negli ordinamenti nazionali, la quale può operare solo in presenza di norme cogenti. Pare, infatti,

professionale richiesta. Pur ritenendo incompatibile con la Direttiva 64/427 tale divieto, la Corte fa osservare che è legittimo che gli Stati membri si cautelino di fronte a comportamenti in frode alla legge da parte di soggetti che vogliano eludere le disposizioni nazionali in materia di accesso a determinate attività avvalendosi del diritto comunitario. CGCE, *Leclerc*, cit., punto 20. Per un approfondimento J. BIANCARELLI, Y. GALMOT, *Les réglementations nationales en matière de prix au regard du droit communautaire*, in *Rev. trim. droit europ.*, 1985, pp. 269 – 311 ; E. PAULIS, *Les Etats peuvent-ils enfreindre les articles 85 et 86 du Traité Cee ?*, in *Journ des trib.*, 1985, pp. 209-221. Tale pronuncia concerne la compatibilità con le norme comunitarie della legge francese che stabiliva un prezzo minimo di vendita per i libri editi o importati in Francia. Il giudice remittente aveva contestato la legittimità della disposizione sotto il profilo della violazione delle norme comunitarie in materia di concorrenza: tale rilievo non viene, tuttavia, accolto dalla Corte la quale sottolinea che da tale normativa non si poteva far derivare un divieto circa la possibilità per gli Stati membri di fissare una disciplina sui prezzi di vendita dei libri.

²⁶⁵ CGCE, sentenza 31 marzo 1993, causa C-19/92, *Dieter Kraus c. Land Baden-Württemberg*, in *Racc.*, p. I-1663; per un approfondimento E. ADOBATI, *Laurea ed accesso alla libera professione nell'Unione Europea*, in *Dir. com. sc. int.*, 1995, pp. 91-116; J.G. HUGLO, *La reconnaissance mutuelle des diplômes et des titres universitaires dans la jurisprudence communautaire*, cit. in *Gaz. Pal.*, 1995, pp. 669-1972; C. DENYS, *Les notions de discrimination et de discrimination à rebours suite à l'arrêt Kraus*, in *Cahiers droit eur.*, 1994, pp. 643-662. Va segnalato, tuttavia, che nel caso di specie la nozione di uso abusivo non pare configurare un caso di abuso di diritto o frode alla legge tecnicamente intesa in quanto la controversia ruota attorno al problema del riconoscimento della validità di titoli stranieri, prescindendo dall'*intentio* del soggetto di eludere l'ordinamento nazionale. Diverso il caso di colui che si procuri un titolo estero al solo fine di aggirare un divieto previsto dalla legislazione nazionale o di chi si rechi all'estero per aggirare gli obblighi più restrittivi della legislazione dello Stato di residenza. Un elemento centrale in questa pronuncia è costituito dalla necessità di rispettare il principio di proporzionalità, tema che ricorre spesso nella giurisprudenza comunitaria in tema di abuso.

²⁶⁶ M. GESTRI, *Abuso del diritto e frode alla legge nell'ordinamento comunitario*, cit., pp. 88-89.

necessario osservare che il semplice fatto che una norma miri ad impedire possibili abusi non può essere ritenuto sufficiente a farne discendere l'automatica compatibilità con il diritto comunitario. La norma anti-abuso, infatti, è una norma secondaria che mira a proteggere un interesse di un Paese: perché sia legittima è dunque necessario che il fine tutelato sia legittimo e compatibile con gli obiettivi e le regole dell'ordinamento comunitario. Correttamente, dunque, i giudici di Lussemburgo non si fermano al mero esame della norma interdittiva, ma spingono l'analisi alla verifica dell'interesse tutelato. Non pare quindi trattarsi di una riserva della Corte circa la non sufficienza della natura abusiva o fraudolenta di un comportamento per ritenerlo *ipso facto* contrastante con il diritto comunitario, ma più semplicemente l'applicazione del principio secondo cui un comportamento fraudolento non trova tutela nel diritto comunitario là dove esso sia volto ad aggirare una norma a tutela di esigenze imperative di interesse generale²⁶⁷. Al contrario, là dove l'interesse tutelato non sia compatibile con le norme comunitarie, difficilmente la norma anti-abuso può essere ritenuta legittima ed un comportamento ritenuto illegittimo sol perché volto ad aggirare un obbligo o divieto nazionale. La conferma di quanto

²⁶⁷ In questo stesso senso CGCE, 3 febbraio 1993, causa C-148/1991, *Vereniging Veronica Omroep Organisatie c. Commissariaat voor de Media*, in *Racc.*, p. I-487 e ss, punto 13; CGCE, 5 ottobre 1994, causa c-23/93, *TV 10 c. Commissariaat voor de Media*, in *Racc.*, p. I-4795, punto 21. Per un approfondimento del tema di vedano: M. DI FILIPPO, *Diritto comunitario e pluralismo nei mezzi di comunicazione di massa*, Torino, 2000; W. HINS, Commento, in *Common Market Review*, 1994, p. 901 e ss.; E. ADOBATI, *Garanzia del carattere pluralista e non commerciale del sistema audiovisivo*, in *Diritto comunitario e degli scambi internazionali*, 1994, p. 73 e ss; L. H. HANSEN, *The development of the circumvention Principle in the Aerea of Broadcasting*, in *Legal Issues of European Integration*, 1998, p. 111 e ss.; P.J. WATTEL, *Circumvention of national law; Abuse of Community law?*, in *Common Market Review*, 1995, p. 1257 e ss.. Un aspetto che merita di essere messo in evidenza è costituito dal fatto che mentre nella pronuncia *Veronica* la Corte qualifica il comportamento contestato dell'operatore come abusivo, tale termine non compare nella pronuncia *TV 10* dove si parla invece di illegittima sottrazione agli obblighi del diritto nazionale: pur essendo i due casi assai simili, la Corte di Giustizia procede a definirli in maniera differente. Ciò probabilmente si deve al fatto che in ambito comunitario le categorie giuridiche non rivestono lo stesso ruolo che in ambito nazionale sicché termini come illegittimo, abusivo, fraudolento altro non significano che disapprovato. Un corretto approccio alla giurisprudenza della Corte consiglia, dunque, di non dare un peso eccessivo alla terminologia usata in quanto non presenta lo stesso tecnicismo che invece si incontra davanti ai giudici nazionali. L'influsso della giurisprudenza sopra richiamata si è manifestato nella successiva Direttiva 97/36/CE che, modificando il precedente regime, nei "considerando" afferma che a seguito della giurisprudenza della Corte di Giustizia uno Stato membro conserva la facoltà di prendere provvedimenti nei confronti di emittenti che dirigano interamente o prevalentemente la propria produzione verso Paesi diversi da quello di stabilimento e questa scelta sia stata compiuta al fine di sottrarsi alla legislazione del Paese di destinazione delle trasmissioni.

detto emerge in maniera chiara dalla pronuncia *Centros*²⁶⁸ con la quale i giudici comunitari fanno osservare che il semplice fatto di costituire una società in un Paese straniero per godere di un regime giuridico più favorevole di quello nazionale non costituisce di per sé un abuso in quanto tale facoltà è inerente al contenuto stesso della libertà di stabilimento; affinché la censura degli organi nazionali risulti legittima è quindi necessario che essa sia dettata da motivi imperativi di interesse generale²⁶⁹.

Come anticipato, la Corte ha elaborato la figura sopra brevemente descritta per salvaguardare le prerogative degli Stati membri di fronte ai comportamenti volti unicamente a consentire ai privati di sottrarsi alle disposizioni di un ordinamento a loro sgradite. In queste ipotesi il primato del diritto comunitario cede di fronte alla norme nazionali al fine di consentire agli Stati di tutelare i loro interessi imperativi di rilievo generale. La figura dell'abuso *sub specie* della frode alla legge costituisce, dunque, un correttivo necessario, soprattutto a causa dell'armonizzazione assente o parziale di ampi settori, per tutelare gli ordinamenti nazionali di fronte a quelle condotte volte a sfruttare illegittimamente le libertà comunitarie per sottrarsi ad obblighi e doveri imposti dalle leggi interne.

5. Lo sviamento dal fine della norma come elemento caratteristico dell'abuso

Nel corso degli anni la Corte di Giustizia ha progressivamente affinato la nozione di comportamento abusivo, individuando nell'elemento dello sviamento dal fine della norma invocata l'elemento caratteristico di tale figura.

²⁶⁸ CGCE, 9 marzo 1999, causa C-212/97, *Centros Ltd c. Erhvervs og Selskabsstyrelsen*, in *Racc.*, p. I-1459; per un'elencazione della bibliografia sul punto si veda: M. GESTRI, *Abuso del diritto e frode alla legge nell'ordinamento comunitario*, cit., p. 91, nota 93. La conferma della necessità di tutelare interessi di natura imperativa mediante la norma anti-abuso si rinviene nella nota pronuncia *Centros* concernente il comportamento due coniugi che costituiscono una società in Gran Bretagna, che, però, opera esclusivamente in Danimarca mediante una succursale: lo scopo di tale operazione è quello di sottrarsi alla legislazione danese in materia di capitale sociale minimo, assai più rigorosa di quella britannica. Ad opinione della Danimarca il comportamento dei coniugi costituisce un abuso del diritto di stabilimento in quanto l'operazione è stata posta in essere unicamente per eludere le norme danesi in materia di capitale sociale minimo.

²⁶⁹ CGCE, *Centros*, cit., punto 27.

L'elemento finalistico diviene, infatti, una costante nella giurisprudenza della Corte in materia di abuso a partire dalla sentenza *Paletta II*. I giudici fanno dello scopo della norma comunitaria un elemento essenziale per l'individuazione dei casi di abuso in quanto esso consente di verificare se il comportamento delle parti realizza il fine della norma comunitaria o se al contrario, la utilizza per finalità diverse da quelle previste. In questo secondo caso, infatti, il soggetto non può invocare il diritto comunitario in quanto il suo comportamento non rientra nell'ambito della fattispecie legale, ma costituisce uno sviamento delle finalità della norma²⁷⁰.

Tale valutazione viene effettuata considerando la norma non in sé isolatamente, ma nel complessivo quadro del diritto comunitario così da giungere all'individuazione della sua funzione nell'ambito degli obiettivi dell'Unione. I giudici giungono così ad affermare che per beneficiare della tutela accordata dal diritto comunitario non è sufficiente il rispetto formale di tutti i requisiti previsti dalla norma, ove i fatti, nel loro concreto svolgimento, dimostrino che essi conducono ad un risultato non voluto dal legislatore.

L'ambito in cui la Corte di Giustizia ha maggiormente approfondito il tema dello sviamento della norma dal suo fine rispetto alla sua applicazione formale appartiene all'ambito della politica agricola comune. In questo caso il rigore della Corte nel contrastare operazioni abusive è massimo: agli operatori che invocano il rispetto formale delle disposizioni comunitarie di volta in volta invocate, i giudici rispondono che ciò non è sufficiente a garantire la tutela accordata dal diritto comunitario, ove i fatti dimostrino che lo scopo dell'operazione era quello di beneficiare abusivamente dei vantaggi attribuiti dalle disposizioni in questione²⁷¹. Il diritto comunitario non tutela le operazioni che non

²⁷⁰ CGCE, 3 giugno 1992, causa C-45/90, *Alberto Paletta e altri c. Brennet AG (Paletta II)*, in *Racc.*, p. I-3423.

²⁷¹ In particolare si vedano le seguenti pronunce: CGCE, 27 ottobre 1981, causa 250/80, *Anklagemyndigheden c. Hans Ulrich Schumacher, Peter Hans Gerth, Johannes Heinrich Gothmann e Alfred C. Töpfer*, in *Racc.*, p. 2465. Il caso concerne il comportamento di un soggetto che dalla Danimarca aveva proceduto all'exportazione di una partita di grano in Gran Bretagna, ove compiute le formalità di importazione, era stata ricaricata sulle stesse navi che l'avevano trasportata e rispedita in Germania. La complessa operazione era stata posta in essere allo scopo di beneficiare dei sussidi previsti nei confronti di coloro che avessero ceduto beni nei confronti degli Stati di nuova adesione nei quali fossero praticati prezzi inferiori di quelli correnti all'interno della

Comunità. Il Sig. *Töpfer* non negava che la destinazione finale della merce fosse la Germania sin dal primo momento, tuttavia sosteneva che per accedere agli importi compensativi in questione non fosse richiesta l'immissione in consumo nel Paese di nuova adesione. CGCE, 3 marzo 1993, causa C-8/92, *General Milk Products GmbH c. Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, in *Racc.*, p. I-799: tale controversia ha oggetto il comportamento di un importatore tedesco di prodotti lattiero-caseari in relazione ai quali percepiva degli importi compensativi monetari erogati agli importatori di tali prodotti dalla Nuova Zelanda per neutralizzare gli effetti del mutamento dei cambi. Il problema posto all'attenzione dei giudici concerne la possibilità di beneficiare di tali sussidi relativamente alla quota di prodotti ceduti a loro volta in altri Paesi della Comunità. La *General Milk* e la Commissione precisano che restano escluse dall'applicazione di tale strumento quelle operazioni "fittizie" che abbiano il solo scopo di accedere a benefici economici in maniera illegittima. Tale posizione non è del tutto chiara in quanto non si comprende se con fittizie intendano riferirsi alle operazioni simulate, come sarebbe naturale, stante il significato del termine o a quelle operazioni che non hanno altra ragione commerciale al di fuori di quella di beneficiare del sussidio economico, come lascerebbe invece presumere il riferimento all'unicità dello scopo delle parti. La seconda soluzione pare essere quella maggiormente aderente al pensiero dei giudici comunitari i quali hanno sempre evidenziato che non possono beneficiare dei diritti garantiti dall'ordinamento comunitario quanti lo utilizzino per aggirare le norme nazionali e coloro che, pur rispettandone la lettera, non ne realizzino gli scopi. La prima ipotesi, del resto, appare troppo restrittiva e soprattutto risulta in qualche modo ovvia dal momento che le operazioni fittizie non presentano un reale substrato e quindi non possono essere opposte ai terzi che dalle stesse vengano danneggiati. CGCE, 11 ottobre 1977, causa 125/76, *Ditta Peter Cremer c. Bundesanstalt für landwirtschaftliche Marktordnung*, in *Racc.*, p. 1953: la pronuncia ancora una volta concerne un caso di abuso in materia di aiuti all'esportazione, cioè di quei sussidi erogati dalla Comunità europea a coloro che esportavano beni verso Paesi in cui i prezzi fossero più bassi di quelli praticati all'interno della Comunità. Nel caso *Cremer* è stata chiamata a pronunciarsi sulla possibilità di accedere a simile beneficio da parte di un soggetto che esportava in Danimarca, all'epoca dei fatti paese terzo, un composto di preparazioni foraggiere composto da cereali ed altri prodotti che davano accesso alle restituzioni all'esportazione solo in misura del 2%. Va evidenziato, innanzitutto, che non sussisteva alcuna contestazione circa l'effettività dell'operazione, dal momento che i prodotti erano stati realmente esportati in Danimarca; il problema era invece se il Sig. *Cremer* avesse cercato di utilizzare abusivamente i diritti di origine comunitaria, utilizzando una percentuale infima di prodotti sussidiati. La parte metteva in evidenza che la norma comunitaria non prevedeva dei limiti minimi percentuali di composizione, sicché non poteva negarsi il sussidio per la sola ragione che la percentuale di composti che ne davano diritto era piuttosto bassa. Nel medesimo senso si esprime l'Avvocato generale il quale fa rilevare innanzitutto che la legislazione non prevedeva alcun contenuto minimo di cereali per beneficiare dei sussidi sicché anche percentuali minime non potevano vedersi negato tale diritto. Quanto all'argomento della natura abusiva del comportamento posto in essere dal Sig. *Cremer* sollevata dalle autorità tedesche, egli fa osservare che se il diritto comunitario avesse voluto contrastare tali pratiche, avrebbe previsto soglie minime: non si può quindi usare la figura dell'abuso per mettere in discussione diritti previsti dell'ordinamento comunitario. Tale posizione è stata sconfessata dalla Corte di Giustizia. La sentenza certamente più significativa, anche per l'accurato esame della nozione di comportamento abusivo compiuta dalla Corte, è CGCE, 14 dicembre 2000, causa C-110/99, *Emsland-Stärke GmbH c. Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, in *Racc.*, p. I-11569. Il caso *Emsland-Stärke* costituisce una delle pronunce più citate dalla Corte di Giustizia e dalla dottrina in materia di abuso. Essa trae origine ancora una volta dalla disciplina delle restituzioni all'esportazione e concerne il comportamento di una società tedesca che esportava i suoi prodotti, costituiti da amidi modificati, verso la Svizzera. I prodotti, dopo l'immissione in libera pratica in Svizzera, venivano immediatamente riesportati in Germania oppure in Italia senza subire alcuna lavorazione o modifica, pagando il relativo tributo doganale. Il vantaggio dell'operazione era costituito dalla differenza di importo tra le restituzioni e i tributi doganali. Per questa ragione le autorità tedesche decidevano di negare le sovvenzioni per le operazioni in corso e future nonché di chiedere la restituzione di quanto erogato in passato, in ragione del carattere fraudolento delle stesse. Non aveva trovato accoglienza presso le autorità tedesche il rilievo che la *Emsland-Stärke* non era a conoscenza delle operazioni compiute dalle due società acquirenti svizzere: esse ribattevano che le società cessionarie avevano sede al medesimo indirizzo ed avevano il medesimo rappresentante legale sicché ritenevano di essere in presenza di un'operazione triangolare.

presentano altre ragioni commerciali al di fuori di quelle di accedere illegittimamente all'agevolazione economica invocata. Perché ciò accada, dunque, non è necessaria la rigorosa prova del carattere simulato dell'operazione, ma è sufficiente provare l'assenza di valide ragioni economiche²⁷². La tesi favorevole ad un'applicazione letterale delle norme aveva pure trovato in qualche caso l'autorevole avallo dell'Avvocato generale: la Corte di Giustizia, al contrario, rigetta espressamente tale soluzione.²⁷³ Proprio la valorizzazione dell'elemento finalistico delle disposizioni comunitarie di volta in volta invocate costituisce la chiave di volta della soluzione: la Corte sottolinea sempre che lo scopo della norma comunitaria è quello di favorire la creazione di un mercato comune abbattendo gli ostacoli che possano presentarsi nel processo di integrazione. Le agevolazioni previste dalla politica agricola comune si inseriscono proprio in questo quadro in quanto, tramite l'erogazione di importi compensativi a coloro che cedono beni in Paesi comunitari dai prezzi inferiori, mirano ad incentivare gli operatori ad espandersi anche nei mercati dei nuovi Paesi in cui, in assenza di tale misura, per ragioni di convenienza economica non avrebbero interesse ad entrare. Stante la *ratio* della norma è evidente che tutte le volte in cui il comportamento contestato non determina l'integrazione dei mercati che la norma vuole promuovere, esso non può ricevere tutela²⁷⁴.

La Corte, anche in questo ambito, non si spinge però, ad affermare l'esistenza di un principio generale nell'ordinamento comunitario di divieto di abuso di diritto²⁷⁵, ma si limita a richiamare la propria giurisprudenza secondo cui non possono beneficiare della tutela accordata dal diritto comunitario le operazioni abusive, cioè quelle poste in essere non nell'ambito delle normali transazioni commerciali, ma soltanto per beneficiare illegittimamente dei diritti di matrice comunitaria.

La rilevanza dell'elemento finalistico nell'individuazione delle condotte abusive non costituisce una prerogativa esclusiva delle pronunce dei giudici di Lussemburgo, ma ha finito con assumere rilevanza anche a livello normativo dove il rispetto degli

²⁷² CGCE, *General Milk*, punto 21.

²⁷³ CGCE, *Cremer*, punto 13.

²⁷⁴ CGCE, *Töpfer*, cit., punti 15 e 16; CGCE, *Cremer*, punto 21.

²⁷⁵ Come fatto, per esempio, dall'Avvocato generale nel caso *Emsland-Stärke*.

obiettivi dell'Unione rappresenta il parametro decisivo ai fini del riconoscimento di un vantaggio, pure quando sussistono le condizioni formalmente previste per il suo ottenimento. L'art. 4, n. 3 del Regolamento Ce-Euratom n. 2988 del 18 dicembre 1995²⁷⁶ in materia di tutela degli interessi finanziari delle Comunità afferma che «*gli atti per i quali si stabilisce che hanno per scopo il conseguimento di un vantaggio contrario agli obiettivi del diritto comunitario applicabile nella fattispecie, creando artificialmente le condizioni necessarie per ottenere detto vantaggio, comportano, a seconda dei casi, il mancato conseguimento oppure la revoca del vantaggio stesso*».

Appare, altresì, significativo rimarcare come la disposizione utilizzi un termine che spesso ricorre nelle pronunce della Corte, rappresentato dalla creazione artificiale delle condizioni richieste dalla norma di cui si invoca l'applicazione. Tale espressione non va intesa nel senso di fittizio, tanto è vero che i giudici hanno sempre rigettato le richieste delle parti che, facendo valere la realtà dei loro comportamenti, chiedevano il riconoscimento dei benefici accordati dalle norme comunitarie. A tale affermazione viene ribattuto, infatti, che la mera realizzazione di tutti gli elementi previsti dalla legge non esclude *ipso iure* il loro carattere artificiale là dove i fatti dimostrino, anche nella loro connessione, che non rispondono ad un interesse economico delle parti diverso da quello di accedere illegittimamente ai benefici previsti dal diritto comunitario²⁷⁷.

²⁷⁶ M. GESTRI, *Abuso del diritto e frode alla legge nell'ordinamento comunitario*, cit., pp. 141-142 mette in evidenza che tale disposizione, pur non contenendo alcun riferimento alla figura dell'abuso, procede a delineare in termini generali una categoria giuridica i cui elementi caratteristici coincidono con quelli dell'abuso. L'Autore sottolinea, tra l'altro, che la proposta presentata della Commissione più specificamente distingueva le irregolarità in "frodi", "abusi della normativa comunitaria" ed "altre irregolarità". Pur essendo venuti meno nel testo definitivo i riferimenti a queste figure, l'Autore ritiene comunque che il regolamento in esame consenta di attestare l'esistenza in ambito comunitario di un principio generale di divieto di abuso di diritto. L'assenza di riferimenti a figure specifiche consente, tuttavia, anche di giungere alla conclusione opposta e cioè che la scelta del legislatore deriva dalla volontà di non prendere posizione a livello comunitario a proposito di figure la cui esistenza non è condivisa da tutti gli Stati membri e dalle caratteristiche non ben definite anche in quei Paesi che sembrano accoglierla a livello legislativo o giurisprudenziale.

²⁷⁷ In questo senso da ultimo: CGCE, 6 aprile 2006, causa C-456/04, *Agip Petroli c. Capitaneria di Porto di Siracusa, Capitaneria di Porto di Siracusa - sez. staccata di Santa Panagia, Ministero delle infrastrutture e dei Trasporti*, in *Racc.*, p. I. 3395. Per un approfondimento L. IDOT, *Cabotage et contournement de la loi de l'Etat d'accueil*, in *Europe*, 2006, comm. 196, p. 19; E. PAPI, *Della nozione di viaggio ai sensi del regolamento sul cabotaggio e dell'abuso del diritto nell'ordinamento giuridico comunitario*, in *Dir. trasp.*, 2007, pp. 487-495;

A creare qualche incertezza sul significato da attribuire all'espressione "meramente artificiale" contribuisce la pratica della Corte di Giustizia di usare talvolta l'endiadi "fittizia o meramente artificiale": ciò da un lato dimostra come i due fenomeni siano distinti nella concezione dei giudici comunitari e il riferimento all'artificialità non vada inteso nel senso di falsa apparenza. Dall'altro lato, tuttavia, evidenzia un'assimilazione delle due condotte quanto alle conseguenze: agli occhi dei giudici comunitari, infatti, le condotte meramente artificiali si connotano per un certo tasso di fittizietà nel senso che, pur essendo reali, non presentano alcun interesse per la parte al di fuori del beneficio di volta in volta invocato e quindi alla realtà fattuale non corrisponde un reale interesse economico²⁷⁸.

6. L'intentio di accedere illegittimamente ai benefici offerti dal diritto comunitario come elemento costitutivo di abuso

Come si è visto nel corso degli anni, la Corte è giunta ad individuare nello sviamento dal fine della norma l'elemento caratteristico delle condotte abusive. Tale elemento non viene tuttavia ritenuto sufficiente dai giudici comunitari in quanto deve accompagnarsi alla volontà di ottenere un vantaggio dalla normativa comunitaria mediante la creazione di una situazione artificiosa onde integrare le condizioni da questa previste²⁷⁹.

M. CASANOVA, *Cabotaggio insulare e viaggi in zavorra: una postilla alla luce della sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee*, in *Dir. mar.*, 2006, pp. 807-811. La controversia coinvolgeva l'Agip la quale, a seguito del noleggiamento di una nave in Grecia, chiedeva che il servizio di trasporto di greggio tra due porti siciliani fosse disciplinato dalle norme greche e non da quelle italiane, dal momento che poi la nave avrebbe dovuto intraprendere un viaggio all'estero senza carico a bordo (c.d. in zavorra). Le autorità italiane si opponevano sul presupposto che il viaggio verso l'estero era privo di carico pagante e non poteva quindi assumere carattere autonomo. La Corte fa rilevare che in via di principio anche un viaggio in zavorra può beneficiare delle norme comunitarie previste dal citato Regolamento, salvo che nell'ipotesi in cui abbia natura abusiva. Tale condizione ricorre quando, pur rispettando tutte le condizioni formali, esso ha lo scopo essenziale di sottrarsi alle norme nazionali in materia di navigazione. Tale condizione si verifica quando da un lato l'operazione ha condotto al risultato di sottrarre il soggetto alla disciplina delle norme nazionali e dall'altro aveva quale scopo essenziale quello di ottenere tale risultato.

²⁷⁸ La Corte manifesta, come si vedrà più avanti, una certa similarità di vedute con la dottrina tributaria francese, la quale qualifica come fittizi non solo i casi di simulazione giuridica, ma anche quelli in cui manca un reale interesse economico al di là del beneficio fiscale.

²⁷⁹ CGCE, *Emsland-Stärke*, cit., punti 52 e 53; in quest'ultimo si legge che l'esistenza di una pratica abusiva «richiede, d'altra parte, un elemento soggettivo che consiste nella volontà di ottenere un vantaggio derivante dalla normativa comunitaria mediante la creazione artificiosa

La sussistenza di questi due elementi deve essere accertata dai giudici nazionali, secondo le rispettive norme, a condizione però che non vengano pregiudicata l'efficacia e l'effettività del diritto comunitario.

Anche gli Avvocati generali nelle loro conclusioni sottolineano che al fine di distinguere tra condotte legittime e condotte abusive non si possa che fare riferimento alla volontà di aggirare gli obblighi comunitari o beneficiare illegittimamente dei diritti di origine comunitaria²⁸⁰. Il mero esame dei fatti nella loro sequenza, infatti, non permette di censurare un'operazione in ragione del suo carattere abusivo, là dove non vi sia prova, anche per presunzioni, dello scopo illecito delle parti. Non tutti i casi di reimportazione, per fare un esempio, sono infatti di per sé illeciti, là dove rispondano ad esigenze commerciali reali ed effettive. L'elemento soggettivo è fondamentale là dove le operazioni siano state effettivamente poste in essere in tutti i loro elementi: diversamente dai casi di simulazione in cui già il carattere meramente apparente consente di rendere inopponibile il comportamento a tutti quei terzi che da esso vengano pregiudicati, nel caso di comportamenti abusivi l'esistenza di tutti i requisiti formali previsti dalla normativa richiede un sovrappiù in termini di prova costituito dalla dimostrazione della volontà di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dalla legge. La prova di tale

delle condizioni necessarie per il suo ottenimento. L'esistenza di un simile elemento soggettivo può essere dimostrata, in particolare, dalla prova di una collusione tra l'esportatore comunitario, beneficiario delle restituzioni, e l'importatore della merce nel paese terzo». Correttamente la Corte non fa invece riferimento alla prova dell'abuso come elemento costitutivo dello stesso, come invece proposto dall'Avvocato generale e dalla Commissione europea: essa, infatti, non concorre all'integrazione della fattispecie, ma gioca il suo ruolo nella fase processuale nella quale chi afferma l'esistenza di fatto deve provarlo. A titolo esemplificativo basti pensare al fatto illecito: la prova non costituisce un elemento costitutivo, benché chi voglia far valere in giudizio la lesione di un proprio diritto, dovrà provarne l'esistenza. Nonostante la stretta interrelazione tra piano sostanziale e piano processuale, pare comunque opportuno tenere separati gli elementi dell'uno da quelli dell'altro onde non creare confusione nella ricostruzione della fattispecie.

²⁸⁰ CGCE, *Emsland-Stärke*, cit., concl. Avv. Gen. punto 74 ove si legge che «*Il faut toutefois y ajouter l'élément subjectif consistant en l'intention, dans le chef de l'exportateur qui en a bénéficié, à savoir la demanderesse, de détourner de leur but les restitutions à l'exportation. L'ordonnance de renvoi évoque la bonne foi de la demanderesse et indique que la réexportation n'a eu lieu qu'en raison d'une décision commerciale de l'acheteur des marchandises. Il faut effectivement qu'il y ait eu collusion entre la demanderesse et l'acheteur des marchandises pour que l'avantage obtenu puisse être retiré à la demanderesse. Il faudrait qu'il s'agisse d'une opération fictive aux fins de l'utilisation abusive des règles communautaires relatives aux restitutions*». L'Avvocato evidenzia al precedente punto 71 che le operazioni abusive difettano di un reale substrato economico ed ancora prima aveva accostato le operazioni come quella contestata alle operazioni simulate.

volontà, tuttavia, deve essere data sulla base di elementi oggettivi: tale assunto, lungi dal costituire una contraddizione con quanto affermato poco sopra in materia di *intentio*, è il giusto corollario a presidio del valore fondamentale della certezza. Poiché non è possibile apprendere dall'esterno i motivi psicologici che hanno determinato un'operazione è necessario che tale conoscenza si fondi su un processo inferenziale che parte dagli elementi oggettivi della condotta i quali devono dimostrare univocamente che lo scopo del soggetto altro non poteva essere che quello di sottrarsi ad obblighi e doveri indesiderati.

I giudici comunitari costruiscono una figura ibrida dal momento che la dottrina civilistica più autorevole individua proprio nell'irrilevanza dell'*intentio* l'elemento che vale a distinguere l'abuso dalla frode alla legge. La nozione comunitaria di abuso partecipa quindi dei caratteri dell'abuso di diritto propriamente detto, costituito appunto dallo sviamento della norma dai suoi obiettivi e della frode alla legge, costituito dall'elemento dell'*intentio*.

Diviene quindi difficile tracciare un confine netto nella giurisprudenza della Corte più recente tra condotte abusive e condotte in frode alla legge proprio in ragione di questa commistione di elementi: l'identità delle conseguenze non determina, tuttavia, rilevanti conseguenze dal punto di vista pratico.

A differenza della giurisprudenza che fa applicazione della figura della frode alla legge, là dove la Corte rileva uno sviamento dal fine della norma, l'esame dei motivi delle parti tende a passare in secondo piano, cioè a non assumere un rilievo decisivo al fine di accertare il disvalore della condotta. Un confine tra le due figure può essere individuato nella rilevanza che i giudici comunitari attribuiscono all'*intentio*: quando essa tende ad oggettivarsi nell'analisi degli elementi di fatto, si può ritenere che la Corte abbia impiegato la figura dell'abuso di diritto. Quando, invece, la ricostruzione della volontà diviene centrale nella valutazione dei giudici, con ogni probabilità può ritenersi che essi abbiano fatto ricorso alla figura della frode alla legge.

7. L'abuso come intenzione di nuocere

Si è visto come anche la dottrina favorevole all'esistenza della figura generale dell'abuso presenti divergenze sull'individuazione dei comportamenti che integrano tale figura. Differenze altrettanto marcate possono essere rinvenute anche nell'ambito della giurisprudenza della Corte, la quale, accanto all'abuso come sviamento della norma dal suo obiettivo, ha fatto propria anche la nozione di abuso come intenzione di nuocere.

Tale tesi è stata affermata in una serie di pronunce concernenti il diritto commerciale greco; la loro notorietà è soprattutto dovuta al fatto che i giudici comunitari mettono da parte la loro tradizionale cautela ed affermano a chiare lettere l'esistenza di un principio generale del diritto comunitario che vieta l'abuso di diritto. Essi, tra l'altro, confutano le conclusioni dell'Avvocato generale che, richiamando le stesse pronunce poi citate dai giudici, aveva escluso l'esistenza in ambito comunitario di un principio generale di divieto di abuso²⁸¹. Nelle pronunce precedenti a quelle

²⁸¹ CGCE, 12 maggio 1998, causa C-367/96, *Kefalas e a.*, in *Racc.*, p. I-2843, punto 20 «*va ricordato che, per una giurisprudenza costante della Corte, gli interessati non possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario (v., in particolare, nel settore della libera prestazione dei servizi, sentenze 3 dicembre 1974, causa 33/74, Van Binsbergen, Racc. pag. 1299, punto 13, e 5 ottobre 1994, causa C-23/93, TV 10, Racc. pag. I-4795, punto 21; in materia di libera circolazione delle merci, sentenza 10 gennaio 1985, causa 229/83, Leclerc, Racc. pag. I, punto 27; in materia di libera circolazione dei lavoratori, sentenza 21 giugno 1988, causa 39/86, Lair, Racc. pag. 3161, punto 43; in materia di politica agricola comune, sentenza 3 marzo 1993, causa C-8/92, General Milk Products, Racc. pag. I-779, punto 21, in materia di sicurezza sociale, sentenza 2 maggio 1996, causa C-206/94, Paletta, Racc. pag. I-2357, punto 24)*»: come si è cercato di evidenziare sinteticamente in precedenza la maggior parte dei casi citati dalla Corte attiene non al vero e proprio abuso di diritto, ma alternativamente alla frode alla legge o ad altre fattispecie del tutto inconferenti, come il caso Paletta II, dove si controverte sulla veridicità di un certificato medico. Per un'analisi della pronuncia: V. KARAYANNIS, *L'abus de droits découlant de l'ordre juridique communautaire à propos de l'arrêt C-367/96 Alexandros Kefalas e a c. Elleniko Dimosio (Etat Hellénique)*, in *Cahiers droit europ.*, 1999, p. 521 e ss.. In senso analogo CGCE, 23 marzo 2000, causa C-373/97, *Dionysios Diamantis c. Elliniko Dimosio e Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE (OAE)*, in *Racc.*, p. I-1705.

²⁸² CGCE, *Diamantis*, cit., concl. Avv. Gen., punto 22, ove si legge che «*Dalla decisione da ultimo riportata si evince che la Corte ha consentito al giudice nazionale di applicare una norma interna al fine di decidere se un diritto conferito da una disposizione comunitaria sia esercitato in maniera abusiva. Ciò, tuttavia, a condizione che il ricorso a detta norma non comprometta la piena efficacia e l'applicazione uniforme del diritto comunitario, ed in particolare non comporti una modifica del contenuto della disposizione comunitaria né comprometta gli scopi che la disposizione persegue. Si tratta dunque, a ben vedere, di una concessione più apparente che reale agli ordinamenti nazionali. Se è vero che la Corte ha preferito consentire che detta valutazione venga effettuata applicando una norma nazionale piuttosto che un principio generale di diritto comunitario, la stessa si è immediatamente preoccupata di precisare i limiti che il diritto comunitario impone a detta applicazione; ciò vale, è appena il caso di aggiungerlo, in particolar modo qualora l'applicazione della norma interna porti, come nel nostro caso, al consolidamento di una situazione giuridica contraria al diritto comunitario*».

in esame, nonostante la Corte di Giustizia abbia spesso fatto riferimento alla natura abusiva di un comportamento, ha sempre avuto cura di evitare di affermare a livello generale l'esistenza in ambito comunitario del principio del divieto dell'abuso di diritto. Lo stesso Avvocato generale Tesauro, nelle sue conclusioni, richiama quella che comunemente viene individuata come proto-giurisprudenza in materia di abuso e che viene descritta in queste pagine, per negare non solo la configurabilità, ma persino l'utilità della figura dell'abuso di diritto in materia comunitaria. Ciò, tuttavia, non perché in ambito comunitario sia consentito aggirare gli obblighi posti dall'ordinamento, ma semplicemente per il fatto che esistono nel diritto comunitario altre figure, quali la frode alla legge e l'interpretazione funzionale, che svolgono la stessa funzione dell'abuso sicché per evitare confusione l'Avvocato generale riteneva preferibile non moltiplicare i principi.

Sebbene con una prima pronuncia sul tema, cioè la *Kefalas*, la Corte abbia affermato l'esistenza di un principio generale di divieto di abuso, nell'identica questione di poco successiva sorta nella controversia *Diamantis*, un diverso Avvocato generale ancora una volta esprimeva parere negativo alla richiesta dei giudici nazionali di poter fare applicazione del principio di divieto di abuso, a dimostrazione delle difficoltà e dei dubbi sottesi da tale figura. Questa tesi ovviamente non derivava dalla misconoscenza della giurisprudenza della Corte su un caso analogo verificatosi solo qualche tempo prima, ma da un'accurata analisi della pronuncia *Kefalas*, che portava l'Avvocato generale a definire l'apertura operata in tale sentenza più apparente che reale²⁸². Precisava sempre l'Avvocato generale che la Corte nella pronuncia *Kefalas* aveva inteso stabilire unicamente la corretta applicazione del diritto comunitario nel caso di un'operazione che solo apparentemente pareva essere disciplinata dalla normativa comunitaria in materia di aumento di capitale. I giudici avevano, dunque, proceduto, sempre a parere dell'Avvocato, ad individuare i limiti intrinseci dei diritti attribuiti ai cittadini dall'ordinamento comunitario²⁸³: è chiara l'eco della tesi autorevolmente sostenuta in Italia che nega la configurabilità della figura dell'abuso sul presupposto che esso si

²⁸³ CGCE, *Diamantis*, cit., concl. Avv. Gen., punto 24.

risolve unicamente nell'individuazione dei limiti interni connaturati all'esercizio dei diritti.

Al contrario la Corte di Giustizia, proprio richiamando la stessa giurisprudenza, giunge ad affermare che costituisce principio generale del diritto comunitario il divieto di abuso di diritto, sicché non trovano tutela quei comportamenti che hanno per fine quello di «*ottenere, a danno della società, vantaggi illeciti e palesemente estranei all'obiettivo di tale disposizione*». Questo caso è del tutto differente da quelli citati in precedenza in quanto il quesito posto dai giudici non riguarda la possibilità di fare ricorso al diritto comunitario per aggirare il diritto nazionale, ma una diversa questione: posto che il diritto comunitario, che prevale sul diritto nazionale, riserva all'assemblea le decisioni in materia di capitale sociale, il dubbio riguarda la configurabilità di un esercizio abusivo di tale diritto. Come mette in guardia l'Avvocato generale, tale tesi rischia di minare l'uniforme applicazione del diritto comunitario dato che anche in presenza di una pronuncia pregiudiziale spetta sempre al giudice nazionale stabilire se in concreto la condotta delle parti sia abusiva²⁸⁴: la Corte, invece, pur prevedendo limiti assai stringenti alla possibile applicazione dell'abuso di diritto, riconosce la rilevanza comunitaria di tale figura.

La Corte di Giustizia afferma inoltre che rientra nell'ambito dei poteri del giudice nazionale valutare la natura abusiva della scelta di un soggetto di avvalersi, tra tutti i rimedi previsti dall'ordinamento giuridico, quello produttivo di un danno talmente grave da risultare sproporzionato²⁸⁵. Il divieto di abuso si

²⁸⁴ L'Avvocato generale ripropone nel caso *Kefalas* dunque le motivazioni che già aveva proposto in un precedente caso: CGCE, 12 marzo 1996, causa C-441/93, *Panagis Pafitis e a. c. Trapeza Kentrikis Ellados A.E. e altr* in *Racc.*, p. I-1347 senza che la Corte esaminasse il problema dell'abuso in ragione del fatto che «*non è necessario, in mancanza di una questione del giudice nazionale al riguardo, accertare se sia consentito, nell'ambito dell'ordinamento giuridico comunitario, applicare una norma nazionale per valutare se un diritto conferito dalle disposizioni comunitarie di cui trattasi sia esercitato in maniera abusiva, ma è pacifico che l'applicazione di una tale norma non potrebbe comunque pregiudicare la piena efficacia e l'applicazione uniforme delle disposizioni comunitarie negli Stati membri*».

²⁸⁵ CGCE, *Diamantis*, cit. punto 43 «*non sembra che l'applicazione uniforme del diritto comunitario e la sua piena efficacia vengano ad essere pregiudicate ove si ritenga che un azionista, che si avvalga del disposto dell'art. 25, n. 1, della seconda direttiva, abbia fatto esercizio abusivo del proprio diritto per aver scelto - tra i rimedi giuridici disponibili per reagire ad una situazione determinata da una violazione della detta disposizione - quello produttivo di un danno talmente grave ai legittimi interessi altrui da risultare manifestamente sproporzionato. Infatti, una valutazione di tal genere non altererebbe la ratio della detta disposizione e non ne pregiudicherebbe le finalità*».

accompagna dunque alla rievocazione di un altro principio assai frequente nella giurisprudenza dalla Corte, quello di proporzionalità, sicché una condotta è abusiva quando il vantaggio ritratto da un soggetto risulta eccessivamente lesivo degli altrui diritti²⁸⁶. Cosa accomuna dunque le pronunce greche alla *Van Binsbergen* che dovrebbe costituire la pietra miliare della costruzione dell'abuso in diritto comunitario? Probabilmente nulla al di là del richiamo contenuto nella sentenza *Kefalas* per sostenere l'esistenza costante nella giurisprudenza della Corte del divieto di avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario. Nella prima, infatti, si controverteva su un'ipotesi di costruzione in frode alla legge la cui soluzione era resa difficoltosa dalla prevalenza del diritto comunitario su quello nazionale; si trattava cioè di un problema derivante dalla frizione tra due ordinamenti e della necessità di fornire una risposta che, senza negare i principi, non disconoscesse gli interessi che determinate norme interne mirano a proteggere. Nelle sentenze greche il contrasto tra due ordinamenti non c'è più: tutto si colloca all'interno del diritto comunitario, o meglio, questo è l'unico diritto destinato a trovare applicazione. Il problema è un altro: tale applicazione deve essere sempre talmente puntuale e rigorosa, da non considerare le ragioni a tutela delle quali tale diritto viene invocato? La Corte prima timidamente, poi in maniera sempre più convinta ritiene che la tutela fornita dal diritto soggettivo non sia illimitata e ne individua i confini non solo nei diritti altrui, ma nelle stesse modalità di condotta delle parti nonché nelle finalità della norma di cui si invoca l'applicazione²⁸⁷.

8. La nozione di abuso come condotta simulata o fittizia

²⁸⁶ Ancora una volta è chiara l'eco della dottrina che ritiene di poter individuare la nozione di abuso sulla base di un contemperamento tra posizioni giuridiche: è abusiva una condotta che pregiudica gravemente un diritto altrui senza che il soggetto ne tragga un rilevante beneficio.

²⁸⁷ D. SIMON, A. RIGAU, *La technique de consécration d'un nouveau principe général du droit communautaire: l'exemple de l'abus de droit*, in *Mélanges en hommage à Guy Isaac*, t. II, Toulouse, 2004, p. 579 e ss. i quali ritengono l'abuso di diritto un principio generale del diritto comunitario in forza del quale quando si invoca una disposizione abusivamente essa non è derogata, ma radicalmente disapplicata.

È già stato anticipato come in ambito comunitario vengano qualificate come abusive condotte che gli ordinamenti nazionali sono soliti ricondurre ad altre figure del diritto. Il caso forse di più immediata evidenza è costituito dalle condotte fittizie, le quali si caratterizzano per una differenza tra la situazione apparente e quella reale. A livello civilistico l'elemento che differenzia l'abuso dalla simulazione è costituito, infatti, dal carattere reale dei comportamenti che rilevano nel primo ambito, a differenza di quelli che ricadono nel secondo, che si caratterizzano per dar luogo ad una situazione di apparenza assoluta o relativa.

In alcuni casi i giudici di Lussemburgo hanno rigettato le richieste degli Stati membri che, invocando la giurisprudenza consolidata della Corte, chiedevano di qualificare come abusivi comportamenti posti in essere con l'esclusivo interesse di beneficiare dei diritti garantiti dal diritto comunitario, sul presupposto che tale conclusione è valida solo per le condotte fittizie²⁸⁸.

²⁸⁸ CGCE, 7 luglio 1992, causa C-370/92, *The Queen c. Immigration Appeal Tribunal et Surinder Singh, ex parte Secretary of State for the Home Department*, in *Racc.*, p. I-4265: il caso concerne una donna inglese che, sposato un cittadino indiano, si recava in Germania per alcuni anni per svolgere un'attività lavorativa. Successivamente rientrava in Gran Bretagna con il coniuge, il quale veniva autorizzato a soggiornare in tale Paese in ragione del rapporto coniugale. A seguito della richiesta di divorzio tra i due, la Gran Bretagna procedeva a negare il permesso di soggiorno permanente e successivamente emetteva un decreto di espulsione. La pronuncia è di interesse non tanto per le conclusioni dei giudici di Lussemburgo, i quali ritengono che il comportamento della Gran Bretagna sia in contrasto con la libertà di circolazione e il diritto di stabilimento, quanto per uno degli argomenti addotti dalla Gran Bretagna e che sembra trovare accoglimento da parte dei giudici. Si faceva valere, infatti, che l'attribuzione del diritto di soggiorno al coniuge rischia di dare luogo a matrimoni simulati per beneficiare dei diritti garantiti dal Trattato. CGCE, 23 settembre 2003, causa C-109/01, *Secretary of State for the Home Department c. Hacene Akrich*, in *Racc.*, p. I-9607. Per un approfondimento A. LANG, *Ingresso e soggiorno nell'Unione europea del coniuge non comunitario*, in *Dir. pubbl. comp.ed europ.*, 2004, pp. 241-246; A. BELMONTE, *Sul diritto dei cittadini di Stati terzi (coniugati con cittadini di Stati membri) a soggiornare nella Comunità*, in *Giust. Civ.*, 2004, p. I, pp. 1664-1669: il caso concerne un cittadino marocchino che dopo numerosi tentativi di ottenere il permesso di soggiorno in Gran Bretagna, alcuni dei quali integranti fattispecie delittuose, sposava una cittadina britannica. Scontata la detenzione, raggiungeva la moglie in Irlanda e dopo poco tempo chiedeva, anche alla luce della pronuncia *Singh*, il diritto a stabilirsi in Gran Bretagna. Le autorità inglesi respingevano la richiesta sul presupposto che il trasferimento in Irlanda, data la sua brevità, fosse solo un pretesto per aggirare la normativa inglese in materia di immigrazione, facendo valere a loro volta il passaggio della sentenza *Singh* nella quale si sottolineava che il diritto comunitario non osta all'applicazione di disposizioni anti-abuso da parte degli Stati membri. La Corte evidenzia che là dove il matrimonio sia reale, non assumono rilievo i motivi delle parti. CGCE, 19 ottobre 2004, causa C-200/02 *Kunqian Catherine Zhu, Man Lavette Chen c. Secretary of State for the Home Department*, in *Racc.*, p. I-9925. Per un approfondimento E. BERGAMINI, *Il difficile equilibrio fra riconoscimento del diritto alla libera circolazione, rispetto della vita familiare e abuso del diritto*, in *Il dir. Un. Europ.*, 2006, pp. 347-368; G. PERIN, *In margine alla sentenza Chen: il diritto alla circolazione dei familiari di cittadini comunitari*, in *Dir., citt. ed immigr.*, 2005, pp. 89-97: tale

La Corte rigetta le rimostranze degli Stati membri, accogliendo una nozione di atto abusivo coincidente con quella di comportamento simulato in quanto nessun rilievo assumono le intenzioni delle parti là dove la condotta sia reale. Sottolineano, infatti, i giudici che la natura abusiva della condotta non può essere desunta dai motivi che hanno indotto le parti a stabilirsi in un Paese dell'Unione diverso da quello in cui uno dei due è cittadino, ove questo fatto sia reale ed incontestato. Tutto l'opposto quindi di quanto affermato nella sentenza *Emsland-Stärke* e in quella *Agip* probabilmente perché nelle pronunce in esame vengono in rilievo diritti alla vita familiare tutelata anche dalla CEDU, come sottolinea la Corte stessa, cosicché le eventuali limitazioni non possono che fondarsi su motivi di estrema gravità²⁸⁹.

Tali pronunce costituiscono una riprova della caratteristica dell'abuso nella giurisprudenza comunitaria quale giudizio caso per caso sulla base della comparazione degli interessi che di volta in volta vengono in rilievo, così estendendo o restringendo il novero delle condotte illegittime. Nel confronto tra l'interesse degli Stati membri ad una rigorosa regolamentazione dell'immigrazione e della residenza e quello di ciascun privato al ricongiungimento familiare o comunque alla ricerca di soluzioni di vita ritenute migliori, vengono ritenuti prevalenti tali secondi profili. Solo di fronte a condotte particolarmente gravi, quale per esempio la contrazione di un matrimonio fittizio, tali ultimi interessi non trovano tutela davanti ai giudici comunitari.

La figura dell'abuso è stata pure invocata davanti ai giudici comunitari per superare le difficoltà nel provare la presunta falsità

caso riguarda una cittadina cinese che si trasferisce in Gran Bretagna al sesto mese di gravidanza e dà alla luce la propria bambina a Belfast al solo fine di farle acquisire la cittadinanza irlandese in forza della legge irlandese che, in base allo *ius soli*, prevede che tutti i nati sull'isola siano cittadini irlandesi se non possono ottenere la cittadinanza di un altro Paese, e per ciò acquisire il diritto di soggiorno in Gran Bretagna. Il governo di tale Paese per negare il diritto di soggiorno faceva valere la natura abusiva della condotta della signora *Chen* dal momento che il comportamento era stato posto in essere unicamente per far acquisire la cittadinanza irlandese alla bambina. Evidenziava ancora che la Gran Bretagna aveva soppresso lo *ius soli* nel 1981 e che solo in forza della partecipazione dell'Irlanda alla *Common travel Area* i cittadini di tale Stato potevano soggiornare nel Regno Unito senza specifiche autorizzazioni. A tale affermazione la Corte ribatte che non rientra nell'ambito dei poteri di uno Stato membro sindacare le modalità con cui un altro membro dell'Unione ha concesso la cittadinanza ad un soggetto onde disconoscere il diritto di soggiorno, poiché ciò determina una lesione dei diritti di origine comunitaria.

²⁸⁹ T. O' SHEA, *The UK's CFC rules and freedom of establishment: Cadbury Schweppes plc and its IFSC subsidiaries – tax avoidance or tax mitigation*, in *EC Tax Rev.*, 2007, p. 26.

di un attestazione di uno stato personale: in questo modo lo Stato mirava ad ottenere un'inversione probatoria²⁹⁰.

Va però detto che non pare corretto ritenere che la falsa attestazione di uno stato di salute possa essere giuridicamente definito un comportamento abusivo o in frode alla legge; tutt'al più esso può essere definito abusivo in senso non giuridico, quale sinonimo di comportamento illegittimo. L'attestazione di uno stato di malattia inesistente da parte di un medico costituisce un falso e, ove il medico abbia agito nella qualità di pubblico ufficiale, costituisce un falso in atto pubblico. Pena lo stravolgimento del sistema giuridico, non pare possibile utilizzare la figura dell'abuso o della frode alla legge per scavalcare i rimedi posti dall'ordinamento per far dichiarare la falsità di un'attestazione di un fatto da parte di un terzo e soprattutto per sottrarsi all'onere della prova. È del resto di tutta evidenza la differenza tra il comportamento di chi finge di essere malato e quello di chi si reca in un Paese straniero per un breve termine al solo fine di beneficiare di un sussidio di studio. Del tutto correttamente, quindi, la Corte, fatta la premessa secondo cui per consolidata giurisprudenza i comportamenti abusivi e fraudolenti non sono tutelati dal diritto comunitario, precisa che per valutare l'esistenza di un comportamento illegittimo bisogna tenere conto delle finalità delle norme di cui si evidenzia l'abuso. Da tale principio discende l'illegittimità dell'utilizzo dell'abuso per ottenere un'inversione

²⁹⁰ CGCE, 3 giugno 1992, causa C-45/90, *Alberto Paletta e altri c. Brennet AG (Paletta II)*, in *Racc.*, p. I-3423. Il caso concerne una famiglia italiana che prestava attività di lavoro subordinato in Germania dal 1974. Nel 1989, in occasione delle ferie estive trascorse in Italia, non rientrava nel giorno previsto ed inviava certificato medico a giustificazione dell'assenza dal lavoro. Il datore di lavoro si rifiutava di corrispondere la retribuzione, poiché sollevava dubbi circa le effettive condizioni di salute dei *Paletta* e non si riteneva vincolato da un accertamento delle condizioni di salute effettuate da una struttura italiana. La Corte di Giustizia disattendeva le richieste del datore di lavoro sulla base di quanto previsto dall'art. 18 del Regolamento 574/1972 il quale stabilisce che il datore di lavoro è vincolato dagli accertamenti effettuati nel luogo di soggiorno del lavoratore, salva comunque la possibilità di richiedere la visita da parte di un medico di propria fiducia. Riassunto il giudizio davanti agli organi giudiziari tedeschi, viene riproposta alla Corte una seconda volta un'altra questione pregiudiziale, concernente la possibilità per il datore di lavoro di provare che si è in presenza di fatti costituenti un abuso sulla base di elementi che consentano di ritenere con certezza o con ragionevole probabilità che la malattia non si è verificata. Secondo la giurisprudenza tedesca è, infatti, possibile al datore di lavoro provare la natura abusiva del comportamento del lavoratore in presenza di circostanze comprovanti in maniera certa o altamente probabile l'insussistenza dell'asserita inabilità. In questo caso diviene onere del cittadino provare sulla base di altri elementi la sussistenza della causa ostativa all'attività lavorativa. La Corte, tuttavia, esclude la legittimità di tale soluzione, in quanto rende eccessivamente difficile per il lavoratore l'esercizio dei diritti garantiti dall'ordinamento comunitario.

probatoria a carico del lavoratore perché sorgerebbero difficoltà in capo a quest'ultimo, colpito da inabilità all'estero, a provare la propria condizione²⁹¹.

L'importanza di distinguere nell'ambito delle condotte abusive, tra quelle simulate e quelle che sono volte ad aggirare o sviare la norma comunitaria, appare fondamentale in quanto solo per le seconde vale il principio costantemente affermato dalla Corte secondo cui anche le operazioni elusive appartengono all'ambito delle prestazioni disciplinate dal diritto comunitario, quali, ad esempio, cessioni di beni o prestazioni di servizi²⁹². Da questa affermazione si deduce, quindi, che la natura eventualmente abusiva di un comportamento non vale a porlo completamente al di fuori delle regole del diritto comunitario: più semplicemente un'operazione elusiva resta pur sempre un'operazione che in via di principio soggiace alle medesime regole del Trattato. Autorevole dottrina distingue al proposito tra i casi in cui lo stabilimento in Paese membro della Comunità differente da quello in cui si vuole svolgere l'attività, pur se per ragioni elusive, è reale ed effettivo e quindi gode in via di principio dei diritti sanciti dal Trattato, da quei casi in cui lo stabilimento è del tutto fittizio: in questo caso non pare potersi configurare neppure in via di principio l'esercizio di una delle libertà garantite dal Trattato in quanto viene a mancare radicalmente uno dei presupposti essenziali, e cioè il coinvolgimento di due o più Paesi. In questi casi, per l'Autore, la soluzione non passa attraverso la valutazione della sussistenza della finalità eventualmente elusiva del comportamento contestato, quanto più semplicemente negando che l'operazione possa godere della tutela prevista dal diritto comunitario²⁹³.

9. L'abuso quale strumento residuale di risoluzione delle questioni sottoposte ai giudici comunitari

²⁹¹ CGCE, *Paletta II*, cit., punto 26. Ciò non esclude, al contrario, che il datore di lavoro possa provare l'esistenza di un comportamento abusivo o fraudolento di un lavoratore che, dichiarandosi inabile al lavoro, non è malato (punto 27).

²⁹² In questo senso, per esempio, CGCE, *Veronica*, cit.; CGCE, *TV 10* cit.; CGCE, *De Agostini* cit..

²⁹³ P.J. WATTEL, *Circumvention of national law; Abuse of Community law?*, in *Common Market Review*, 1995, pp. 1265-1267.

Il numero e la frequenza delle pronunce in cui vengono in rilievo questioni circa la natura abusiva del comportamento posto in essere dai contribuenti non deve portare a ritenere che i giudici facciano ricorso a tale strumento per risolvere agevolmente ogni questione che si presenti alla loro attenzione. L'esame delle controversie venute in rilievo negli anni dimostra, infatti, esattamente il contrario in quanto la Corte fa applicazione del divieto di abuso solo quando l'utilizzo degli strumenti ordinariamente previsti dall'ordinamento non consente di trovare una soluzione alle questioni oggetto di giudizio.

In alcuni casi, infatti, la Corte, smentendo l'Avvocato generale che riteneva di risolvere la questione mediante l'applicazione del divieto di frode alla legge, preferisce ancorare la soluzione delle controversie all'attenta analisi dei fatti. La Corte manifesta, infatti, grande cautela nell'affermazione di principi generali e ne fa applicazione solo là dove non sia possibile risolvere la controversia sulla base di altri elementi. Ciò non esclude che tali figure generali vengano espressamente richiamate nella parte motiva della sentenza, ma non costituiscono poi il fondamento della decisione. Nel caso *Bouchouca*, per esempio, pur richiamando il divieto di atti in frode alla legge, i giudici affermano che già la corretta interpretazione delle norme comunitarie in materia di libertà di stabilimento e di esercizio della professione medica escludeva la possibilità di accogliere i rilievi del ricorrente, dal momento che l'individuazione delle attività da ricondursi alla sfera medica rimaneva di competenza degli Stati membri²⁹⁴. Parimenti, in altro caso²⁹⁵, il principio *fraus omnia corrumpit* viene evocato

²⁹⁴ CGCE, 3 ottobre 1990, causa C-61/89, *Causa penale c. Marc Gaston Bouchouca*, in *Racc.*, p. I-3551. Per un approfondimento sulla pronuncia J. LONBAY, *Picking over the Bones: Rights of establishment Reviewed*, in *Eur. Law Rev.*, 1991, p. 507-520. La normativa comunitaria all'epoca vigente disciplinava unicamente il mutuo riconoscimento dei titoli di medico, senza però definire cosa dovesse considerarsi attività medica. In Francia l'attività di osteopatia era riservata ai titolari di diploma di laurea in medicina, titolo di cui il sig. *Bouchouca* era sprovvisto. La Corte concorda con lo Stato francese che in assenza di una precisa indicazione comunitaria la definizione delle attività da considerarsi mediche rientra in via di principio nei poteri degli Stati membri. Poiché il titolo oggetto della controversia non è oggetto di reciproco riconoscimento a livello comunitario, ne consegue che non può essere considerato come qualifica professionale riconosciuta a livello comunitario. A corroborare la propria decisione la Corte richiama la sentenza *Knoors* e ribadisce il principio per cui costituisce un interesse legittimo degli Stati cautelarsi di fronte all'elusione delle norme nazionali in materia di preparazione professionale, sfruttando il diritto comunitario.

²⁹⁵ CGCE, 27 settembre 1989, causa 130/88, *C.C. van de Bijl c. Staatssecretaris van Economische Zaken*, in *Racc.* p. 3039. Il caso *van de Bijl* concerne un residente olandese che voleva

dall'Avvocato generale Darmon di fronte al caso di un olandese che, onde acquisire un'abilitazione necessaria per esercitare nel suo Paese l'attività di imbianchino si era recato in Gran Bretagna²⁹⁶. La Corte non segue l'opinione dell'Avvocato in quanto, pur richiamando la precedente sentenza *van Binsbergen* ed affermando che la libertà di stabilimento e la libera prestazione di servizi, garantite dalla direttiva citata, non ostano all'adozione da parte degli Stati membri di misure volte ad impedire che esse «vengano utilizzate dagli interessati allo scopo di sottrarsi alle norme professionali imposte ai suoi cittadini»²⁹⁷, risolve poi la vicenda ritenendo legittimo il rifiuto in quanto la certificazione presentata conteneva un errore manifesto.

Ancora una volta la Corte, pur non negando in via di principio l'ammissibilità di figure generali, preferisce risolvere il problema affidandosi ad un elemento certo, costituito dalla natura manifestamente errata della certificazione, dimostrando la grande cautela dei giudici comunitari nell'affermazione e nell'utilizzo dei principi generali.

In altri casi ancora, i giudici comunitari risolvono la questione oggetto di giudizio mediante l'interpretazione teleologica, dimostrando ancora una volta che il ricorso dell'abuso si configura quale estrema *ratio*, cioè quale strumento da impiegare là dove l'ermeneutica non può arrivare²⁹⁸.

esercitare l'attività di imbianchino nei Paesi Bassi, ove però è subordinata a precisi requisiti, che il soggetto non possedeva: più precisamente egli aveva svolto l'attività di imbianchino come dipendente, ottenendo così un diploma, ma ciò non era sufficiente ad esercitare tale attività autonomamente. In quegli stessi anni il sig. *van de Bijl* costituiva una società in Gran Bretagna, con succursale in Olanda, attraverso la quale chiedeva di essere ammesso a poter svolgere l'attività di imbianchino, presentando un attestato rilasciato in Gran Bretagna con il quale si dichiarava che il soggetto presentava tutti i requisiti professionali previsti per l'attività che intendeva svolgere. In base all'art. 3 della Direttiva 64/427/CEE (Direttiva poi stata abrogata dalla Direttiva 1999/42/CE, a sua volta abrogata dalla Direttiva 2005/36/CE) qualora uno Stato membro subordinasse l'accesso a determinate professioni al possesso di determinate qualifiche, era obbligato a riconoscere come prova sufficiente del possesso dei requisiti richiesti l'effettivo esercizio per un determinato lasso di tempo della medesima attività in altro Stato. Nel caso in contestazione, tuttavia, il Regno Unito aveva rilasciato un certificato attestante lo svolgimento dell'attività nel paese per il tempo richiesto facendo riferimento agli stessi anni in cui il sig. *Van de Bijl* risultava prestare la sua attività in Olanda. Per di più la Gran Bretagna aveva rilasciato l'attestazione basandosi sul diploma rilasciato nei Paesi Bassi, che però, come detto, non era sufficiente per esercitare l'attività di imbianchino in via autonoma.

²⁹⁶ CGCE, *van de Bijl*, cit. conclusioni Avvocato generale, punto 17.

²⁹⁷ CGCE, *van de Bijl*, punto 26.

²⁹⁸ In questo senso: CGCE, 10 febbraio 2000, causa C-202/97, *Fitzwilliam Executive Search Ltd c. Bestuur van het Landelijk instituut sociale verzekeringen*, in *Racc.*, p. I-883. Per una più approfondita analisi del tema si vedano: E. ADOBATI, *La sicurezza sociale: una garanzia per i*

10. La nozione di abuso in materia tributaria nelle prime pronunce della Corte di Giustizia

Da quanto si è detto nei paragrafi precedenti, appare evidente come non sia possibile procedere ad una riduzione *ad unum* della nozione comunitaria di abuso di diritto, in quanto la Corte di Giustizia, per tenere in considerazione gli interessi di volta in volta venuti in rilievo, non ha proceduto all'elaborazione di una figura unitaria.

Anche in ambito tributario purtroppo non è dato rinvenire una maggiore uniformità poiché i fatti oggetto di giudizio influenzano significativamente il giudizio della Corte: si può addirittura affermare che la giurisprudenza in materia tributaria presenta tutte le sfumature di comportamento abusivo delineate in precedenza, fatta eccezione per quella secondo cui il comportamento abusivo si caratterizza per l'intenzione di nuocere. Solo quest'ultima eccezione pare, infatti, radicalmente incompatibile con l'ambito fiscale dal momento che lo scopo che muove il contribuente non è certo quello di arrecare un danno all'erario, quanto quello di beneficiare di una riduzione del proprio carico impositivo. La

lavoratori che si spostano all'interno della Comunità, in *Dir. com. sc. int.*, 2000, pp. 559-580; P. RODIÈRE, *Coordination des droits nationaux, loi applicable, compétence jurisdictionelle*, in *Rev. trim. droit eur.*, 2003, pp. 529 – 552. Questo secondo caso concerne le previsioni dell'art. 14, lett. a) del Regolamento n. 1408/1971 secondo cui un lavoratore distaccato in un altro Paese membro rimane soggetto alla disciplina del primo paese, a condizione che il distacco non superi i dodici mesi. Tale regola costituisce una deroga al principio dello "Stato di occupazione" secondo la quale un lavoratore è soggetto alle regole del Paese in cui presta la sua attività. Il caso sottoposto alla Corte di Giustizia vede contrapposti l'ente previdenziale olandese e un'impresa irlandese i cui lavoratori venivano sistematicamente distaccati nei Paesi Bassi. La Corte afferma che solo un'impresa che esercita abitualmente un'attività significativa nel Paese di stabilimento può invocare la citata disposizione dell'art. 14. Tale valutazione, essendo attinente al merito della controversia, è rimessa al giudizio dei giudici nazionali. La Corte giunge a tale conclusione partendo dal presupposto che la regola prevista dall'art. 14 costituisce una deroga al principio generale dello Stato di occupazione ed in quanto tale deve essere restrittivamente interpretata. I giudici si discostano dalle conclusioni dell'Avvocato generale, il quale, non ritenendo la regola di cui all'art. 14 una norma eccezionale, dal momento che è volta a favorire l'esercizio delle libertà comunitarie, non riteneva dovesse essere interpretata restrittivamente; di conseguenza riteneva invece di poter censurare la condotta di FTS sulla base del principio dell'abuso di diritto. Sempre su questa tendenza si veda CGCE, 21 febbraio 2006, causa C-419/02, *BUPA Hospitals Ltd e Goldsbrough Developments Ltd contro Commissioners of Customs & Excise*, in *Racc.*, p. I-01685, in cui la Corte preferisce risolvere la questione anziché facendo ricorso al divieto di abuso, negando l'imponibilità degli acconti nel caso in cui la merce venga descritta solo in maniera generica

riduzione del gettito rappresenta, infatti, una conseguenza della condotta del contribuente, non il suo fine primario costituito da un risparmio d'imposta.

Va persino rilevato che nella fase iniziale la Corte di Giustizia ha accolto in materia tributaria una nozione di comportamento abusivo dai caratteri radicalmente differenti da quelli che negli stessi anni veniva elaborando in ambito extra-tributario, dal momento che aveva affermato che ai fini della valutazione dell'abusività di una condotta in ambito IVA non assume alcuna rilevanza l'esame della volontà dei contribuenti. Tale pronuncia viene ancora oggi richiamata da quanti ritengono che la Corte accolga una nozione oggettiva di comportamento abusivo²⁹⁹. Preme preliminarmente evidenziare che le pronunce in materia tributaria nella versione italiana sono solite distinguere tra comportamenti fraudolenti e comportamenti evasivi: tale scelta risente della versione francese e i termini sopra richiamati, più correttamente devono essere intesi come evasivi ed elusivi.

In una prima fase, la Corte di Giustizia si è quindi pronunciata a favore di una nozione oggettiva di comportamento abusivo in ambito IVA, rigettando la tesi avanzata dal contribuente, secondo la quale, perché si abbia un comportamento abusivo, è necessario l'elemento della volontà di aggirare la norma tributaria. I giudici comunitari affermano che l'IVA è un tributo che trova applicazione in materia oggettiva alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, senza che la volontà dei contribuenti assuma alcun rilievo ai fini impositivi.

Tale significativa differenza, tuttavia, con ogni probabilità trova giustificazione nei fatti oggetto di giudizio piuttosto che in una volontà di assumere un'accezione di comportamento abusivo in materia fiscale differente dagli altri settori del diritto.

La pronuncia nasce da una questione sorta nel Regno Unito a proposito di imprese che, per le particolari tecniche di commercializzazione utilizzate, finivano con il non assoggettare ad imposizione il prezzo corrisposto dal consumatore finale, ma quello versato da un soggetto che poi cedeva i beni o prestava il servizio

²⁹⁹ P. PISTONE, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., pp. 180-181.

senza applicazione dell'imposta³⁰⁰. Per questa ragione il governo inglese, attraverso una travagliata modifica alla legislazione in materia di IVA, ha stabilito che nell'ipotesi in cui un'impresa effettuasse operazioni IVA nei confronti di persone non soggette ad imposta affinché queste procedessero poi a rivendere i beni al minuto, il primo cedente dovesse considerare quale valore su cui calcolare l'IVA quello commerciale di vendita al minuto. Tale norma si fondava sull'art. 27 della Sesta Direttiva che prevedeva che gli Stati membri, su autorizzazione del Consiglio potessero introdurre misure derogatorie allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare l'evasione o l'elusione fiscale³⁰¹. I contribuenti contestavano che tale norma consentisse l'introduzione di misure derogatorie al regime ordinario anche per quelle operazioni che non avevano quale scopo né l'evasione né l'elusione, ma che erano, invece, unicamente dettate da normali motivi commerciali.

La Corte ribadisce nella sua pronuncia, innanzitutto, che, stante la natura comunitaria della Direttiva IVA, la definizione della nozione di elusione, è sottratta alla potestà degli Stati membri, dovendo essere interpretata alla luce del diritto comunitario. I giudici di Lussemburgo richiamano al proposito la Seconda Direttiva, la quale faceva unicamente riferimento alla frode fiscale (*rectius*: evasione): a loro giudizio la successiva evoluzione ha la funzione di includere nell'ambito dei comportamenti che gli Stati possono contrastare anche quelli elusivi che si distinguono da quelli evasivi per la natura obiettiva del comportamento a differenza di quanto avviene con la frode che invece richiede la componente soggettiva dell'*intentio*. La Corte fa scaturire tale conseguenza dal

³⁰⁰ CGCE, 12 luglio 1988, cause riunite 138 e 139/86 *Direct Cosmetics Ltd e Laughtons Photographs Ltd c. Commissioners of Customs and Excise*, in *Racc.*, 1988, p. 3937. La questione concretamente portata al giudizio della Corte concerneva due comportamenti differenti. Il primo riguardava il caso di una società che commercializzava prodotti cosmetici mediante agenti che provvedevano a cederli presso il pubblico, ricevendo una provvigione: poiché il volume d'affari di quest'ultimi si collocava normalmente al di sotto del volume d'affari previsto dalla legislazione britannica per l'assoggettamento ad imposta sul valore aggiunto in pratica si giungeva all'effetto di non assoggettare ad imposta l'intero corrispettivo. Analogo quanto alle conseguenze era il comportamento di una società di fotografi i quali si recavano periodicamente presso le scuole per fare delle foto di gruppo agli studenti, provvedendo poi a venderle agli istituti i quali a loro volta provvedevano a rivenderle alle famiglie: anche in questo caso il corrispettivo finale sfuggiva ad imposizione.

³⁰¹ Si ribadisce, ancora una volta, quanto a più riprese evidenziato in precedenza: i termini frodi ed evasioni sono il frutto di una cattiva traduzione dal francese; in italiano, più correttamente, dovrebbe parlarsi di evasione ed elusione fiscale.

principio di neutralità dell'IVA secondo cui l'imposta trova applicazione in ogni fase della produzione e della distribuzione nonché dalla finalità del tributo di non alterare la concorrenza tra gli operatori tanto a livello nazionale quanto a livello internazionale. Nel giustificare l'assunto di cui sopra si mette ancora in evidenza che è la stessa struttura del tributo a connotarsi in maniera obiettiva, senza che assuma alcuna rilevanza la volontà dei contribuenti. Deriva da tale tesi che l'elusione prescinde dall'*intentio* e quindi possono essere qualificati come tali anche i comportamenti che non siano dettati dalla volontà di sottrarsi al pagamento del tributo, ma siano il frutto di una legittima prassi commerciale³⁰². La pronuncia non può, tuttavia, non sollevare qualche incertezza nell'interprete: è principio del tutto ovvio che i tributi in generale, e non solo l'IVA, fanno riferimento a fatti oggettivi. Il dubbio che sorge dall'analisi dei casi portati all'attenzione della Corte è assai semplice: non si ravvisa nelle operazioni poste in essere dai contribuenti alcuna finalità evasiva o elusiva, come del resto riconosce la Corte stessa³⁰³. Il problema che la Corte si è trovata a dover fronteggiare nella pronuncia in esame discende da una sua precedente sentenza concernente la medesima norma: il Regno Unito aveva proceduto a introdurre tale norma in base al procedimento di cui al citato art. 27 della Sesta Direttiva, modificandone poi il testo a causa di difficoltà applicative, senza provvedere alla notifica del nuovo provvedimento alla Commissione europea³⁰⁴. La prima disposizione, infatti, conteneva l'espressione "*tutela degli interessi del Tesoro*", locuzione interpretata dalla giurisprudenza inglese come facente riferimento alla necessità, affinché la norma trovasse applicazione, che il contribuente avesse organizzato la propria attività secondo modalità atte a ridurre il carico tributario: per evitarne la sostanziale inapplicabilità, di conseguenza, era stato eliminato l'inciso di cui sopra³⁰⁵. Come

³⁰² P. PISTONE, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., pp. 180-181 vede in tale pronuncia una conferma del carattere oggettivo dell'elusione a differenza dell'evasione.

³⁰³ CGCE, *Direct Cosmetics*, cit., punto 24 ove si riconosce che le operazioni si svolgono «senza alcun proposito di procurarsi un vantaggio fiscale».

³⁰⁴ CGCE, 13 febbraio 1985, causa 5/84, *Direct Cosmetics c. Commissioners of Customs and Excise*, in *Racc.*, p. 617.

³⁰⁵ La Corte di Giustizia ha ritenuto che tale modifica mutasse la natura sostanziale della norma e quindi necessitasse di un'ulteriore notifica, concludendo, conseguentemente per l'illegittimità della norma contestata.

detto, tuttavia, il comportamento dei contribuenti inglesi non pareva concretizzare un comportamento elusivo sicché la Corte è stata costretta ad accogliere una nozione di elusione assai lata, notevolmente differente da quella solitamente conosciuta dagli ordinamenti degli Stati membri, tale da includere anche comportamenti che, privi di qualsiasi intenzione di ridurre il carico tributario e dettati da ragioni unicamente commerciali, non sembrano poter essere qualificati come abusivi. Il problema non pare, dunque, tanto quello della rilevanza della volontà dei contribuenti di ottenere un risparmio d'imposta, quanto quello di stabilire se possa essere qualificato come elusivo un comportamento che trova la sua ragione unicamente, e non già solo prevalentemente, in ragioni di politica commerciale. Con ogni probabilità, un comportamento come quello contestato ai contribuenti inglesi non pare costituire una condotta elusiva alla luce dell'esperienza dottrinale e giurisprudenziale dei più importanti Paesi membri. È, infatti, comportamento del tutto ricorrente nella prassi commerciale di alcuni prodotti fare ricorso ad una nutrita schiera di piccoli dettaglianti: ove questa prassi produca l'ulteriore effetto di escludere determinate operazioni dal campo di applicazione dell'IVA è necessario andare a modificare quelle norme che producono tale effetto. Nel caso inglese, per esempio, l'esclusione dall'applicazione del tributo derivava da una disposizione che prevedeva una soglia di volume d'affari al di sotto della quale non si applicava l'imposta sui consumi: in tal caso era forse più corretto procedere ad una modifica di tale norma o comunque pensare ad un'altra soluzione che non implicasse una valutazione di elusività per il comportamento posto in essere dai contribuenti. Nonostante l'esplicita affermazione secondo cui un comportamento elusivo si distingue da quello evasivo o fraudolento in ragione della irrilevanza della componente soggettiva, la pronuncia in esame non pare decisiva a fondare la tesi secondo cui in ambito tributario la natura abusiva di un comportamento prescinde dall'esame dell'*intentio* delle parti.

Ove avesse diversamente giudicato, ritenendo necessaria anche nel caso in ipotesi l'*intentio* di aggirare la norma tributaria, non avrebbe potuto che concludere una seconda volta per

l'illegittimità della norma inglese che invece, in seguito alla citata modifica, prescindeva da questo elemento.

La pronuncia in esame contrasta radicalmente con la giurisprudenza più recente della Corte che individua tra gli elementi che fissano il confine tra lecita pianificazione fiscale e abuso l'esistenza di ragioni extra-fiscali che, al contrario, vengono ritenute irrilevanti nel caso inglese. Più radicalmente si può ancora osservare che a fare difetto nella controversia inglese è lo sviamento della norma dalle sue finalità dal momento che è proprio la sua corretta applicazione a dare luogo agli effetti indesiderati che lo Stato britannico cercava di evitare. Si può quindi affermare che nei casi sopra descritti mancano tutti gli elementi costitutivi di una condotta abusiva individuati dalla giurisprudenza attuale.

11. La nozione di abuso in materia di imposte dirette

Recentemente la Corte ha operato un'apertura verso le esigenze tributarie degli Stati membri, mettendo da parte il tradizionale atteggiamento restrittivo manifestato nella giurisprudenza precedente³⁰⁶, affermando che il contrasto alle operazioni fiscalmente abusive costituisce un motivo imperativo di interesse generale che consente ad uno Stato membro di disconoscere al contribuente i vantaggi derivanti dall'applicazione del diritto comunitario³⁰⁷.

³⁰⁶ CGCE, 28 gennaio 1986, causa 270/83, *Commissione c. Francia*, in *Racc.* p. 273 che viene da molti vista come la prima pronuncia ad inaugurare la fase assai restia a considerare le esigenze fiscali degli Stati membri. Per un'analisi dell'evoluzione più recente della Corte di Giustizia: M. WATHELET, *Souveraineté fiscale des Etats membres et Cour de justice: nouvelles tendances ou confirmation?*, in *RJF*, 2008, p. 97 e ss..

³⁰⁷ CGCE, 13 dicembre 2005, causa C-446/03 *Marks & Spencer plc c. David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)* in *Racc.* p. I-6325: il caso concerne la legittimità della norma inglese che non ammette in deduzione le perdite sopportate da controllate estere di una società madre residente. Al punto 51 della pronuncia si legge che il contrasto al commercio delle perdite dagli Stati con una pressione fiscale più bassa verso quelli con una pressione più elevata costituisce un obiettivo legittimo compatibile con il Trattato e rientrante « tra i motivi imperativi di interesse generale ». Per un'analisi delle cause di giustificazione alle restrizioni dei diritti previsti dal Trattato: E. DELLA VALLE, *L'utilizzazione cross-border delle perdite fiscali: il caso Marks & Spencer*, in *Rass. Trib.*, 2006, pp. 1001-1004; C. RICCI, *Il divieto di compensazione transfrontaliera delle perdite al test di proporzionalità. nel caso Marks & Spencer rivalutate le cause che giustificano restrizioni alla libertà di stabilimento*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2006, pp. 58-77. Con la successiva CGCE, 15 maggio 2008, causa C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG c. Finanzamt Heilbronn*, la Corte estende il medesimo principio valevole per le controllate anche alle stabili organizzazioni proprio facendo riferimento alla pronuncia *Marks & Spencer*. CGCE, 12

La Corte ancora una volta ribadisce che la scelta di un Paese dal regime fiscale più vantaggioso non costituisce operazione vietata ove la società sia un'entità reale e svolga effettive funzioni nell'ambito dell'attività d'impresa. Si legge, infatti, nelle conclusioni dell'Avvocato generale che ove la libertà di stabilimento abbia raggiunto il suo scopo, le ragioni per cui i cittadini hanno voluto esercitare tale libertà non assumono alcuna rilevanza³⁰⁸. Al contrario, non trovano copertura nel Trattato le costruzioni puramente artificiose volte ad aggirare le disposizioni tributarie nazionali: ricorda l'Avvocato generale che tale nozione restrittiva è funzionale ad evitare che gli Stati membri possano utilizzare la lotta all'elusione fiscale per finalità protezionistiche. La nozione di comportamento abusivo accolta nelle pronunce della Corte in materia di imposizione diretta risulta assai restrittiva dal momento che esso viene individuato nelle costruzioni puramente artificiali aventi lo scopo di eludere il sistema fiscale³⁰⁹. Tale conclusione trova fondamento nella finalità delle libertà previste dal Trattato, che è quella di favorire l'interpenetrazione economica e sociale delle attività economiche che insistono sul territorio: ove

settembre 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes e a. c. Commissioners of Inland Revenue*, in *Racc.*, pag I-7995: verte sempre sulla compatibilità con le libertà garantite dal Trattato della normativa inglese che assoggetta ad imposizione le controllate residenti in Paesi che presentano un livello di imposizione sensibilmente inferiore a quello praticato in Gran Bretagna. Sul punto in dottrina: S. CIPOLLINA, *Cfc legislation e abuso della libertà di stabilimento: il caso Cadbury Schweppes*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2007, p. II, p. 18 e pp. 24-25 la quale ritiene non costituire uno sviamento dagli scopi della libertà di stabilimento l'insediamento di un'attività economica reale. L'Autore in particolare sottolinea come la nozione di abuso fatta propria dai giudici comunitari oscilli costantemente tra la frode alla legge (caso *Cadbury Schweppes*) e una visione oggettiva, costituita dall'utilizzo delle norme comunitarie per finalità estranee al loro scopo.

³⁰⁸ CGCE, *Cadbury Schweppes*, cit. concl. Avv. Gen. punto 43.

³⁰⁹ CGCE, *Marks & Spencer*, cit., punto 57 ove si legge che «in tale contesto si deve ancora precisare che gli Stati membri restano liberi di adottare o mantenere in vigore norme aventi l'obiettivo specifico di escludere da un vantaggio fiscale le costruzioni puramente artificiose il cui scopo sia quello di eludere la normativa fiscale nazionale». CGCE, *Cadbury Schweppes*, cit., concl. Avv. Gen. punto 87 ove si legge che «un ostacolo ad una libertà di circolazione garantita dal Trattato può essere giustificato dalla lotta all'evasione fiscale solo se la legislazione in causa ha l'oggetto specifico di escludere da un vantaggio fiscale le costruzioni puramente artificiose intese ad eludere la normativa nazionale»; sentenza punto 55 ove si legge che «ne consegue che, perché sia giustificata da motivi di lotta a pratiche abusive, una restrizione alla libertà di stabilimento deve avere lo scopo specifico di ostacolare comportamenti consistenti nel creare costruzioni puramente artificiose, prive di effettività economica e finalizzate ad eludere la normale imposta sugli utili generati da attività svolte sul territorio nazionale». In questo senso anche: CGCE, 17 settembre 2009, causa C-182/08, *Glaxo Wellcome GmbH & Co. Kg c. Finanzamt München II*, inedita, punto 89; concl. Avv. gen. causa ult. cit., punto 154.; CGCE, 4 dicembre 2008, causa C-330/07, *Jobra Vermögensverwaltungs-Gesellschaft mbH c. Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs*, inedita, punto 35; CGCE, 13 marzo 2007, causa C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation c. Commissioners of Inland Revenue*, in *Racc.*, p. I-2107, punti 72 e 74: sul punto si vedano ancora le conclusioni dell'Avvocato generale, in particolare i punti 62 e 63.

la condotta contestata non conduca a tale risultato non può beneficiare della tutela accordata dal diritto comunitario.

Sebbene le pronunce non siano del tutto chiare su cosa costituisca una costruzione meramente artificiale, sembra tuttavia che tale espressione non debba essere impiegata come sinonimo di fittizia, ma piuttosto come comportamento che non trova alcuna ragione di esistere al di fuori della volontà di ridurre il carico impositivo: in dottrina si è evidenziato che con esse la Corte intende riferirsi probabilmente alle società esistenti solo sulla carta, prive quindi di un reale radicamento sul territorio³¹⁰. Diversamente opinando, si rischia, infatti, di unificare fattispecie tra loro differenti, rilevanti nel campo non dell'elusione, ma dell'evasione. Tale rischio è stato del resto prontamente segnalato da parte della dottrina la quale ha rilevato come la stessa sentenza *Cadbury-Schweppes* abbia proceduto alla suddetta commistione, dal momento che le *boites à lettres* richiamate dai giudici rilevano quanto al secondo fenomeno³¹¹.

La giustificazione di tali espressioni va cercata probabilmente nelle conclusioni dell'Avvocato generale, il quale, ha a sua volta risentito dell'elaborazione dottrinale e culturale francese, la quale è solita ricondurre all'ipotesi della frode alla legge fiscale le società meramente artificiali, con ciò intendendo quelle società che non hanno altra funzione che consentire ad un soggetto di beneficiare di un regime fiscale più vantaggioso, come si è visto nei numerosi esempi di società costituite per aggirare la progressività delle imposte personali o per consentire la deduzione delle spese di ristrutturazione di immobili³¹².

Non di simulazione si tratta dunque, ma meramente di assenza di qualsivoglia ragione economica alla base della costituzione della società: il riferimento al carattere meramente artificiale

³¹⁰ Sul punto M. BEGHIN, *La sentenza Cadbury-Schweppes e il "malleabile" principio della libertà di stabilimento*, in *Rass. Trib.*, 2006, pp. 990-992, in part. nota 11 ove l'Autore segnala che al paragrafo 68 della pronuncia si fa riferimento alle installazioni fittizie non esercenti attività economiche sul territorio, mentre al successivo paragrafo 75 si fa invece riferimento a soggetti realmente installati, anche se in assenza di effettive ragioni di carattere economico. A giudizio dell'Autore, la Corte discrimina tra chi correttamente adempie i propri doveri fiscali e chi, tramite "scatole vuote" sfrutta le libertà comunitarie per sottrarsi ai propri doveri impositivi.

³¹¹ P. PISTONE, *L'elusione fiscale come abuso di diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche della Corte di Giustizia Europea in tema di IVA*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, p. III, pp. 22-23.

³¹² Va evidenziato che già in precedenza la Corte aveva utilizzato l'espressione *costruzione meramente artificiale*, senza, tuttavia, trarne particolari conseguenze.

dell'operazione è presente anche nella pronuncia *Emsland-Stärke* in cui i giudici comunitari hanno escluso che il carattere reale della condotta fosse sufficiente a renderla tutelata dal diritto comunitario. Quest'ultima, infatti, si caratterizza per l'esercizio in comune di un'attività economica; là dove essa venga utilizzata meramente per ottenere dei benefici fiscali non realizza lo scopo previsto dall'ordinamento. Alla luce delle specificità del caso sottoposto alla valutazione dei giudici comunitari, degli elementi che vengono indicati quale possibile causa di giustificazione nonché in ragione dell'elaborazione giuridica che costituisce il retroterra dell'Avvocato generale, pare quindi corretto ritenere che la Corte abbia inteso riferirsi ai casi di elusione fiscale e non di evasione.

In dottrina si ritiene, quindi, che con tali pronunce la Corte di Giustizia abbia chiarito in maniera inequivocabile che esorbitano dall'ambito della legittima pianificazione fiscale solo quelle realtà prive di un reale radicamento sul territorio e costituite unicamente per ragioni fiscali come le "scatole vuote"; al contrario rientrano nell'ambito della lecita pianificazione fiscale quelle società che, pur costituite per ragioni unicamente fiscali, non presentino il deficit di collegamento sopra evidenziato³¹³.

La nozione di comportamento abusivo accolta nelle pronunce in esame, come detto, è tuttavia assai restrittiva e in dottrina vi è chi vi ha visto un passo indietro rispetto alla coeva giurisprudenza in materia di imposta sul valore aggiunto³¹⁴. Alla luce di quanto esposto in precedenza, pare corretto ritenere che nessuna marcia indietro si sia verificata nel pensiero della Corte, forse solo un po' di imprecisione terminologica nel timore di aprire troppo le maglie del sindacato statale, sotto il punto di vista fiscale, sui motivi per i

³¹³ M. BEGHIN, *La sentenza Cadbury-Schweppes e il "malleabile" principio della libertà di stabilimento*, cit., p. 991; R. LUPI, *Illegittimità delle regole cfc se rivolte a paesi comunitari: punti fermi e sollecitazioni sulla sentenza Schweppes*, in *Dial. dir. trib.*, 2006, p. 1590-1591. N. VINTHER, E. WERLAUFF, *Tax Motives Are Legal Motives – The Borderline between the Use and Abuse of the Freedom of Establishment with Reference to the Cadbury Schweppes Case*, in *Eur. Taxation*, 2006, pp. 384-385 a giudizio degli Autori il *discrimen* tra uso e abuso va individuato nell'esistenza di una struttura fisica nel Paese del cui regime di favore si intende beneficiare.

³¹⁴ P. PISTONE, *L'elusione fiscale come abuso di diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche della Corte di Giustizia Europea in tema di IVA*, cit., p. 23; P. PISTONE, *Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale*, pp. 320-322 il quale sottolinea come la pronuncia *Cadbury* si differenzi dalla *Halifax* per la rilevanza dell'elemento soggettivo che rileva solo nella prima e non nella seconda. Tale differenza viene attribuita alla necessità di adeguare la pronuncia *Cadbury* alla giurisprudenza precedente in materia di pratiche fiscalmente abusive ed esercizio delle libertà comunitarie.

quali un soggetto si è avvalso delle libertà previste dal Trattato. I giudici di Lussemburgo con le pronunce in esame, infatti, non hanno fatto altro che ribadire il proprio consolidato orientamento secondo cui solo le operazioni che non abbiano altra giustificazione se non quella di eludere le leggi fiscali non costituiscono esercizio dei diritti riconosciuti dal Trattato; diversamente, ogni volta che sia possibile ravvisare un interesse extrafiscale, allora si riespande in tutta la sua forza il diritto comunitario. Quando si controverte sulla possibilità per gli Stati membri di disconoscere una libertà fondamentale per ragioni fiscali è del tutto naturale che ciò possa avvenire, ad opinione della Corte, solo in casi rarissimi, in ipotesi in cui la condotta delle parti appaia radicalmente priva di una ragione economica. La preoccupazione dei giudici comunitari di ridurre al minimo la possibilità per gli Stati membri di disapplicare il diritto comunitario sulla base della natura abusiva del comportamento contestato, ha portato la Corte ad estendere la nozione di comportamento abusivo sopra vista anche ad operazioni disciplinate dalla Direttiva 90/434/CE, il cui art. 11 qualifica come abusive le operazioni che abbiano quale scopo principale o tra gli scopi principali quello della frode o dell'evasione fiscale³¹⁵. La Corte, pur affermando che tale disposizione non è altro che il riflesso del principio generale, enunciato in una pluralità di sentenze puntualmente richiamate, afferma che le parti non possono avvalersi del diritto comunitario «unicamente allo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto comunitario»³¹⁶. Va osservato che la Direttiva prevede che il regime impositivo previsto dalla stessa possa essere disconosciuto in presenza di operazioni che abbiano come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscale. Nel caso in esame la Corte supera il dato letterale e pretende che il fine di ridurre il carico impositivo sia unico, sicché ove le parti possano allegare l'esistenza di motivi diversi da quelli fiscali che possano giustificare l'operazione, non vi sarà spazio per l'operatività della

³¹⁵ CGCE, 5 luglio 2007, causa C-321/05, *Hans Markus Kofoed c. Skatteministeriet*, in *Racc.*, p. I-05795.

³¹⁶ CGCE, *Kofoed*, cit. punto 38; in senso analogo le Conclusioni dell'Avv. Generale J. KOKOTTE, punto 57 ove si usa l'espressione «solo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto comunitario»: la divergenza riguarda esclusivamente l'uso dell'aggettivo unico o solo senza che ne muti in alcun modo il senso.

dottrina dell'abuso. La Direttiva è tuttavia chiarissima nello stabilire che i motivi di frode o elusione devono essere solamente principali senza pretendere che gli stessi siano unici: tale disposizione, riprodotiva del principio generale, subordina il disconoscimento dei benefici della Direttiva ad un requisito assai meno rigoroso di quello che pretende la Corte. Quest'ultima, forse preoccupata dalla possibilità che gli Stati membri possano disconoscere i diritti di matrice comunitaria in ragione del fatto che le parti hanno agito, tra gli altri motivi, per ragioni fiscali, ha posto quale requisito per l'abusività di una condotta quello dell'esclusivo interesse fiscale, andando oltre la lettera della norma.

Le pronunce in materia di imposte dirette, pur accogliendo una nozione di comportamento abusivo alquanto restrittiva, manifestano, tuttavia, un'apertura verso le esigenze degli Stati membri rispetto alla precedente giurisprudenza: il rispetto da parte loro delle libertà comunitarie, impone una sorta di rispetto delle regole del gioco anche da parte degli operatori economici in quanto il richiamo al diritto comunitario non può diventare un facile strumento per sottrarsi agli obblighi del diritto nazionale. Se la Corte impone limiti sempre maggiori alla potestà degli Stati membri in materia di imposizione diretta, la maggiore attenzione sul versante dei comportamenti abusivi pare una riparazione verso le prerogative statuali, altrimenti disarmati di fronte alle possibilità di elusione che l'attuale integrazione giuridica imperfetta consente ai contribuenti.

Le pronunce in materia di imposte dirette sembrano collocarsi, quindi, nell'ambito del filone giurisprudenziale che definisce abusivi i comportamenti che presentano i requisiti della frode alla legge³¹⁷. In tali sentenze, infatti, le caratteristiche dell'abuso vengono individuate in un elemento soggettivo ed uno oggettivo: il primo è dato dalla volontà di ottenere un vantaggio fiscale, il secondo dall'aggiramento del fine per il quale la libertà comunitaria è stata riconosciuta, nonostante il suo rispetto formale³¹⁸. Le differenze che talvolta si rilevano tra le sentenze e le

³¹⁷ In questo stesso senso: S. CIPOLLINA, *Cfc legislation e abuso della libertà di stabilimento: il caso Cadbury Schweppes*, cit., pp. 24-25.

³¹⁸ CGCE, *Cadbury Schweppes*, cit., punto 64 «la constatazione dell'esistenza di una tale costruzione richiede, infatti, oltre ad un elemento soggettivo consistente nella volontà di ottenere un vantaggio fiscale, elementi oggettivi dai quali risulti che, nonostante il rispetto formale delle

conclusioni dell'Avvocato generale sono più apparenti che reali dal momento che anche quest'ultimo, pur facendo riferimento ad un insieme di circostanze oggettive, ritiene che uno dei requisiti della condotta abusiva è la volontà di ottenere un vantaggio fiscale. Il riferimento all'oggettività va inteso nel senso che la prova di tale requisito non deve fondarsi su un'esplorazione interioristica della volontà del contribuente, ma su una serie di elementi fattuali da cui dedurre il reale fine ultimo del comportamento contestato. Pare del resto fuori dubbio che anche la Corte, quando parla di elemento soggettivo, non fa riferimento alle motivazioni interiori, le quali, proprio perché interne alla sfera del singolo sono il più delle volte inconoscibili all'esterno, ma ad una serie di elementi esteriori da cui si possa ricostruire la volontà del contribuente³¹⁹.

Le pronunce in esame risultano di primario interesse in quanto per la prima volta la Corte assume una nozione di proporzionalità assai meno stringente rispetto al passato. Se, infatti, anche le misure anti-elusione devono rispettare tale criterio, precisano i giudici che in assenza di armonizzazione, non possono pensarsi misure complesse che richiedano un coordinamento tra i vari sistemi fiscali, ma unicamente degli strumenti elementari. Essi aprono ancora ad un'inversione dell'onere probatorio, sicché deve essere il contribuente a farsi carico della prova dell'assenza di profili elusivi della condotta contestata, mettendo così in condizione il fisco di verificare l'esistenza di tutti i requisiti in presenza dei quali è possibile procedere alla disapplicazione di una norma statale anti-elusione³²⁰. A differenza di quanto affermato nelle sentenze *Emsland-Stärke* e *Paletta II*, è dunque il contribuente a dover dare la prova negativa del carattere abusivo del comportamento contestato e non invece l'amministrazione finanziaria a dover fornire quella positiva. Tale cambiamento

condizioni previste dall'ordinamento comunitario, l'obiettivo perseguito dalla libertà di stabilimento, quale esposto ai punti 54 e 55 della presente sentenza, non è stato raggiunto».

³¹⁹ Neppure a livello penalistico l'elemento soggettivo viene ricostruito sulla base di elementi estrinseci: G. FIANDACA, E. MUSCO, *Diritto penale – Parte generale*, Bologna, 1995, p. 326 ove si legge che la prova dell'elemento psicologico consta nell'«inferire un processo psicologico interno da fatti esterni conformi a fattispecie di reato».

³²⁰ CGCE, *Marks & Spencer*, cit., punti 56-58; CGCE, *Cadbury Schweppes*, punti 62 e 72, ove la Corte subordina la legittimità della normativa CFC britannica alla possibilità per il contribuente di dimostrare il carattere non puramente artificiale dell'istallazione nel paese dal regime fiscale più favorevole; CGCE, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, cit., punto 92.

rispetto al precedente orientamento viene giustificato con le difficoltà per gli Stati membri a fornire elementi in grado di dimostrare la natura abusiva della condotta contestata, a causa dell'assenza di armonizzazione dell'ambito delle imposte dirette: la Corte viene dunque incontro alle loro esigenze esprimendosi a favore di un'inversione dell'onere probatorio. Analoga conclusione era stata, invece, rigettata nel caso *Paletta II*, sul presupposto che trattavasi di materia armonizzata.

La Corte di Giustizia opera dunque un'inversione rispetto al recente passato nel quale aveva sempre dichiarato l'illegittimità di norme nazionali anti-abuso specifiche sul presupposto che, non discriminando tra comportamenti legittimi e comportamenti illegittimi, non davano la possibilità di dimostrare l'inesistenza di finalità illegittime³²¹.

³²¹ CGCE, 16 luglio 1998, causa C-264/96, *Imperial Chemical Industries plc (ICI) c. Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, in *Racc.*, p. I-4695. Il caso *ICI* concerne una società stabilita in Gran Bretagna che, avendo chiesto di poter dedurre dal proprio reddito le perdite maturate da una società del medesimo gruppo, si vedeva opporre un rifiuto in ragione del fatto che non tutte le società del gruppo erano residenti in Gran Bretagna. Tra le altre motivazioni addotte a giustificazione della disciplina dal Governo inglese, vi era quella di prevenire possibili elusioni. Al punto 26 della pronuncia si legge che «per quanto riguarda la giustificazione fondata sul rischio di evasione fiscale, basti sottolineare che la normativa controversa nella causa principale non ha l'obiettivo specifico di escludere da un vantaggio fiscale le costruzioni puramente artificiose il cui scopo sia quello di eludere la legge fiscale del Regno Unito, ma considera, in via generale, qualunque situazione in cui le società controllate da un gruppo si trovino in maggioranza stabilite, per qualsiasi motivo, fuori dal Regno Unito. Ora, lo stabilimento di una società fuori dal Regno Unito non comporta, di per sé, l'evasione fiscale, dato che la società di cui trattasi è comunque soggetta alla legge fiscale dello Stato di stabilimento». Sul tema si vedano: E. NUZZO, *Libertà di stabilimento e perdite fiscali: il caso imperial chemical industries plc (ici) libertà di stabilimento e perdite fiscali: il caso Imperial Chemical Industries plc (ICI)*, in *Rass. Trib.*, 1999, pp. 1814-1833; G. BIZIOLI, *Il rapporto tra libertà di stabilimento e principio di non discriminazione in materia fiscale: una applicazione nel recente caso "Imperial Chemical Industries"*, in *Dir. prat. Trib.*, 1999, p. III, p. 345 il quale ritiene che la Corte di Giustizia non faccia riferimento all'elusione fiscale, ma al distinto istituto della frode alla legge, che costituisce un principio generale dell'ordinamento comunitario che si declina in differenti versioni a seconda del settore coinvolto; P. DIBOUT, *Territorialité de l'impôt, répression de l'évasion fiscale et liberté d'établissement dans la Communauté européenne*, in *Rev. droit fisc.*, 1999, pp. 1475-1481. La seconda controversia è la CGCE, 17 luglio 1997, causa C-28/95, *A. Leur-Bloem v Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2*, in *Racc.*, p. I-04161, il cui punto b) del dispositivo recita che «l'istituzione di una norma di portata generale che escluda automaticamente talune categorie di operazioni dall'agevolazione fiscale, sulla scorta di criteri come quelli menzionati nella seconda soluzione sub a), e a prescindere dal sussistere di un'effettiva evasione o frode fiscale, eccederebbe quanto è necessario per evitare una tale frode o evasione fiscale e pregiudicherebbe l'obiettivo perseguito dalla direttiva 90/434», per un'analisi della pronuncia: P. PISTONE, *Uguaglianza, discriminazione a rovescio e normativa antiabuso in ambito comunitario*, in *Dir. prat. Trib.*, 1998, p. III, pp. 612-613 il quale evidenzia come risultino incompatibili con il diritto comunitario, più precisamente con il principio di proporzionalità, le presunzioni assolute, circa la natura elusiva del comportamento del contribuente. L'Autore ritiene inoltre che la natura abusiva di un'operazione non possa escludersi anche là dove siano presenti ragioni economiche, quando i motivi fiscali siano un fattore determinante della scelta del contribuente. In tema anche

Il cambiamento nella giurisprudenza della Corte non è costituito, quindi, tanto dalla nozione di comportamento abusivo, dal momento che già la giurisprudenza precedente aveva qualificato come tali le costruzioni puramente artificiali³²², quanto nella maggiore apertura sul versante del principio di proporzionalità delle misure che gli Stati membri possono adottare per contrastare le pratiche abusive. Pur rimanendo la necessità di procedere ad una valutazione caso per caso³²³, tramite l'inversione dell'onere probatorio si addossa al contribuente la prova dell'assenza di abusività della condotta contestata: questa soluzione viene ritenuta dalla Corte quella che consente un migliore contemperamento delle esigenze degli Stati con quelle dei contribuenti.

12. La nozione di abuso in materia di IVA

R. MICHELUTTI, *L'intervento del ministero delle finanze olandese sul regime tributario degli scambi di partecipazioni: spunti interpretativi per la norma antielusione vigente in Italia*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, p. IV, p. 171, il quale sottolinea che un'operazione ha carattere elusivo anche là dove il vantaggio tributario sia meramente futuro, purché non semplicemente ipotetico. Sempre in questo senso CGCE, 21 novembre 2002, causa C-436/00, *X & Y c. Riksskatteverket*, in *Racc.*, p. I-10829: un contribuente svedese chiedeva ai giudici comunitari di valutare la compatibilità con il diritto di stabilimento e la libera circolazione dei capitali di una norma svedese concernente il diverso trattamento della cessione di quote ad un prezzo inferiore al loro valore a seconda della residenza o della compagine sociale dell'acquirente discriminando tra residenti e non residenti in Svezia. Al punto 43 si legge che «è giocoforza constatare che la disposizione nazionale controversa nella causa principale, escludendo in modo categorico e generalizzato ogni cessione di azioni di tipo A o di tipo B dal beneficio del differimento dell'imposta, non consente ai giudici nazionali di procedere a un tale esame caso per caso, tenendo conto delle particolarità di ogni fattispecie». A commento si veda P. CONCI, *Ostacoli fiscali alle libertà fondamentali comunitarie in tema di conferimenti societari transnazionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, pp. 43-56; CGCE, 12 dicembre 2002, causa C-324/00, *Lankhorst-Hohorst GmbH c. Finanzamt Steinfurt*, in *Racc.* p. I-11779, punto 37. Sull'impatto di tale pronuncia: A. COMELLI, *Sul contrasto all'utilizzo fiscale della sottocapitalizzazione*, in *Dir. prat. Trib.*, 2004, p. I, pp. 249-272; G. PIZZITOLA, *La capitalizzazione sottile tra salvaguardia della tax jurisdiction domestica e discriminazione rispetto ai non residenti: profili comparatistici e domestici*, in *Rass. Trib.*, 2003, pp. 2166-2191. Si evidenzia, inoltre, in dottrina che nelle pronunce sopra richiamate, pur ricorrendo una terminologia simile a quella impiegata nelle successive pronunce in tema di abuso, la Corte di Giustizia non dà una definizione di comportamento abusivo: P. PIANTAVIGNA, *Divieto di abuso del diritto: un nuovo principio generale nell'ordinamento comunitario?*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2009, pp. 134-135.

³²² CGCE, *ICI*, cit., punto 26.

³²³ In senso analogo si vedano ancora CGCE, 28 dicembre 1997, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, *Garage Molenheide BVBA e altri c. Stato Belga*, in *Racc.*, p. I-7281; CGCE, 3 luglio 1997, causa C-330/95, *Goldsmiths (Jewellers) Ltd c. Commissioners of Customs & Excise*, in *Racc.*, p. I-3801.

Nello stesso periodo in cui la Corte manifestava un'apertura alle esigenze degli Stati membri nel contrasto dei comportamenti abusivi in materia di imposte dirette, mostrava analogha sensibilità anche in materia di imposta sul valore aggiunto.

L'identità tematica e cronologica non deve, tuttavia, indurre a ritenere che i principi affermati nel primo ambito siano stati trasposti senza alcuna variazione nel secondo. Come è stato evidenziato, la nozione di abuso non costituisce un monolite nella giurisprudenza comunitaria, ma si adatta alle questioni di volta in volta sottoposte al giudizio della Corte. In ambito IVA, infatti, a differenza di quanto verificatosi nelle pronunce in materia di imposizione diretta, essa non è stata chiamata ad effettuare un bilanciamento tra diritto comunitario e diritto nazionale, ma si è pronunciata su fattispecie in cui non assumevano rilevanza operazioni transfrontaliere con connesso esercizio di libertà fondamentali³²⁴.

La pronuncia *Halifax* costituisce un punto centrale in materia di abuso di diritto e diritto tributario al pari della pronuncia *Kefalas*. La Corte ribadisce preliminarmente il proprio tradizionale orientamento secondo cui le operazioni reali ed effettive costituiscono operazioni rilevanti ai sensi della legislazione IVA, indipendentemente dagli scopi che le parti si proponevano con le stesse³²⁵: si è visto, infatti, che solo il carattere fittizio di una

³²⁴ CGCE, 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax plc e a. c. Commissioners of Customs & Excise*, in *Racc.*, p. I-1609, punto 70. Il caso è piuttosto semplice concettualmente: una società bancaria, che effettua prevalentemente operazioni esenti e quindi può accedere al diritto di detrazione in percentuale piuttosto bassa, in vista dell'effettuazione di un'operazione immobiliare di ingente valore, onde aggirare il sistema del *pro-rata* di detraibilità dà vita ad una complessa operazione coinvolgente più società controllate il cui unico scopo è quello di consentire di detrarre l'imposta sul valore aggiunto. Al proposito si vedano: C. PICCOLO, *Abuso di diritto ed Iva: tra interpretazione comunitaria ed applicazione nazionale*, in *Rass. Trib.*, 2006, , pp. 1040-1050; 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?*, cit., pp. 122 – 142; P. PISTONE, *L'elusione fiscale come abuso del diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche della Corte di Giustizia Europea in tema di Iva*, cit., pp. 17-26; Y. SÉRANDOUR, *Abus de droit et TVA*, *Lexbase Hebdo*, 2006, n. 205; IDEM, *L'abus de droit selon la CJCE, à propos de l'arrêt Halifax*, *Dr. fisc.* 2006, n. 16, p. 846; O. FOUQUET, *Interprétation française et interprétation européenne de l'abus de droit*, cit., p. 383 ; F. MARIATTE, *Taxe sur la valeur ajoutée et abus de droit*, in *Europe*, 2006, n. 4, comm. 128. Vedere anche F. TESAURO, *Abuso del diritto e vincolo da giudicato*, in *Giur. it.*, 2008, p. 1029-1032.

³²⁵ CGCE, cit., punto 60; in senso analogo CGCE, 21 febbraio 2006, causa C-223/03, *University of Huddersfield Higher Education Corporation c. Commissioners of Customs & Excise*, in *Racc.*, p. I-1609: si segnala solo che la seconda controversia concerne una tematica analoga e trattata congiuntamente alla prima dall'Avvocato generale nelle sue conclusioni: essa ha visto un esito sfavorevole al fisco poiché la questione sollevata concerneva unicamente il problema della

condotta vale a porla completamente al di fuori del diritto comunitario. Al contrario ove non si controverta sul carattere reale di un'operazione, essa soggiace in via di principio alle norme che la disciplinano.

La Corte ribadisce anche che in via di principio i cittadini non sono obbligati a scegliere la soluzione fiscalmente più onerosa, ma hanno il diritto di strutturare i propri affari nel modo fiscalmente più vantaggioso: tale libertà trova, tuttavia, un limite nel divieto di porre in essere operazioni abusive³²⁶. La Corte, infatti, afferma che il «*principio di divieto di comportamenti abusivi si applica anche al settore IVA*» dal momento che la lotta all'abuso e alla frode costituisce un obiettivo promosso dalla normativa IVA³²⁷. È affermazione costante dei giudici comunitari quella secondo cui costituisce esercizio, e non abuso di un diritto di matrice comunitaria, il ricorso ad esso per beneficiare della legislazione che risulta più vantaggiosa per il contribuente in quanto inerente ai principi comunitari stessi.

Ad opinione della Corte un'operazione è abusiva là dove, nonostante l'apparente rispetto del tenore letterale delle disposizioni, si opera uno sviamento dal loro obiettivo³²⁸: tale utilizzo per finalità diverse da quelle alle quali esse mirano è il cuore del comportamento abusivo ai fini IVA. È, dunque, necessario un *surplus* che renda la condotta non più tutelata dal diritto comunitario, e cioè lo sviamento dal fine³²⁹. Nell'individuazione delle condotte abusive è essenziale rilevare un contrasto con la

possibilità di disconoscere la qualifica di operazione rilevante ai sensi della disciplina IVA in ragione delle finalità unicamente fiscali della stessa, senza spingersi a disconoscere il diritto di detrazione sulla base della tesi dell'abuso di diritto.

³²⁶ CGCE, *Halifax*, cit. punto 73. Anche in ambito comunitario si pongono gli stessi interrogativi che ormai da tempo affronta la dottrina francese; sul confine tra comportamento abusivo e lecita pianificazione fiscale. Anche questa volta il quesito è destinato a restare probabilmente senza risposta. Sul punto J. SWINKELS, *VAT-Saving Solutions and Abuse of Law*, cit., pp. 331 e ss.; IDEM, *Halifax Day: Abuse of Law in European VAT*, cit., p. 173 e ss.. Autorevole dottrina francese individua il carattere scriminante nella natura puramente artificiale dell'operazione, espressione che come si è visto non va riferita al carattere fittizio: O. FOUQUET, *Interprétation française et interprétation européenne de l'abus de droit*, cit., p. 384.

³²⁷ CGCE, *Halifax*, cit., punto 70.

³²⁸ CGCE, *Halifax*, cit., punto 74 ove si legge che «*perché possa parlarsi di un 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 queste stesse disposizioni*».

³²⁹ CGCE, 9 marzo 1999, causa C-212/97, *Centros Ltd c. Erhvervs og Selskabsstyrelsen*, in *Racc.*, p. I-1459, punto 18.

finalità del diritto, in assenza del quale non potrà esservi abuso, a prescindere dai motivi meramente fiscali dell'operazione. I giudici ritengono, per esempio, sintomatico di un comportamento abusivo il frazionamento di un'operazione in più contratti al fine di far godere dell'esenzione una parte consistente del corrispettivo, in contrasto con il principio in materia di imposta sul valore aggiunto che vuole assoggettato ad imposizione l'intero corrispettivo dell'operazione³³⁰. Ulteriori elementi da cui dedurre l'abusività di una condotta possono essere il collegamento societario tra i soggetti coinvolti nelle operazioni considerate e l'antieconomicità di alcune fasi in cui esse si articolano. La Corte, interrogata sulla possibilità di ritenere abusiva una condotta non già isolatamente considerata, ma alla luce dell'insieme dei negozi collegati, precisa che, sebbene le singole operazioni normalmente vadano valutate nella loro individualità, in presenza di determinati rapporti tra le parti, come per esempio un collegamento societario, si può procedere ad una ricostruzione complessiva dell'operazione al fine di valutare l'esistenza di un comportamento abusivo³³¹. Sempre per questa ragione la Corte illustra ampiamente la funzione svolta dal diritto di detrazione in seno all'imposta sul valore aggiunto, ricollegandolo alla necessità di garantire la neutralità del tributo sicché vi è uno sviamento della funzione della norma ove la detrazione venga esercitata relativamente ad operazioni a valle esenti³³².

A tale elemento oggettivo, deve tuttavia accompagnarsi l'ulteriore elemento consistente nello scopo essenziale di beneficiare di una riduzione d'imposta; al contrario l'operazione non può essere ritenuta abusiva ove possa trovare giustificazione diversa dalla ricerca di un vantaggio fiscale³³³. È di immediata

³³⁰ CGCE, *Part Service*, punti 59 e 60.

³³¹ G. ZIZZO, *Abuso del diritto, scopo di risparmio d'imposta e collegamento negoziale*, in *Rass. Trib.*, 2008, pp. 875-877, ritiene «non perfettamente lineare» il ragionamento della Corte di Giustizia, dal momento che già la considerazione del carattere sostanzialmente unitario dell'operazione a dispetto della scissione in più negozi avrebbe potuto portare alla censura del comportamento senza necessità di scomodare l'abuso. Per un approccio simile a quello proposto si veda: Cass., 14 maggio 2003, n. 7457 in *Giur. Imp.*, 2004, p. 1275 con nota di R. SCHIAVOLIN, *Collegamento negoziale e operazione rilevante ai fini dell'Iva*.

³³² L. SALVINI, *L'elusione Iva nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in *Corr. Trib.*, 2006, p. 3102 la quale ritiene la ricostruzione operata dalla Corte piuttosto confusa; quest'assenza di chiarezza, ad opinione dell'Autore, costituisce un ostacolo alla sua trasposizione nell'ordinamento interno.

³³³ M. WATHELET, *L'abus de droit en droit communautaire: application à la TVA et à la fiscalité directe*, cit., p. 1123.

evidenza la differenza con la giurisprudenza relativa all'abuso nei casi in cui si pone un problema di coesistenza tra ordinamenti nazionali e ordinamento comunitario: in tali casi si richiede la natura meramente artificiale dell'operazione e lo scopo unicamente fiscale del comportamento. In ambito IVA la Corte ritiene sufficiente la natura meramente essenziale delle ragioni tributarie da intendersi nel senso di prevalenti³³⁴. Ciò non deve essere attribuito ad una mera variazione linguistica o ad una svista, dal momento che solo poche righe prima la Corte, citando la propria giurisprudenza precedente, definiva abusive le operazioni aventi quale unico scopo quello di beneficiare dei vantaggi previsti dal diritto comunitario. Tale rigore può valere solo nei casi in cui debba essere disconosciuta l'applicabilità delle libertà comunitarie rispetto ad un ordinamento nazionale; al contrario, quando, come nei casi in materia di IVA, tutta la problematica rimane nell'ambito del diritto comunitario si può procedere con maggiore elasticità. Parte della dottrina, diversamente, ha affermato che anche nell'opinione della Corte in materia di IVA un comportamento è abusivo solo ove abbia come scopo «*esclusivo*» di ottenere un vantaggio fiscale³³⁵. In senso contrario, tuttavia, depone innanzitutto il dato letterale: nella maggior parte delle versioni linguistiche viene usato il termine «*essenziale*» e non «*esclusivo*». Ancor più chiara risulta, se possibile, la versione greca della pronuncia *Halifax* dove si parla di «*κύριος σκοπός*», cioè di scopo principale. Risulta, dunque, evidente che se quello fiscale deve essere lo scopo «*principale*», non è necessario che sia esclusivo: anzi proprio la nozione di «*principale*» lascia presupporre l'esistenza di ragioni minori, ma pur sempre esistenti. La sufficienza della mera essenzialità delle ragioni fiscali è stata prontamente evidenziata dalla dottrina francese a commento della giurisprudenza comunitaria³³⁶. In senso contrario si era, invece, espresso

³³⁴ CGCE, *Halifax*, cit., punti 74-75.

³³⁵ 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*, cit., p. III, p. 126: tale opinione è stata espressa prima della pronuncia *Part Service*.

³³⁶ In tal senso si veda la dottrina francese citata alla nota n. 108, nonché O. FOUQUET, *Fraude à la loi et abus de droit*, cit., 65; A. LIEVRE, V. LAZIMI, *Fraude à la loi : le temps du dépoussiérage est arrivé...*, in *Les Nouvelles Fiscales*, 2006, n. 969; J.-M. PRIOL, *Principe de fictivité et de fraude à la loi et abus de droit*, in *Lexbase Hebdo*, 2006, n. 232.

l'Avvocato generale, che nelle conclusioni alla controversia *Halifax* evidenziava che solo l'unicità delle ragioni fiscali può consentire di qualificare come abusiva un'operazione in via interpretativa, onde non esporre i contribuenti ad un potere eccessivamente discrezionale dell'amministrazione finanziaria prima e dei giudici dopo³³⁷. L'Avvocato con ciò non intendeva negare che anche comportamenti che presentano ragioni diverse da quelle meramente fiscali possano essere ritenuti abusivi e quindi essere sottoposti a censura sotto l'aspetto tributario, ma ciò solo in presenza di una norma espressa. Il limite al contrasto dell'abuso sulla base dei principi generali, secondo questa opinione, si ferma là dove il contribuente può addurre ragioni diverse da quelle fiscali a giustificazione della sua condotta: oltre questo punto la selezione delle condotte fiscalmente disapprovate diviene compito del legislatore e non dell'interprete.

Alla luce delle incertezze alimentate sulla rilevanza delle ragioni *extra*-fiscali dalla pronuncia *Halifax*, la Corte è stata chiamata a pronunciarsi sul punto una seconda volta, chiarendo definitivamente che l'esistenza di motivi economico-commerciali non esclude la qualificazione di un'operazione come abusiva ove il fine di ridurre il carico impositivo risulti essenziale³³⁸.

³³⁷ CGCE, *Halifax*, cit., conclusioni dell'Avvocato Generale, punti 89-90.

³³⁸ CGCE, 21 febbraio 2008, causa C-425/06, *Ministero dell'Economia e delle Finanze, già Ministero delle Finanze c. Part Service Srl, in liquidazione, già Italservice Srl*, su *Riv. dir. trib.*, p. 113: il caso da cui trae origine la pronuncia della Corte di Giustizia concerne la condotta di un gruppo di società consistente nello scindere il *leasing* di autovetture in due contratti, di cui solo uno soggetto ad IVA: il sistema era piuttosto semplice, basato sulla locazione della vettura ad un prezzo di poco superiore a quello di acquisto del mezzo più una commissione dell'1% ad un consulente, a cui si aggiungeva un finanziamento, esente da IVA, da parte di una società collegata. Più specificamente la società IFIM stipulava con l'utilizzatore un contratto avente ad oggetto il godimento di un veicolo, con opzione di acquisto, in cambio del versamento di canoni nella misura sopra descritta, della costituzione di una fideiussione illimitata nonché di una cauzione per la parte del valore del bene non coperta dai canoni: tali garanzie erano prestate dalla *Part Service* in cambio di un corrispettivo pagato anticipatamente dall'utilizzatore. In tal modo si verificava una netta compressione dei canoni di *leasing*, soggetti ad IVA, a favore del contratto di finanziamento che, al contrario, rientra tra le prestazioni esenti. Tutti questi accordi erano disciplinati da un negozio generale tra IFIM e *Part Service*, nonché da due distinti contratti tra l'utilizzatore e le due società. Il risparmio fiscale derivante dall'operazione ruotava attorno alla disciplina prevista dagli artt. 2 e 135 della Direttiva 2006/112CE, i quali, da un lato, prevedono l'imponibilità della locazione di beni quale prestazione di servizi, mentre, dall'altro, esentano da imposta l'attività di concessione di finanziamenti. L'architettura ideata dalle parti consentiva così di ridurre il corrispettivo imponibile, in favore dell'esenzione prevista per l'attività di *Part Service*, lasciando intatto il diritto di detrazione per le operazioni a monte poste in essere da IFIM. L'amministrazione finanziaria riteneva che, a dispetto della pluralità di contratti, si trattasse di un negozio unitario posto in essere per ridurre l'IVA a debito; al contrario, il contribuente replicava evidenziando che l'operazione dava luogo unicamente ad un collegamento contrattuale e non già ad un contratto

I giudici di Lussemburgo respingono fermamente il rilievo circa la presunta incertezza ingenerata dalla pronuncia *Halifax* quanto ai requisiti della condotta abusiva, giacché è evidente che in tale pronuncia essi hanno sempre fatto riferimento al requisito della mera essenzialità delle ragioni fiscali³³⁹. Solo là dove hanno proceduto alla descrizione della condotta censurata dalle autorità fiscali hanno fatto riferimento allo scopo unicamente fiscale dell'operazione, dal momento che erano di tutta evidenza le ragioni esclusivamente tributarie della complessa architettura ideata dai contribuenti inglesi³⁴⁰: in tal caso non si trattava però di definire i requisiti di una condotta abusiva, quanto piuttosto di descrivere il caso concreto. La Corte è ben cosciente della profonda differenza tra le due soluzioni tanto da sottolineare che la mera essenzialità costituisce il livello minimo di elusività di un comportamento³⁴¹, la quale viene pienamente superata tutte le volte in cui una condotta sia posta in essere per ragioni esclusivamente fiscali³⁴². A livello IVA è quindi sufficiente una soglia minima perché un comportamento possa essere ritenuto elusivo, in quanto l'eventuale presenza di giustificazioni extrafiscali non esclude la qualificazione di una condotta come fiscalmente abusiva³⁴³.

unitario, posto in essere non per sottrarsi al pagamento dell'imposta sul valore aggiunto, ma per ragioni commerciali connesse al lancio di un nuovo prodotto finanziario comprendente una pluralità di servizi: non di locazione finanziaria si doveva quindi parlare, ma di due distinti contratti, uno di locazione non finanziaria e un altro di finanziamento. Faceva ancora valere il contribuente che il fisco non può disattendere la configurazione civilistica posta in essere dalle parti, unicamente sulla base degli effetti economici del negozio.

³³⁹ Sul tema la Corte richiama i punti 74, 75 e 81 della sentenza *Halifax*.

³⁴⁰ CGCE, *Halifax*, cit. punto 82; l'espressione "operazioni compiute al solo scopo di realizzare un vantaggio fiscale, senza altro obiettivo economico», ricorre più volte nel testo della pronuncia là dove la Corte affronta il problema della natura di operazione rilevante ai fini IVA di un negozio o di un insieme di negozi collegati, posto in essere solamente per motivi fiscali.

³⁴¹ 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, p. II, p. 645 individua nel termine essenziale un riferimento all'essenza dell'operazione, cioè a quell'elemento indispensabile in assenza del quale l'operazione non potrebbe considerarsi neppure realizzata; ciò non esclude quindi l'esistenza di altre ragioni non decisive. Pur non mutando in alcun modo le conclusioni, il riferimento all'essenza dell'operazione rischia di risentire troppo dei concetti nazionali e di creare equivoci circa la possibile esistenza di altre ragioni. Pare quindi preferibile continuare ad impiegare il termine essenziale nell'accezione *popolare*, anche tenendo conto che il testo italiano è frutto di traduzione.

³⁴² CGCE, *Part Service*, punto 44.

³⁴³ A differenza dei giudici comunitari, i giudici italiani sembrano aver finora accolto una nozione restrittiva di abuso in quanto limitato alle operazioni aventi ragioni esclusivamente fiscali, mentre, come si è visto, per i giudici europei ai fini di tale qualificazione è sufficiente la mera prevalenza, Cass. 21 febbraio 2006, n. 10353, cit..

Tale soluzione, tuttavia, rischia di svuotare di significato il principio secondo cui tra più alternative fiscali, il contribuente ha il diritto di scegliere quella meno onerosa. È evidente, infatti, che attraverso il criterio della prevalenza l'amministrazione finanziaria potrebbe sindacare un elevato numero di operazioni, sul presupposto che esse hanno condotto ad un risparmio fiscale, così costringendo i contribuenti a scegliere sempre la soluzione fiscalmente meno conveniente. Se è già difficile stabilire il carattere abusivo di una condotta quando i motivi fiscali siano esclusivi, diviene pressoché impossibile farlo quando siano essenziali o prevalenti: mancano, infatti, punti di riferimento certi, idonei a permettere una valutazione attendibile³⁴⁴. In tal modo il principio della certezza giuridica, sovente richiamato dalla Corte nelle sue pronunce, viene svuotato di significato in quanto ogni condotta si espone al rischio di censure. Vero è che, come precisa, l'Avvocato generale la certezza deve essere bilanciata con altri valori, ma il tutto deve avvenire senza che l'esigenza di contrastare i comportamenti elusivi delle parti conduca alla obliterazione di tale principio³⁴⁵.

La Corte ribadisce anche nelle pronunce in materia di IVA che lo scopo essenziale della condotta contestata deve emergere da una serie di elementi oggettivi³⁴⁶. Parte della dottrina ha individuato in questa precisazione una svalutazione da parte della Corte dell'elemento soggettivo, in favore di una prevalenza dell'elemento oggettivo, cioè dei fatti concretamente posti in essere dai cittadini³⁴⁷.

Le conclusioni dell'Avvocato generale al caso *Halifax* risultano fondamentali, altresì, per comprendere il rapporto tra principio generale di divieto di abuso e il procedimento di cui all'art. 27 della Sesta Direttiva (ora art. 395 della Direttiva 112/2006/CE) per l'introduzione di specifiche disposizioni per

³⁴⁴ R. DE LA FERIA, *The European Court of Justice's solution to aggressive VAT planning – further towards legal uncertainty*, in *EC Tax Rev.*, 2006, p. 32.

³⁴⁵ CGCE, *Halifax*, cit. concl. Avv. gen., punto 77 ove si legge che «il diritto tributario è spesso dominato da legittime preoccupazioni connesse alla certezza del diritto, derivanti in particolare dalla necessità di garantire la prevedibilità degli oneri finanziari a carico dei soggetti passivi e dal principio della riserva di legge in materia tributaria [...]La certezza del diritto deve essere bilanciata con altri valori del sistema giuridico». In tal senso CGCE, causa C-4/94, *BLP Group c. Commissioners of Customs and Excise*, in *Racc.*, p. I-983.

³⁴⁶ CGCE, *Part Service*, punto 42; CGCE, *Halifax*, cit., punto 75.

³⁴⁷ P. PISTONE, *L'elusione fiscale come abuso di diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche della Corte di Giustizia Europea in tema di IVA*, cit., p. 24.

contrastare l'evasione e l'elusione. I contribuenti sostenevano, infatti, che in materia IVA non può trovare applicazione il principio dell'abuso dal momento che la Direttiva riserva agli Stati membri il potere di introdurre specifiche disposizioni all'uopo preposte, senza lasciare spazio per l'invocazione di tale figura. Là dove, infatti, uno Stato membro non si sia avvalso della facoltà prevista da tale disposizione per introdurre norme anti-abuso, non può sopperire alla propria omissione invocando gli effetti verticali della direttiva a danno dei contribuenti. L'Avvocato generale ribalta, invece, tale assunto: l'art. 27 ha solo la funzione di fissare un determinato procedimento per l'introduzione di disposizioni anti-abuso specifiche onde preservare l'uniforme applicazione della Direttiva. Tale essendo la funzione della norma, essa resta estranea alla questione della possibilità di invocare il principio dell'abuso in materia IVA. Poiché il sistema IVA, come ogni ambito del diritto non è immune da possibili abusi, non si vede ragione per escludere l'abuso di diritto in *subiecta materia*, il quale, proprio in ragione della sua natura di principio generale, non necessita di espressa previsione³⁴⁸. Non si tratta dunque di fare diretta applicazione dell'art. 395 della Direttiva nei confronti dei cittadini, quanto piuttosto di fare applicazione di un principio generale che travalica l'ambito dell'imposta sul valore aggiunto ed informa l'intero ordinamento giuridico.

Un'attenta lettura della sentenza però fa sorgere un dubbio: la Corte si riferisce davvero all'abuso di diritto nella sua precisa accezione giuridica? Alcuni elementi possono far sorgere qualche dubbio. L'Avvocato generale usa frequentemente l'espressione abuso di diritto; la Corte, al contrario, assume un atteggiamento più cauto³⁴⁹, specie nella pronuncia *Halifax*, poi superato nella pronuncia *Part Service*. Essa, come già fatto in altri casi, sembra procedere ad una commistione degli elementi della frode alla legge e dell'abuso di diritto. In dottrina vi è chi ritiene che la giurisprudenza della Corte in materia di Iva faccia applicazione della seconda figura, a differenza di quelle in ambito di imposte

³⁴⁸ CGCE, *Halifax*, concl. Avv. gen. Punti 74-76.

³⁴⁹ CGCE, *Halifax*, cit., punti 62-65: significativo risulta che la Francia, almeno da quanto si evince dalla sintesi fatta dalla Corte, non usi l'espressione abuso di diritto.

dirette nelle quali troverebbe applicazione la prima figura³⁵⁰. Al contrario la dottrina francese vede nella pronuncia *Halifax* un'adesione della Corte di Giustizia alla giurisprudenza ormai consolidata del *Conseil d'État* relativa all'abuso di diritto nella versione della frode alla legge, che, come si è visto, richiede due elementi consistenti rispettivamente nello scopo esclusivamente fiscale dell'operazione e nell'aggiramento della norma tributaria. Il primo elemento, precisano entrambe le Corti, non sottende un'analisi dei motivi interiori dei contribuenti, ma si deduce dalla concreta condotta posta in essere cioè dall'assenza o dalla sostanziale irrilevanza delle ragioni economiche³⁵¹. Fungibile pare anche il secondo elemento costituito dallo sviamento dalle finalità della norma per i giudici comunitari e dal suo aggiramento per i giudici francesi.

Come già detto, là dove si obiettivizza l'esame delle ragioni dei contribuenti, la Corte pare utilizzare la figura dell'abuso di diritto; là dove, al contrario, l'accento si sofferma specificamente sull'*intentio* sembra invece trovare applicazione la figura della frode alla legge. Il labile confine che separa la frode dall'abuso rende assai difficoltosa l'individuazione esatta della figura utilizzata dalla Corte; stante l'identità delle conseguenze per i contribuenti la riconduzione all'uno o all'altro principio non pare in grado di mutare in maniera significativa i termini del discorso.

Va segnalato che parte della dottrina italiana, influenzata da quella tedesca, ritiene irrilevante l'elemento volontaristico anche nell'ambito della frode alla legge, mettendo in dubbio l'utilità stessa di tale figura. Seguendo tale tesi viene a cadere l'elemento distintivo fondamentale tra frode alla legge ed abuso, costituito dall'*intentio*, sicchè le due figure finiscono con il coincidere.

³⁵⁰ *Contra* S. CIPOLLINA, *Cfc legislation e abuso della libertà di stabilimento: il caso Cadbury Schweppes*, cit., pp. 24-25, la quale ritiene che la nozione di comportamento abusivo accolta dalla *Halifax* e dalla *Cadbury Schweppes* diverga profondamente in quanto nella prima si fa riferimento allo sviamento della norma dalle sue finalità, mentre nella seconda la soluzione riposa sulla più conosciuta figura della frode alla legge.

³⁵¹ Sulla sostanziale identità della posizione della Corte di Giustizia e dei vertici della giurisprudenza francese O. FOUQUET, *Interprétation française et interprétation européenne de l'abus de droit*, cit., p. 383 e ss.; H. DE FEYDEAU, *Abus de droit en matière de TVA*, in *BGFE*, 2006, n. 3, pp. 17-18.

13. Le più recenti oscillazioni della Corte di Giustizia tra essenzialità ed unicità delle ragioni fiscali in ambito IVA

La pronuncia *Part Service* sembrava aver messo un punto fermo nell'individuazione delle caratteristiche delle condotte abusive in campo IVA, per lo meno per quel che concerne la sufficienza dell'essenzialità delle ragioni fiscali. Invece in una pronuncia pressoché contemporanea, i giudici comunitari, tornando sui caratteri dei comportamenti abusivi sempre in tale ambito, affermano espressamente che gli stessi si caratterizzano per l'unicità delle ragioni fiscali³⁵². I comportamenti abusivi in materia di Iva vengono definiti dalla Corte di Giustizia come quelli posti in essere al solo scopo di beneficiare dei vantaggi previsti dal diritto comunitario³⁵³. Ne consegue che costituiscono condotte abusive quelle meramente artificiali, privi di effettività economica, effettuate all'unico fine di ottenere un vantaggio fiscale³⁵⁴.

Tale definizione collide con quella contenuta nella pronuncia *Part Service* solo di qualche mese precedente, con la quale la Corte ha stabilito la sufficienza dell'essenzialità delle ragioni fiscali affinché un comportamento risulti abusivo ai fini IVA. È evidente che i giudici comunitari sono ben lontani da aver trovato, persino

³⁵² CGCE, 22 maggio 2008, causa C-162/07, *Ampliscientifica Srl e Amplifin SpA c. Ministero delle Finanze e Agenzia delle Entrate*. Per un commento di P. CENTORE, V. CRISTIANO, *Iva di gruppo all'italiana*, in *Fiscalità internazionale*, pp. 353-356 e A. M. RHODE, *L'abuso del diritto nell'Iva ed i principi di proporzionalità, neutralità e certezza del diritto* in *Riv. dir. trib.*, 2009, p. IV, p. 79 e ss.. Il caso concerne la compatibilità con il sistema comunitario della normativa italiana in tema di Iva di gruppo che subordina tale regime a precisi requisiti sia per quanto concerne la nozione di controllo sia per quanto concerne l'arco temporale di possesso della partecipazione. Tra le questioni sollevate dalla Corte di Cassazione italiana vi era quello del rispetto del principio di proporzionalità dal momento che alle parti non è consentito dimostrare l'esistenza di valide ragioni economiche del comportamento e l'inesistenza di profili abusivi. La Corte fa rilevare che una disposizione come quella in contestazione non contrasta con il principio di proporzionalità in quanto la mancanza di un termine e di una quota di partecipazione avrebbe potuto favorire l'insorgere di comportamenti abusivi (punto 31).

³⁵³ CGCE, *Ampliscientifica*, cit., punto 27 ove si legge che «per quanto attiene, inoltre, al principio del divieto dell'abuso del diritto, si deve ricordare che esso è volto, segnatamente nel settore dell'IVA, a che la normativa comunitaria non venga estesa sino a comprendere i comportamenti abusivi di operatori economici, vale a dire le operazioni realizzate non nell'ambito di transazioni commerciali normali, bensì al solo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto comunitario (sentenza 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax e a.*, Racc. pag. I-1609, punti 69 e 70)».

³⁵⁴ CGCE, *Ampliscientifica*, cit. punto 28 ove la Corte afferma che «tale principio è quindi finalizzato a vietare le costruzioni di puro artificio, prive di effettività economica, effettuate unicamente al fine di ottenere un vantaggio fiscale (v., in tal senso, sentenza 12 settembre 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas*, Racc. pag. I-7995, punto 55)».

nell'ambito Iva, una nozione di abuso condivisa e costante in quanto continuano a ripetersi, anche nell'ambito di pochi mesi, mutamenti radicali, a meno di voler ritenere irrilevante la differenza tra comportamenti posti in essere per ragioni essenzialmente fiscali e comportamenti posti in essere per ragioni unicamente fiscali. Sebbene sembri preferibile seguire le indicazioni della pronuncia *Part Service* dal momento che essa aveva per oggetto proprio l'individuazione dei caratteri delle condotte abusive, mentre nel caso *Ampliscientifica* il riferimento costituisce un mero *obiter dictum*, pare comunque auspicabile una maggiore stabilità. La certezza del diritto costituisce un valore fondamentale dell'ordinamento giuridico e mutamenti tanto repentini quanto privi di giustificazione non contribuiscono a facilitare né il lavoro degli operatori i quali non possono fare affidamento nell'attività di pianificazione fiscale su regole chiare e precise, né quello dell'amministrazione finanziaria che non ha punti fermi per distinguere tra comportamenti abusivi e lecita pianificazione fiscale.

La pronuncia in esame sembra, infatti, essere stata influenzata soprattutto dalle pronunce in materia di imposizione diretta tanto è vero che stranamente compare anche un riferimento alle situazioni meramente artificiali. Tale rigore, come visto, si giustifica quando vengono in rilievo situazioni transnazionali, ma non certo nei casi in cui, come quello in esame, la situazione assume rilievo meramente interno. Nella precedente giurisprudenza della Corte di Giustizia in ambito IVA non era mai stato, infatti, richiesto un elemento così rigoroso come quello del carattere meramente artificiale della condotta contestata.

La pronuncia *Ampliscientifica* non pare, quindi, inserirsi armonicamente nella precedente giurisprudenza in materia di abuso in campo IVA e probabilmente non merita un peso eccessivo dal momento che il riferimento ai caratteri dell'abuso non risulta essenziale ai fini della soluzione del caso.

14. Il rapporto tra norme anti-abuso comunitarie e norme anti-abuso nazionali

La Corte si è pronunciata anche sul rapporto tra le clausole anti-abuso nazionali e quelle comunitarie. Il caso deriva dall'applicazione della Direttiva 90/434/CE relativa al trattamento di operazioni di fusioni, scissioni, conferimenti di attivo e scambi di quote concernenti società di Stati membri differenti e ha dato alla Corte la possibilità di affrontare il problema della possibilità di invocare il divieto di abuso di diritto in assenza di trasposizione della norma comunitaria che autorizza gli Stati membri ad introdurre disposizioni anti-elusive³⁵⁵.

L'art. 11 della Direttiva prevede, infatti, che lo Stato membro possa rifiutare l'applicazione delle disposizioni previste dalla stessa ove l'operazione abbia come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscale; è, altresì, previsto che l'assenza di valide ragioni economiche costituisce una presunzione in tal senso³⁵⁶. Nel caso di specie il problema sorgeva dalla mancanza di una disposizione nell'ordinamento nazionale che trasponesse il divieto di abuso previsto dalla Direttiva. La Corte riafferma il consolidato principio per cui una Direttiva non può, in difetto di trasposizione, creare obblighi direttamente in capo ai cittadini, ma solo a carico dello Stato. È dunque esclusa, per questa ragione, un'immediata operatività dell'articolo in esame a carico delle parti: lo Stato, soggetto obbligato alla trasposizione, non può invocare una disposizione comunitaria per ovviare ad un proprio comportamento deficitario. Parimenti, l'Avvocato generale, nelle

³⁵⁵ CGCE, 5 luglio 2007, causa C-321/05, *Kofoed*: nel caso in esame il Sig. Kofoed congiuntamente ad un socio aveva proceduto allo scambio delle azioni detenute in una società danese, con quelle di nuova emissione di una società irlandese, il cui capitale iniziale era detenuto sempre dai due soci. In questo modo, al termine dell'operazione, la società danese non era più controllata direttamente, ma per il tramite della società irlandese, il cui patrimonio era costituito unicamente dai titoli della società danese. Nell'operazione non vi erano stati versamenti in denaro, ma era stato stabilito che la controllante avrebbe proceduto ad una consistente distribuzione di utili, costituiti, ovviamente, unicamente dagli utili prodotti dalla controllata. La questione concerne dunque la possibilità di ritenere che le complesse operazioni siano di fatto una sola e che la distribuzione di utili possa essere considerata quale corrispettivo per lo scambio di quote. A commento si veda: M. MARZANO, *Note a margine della sentenza della Corte di Giustizia 5 luglio 2007, causa C-321/05 (caso Kofoed). Sulla non applicabilità del principio di divieto di abuso come criterio generale al cospetto di fattispecie elusive realizzate nell'ambito del regime delle "fusioni comunitarie"*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2009, p. II, p. 23 e ss..

³⁵⁶ G. ZIZZO, *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizioni a confronto e prospettive di coordinamento*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, cit., pp. 60-61, alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia ritiene che tale norma non contenga una definizione di abuso, ma unicamente una presunzione relativa dal momento che non può farsi discendere dall'assenza di valide ragioni economiche la natura *tout court* abusiva del comportamento senza verificarne la contrarietà agli obiettivi delle disposizioni fiscali.

sue conclusioni, esclude la possibilità di invocare direttamente il principio generale di diritto comunitario di divieto di abuso: tale ragione si deve al fatto che l'esistenza di una espressa disposizione nella Direttiva non consente di fare applicazione diretta del principio generale sia per ragioni di certezza del diritto sia perché la sua diretta operatività rischierebbe di ostacolare l'armonizzazione della materia. Nonostante tali premesse, la Corte lascia aperta una porta agli Stati per disconoscere i vantaggi offerti dalla Direttiva: l'esistenza nell'ordinamento di un principio generale di divieto di abuso, anche di origine giurisprudenziale, consente allo Stato di disconoscere i vantaggi fiscali abusivamente perseguiti, sempre a condizione, ovviamente, che la sua applicazione non determini l'effetto di frustrare gli scopi del diritto comunitario. Tale conclusione non deve sorprendere: è del tutto normale che uno Stato che ha una disposizione generale anti-abuso possa non trasporre una specifica disposizione anti-abuso di matrice comunitaria, ritenendo la sua funzione assorbita nel principio generale. Pure in difetto di trasposizione di una disposizione anti-abuso prevista dal diritto comunitario, gli Stati membri possono, quindi, censurare eventuali comportamenti abusivi sulla base di una norma anti-abuso interna o addirittura di un principio generale utilizzato a livello amministrativo o giurisprudenziale. Questa pronuncia segna anche una rottura rispetto alla precedente giurisprudenza che aveva sempre affermato che l'esistenza di una prassi amministrativa o giurisprudenziale non è sufficiente a far ritenere correttamente adempiuto l'obbligo di trasposizione di una direttiva³⁵⁷. Vero è che nel caso di specie non sussiste alcun obbligo in capo allo Stato membro di trasporre la disposizione anti-abuso contenuta nella Direttiva, sicché nessun inadempimento può imputarsi allo Stato membro. L'aspetto che qui preme mettere in

³⁵⁷ Di recente in tal senso: CGCE 12 luglio 2007, causa C-507/04, *Commissione c. Repubblica d'Austria*, in *Racc.*, I-05939, punto 162 ove si legge che «che non si può ritenere che semplici prassi amministrative, per natura modificabili a discrezione dell'amministrazione e prive di adeguata pubblicità, costituiscano valido adempimento degli obblighi che incombono agli Stati membri nel contesto della trasposizione di una direttiva (v., in tal senso, sentenze 13 marzo 1997, causa C-197/96, *Commissione/Francia*, *Racc. pag. I-1489*, punto 14; 7 marzo 2002, causa C-145/99, *Commissione/Italia*, *Racc. pag. I-2235*, punto 30, nonché 10 marzo 2005, causa C-33/03, *Commissione/Regno Unito*, *Racc. pag. I-1865*, punto 25)». Nello stesso senso, *ex plurimis*, CGCE, 11 dicembre 1997, causa c-83/97, *Commissione c. Repubblica federale tedesca*, in *Racc.*, p. I-07191; CGCE, 1° ottobre 1991, causa C-13/90, *Commissione c. Repubblica Francese*, in *Racc.*, p. I-04327.

evidenza è l'argomento che la Corte ha sempre utilizzato a sostegno di tale affermazione: una prassi amministrativa o giurisprudenziale non è idonea a garantire né la sufficiente pubblicità di obblighi e doveri per i singoli né, tanto meno, la necessaria stabilità delle situazioni giuridiche originate stante la sua facile mutevolezza. Poiché in materia di contrasto alle operazioni fiscalmente abusive la Corte evidenzia sempre la necessità di tutelare la certezza del diritto, la valorizzazione di tali profili nel caso che ci occupa avrebbe potuto condurre ad una soluzione parzialmente diversa. La scelta di non trasporre la disposizione di cui all'art. 11 della Direttiva, in assenza di una norma generale anti-abuso, potrebbe far sorgere, infatti, nel contribuente la convinzione che il legislatore nazionale non abbia inteso perseguire i comportamenti abusivi eventualmente realizzati nel campo applicativo della Direttiva.

14. La nozione di abuso nella giurisprudenza della Corte

La dottrina prevalente sottolinea come nell'interpretazione del diritto comunitario fornita dalla Corte di Giustizia non si possa effettuare, analogamente a quanto avviene nel diritto nazionale, una netta distinzione tra frode alla legge, abuso di diritto e simulazione³⁵⁸. L'esame delle pronunce della Corte, infatti, non consente di ricostruire in maniera unitaria la figura dell'abuso³⁵⁹. A seconda del settore dell'ordinamento giuridico di volta in volta coinvolto i giudici comunitari assumono nozioni di comportamento abusivo non sempre coincidenti. Al riguardo basti osservare la distanza tra le pronunce in materia di immigrazione e residenza e quelle in materia di sussidi alle esportazioni: nelle prime la nozione di comportamento abusivo coincide pressoché con la simulazione in quanto la Corte afferma che le finalità di coloro che invocano il diritto comunitario non assumono alcuna rilevanza là dove il

³⁵⁸ M. GESTRI, *Abuso del diritto e frode alla legge nell'ordinamento comunitario*, cit., p. 185 e ss.; S. CAFARO, *L'abuso di diritto nel sistema comunitario: dal caso Van Binsbergen alla Carta dei Diritti, passando per gli ordinamenti nazionali*, cit., p. 295 e ss..

³⁵⁹ Per un esame della giurisprudenza della Corte in tema di abuso, interpretata alla luce delle diverse sensibilità dottrinali nazionali, P. PIANTAVIGNA, *Divieto di abuso del diritto: un nuovo principio generale nell'ordinamento comunitario?*, cit., p. 123 e ss..

comportamento sia reale³⁶⁰ cosicché ove non vi sia nessuna contestazione sull'effettività della condotta della parte, gli Stati membri non possono invocare la figura dell'abuso per disconoscere i diritti di matrice comunitaria. Pressoché opposta la nozione di abuso nell'ambito della giurisprudenza in materia di sussidi all'esportazione: davanti ai giudici comunitari gli operatori nazionali facevano valere il rispetto del dettato delle norme comunitarie e l'irrilevanza delle loro motivazioni. La Corte respinge fermamente tale richiesta ed afferma che non ci si può fermare al mero dato letterale, ma bisogna spingersi ad indagare lo scopo delle singole disposizioni nell'ambito complessivo del diritto comunitario. In questo caso la nozione di abuso non può essere ricondotta alla simulazione perché nessun dubbio vi è circa l'effettività del comportamento degli operatori. In tali pronunce la Corte individua due requisiti la cui ricorrenza rende un comportamento abusivo i quali corrispondono a quelli che la dottrina tradizionale ritiene gli elementi costitutivi della frode alla legge o dell'abuso di diritto. A dispetto dell'identità terminologica la nozione di comportamento abusivo assume quindi una connotazione assai diversa nelle due serie di pronunce sopra richiamate a titolo meramente esemplificativo.

Nella giurisprudenza della Corte si rinvengono, inoltre, pronunce in cui essa sembra fare propria la nozione di abuso di diritto quale comportamento animato dall'intenzione di nuocere. Intendiamo riferirci alla serie di sentenze che hanno interessato le società greche coinvolte in procedimenti di ristrutturazione. Nella pronuncia *Kefalas* la Corte menziona quale caratteristica del comportamento abusivo l'intenzione di arrecare danno ad un soggetto per il raggiungimento di vantaggi estranei al diritto invocato. Vengono così congiuntamente applicati i due criteri più significativi in materia di abuso di diritto: l'intenzione di nuocere e lo sviamento. Tale eniadi appare, però, superflua poiché già lo sviamento è sufficiente a determinare l'abusività di una condotta. D'altro canto anche la mera intenzione di nuocere è già sufficiente a giungere alla medesima conclusione, secondo la dottrina classica.

³⁶⁰ Si è messo in evidenza che la Corte di Giustizia in tali pronunce esclude dall'ambito della tutela comunitaria unicamente quelle situazioni meramente apparenti (per esempio i matrimoni di comodo).

La Corte ha probabilmente evocato entrambi i criteri per rafforzare la disapprovazione della condotta contestata. Nella successiva *Diamantis* permane il riferimento al danno particolarmente grave a cui si accompagna il riferimento ad un altro principio comunitario, quello di proporzionalità.

Per quanto concerne la sostanziale assimilazione tra frode alla legge e abuso, non paiono sussistere grossi problemi, dal momento che anche la dottrina civilistica, che pure tiene ben distinte le due figure, di fronte a casi concreti sovente trova difficoltà a ricondurli all'abuso o alla frode³⁶¹. Sebbene dunque appaia opportuno non confondere due figure che hanno presupposti differenti, comunque non derivano particolari conseguenze a livello pratico da questa assimilazione. Pare invece opportuno tenere distinti i comportamenti fittizi da quelli reali: i primi, infatti, a differenza dei secondi non costituiscono una condotta rilevante ai fini del diritto comunitario.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia tributaria recepisce le sfumature più significative evidenziate nelle pronunce in ambito extra-tributario, data l'influenza che quest'ultime hanno esercitato sulle prime. Anche nel settore impositivo sembrano trovare applicazione i due filoni più comuni rinvenuti nella giurisprudenza generale: quello di condotta abusiva come comportamento in frode alla legge e quello di condotta abusiva quale comportamento che svia la norma dai suoi obiettivi. Analogamente all'elaborazione generale, il primo trova applicazione in quei casi in cui la Corte di Giustizia è chiamata a valutare la legittimità di disposizioni volte ad impedire ai privati di sottrarsi a norme interne in favore di quelle di altri ordinamenti ritenuti più favorevoli, invocando strumentalmente le libertà comunitarie. Il secondo, invece, viene più frequentemente utilizzato quando non si pone una questione di composizione di conflitti tra ordinamenti, ma solo il problema di dare corretta applicazione al diritto comunitario,

³⁶¹ Oltre al citato elemento dell'*intentio* fraudolenta, altra parte della dottrina civilistica individua la differenza tra frode alla legge ed abuso nell'aggiramento di una disposizione dell'ordinamento ad opera della condotta contestata. Ove non sia possibile individuare la norma aggirata e il disvalore del comportamento emerge dalla ricostruzione del contesto nel quale esso è posto che denota una frustrazione degli scopi dell'ordinamento si tende a ricondurre la condotta all'abuso di diritto: P. RESCIGNO, *L'abuso di diritto*, cit., p. 62.

normalmente derivato, che le parti invocano per finalità ad esso estranee.

15. L'elemento unificante della giurisprudenza: l'abuso della norma giuridica

Alla luce di quanto sopra, può quindi ritenersi che l'unico elemento unificante nella giurisprudenza della Corte di Giustizia nella materia che occupa vada rinvenuto nell'abuso della norma giuridica. La Corte sanziona quei comportamenti che usano strumentalmente il diritto comunitario per realizzare obiettivi differenti da quelli in astratto contemplati dalla norma³⁶².

A differenza dell'esperienza di alcuni Paesi europei, segnatamente la Germania e quelli che hanno risentito della sua elaborazione dottrinale, la Corte di Giustizia non pare porre a fondamento della propria giurisprudenza la figura dell'abuso delle forme giuridiche che si fonda sull'assunto che quest'ultime non sono opponibili al fisco ove anomale. Conseguente a tale tesi che l'autonomia negoziale non può essere validamente opposta al fisco là dove le forme privatistiche siano strumentalmente utilizzate per ridurre il carico impositivo ed impiegate per fini diversi da quelli previsti dall'ordinamento.

Le differenze tra la figura dell'abuso di diritto elaborato dalla Corte di Giustizia e quella dell'abuso delle forme giuridiche appaiono numerose e significative.

Va innanzitutto evidenziato che l'abuso delle forme giuridiche è sancito positivamente in quegli ordinamenti ove trova applicazione, tanto è vero che prima delle modifiche legislative la giurisprudenza tedesca aveva sancito l'opponibilità delle forme giuridiche privatistiche al fisco. Differente la situazione dell'abuso di diritto che, invece, è una figura di applicazione giurisprudenziale

³⁶² R. CORDEIRO GUERRA, *Il legislatore nazionale e l'elusione fiscale internazionale*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, cit., p. 223 evidenzia come l'elemento unificante della giurisprudenza dei giudici di Lussemburgo risieda nell'aggiramento della normativa comunitaria; nello stesso senso: P. PISTONE, *Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale*, cit., p. 326, il quale individua in tale elemento il requisito comune nell'ambito delle numerose differenze che segnano le pronunce *Halifax*, *Cadbury* e *Kofoed*.

tanto a livello comunitario quanto a livello della maggior parte dei Paesi membri.

Inoltre, l'abuso di diritto è sicuramente uno strumento assai più flessibile e di più ampia portata rispetto all'abuso delle forme giuridiche. Il primo, infatti, trova applicazione potenzialmente di fronte ad ogni comportamento, sia esso un atto o un fatto giuridico, come dimostra la giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di immigrazione e residenza. Al contrario l'abuso delle forme giuridiche presuppone sempre un utilizzo anomalo degli strumenti civilistici.

La differenza di portata tra le due figure è stata apprezzata confrontando l'esperienza francese e quella tedesca di fronte ad operazioni analoghe: si è visto che l'abuso di diritto trova applicazione anche in quei casi in cui le forme civilistiche, pur non essendo impiegate per fini diversi da quelli loro propri, non di meno non hanno altra funzione che quella di ridurre il carico fiscale dell'operazione. In questo caso, infatti, non può trovare applicazione la figura dell'abuso delle forme giuridiche in quanto ne viene a mancare il presupposto principale costituito dall'utilizzo delle forme privatistiche per fini diversi da quelli previsti dal legislatore.

L'ostacolo maggiore all'applicazione della figura dell'abuso delle forme giuridiche a livello comunitario pare, inoltre, essere costituito dall'assenza di un sistema privatistico strutturato, suscettibile di abuso. Come, infatti, ha messo in evidenza la Corte di Giustizia a più riprese nel corso degli anni, il diritto comunitario prescinde dalle forme del diritto privato nazionale³⁶³: la necessità di procedere all'integrazione di numerosi Paesi i quali, pur se accomunati in massima parte da tradizioni di *civil law*, non di meno presentano differenze non del tutto irrilevanti nel proprio diritto privato interno, ha imposto di prescindere a livello comunitario dalle forme giuridiche³⁶⁴. Ciò fa venire meno l'assunto principale alla base della figura dell'abuso delle forme giuridiche, e cioè

³⁶³ Sul punto CGCE, 8 febbraio 1990, causa C-320/88, *Staatsscretaris van Financiën c. Shipping and Forwarding Enterprise*, in *Racc.*, I-00285, la quale al punto 7 evidenzia come in ambito comunitario si prescinda dalle forme del diritto nazionale.

³⁶⁴ Si pensi per esempio alla normativa Iva ove in materia di cessioni di beni si fa riferimento al potere di disporre come proprietario proprio per adottare concetti compatibili con tutti gli ordinamenti nazionali. La differenza con la legislazione nazionale, per esempio italiana, che invece fa riferimento alle figure privatistiche emerge immediatamente.

l'opponibilità delle forme civilistiche all'amministrazione finanziaria fin quando non ne risulti un utilizzo abusivo. È evidente che se questa presunzione di opponibilità viene a mancare, viene a ruota a cadere la distinzione tra forme legittime e forme abusive.

Al di là dell'assenza di una norma a livello comunitario che sancisca l'abuso delle forme giuridiche, il principale ostacolo ad accoglierne la configurabilità in ambito comunitario è costituito, quindi, proprio dal mancato riconoscimento alle forme giuridiche privatistiche di quel valore che le accompagna tradizionalmente negli ordinamenti nazionali.

Al centro del giudizio della Corte di Giustizia vi è la norma giuridica, la quale non può essere invocata pretestuosamente per conseguire obiettivi contrari a quelli tutelati dall'ordinamento nel suo complesso. Come si è messo in evidenza nella prima parte, la presunzione di legittimità che accompagna l'agire conforme al diritto, viene a cadere ove emerga che un comportamento mira ad obiettivi disapprovati dall'ordinamento. L'abuso di diritto si pone quindi quale strumento di composizione dei conflitti tra la singola norma, isolatamente considerata, e l'ordinamento nel suo complesso.

In definitiva l'abuso di diritto costituisce nell'ordinamento comunitario, ancor più forse di quanto non avvenga negli ordinamenti nazionali, quella valvola di sicurezza che consente al sistema di affrontare in maniera flessibile le questioni che la quotidianità propone.

Per questa ragione parte della dottrina ritiene di poter individuare l'elemento unificante della nozione di abuso elaborata dalla Corte di Giustizia nella violazione dei doveri di correttezza e buona fede: tale tesi senza alcun dubbio risente dell'elaborazione nazionale nella quale proprio questi due principi svolgono il ruolo che altrove è svolto dall'abuso³⁶⁵. Pure a prescindere dai rilievi di parte della dottrina che tale assimilazione ritiene di escludere, pare potersi osservare che non tanto di elemento unificante sembra doversi parlare quanto piuttosto di sostanziale coincidenza

³⁶⁵ M. GESTRI, *Abuso del diritto e frode alla legge nell'ordinamento comunitario*, cit., p. 187 ove si legge che vi è «un elemento che senz'altro accomuna tutte le figure analizzate, sia pure nella loro estrema varietà di manifestazioni. Si tratta in ogni caso di situazioni in cui viene in luce un comportamento del privato contrario a buona fede, nell'accezione oggettiva del concetto, vale a dire sleale e scorretto».

funzionale: abuso, buona fede, correttezza sono principi generali dei singoli ordinamenti che consentono loro di adattarsi ai comportamenti di volta in volta oggetto di contestazione e che al legislatore risulta impossibile prevedere *a priori*. Ogni ordinamento impiega l'espressione che ritiene più confacente alla propria tradizione giuridica, ma alla base vi è la regola per cui ciascuno deve attenersi alle regole di diligenza richieste agli operatori del settore.

Parte della dottrina individua l'elemento caratteristico di una condotta abusiva nella sua inidoneità a contribuire all'integrazione comunitaria. Sebbene tale assenza ponga *ipso facto* fuori dalla tutela comunitaria tutta una serie di situazioni, va, tuttavia, osservato che non mancano ipotesi in cui la Corte ha fatto applicazione della figura dell'abuso anche in situazioni in cui non venivano in rilievo questioni di integrazione a livello europeo, se non in un'accezione assai lata, come nei casi *Halifax* e *Part Service* ove l'oggetto del contendere aveva rilevanza meramente nazionale.

15. L'abuso quale giudizio *a posteriori*

Stante la sua funzione di strumento di flessibilità del sistema, l'abuso di diritto costituisce un mezzo che consente all'interprete di verificare in concreto e *a posteriori* la legittimità del comportamento di un soggetto, a seguito della valutazione in astratto ed *a priori* compiuta dal legislatore.

La differenza tra la disapplicazione del diritto comunitario a fronte di comportamenti abusivi e quella prevista dal Trattato per ragioni di ordine pubblico, salute pubblica, moralità pubblica, etc., ruota attorno alla valutazione *a posteriori* e *a priori* del comportamento censurato. Nel secondo caso il legislatore comunitario ha operato una valutazione generale e preventiva di determinati interessi la cui tutela da parte degli Stati nazionali consente loro di derogare in via astratta e preventiva al diritto comunitario, segnatamente alle libertà da questo previste.

Al contrario nella prima ipotesi, una deroga astratta e preventiva non è possibile in quanto darebbe luogo, di fatto, ad una

generalizzata disapplicazione del diritto comunitario. L'atto abusivo si caratterizza infatti per una lesione non già immediata e diretta di interessi imperativi dello Stato, ma mediata da un comportamento apparentemente rispettoso del diritto comunitario. In questo caso non è dunque possibile una generalizzata disapplicazione del diritto comunitario, ma è necessaria una valutazione caso per caso, cioè *a posteriori*, onde verificare la reale natura del comportamento oggetto di valutazione.

L'evoluzione della giurisprudenza della Corte evidenzia, inoltre una maggiore attenzione agli interessi degli Stati membri, quali ad esempio quello fiscale, che pur non costituendo tradizionalmente un interesse imperativo non di meno può trovare tutela e prevalere sul diritto comunitario, ove la condotta di chi invoca quest'ultimo ne tradisce le finalità: ciò tuttavia implica la necessità di procedere ad una valutazione caso per caso e non generale, in quanto solo l'analisi dei singoli fatti oggetto di giudizio consente di cogliere la reale natura di un comportamento. La teoria dell'abuso consente dunque di ricavare spazi di sovranità da parte degli Stati membri anche al di là dei limiti originariamente previsti dal legislatore comunitario. Non a caso la Corte indica nell'armonizzazione la soluzione a molti dei problemi che vengono sottoposti al suo giudizio: nell'attesa che il processo di integrazione si estenda sempre più, tuttavia, si rende necessario il ricorso ai principi e alle figure generali al fine di non consentire all'autonomia privata dei singoli di impiegare il diritto comunitario per fini diversi da quelli previsti dal legislatore.

16. Esiste davvero una nozione unitaria di condotta abusiva almeno a livello tributario in ambito europeo?

Se, come si è visto, non pare possibile procedere ad una ricostruzione unitaria della nozione di abuso nella giurisprudenza complessiva della Corte di Giustizia, pare quanto meno opportuno verificare se ad una posizione comune sia possibile giungere almeno nell'ambito delle pronunce concernenti la fiscalità. Anche in questo campo, tuttavia, l'interprete non va incontro a miglior sorte in quanto la nozione di abuso presenta un ampio arco di oscillazione.

Nel settore che ci occupa, tuttavia, il problema è aggravato dal fatto che l'unificazione nella figura dell'abuso di tutta una serie di comportamenti assai differenti rischia di determinare uno stravolgimento delle categorie fondamentali del diritto tributario. Pare doversi escludere, almeno nel settore fiscale, la possibilità di includere nell'ambito delle condotte abusive i comportamenti fittizi, come avvenuto nella giurisprudenza extra-tributaria³⁶⁶: non solo a livello civilistico, ma anche a livello fiscale le conseguenze di tali comportamenti sono ben diverse rispetto a quelli in frode alla legge. La simulazione, infatti, rileva quale comportamento evasivo; al contrario la frode alla legge o l'abuso rilevano quali comportamenti elusivi. I giudici di Lussemburgo, nella loro giurisprudenza, affermano che in presenza di comportamenti abusivi non si può procedere all'irrogazione di sanzioni in ragione del principio di legalità. Se tale conclusione può, forse, essere condivisa, almeno in via di principio, per quanto concerne i comportamenti abusivi o in frode alla legge, essa deve però essere fermamente respinta per quanto concerne i comportamenti fittizi. Essi, infatti, integrano comportamenti evasivi in quanto danno luogo ad una falsa apparenza giuridica: è evidente che ove tale elemento sia provato, eventualmente anche per presunzioni, non si può escludere l'irrogazione di sanzioni. Una diversa opinione si porrebbe in insanabile contrasto con il principio di uguaglianza dal momento che consentirebbe a comportamenti evasivi di andare esenti da sanzioni a causa di una generica qualificazione di abusività.

Esclusa, quindi, la possibilità di accomunare in ambito fiscale i comportamenti fittizi con quelli in frode alla legge integranti un abuso di diritto, si può passare alla verifica delle caratteristiche delle altre tipologie di comportamenti abusivi individuati dalla Corte.

Autorevole dottrina ritiene che tanto la pronuncia *Halifax* quanto quella *Cadbury Schweppes* facciano applicazione dello stesso principio consistente nel divieto di dar vita a situazioni puramente artificiali per beneficiare di un risparmio d'imposta: è tale un'operazione che non è volta a realizzare un'integrazione del

³⁶⁶ In tal senso M. GESTRI, *Abuso del diritto e frode alla legge nell'ordinamento comunitario*, cit., p. 192; S. CAFARO, *L'abuso di diritto nel sistema comunitario: dal caso Van Binsbergen alla Carta dei Diritti, passando per gli ordinamenti nazionali*, cit., p. 295 e ss..

mercato comunitario, ma sfrutta strumentalmente le libertà fondamentali per finalità a queste estranee. Al contrario, si sottolinea, che là dove un comportamento contribuisce allo sviluppo e al miglioramento del mercato comune, quand'anche fosse posto in essere per ragioni meramente fiscali, non può essere considerato abusivo. Si ritiene ancora che un'operazione che contribuisce all'obiettivo sopra citato, non può certo essere ritenuta animata da ragioni puramente fiscali³⁶⁷. A favore dell'unicità della figura dell'abuso si rimarca, altresì, che l'Avvocato generale prima e la Corte di Giustizia dopo nella sentenza *Halifax* non fanno riferimento all'abuso della Sesta Direttiva, ma all'abuso dei vantaggi previsti dal diritto comunitario³⁶⁸; esso trova, quindi, applicazione anche nell'ambito dell'imposizione diretta in relazione a quei settori oggetto di disciplina a livello comunitario e cioè la Direttiva Madre-Figlia, la Direttiva in materia di interessi e *royalties* e la Direttiva in materia di fusioni, scissioni, conferimenti di attivo e scambio di partecipazioni. A sostegno di tale tesi si fa ulteriormente osservare che il divieto di abuso ha trovato applicazione nella giurisprudenza della Corte concernente ambiti assai eterogenei sicché non pare ravvisarsi alcuna fondata ragione per distinguere tra imposte dirette ed indirette³⁶⁹. Sebbene seducente, tale teoria non persuade pienamente: non si vede quale integrazione del mercato comune possa venire in rilievo nella controversia *Halifax* o *Part Service* che nascono e si sviluppano completamente all'interno dell'ordinamento inglese ed italiano. Non vengono, infatti, in rilievo quei problemi di esercizio di libertà fondamentali che hanno indotto la giurisprudenza a tanta cautela nel fare applicazione del divieto di abuso in ambito comunitario nel timore che tale figura possa ostacolare l'integrazione degli ordinamenti.

Proprio per questa ragione lo stesso Autore riconosce che, nonostante la *Halifax* e la *Cadbury Schweppes* facciano applicazione di un medesimo principio, non di meno sussistono due differenze,

³⁶⁷ F. VANISTENDAEL, *Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?* in *EC Tax Rev.*, 2006, p. 195.

³⁶⁸ CGCE, *Halifax*, cit., par. 69; conclusioni dell'Avvocato generale, par. 69.

³⁶⁹ O. ROUSSELLE, H. M. LIEBMAN, *The Doctrine of the Abuse of Community Law: The Sword of Damocles Hanging over the Head of EC Corporate Tax Law?* in *Eur. Taxation*, 2006, p. 561 e ss..

seppure di lieve entità: la prima concerne il fatto che il carattere reale dell'operazione nella pronuncia *Halifax* deve essere apprezzato nell'ambito del mercato inglese, mentre nel caso della *Cadbury Schweppes* deve essere valutato nell'ambito delle operazioni transfrontaliere. Ne deriva che nella prima pronuncia non vengono in rilievo questioni di esercizio di libertà fondamentali e, per l'effetto, di realizzazione di un'integrazione a livello di attività economiche o sociali cosicché tali obiettivi non possono assumere rilevanza al fine di stabilire l'esistenza di ragioni extra-fiscali a giustificazione dell'operazione. Sebbene si dica che «*these are only differences in viewpoint, not in substance*»³⁷⁰, probabilmente l'irrilevanza dal punto di vista del mercato comune, come si è cercato di mettere in evidenza, influenza in maniera decisiva il giudizio dei giudici di Lussemburgo. Infatti, l'Autore citato, riconosce che vi è un'ulteriore differenza tra le due pronunce: nella *Halifax* la Corte lascia agli organi nazionali un maggiore spazio di manovra nella valutazione delle ragioni che hanno indotto i contribuenti a porre in essere una determinata operazione onde giungere ad una censura di abusività: in particolare è possibile effettuare un bilanciamento tra motivi fiscali ed extra-fiscali onde valutare il peso di ognuno nei processi decisionali dei contribuenti sicché anche un'operazione non meramente artificiale può andare incontro a censure. Al contrario, nella pronuncia *Cadbury Schweppes* la Corte stabilisce che, una volta determinata la realtà economica dell'operazione, non potrà esercitarsi alcun sindacato sui motivi dei contribuenti³⁷¹. Quello che l'autorevole dottrina citata non spiega è la ragione di tale differenza: se, infatti, il principio è il medesimo non si capisce per quale motivo vi è questa differenza non irrilevante nella giurisprudenza della Corte. Probabilmente essa deriva dal fatto che i casi in materia di imposte dirette e quelli in materia di imposte indirette non sono analoghi e dunque non possono trovare una stessa soluzione: solo nel primo caso si ha un conflitto tra ordinamenti che induce la Corte a pretendere un rigore assoluto nell'esame dei motivi dei cittadini onde accordare prevalenza alle ragioni nazionali su quelle

³⁷⁰ F. VANISTENDAEL, *Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?* cit., p. 195.

³⁷¹ F. VANISTENDAEL, *Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?* cit., p. 195.

comunitarie, con un'inversione della gerarchia delle fonti³⁷². Al contrario, in materia di IVA, il problema è meramente nazionale e quindi le esigenze di tutela degli Stati membri possono emergere senza troppi vincoli e restrizioni e quindi anche operazioni reali, ma dettate da ragioni prevalentemente fiscali, possono essere valutate come abusive. Da ciò deriva che entrambe le pronunce non paiono potersi ritenere espressione del medesimo principio cioè quello della natura non abusiva delle operazioni che presentano un reale substrato economico dal momento che nel caso *Halifax* e *Part Service* tale requisito non è sufficiente a garantire la non censurabilità della condotta, mentre nella *Cadbury Schweppes* sì. Nella sentenza da ultimo citata viene in rilievo, infatti, la possibilità di introdurre misure restrittive della libertà di stabilimento, operazione consentita unicamente per ragioni imperative di interesse generale, tra cui rientra il contrasto alle operazioni abusive, le quali, proprio per questa possibilità di derogare ai diritti previsti dal Trattato devono connotarsi per una particolare gravità³⁷³. Al contrario l'assenza di profili transnazionali nelle controversie in materia di IVA fa sì che non siano necessarie ragioni imperative di interesse generale in quanto non viene disapplicata alcuna delle libertà comunitarie. La tesi qui proposta trova, tra l'altro, sostegno nella recentissima pronuncia *Sosnowska* in cui veniva in rilievo il differente trattamento previsto dalla legge polacca tra contribuenti nazionali e stranieri quanto al termine per l'erogazione dei rimborsi in materia di IVA³⁷⁴. La Corte censura la norma nazionale proprio sulla base degli argomenti che normalmente trovano applicazione in relazione alle imposte dirette e cioè la violazione del principio di proporzionalità dal momento

³⁷² In questo senso da ultimo: L. CARPENTIERI, *L'ordinamento tributario tra abuso e incertezza del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, p. I, p. 1060 la quale evidenzia come in materia di imposte dirette spesso sia venuto in rilievo il problema dell'interrelazione tra ordinamento comunitario e nazionale; I. VACCA, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, p. I, p. 1069.

³⁷³ CGCE, *Cadbury Schweppes*, cit., punto 47 ove si legge che una restrizione alla libertà di stabilimento «può essere ammessa solo per ragioni imperative di interesse generale. Anche in tale ipotesi, però, la sua applicazione dovrebbe essere idonea a garantire il conseguimento dello scopo in tal modo perseguito e non eccedere quanto necessario per raggiungerlo (sentenze 15 maggio 1997, causa C-250/95, *Futura Participations e Singer*, Racc. pag. I-2471, punto 26; 11 marzo 2004, causa C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*, Racc. pag. I-2409, punto 49, nonché *Marks & Spencer*, cit., punto 35)».

³⁷⁴ CGCE, 10 luglio 2008, causa C-25/07, *Alicja Sosnowska c. Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu*, in *Racc.*, p. I-05129.

che essa non consente un'analisi caso per caso, ma assoggetta tutti i contribuenti non residenti, anche quelli non animati da alcun intento elusivo o evasivo, ad un regime deteriore rispetto a quelli residenti. La Corte afferma che pur costituendo la lotta alla frode, all'evasione e agli abusi un principio di diritto comunitario, non di meno tale azione deve avvenire nel rispetto del principio di proporzionalità³⁷⁵: nel caso in contestazione la norma polacca contrasta con quest'ultimo in quanto si applica in modo generalizzato e preventivo a tutti i contribuenti non residenti, senza che sia consentito loro di dimostrare l'assenza di finalità illegittime³⁷⁶.

La Corte respinge anche l'argomentazione secondo cui la norma polacca costituisce una «*misura particolare in deroga*» ai sensi dell'art. 27, n. 1, della Sesta Direttiva (oggi art. 395 Direttiva 2006/112/CE) allo scopo di semplificare la riscossione e di evitare talune frodi o evasioni: assai agevolmente, infatti, i giudici comunitari ricordano che la norma in contestazione non è stata previamente autorizzata dal Consiglio e quindi non può rientrare nell'ambito applicativo di detta disposizione³⁷⁷.

Anche l'argomento linguistico prima richiamato trova puntuale smentita nella pronuncia *Part Service*, dal momento che non si parla più di abuso dei vantaggi del diritto comunitario, ma direttamente di pratica abusiva alla luce della Sesta Direttiva³⁷⁸. La differenza nella giurisprudenza concernente questioni transnazionali rispetto a quella concernente questioni meramente interne, che viene negata da quanti prediligono una visione monistica, trova agevole giustificazione ove si ritenga che i casi esaminati dalla Corte siano ontologicamente differenti e per l'effetto differente sia anche il principio che ha guidato i giudici nella loro decisione.

Anche l'analisi testuale delle pronunce in materia di fiscalità in cui sono venute in rilievo questioni circa la natura abusiva dei

³⁷⁵ CGCE, *Sosnowska*, cit., punto 22, ove la Corte afferma che «*va ricordato, come la Corte ha già avuto occasione di precisare, che gli Stati membri hanno un legittimo interesse ad intraprendere azioni volte a proteggere i loro interessi finanziari e che la lotta contro ogni possibile frode, evasione e abuso è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla sesta direttiva IVA (v., in questo senso, sentenze Molenheide e a., cit., punto 47; 21 febbraio 2006, causa C-255/02, Halifax e a., Racc. pag. I-1609, punto 71, nonché 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, Kittel e Recolta Recycling, Racc. pag. I-6161, punto 54)*»

³⁷⁶ CGCE, *Sosnowska*, punto 26.

³⁷⁷ CGCE, *Sosnowska*, punti 37-38.

³⁷⁸ CGCE, *Part Service*, punto 45.

comportamenti degli operatori mette in evidenza alcune differenze in quanto si oscilla tra l'abuso quale sviamento dal fine e l'abuso quale aggiramento della norma tributaria. Le sentenze in materia di IVA, segnatamente *Halifax* e *Part Service*, pongono l'accento principalmente sull'abuso quale sviamento dall'obiettivo della norma³⁷⁹. Sulla scia della giurisprudenza tradizionale la Corte continua a richiedere un duplice requisito: le ragioni fiscali del comportamento e lo sviamento. Si è evidenziato che tale ultimo requisito rende irrilevanti le motivazioni della condotta e la norma non può trovare applicazione perché il comportamento esorbita dalle sue previsioni³⁸⁰. L'Avvocato generale nelle sue conclusioni nella controversia *Halifax* mette bene in evidenza tale contraddittorietà e sottolinea che nessuna ragione vi è di indagare le ragioni delle parti³⁸¹. Nonostante tale premessa, sulla scia della giurisprudenza tradizionale lo stesso Avvocato generale continua però a richiedere quale elemento dell'abuso le ragioni essenzialmente o unicamente fiscali del comportamento, con l'ovvio temperamento che non si tratta di sondare processi psicologici interiori, ma unicamente di procedere ad un riscontro dei motivi dei contribuenti sulla base degli elementi di fatto. Non è tuttavia da escludere che alla luce della più recente giurisprudenza, possa ben presto abbandonarsi tale riferimento dal momento che non presenta alcuna incidenza nella risoluzione delle controversie di volta in volta esaminate e costituisce ormai quasi una formula di stile.

³⁷⁹ S. CIPOLLINA, *Cfc legislation e abuso della libertà di stabilimento: il caso Cadbury Schweppes*, cit., pp. 24-25, la quale evidenzia come la sentenza *Halifax* accolga una nozione di comportamento abusivo quale sviamento dal fine della norma, differenziandosi così da quella giurisprudenza come la *Cadbury Schweppes* che, invece, lo riconduce sostanzialmente alla frode alla legge.

³⁸⁰ P. PISTONE, *L'elusione fiscale come abuso di diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche della Corte di Giustizia Europea in tema di IVA*, cit., p. 24.

³⁸¹ CGCE, *Halifax*, concl. Avv. gen., «a mio avviso, la Corte, allorché assume il parere che esiste un abuso ogniqualvolta l'attività controversa non potrebbe avere altro scopo o giustificazione che attivare l'applicazione delle disposizioni di diritto comunitario in modo contrario al loro scopo, è come se adottasse un criterio oggettivo di valutazione dell'abuso. Vero è che quegli elementi oggettivi rivelano che chi ha posto in essere tale attività intendeva molto probabilmente abusare del diritto comunitario. Pure, non è questa intenzione il fattore decisivo per la valutazione dell'abuso, bensì l'attività stessa oggettivamente considerata. Al riguardo è sufficiente fare il caso in cui A si limita, senza riflettere oltre, a seguire il consiglio di B e compie un'attività per la quale non c'è altra spiegazione che procurare un beneficio fiscale ad A. Il fatto che A non intendesse abusare del diritto comunitario non rileverà ai fini della valutazione dell'abuso. Ciò che importa non è quanto A abbia effettivamente in mente, ma il fatto che l'attività, parlando oggettivamente, non ha altra spiegazione che assicurargli un beneficio fiscale»

L'aspetto più problematico di questa ricostruzione risiede proprio nelle difficoltà di individuare l'obiettivo della norma intorno alla quale ruota la controversia, con conseguenti rischi di arbitrio interpretativo. Tale contraddizione si palesa in tutta la sua evidenza nella sentenza *Halifax*: la Corte afferma che il diritto di detrazione è funzionale alla neutralità del tributo in una controversia il cui esito è la negazione di tale diritto³⁸².

Al contrario le pronunce in materia di imposizione diretta, segnatamente la *Cadbury Schweppes* pur non obliterando completamente il riferimento alla mancata realizzazione dell'obiettivo delle norme comunitarie, sembrano puntare l'attenzione soprattutto sul suo aggiramento. Sembra dunque che in *subiecta materia* la nozione di abuso sia pressoché coincidente con quella di frode alla legge, la cui applicazione ai rapporti tra diversi ordinamenti è ben nota e risalente nel tempo³⁸³.

Altri in dottrina ricostruisce la rilevata dicotomia sulla base della natura generale o specifica del regime impositivo a cui il contribuente mira ad assoggettare la propria operazione. Nel primo caso (*Halifax* e *Cadbury Schweppes*), l'applicazione abusiva della tassazione ordinaria, da cui deriva il risparmio d'imposta, risulta in contrasto con la *ratio* della tassazione ordinaria stessa. Nel secondo caso (*Part Service*), l'applicazione del regime ordinario risulta in contrasto con la *ratio* di un meno favorevole regime specifico. Nel primo caso sembra registrarsi un abuso del diritto; nel secondo, invece, un abuso delle forme giuridiche³⁸⁴.

In dottrina vi è ancora chi si è espresso per l'insussistenza di un principio generale di divieto di abuso in materia tributaria, in quanto la ricostruzione dalla Corte di Giustizia si fonda sulle regole proprie di ciascun tributo. Viene dunque a mancare secondo questa tesi un'individuazione comune a tutta la materia tributaria, e quindi

³⁸² R. DE LA FERIA, *The European Court of Justice's solution to aggressive VAT planning – further towards legal uncertainty*, cit., p. 32.

³⁸³ S. CIPOLLINA, *Cfc legislation e abuso della libertà di stabilimento: il caso Cadbury Schweppes*, cit., pp. 24-25, la quale sottolinea come la *Cadbury Schweppes* accolga una nozione di comportamento abusivo coincidente con quello di comportamento in frode alla legge.

³⁸⁴ G. ZIZZO, *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizioni a confronto e prospettive di coordinamento*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, cit., pp. 63-64.

a maggior ragione a tutti i settori dell'ordinamento, dei caratteri delle condotte abusive³⁸⁵.

17. La duplice natura della nozione di abuso nella giurisprudenza fiscale della Corte di Giustizia tra frode alla legge e sviamento dal fine della norma

Quanto sopra affermato consente dunque di suddividere la giurisprudenza fiscale della Corte di Giustizia in materia di abuso in due grossi settori.

Il primo, come si è visto, è quello riconducibile alla frode alla legge, avuto riguardo più specificamente al conflitto tra diversi ordinamenti³⁸⁶.

Le pronunce in materia di abuso aventi ad oggetto la fiscalità diretta ricordano assai da vicino le controversie affrontate a lungo dalla giurisprudenza di numerosi Stati, relativa al comportamento dei cittadini che per beneficiare di diritti non riconosciuti nello Stato di appartenenza, cercavano di avvalersi di ordinamenti differenti onde raggiungere i loro scopi. Nel caso *Bauffremont-Bibesco* la principessa *de Bauffremont* che intendeva divorziare spostò la propria residenza in *Saxe-Altenbourg* facendosi naturalizzare tedesca così da ottenere una sentenza di divorzio, sposando in seconde nozze il principe rumeno *Bibesco*. In sede di giudizio la Cassazione francese accolse le istanze del primo marito

³⁸⁵ R. SCHIAVOLIN, *L'elusione fiscale come abuso del diritto: allo stato dell'arte, più problemi che soluzioni*, cit., pp. 65-69. L'Autore ritiene che anche nell'ambito Iva non si possa parlare di applicazione del divieto di abuso del diritto quanto di divieto di abuso di un diritto in quanto la Corte si è limitata a disconoscere i vantaggi previsti dal diritto comunitario. Se ne fa derivare, pur evidenziando l'apparente irragionevolezza della soluzione, che nel giudizio della Corte di Giustizia solo le operazioni che determinano un abusivo sfruttamento delle norme di favore paiono andare incontro a censura, mentre sembra esente da contestazione ogni operazione «consistente nel costruire un meccanismo giuridico non contemplato dalle norme impositrici vigenti». Va, tuttavia, evidenziato che tale opinione è stata espressa quando i precedenti fiscali comunitari in materia di abuso erano ridotti sostanzialmente alla sentenza *Halifax*.

³⁸⁶ Sul punto più specificamente V. RANOUIL, *L'autonomie de la volonté: naissance et evolution d'un concept*, Paris, 1980, pp. 19-61. L'Autore evidenzia che la frode alla legge e l'ordine pubblico internazionale costituiscono un limite all'autonomia privata in campo internazionale: al riguardo si richiama l'esempio celebre in dottrina in forza del quale quand'anche si stipulasse in contratto di schiavitù in un Paese in cui questa è ammessa, il negozio comunque non potrebbe ricevere tutela in Europa. Appare significativo evidenziare una differenza tra la giurisprudenza italiana e quella francese ogni qualvolta si sono trovate a far fronte a problemi di coesistenza tra ordinamenti aventi valori fondamentali non coincidenti: la prima ha sempre basato il giudizio sulla figura dell'ordine pubblico internazionale, la seconda sulla frode alla legge.

sul presupposto che la sequenza temporale della vicenda lasciava presagire che il tutto fosse avvenuto al solo scopo di aggirare la norma che vietava il divorzio e per conseguenza considerò inefficace l'acquisto della cittadinanza straniera³⁸⁷. Altrettanto noto è il caso *Solari* in cui si controverteva del comportamento di un cittadino francese che per sottrarsi all'obbligo di prestare il servizio militare si era volontariamente arruolato in Svizzera per quarantotto giorni, invocando la norma francese che stabiliva la perdita della cittadinanza con conseguente esonero dei relativi obblighi. Anche in questo caso i giudici francesi, ritenuto il comportamento del *Solari* meramente strumentale alla sottrazione del suddetto obbligo, stabilirono che egli continuava ad essere soggetto a tutti gli obblighi previsti dalla legge francese³⁸⁸. Nei casi esaminati dalla giurisprudenza in passato, il problema nasceva tra due ordinamenti statuali e sovrani che si ponevano su un piano di parità: stabilito, dunque, che il diritto riconosciuto dall'ordinamento straniero non trovava cittadinanza nell'ordinamento nazionale, il giudice poteva tranquillamente procedere al disconoscimento del vantaggio che le parti si proponevano di raggiungere. Nel caso dell'ordinamento comunitario tale conclusione è impedita dalla sua sovraordinazione rispetto a quello nazionale sicché non è possibile, ogni qual volta si presenta un contrasto, negare *tout cour* tutela alla parte sul presupposto che il diritto di matrice comunitaria confligge con l'ordinamento nazionale, ma si rende necessario procedere ad una rigorosa ed assai stringente valutazione degli elementi di fatto del comportamento onde verificarne la reale natura. Le pronunce della Corte di Giustizia in materia di imposizione diretta non fanno altro, quindi, che riprendere questo filone interpretativo-giurisprudenziale applicandolo anche alla fiscalità. L'elemento caratterizzante la giurisprudenza è che, a determinate condizioni, un ordinamento sovraordinato, può soccombere di fronte ad uno sottordinato.

Diversa pare, invece, la situazione in materia di IVA dato che non ricorre la condizione del conflitto tra due ordinamenti: in

³⁸⁷ Cass., 18 marzo 1878, in *Dalloz*, 1878, I, 201.

³⁸⁸ C. App., *Chambéry 2 mai* 1908, in *Sirey* 1908, 2, 312. Numerosi altri casi furono affrontati dalla giurisprudenza francese sempre in relazione a trasferimenti all'estero della residenza al solo scopo di beneficiare di normative più vantaggiose. Un'ampia panoramica si trova in U. MORELLO, *La frode alla legge*, cit., p. 72, nota 82. L'Autore segnala altresì come il medesimo problema sia stato affrontato in altri Paesi soprattutto facendo ricorso alla nozione di ordine pubblico internazionale.

subiecta materia la figura dell'abuso si distacca da quella della frode alla legge per assumere i connotati dello sviamento del fine. Chiara l'eco della dottrina del JOSSERAND che, come visto, ricostruiva la figura dell'abuso proprio come sviamento dal fine della norma. La similitudine non può, tuttavia, spingersi oltre in quanto nella giurisprudenza della Corte non è possibile ricercare la distinzione tra diritti causali ed acausali sulla quale l'Autore procedeva poi alla più precisa individuazione dei caratteri della condotta abusiva: a livello comunitario, infatti, non si rinviene una simile ripartizione nelle posizioni giuridiche di vantaggio.

L'elemento centrale nel giudizio sullo sviamento dal fine pare costituito dalla mancanza di un apprezzabile interesse meritevole di tutela da parte del contribuente al di fuori del vantaggio fiscale. Proprio quest'assenza di interesse del soggetto induce l'ordinamento comunitario a non apprestare tutela a quelle situazioni nelle quali la compressione delle ragioni dell'uno, in questo caso le esigenze di gettito degli Stati membri, non trova bilanciamento in un interesse meritevole di tutela in capo all'altro soggetto. Al contrario, ove il contribuente possa dimostrare l'esistenza di ragioni extra-fiscali, e quindi un interesse non tributario meritevole di tutela, viene meno l'interesse a censurare il suo operato dal punto di vista fiscale. Tale tesi sembra, tra l'altro, trovare un riscontro nell'affermazione secondo cui un comportamento può essere qualificato come abusivo anche là dove esso risulti posto in essere per ragioni essenzialmente fiscali. I giudici paiono infatti procedere ad una valutazione dei diversi interessi in gioco, ritenendo abusiva un'operazione quando l'interesse del contribuente all'adozione di determinate soluzioni sia evanescente rispetto a quello dello Stato alla percezione dei tributi.

18. Le conseguenze dell'abuso in materia fiscale

La Corte, cosciente del grande potere che l'amministrazione finanziaria ritrae dalla possibilità di qualificare un'operazione come abusiva in assenza di disposizioni anti-elusione specifiche, enuncia anche precise garanzie a tutela dei contribuenti, che scaturiscono

dal diritto di scegliere la soluzione fiscalmente meno onerosa e dai principi di certezza e legalità, i quali sono tanto più importanti in settori in cui si impongono oneri finanziari ai contribuenti.³⁸⁹ Corollario di tali principi è l'inapplicabilità delle sanzioni per assenza di un precetto legislativo che imponga un obbligo chiaro ed incondizionato: un comportamento abusivo può, dunque, dare solo vita all'obbligo di pagare la maggiore imposta dovuta o restituire quanto eventualmente ricevuto illegittimamente³⁹⁰. Ma vi è di più: l'amministrazione finanziaria non può limitarsi a richiedere il tributo dovuto, ma deve ripristinare la situazione che si sarebbe verificata ove il comportamento contestato non fosse mai stato posto in essere, con un complesso meccanismo di restituzioni volte a garantire la corretta applicazione dell'imposta. Il contrasto ad un comportamento abusivo non può quindi trasformarsi in un pretesto per snaturare la disciplina del tributo e colpire il contribuente con sanzioni improprie che si traducano nel pagamento di un tributo superiore a quello che avrebbe dovuto pagare ove avesse correttamente adempiuto ai propri obblighi tributari³⁹¹.

Nonostante la significativa affermazione di principio, all'atto pratico non pare comunque semplice ripristinare la situazione che si sarebbe verificata in assenza di abuso in quanto la materia tributaria è retta da numerose disposizioni che stabiliscono precisi adempimenti formali da parte dei contribuenti che non è facile obliterare onde raggiungere il risultato di cui sopra³⁹². Ciò nonostante l'amministrazione finanziaria deve comunque porre in essere tutti gli strumenti possibili onde raggiungere il risultato indicato dai giudici di Lussemburgo senza trincerarsi dietro l'esistenza di norme procedimentali, spesso meramente nazionali, che rischiano di frustrare gli obiettivi indicati dalla Corte.

³⁸⁹ CGCE, *Halifax*, cit., punto 72.

³⁹⁰ CGCE, *Halifax*, cit., punti 93-97; sul punto si richiama la pronuncia CGCE, 14 dicembre 2000, causa C-110/99, *Emsland Stärke*, in *Racc.*, p. I-11569, punto 56 ove si legge che per l'irrogazione di sanzioni è «necessario un fondamento giuridico chiaro e non ambiguo».

³⁹¹ B. SANTACROCE, *Il concetto comunitario di abuso del diritto in una recente circolare delle Entrate sull'elusione nell'Iva*, in *Dial. Trib.*, 2008, n. 1, pp. 118-119; D. STEVANATO, L. PARA, R. LUPI, *Ancora sul concetto di elusione tributaria e sulla sua non punibilità*, in *Dial. dir. trib.*, 2007, n. 3, pp. 383-386 nonché pp. 388-389.

³⁹² L. SALVINI, *L'elusione Iva nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, cit., pp. 3103-3104.

19. L'abuso di diritto quale criterio interpretativo

La qualificazione dell'abuso come criterio interpretativo sembra aver trovato talvolta eco anche in ambito comunitario. Le conclusioni dell'Avvocato generale nel caso *Halifax*³⁹³, inducono parte della dottrina, come si è visto, a ritenere che la figura comunitaria dell'abuso altro non sia che un criterio interpretativo.

I dubbi circa la natura di principio normativo o canone interpretativo sono del resto frequenti nell'elaborazione della Corte di Giustizia, in cui si assiste soventemente all'evoluzione dei principi generali da canoni interpretativi del diritto comunitario a fonti normative idonee a prevalere anche sulla normazione derivata³⁹⁴.

Tale soluzione peraltro pare da escludersi nell'ambito delle controversie in materia di imposte dirette, nelle quali la Corte sembra fare applicazione del principio giuridico di ordine pubblico internazionale del divieto di frode alla legge. In materia Iva, invece, la situazione è più sfumata: non è chiaro se l'abuso per i giudici di Lussemburgo sia un criterio interpretativo o un principio giuridico. La seconda opzione pare, tuttavia, preferibile alla luce dell'evoluzione giurisprudenziale: come si è messo in evidenza, entrambi gli Avvocati generali nelle cause greche evidenziano l'inopportunità di affermare l'esistenza del principio del divieto di abuso dal momento che la Corte disponeva già della frode alla legge e dell'interpretazione funzionale per contrastare i fenomeni in esame. Da ciò sembra, dunque, dedursi *a contrario* che l'abuso non sia un criterio interpretativo, ma un principio giuridico altrimenti non avrebbe senso differenziare le due figure. La mutevolezza della materia, tuttavia, non consente certezze dal momento che la Corte di

³⁹³ In questo senso si vedano specificamente i punti 74 e 75 delle conclusioni ove si legge, rispettivamente che il divieto di abuso quale « *principio interpretativo, costituisce un'indispensabile valvola di sicurezza per tutelare gli obiettivi di tutte le disposizioni di diritto comunitario contro un'applicazione formalistica basata unicamente sul loro tenore letterale*»; «*nella misura in cui quel principio è concepito come un principio interpretativo generale, non occorre un'espressa previsione da parte del legislatore comunitario perché lo si applichi alle disposizioni della Sesta direttiva*».

³⁹⁴ C. ATTARDI, *Abuso del diritto e giurisprudenza comunitaria: il perseguimento di un vantaggio fiscale come scopo essenziale dell'operazione elusiva*, cit., p. 647. Su tale tendenza: G. STROZZI, *I «principi» dell'ordinamento internazionale*, in *I principi generali del diritto* (Roma, 27-29 maggio 1991), Accademia Nazionale dei Lincei, Roma, 1992, p. 55.

Giustizia non è estranea a cambiamenti anche significativi nell'ambito della propria giurisprudenza in materia di abuso.

Tra l'altro, come ha evidenziato autorevole dottrina tedesca, l'abuso trova applicazione là dove non sia possibile fare ricorso all'ermeneutica, con ciò escludendo la natura interpretativa del primo³⁹⁵.

20. Il divieto di comportamenti abusivi e il principio di proporzionalità

Un elemento centrale in materia di abuso è costituito dalla necessità di rispettare il principio di proporzionalità: se gli Stati membri possono cautelarsi di fronte a comportamenti illegittimi dei cittadini, essi non possono, tuttavia, eccedere quanto necessario a tutelare i loro interessi. A tal fine i giudici comunitari individuano precisi requisiti quali: la facilità di accesso alla procedura di autorizzazione e la sua economicità; la possibilità di adire le autorità giurisdizionali in caso di diniego; la motivazione dell'eventuale diniego; la ragionevolezza della sanzione per l'eventuale inosservanza del procedimento rispetto alla gravità dell'infrazione³⁹⁶. Non basta, quindi, che il contribuente sia teoricamente ammesso a dare la prova dell'inesistenza di una condotta abusiva; è, invece, necessario che tale possibilità sia concreta, effettiva e non determini né costi né difficoltà eccessivi.

Appare significativo evidenziare come l'Avvocato generale nella controversia *Test claimants in the Thin Cap Group Litigation* affermi che, pur avendo la Corte di Giustizia ammesso in linea di massima che gli Stati membri possono adottare provvedimenti volti a prevenire condotte abusive dal punto di vista tributario, anche determinando una restrizione alle libertà previste dal Trattato, essa non abbia però mai dichiarato un provvedimento giustificato da tale motivo³⁹⁷. Sebbene dunque il contrasto alle operazioni abusive, in linea di massima costituisca un obiettivo legittimo al punto da giustificare una deroga alle libertà comunitarie, ciò non può

³⁹⁵ A. HENSEL, *Diritto tributario*, cit., p. 150.

³⁹⁶ CGCE, *Kraus*, cit. punti 37 e ss..

³⁹⁷ CGCE, *Test claimants in the Thin Cap Group Litigation*, cit., concl. Avv. Gen. punto 62.

determinare una lesione del principio di proporzionalità, tramite disposizioni che eccedono quanto necessario per raggiungere il fine sopra richiamato.

La Corte di Giustizia indica quale soluzione al problema delle frodi quello dell'armonizzazione che, eliminando le differenze tra i vari Stati membri, avrebbe l'effetto di ostacolare pratiche fraudolente. Dall'esame dei casi emerge che l'assenza di armonizzazione costituisce una situazione che lascia maggiore spazio agli Stati nazionali per l'introduzione di misure anti-abuso dal momento che i singoli potrebbero sfruttare gli interstizi tra le legislazioni nazionali per sottrarsi a obblighi e doveri non graditi. Nonostante le condotte abusive non trovino tutela presso gli organismi comunitari la Corte valuta con estremo rigore le clausole anti-abuso nazionali dal momento che conclude normalmente per la loro incompatibilità con le libertà comunitarie in quanto comportano una restrizione illegittima all'esercizio di quest'ultime.

I giudici, pur ritenendo illegittime tali norme in quanto contrastanti con le libertà previste dal Trattato, tuttavia, precisano sempre che non godono della tutela comunitaria quelle operazioni in cui, sulla base di elementi oggettivi, sia dimostrato che sono state poste in essere con il solo fine di eludere le norme nazionali.

Corollario di tale affermazione, al fine di rispettare il principio di proporzionalità, è che per stabilire la natura abusiva di un comportamento è necessaria una valutazione «*au cas par cas*»³⁹⁸: si deve, quindi, procedere ad una verifica delle peculiarità del comportamento specificamente posto in essere dalle parti al fine di stabilire se esso integri i requisiti previsti dal diritto comunitario o se, invece, lo invochi solo strumentalmente. Il limite delle norme anti-abuso specifiche, che le pone in contrasto con il diritto comunitario, è che esse all'interno della fattispecie disciplinata normalmente non distinguono tra operazioni poste in essere per reali interessi economico-commerciali ed operazioni poste in essere unicamente per godere di specifiche disposizioni di favore³⁹⁹: risulta

³⁹⁸ CGCE, *Centros*, cit. punto 25 della versione francese che purtroppo non compare nella versione italiana.

³⁹⁹ Particolarmente significativa sul punto la pronuncia CGCE, *Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG*, cit., punti 89-102; concl. Avv. gen. Punti 164-184 ove la legittimità della norma tedesca viene esaminata non tanto sotto l'aspetto del fine, in quanto essa appare effettivamente idonea a contrastare le costruzioni di puro artificio, quanto sotto il profilo della proporzionalità poiché la

fondamentale riconoscere al contribuente la possibilità di provare l'insussistenza del carattere abusivo della condotta contestata⁴⁰⁰.

Nella giurisprudenza della Corte si evidenzia quindi un nesso inscindibile tra livello di armonizzazione e proporzionalità: al crescere della prima divengono più rigorosi anche i limiti che gli Stati membri incontrano nell'adozione di misure unilaterali a contrasto dei comportamenti abusivi.

disposizione sembra eccedere l'obiettivo sopra richiamato. Essa pareva trovare applicazione, infatti, anche in casi in cui non sussisteva alcuna finalità abusiva. Per questa ragione la Corte rimette al giudice nazionale la valutazione circa l'ambito di operatività della disposizione e, soprattutto, sulla natura abusiva della condotta del contribuente, alla luce dei criteri indicati dai giudici comunitari. In questo stesso senso: CGCE, 29 marzo 2007, causa C-347/04, *Rewe Zentralfinanz eG, successore universale della ITS Reisen GmbH c. Finanzamt Köln-Mitte*, in *Racc.*, p. I-02647; sembra costituire un'anomalia sul punto CGCE, 18 luglio 2007, causa C-231/05, *OyAA*, in *Racc.*, p. I-06373, come evidenzia M. WATHELET, *Souveraineté fiscale des Etats membres et Cour de justice: nouvelles tendances ou confirmation?*, cit., p. 98.

⁴⁰⁰ P. PISTONE, *Uguaglianza, discriminazione a rovescio e normativa antiabuso in ambito comunitario*, cit., pp. 612-613.

CAPITOLO QUARTO

PARTE PRIMA

L'IMPATTO DELL'ELABORAZIONE COMUNITARIA SUGLI ORDINAMENTI NAZIONALI

L'ORDINAMENTO FRANCESE

1. L'influenza del diritto comunitario sull'ordinamento francese: il divieto di frode alla legge come principio generale anti-elusione - 2. L'influenza del diritto comunitario sull'ordinamento francese: l'aggiramento della norma tributaria quale elemento costitutivo dell'abuso - 3. L'evoluzione giurisprudenziale ed i problemi applicativi: la necessità di una riforma - 4. La riforma del 2009: la soppressione dell'elenco dei tributi e l'introduzione di una definizione generale di condotta abusiva - 5. La riforma dell'art. L 64 e l'irrogazione delle sanzioni - 6. L'estensione dell'ambito applicativo dell'art. L 64 e il rafforzamento dei poteri del *Comité* - 7. La figura anti-abuso francese tra aggiramento e sviamento - 8. La differenza tra la nozione comunitaria e la nozione francese di abuso di diritto tra essenzialità ed esclusività delle ragioni fiscali - 9. Ulteriori differenze derivanti dalla natura dell'abuso quale principio non positivizzato nel diritto comunitario

1. L'influenza del diritto comunitario sull'ordinamento francese: il divieto di frode alla legge come principio generale anti-elusione

Dopo l'analisi della disciplina comunitaria dell'abuso di diritto si può finalmente passare ad esaminare l'impatto che essa ha avuto sugli ordinamenti nazionali.

Pur non richiamando espressamente il diritto comunitario, la giurisprudenza più recente del *Conseil d'Etat* ha affermato che l'art. L 64 costituisce unicamente la positivizzazione del principio più generale che vieta gli atti in frode alla legge fiscale. L'influenza comunitaria si deduce non solo dal periodo in cui questa soluzione è stata accolta, cioè la parte finale del 2006 quando la dottrina francese, analogamente a quella italiana, si interrogava sulla portata e sui riflessi che la giurisprudenza comunitaria in materia di divieto di abuso in ambito fiscale poteva avere sull'ordinamento interno, ma soprattutto dal fatto che nelle conclusioni alla prima

controversia che afferma tale principio, il Commissario di Governo richiamava espressamente le pronunce dei giudici comunitari quale elemento a sostegno dell'esistenza di un principio generale dell'ordinamento che vieta la realizzazione di atti in frode alla legge fiscale.

Per una curiosa coincidenza con l'esperienza italiana, il *Conseil d'Etat* ha esplicitamente affermato la tesi secondo cui è immanente nell'ordinamento tributario un principio generale che vieta gli atti in frode alla legge fiscale⁴⁰¹ in una serie di casi di *dividend washing* che hanno interessato i giudici francesi negli ultimi anni⁴⁰². Come già anticipato, i limiti applicativi dell'art. L 64 non erano costituiti unicamente dai tributi considerati, ma anche dalle condotte che integravano i requisiti previsti dalla norma: in tali controversie il problema dell'utilizzo dell'art. L 64 è venuto quindi in rilievo sotto questo secondo aspetto. A giudizio del *Conseil d'Etat*, infatti, il *dividend washing* non poteva rientrare nel suo ambito applicativo in quanto il credito d'imposta non influenza la determinazione della base imponibile, ma si configura unicamente come mezzo di pagamento⁴⁰³. L'amministrazione

⁴⁰¹ La dottrina non manca di evidenziare come l'evoluzione più recente non faccia altro che collocarsi nel solco della giurisprudenza tradizionale delle supreme Corti francesi, in una linea di sviluppo senza soluzioni di continuità che parte dalla più volte richiamata pronuncia del 1981: P. MARTIN, P. DIBOUT, J.L. GAUTIER, *La frontière entre abus de droit et optimisation s'est-elle déplacée?* in *Droit fisc.*, n. 47, comm. 977, punto 4.

⁴⁰² CE, 27 septembre 2006, req. 260050, *Sté Janfin* in *Droit fisc.*, 2006, n. 47, comm. 744 e CE, 29 déc. 2006, n. 283314 *Bank of Scotland* in *Droit fisc.*, n. 4, comm. 87 entrambe su www.legifrance.gouv.fr. Per un esame dell'impatto della pronuncia *Sté Janfin* sull'ordinamento francese: Y. BENARD, *Dissuasion à l'anglaise: la double clef de la fraude à la loi*, in *RJF*, 2006, p. 1083 e ss. il quale evidenzia come la giurisprudenza del *Conseil d'Etat* e della Corte di Giustizia in materia di contrasto ai comportamenti abusivi facciano applicazione dei principi elaborati nei Paesi di *civil law*.

⁴⁰³ La dottrina e la giurisprudenza francese individuano, infatti, nel credito di imposta una duplice natura: a) elemento che si inserisce nella base imponibile e ne influenza la determinazione; b) mezzo di pagamento delle imposte: CE, n. 86515/1975; *Cons. Const.*, déc. n. 97-395 DC, 30 déc. 1997 entrambe su www.legifrance.gouv.fr; O. FOUQUET, *Fraude à la loi et abus de droit*, cit., par. 37 e ss.. L'amministrazione finanziaria riteneva che, relativamente ai tributi considerati dall'art. L 64, ogni comportamento dei contribuenti contrario allo spirito della legge, dovesse trovare sanzione sulla base della procedura ivi definita. A tal fine pare utile ricordare che la giurisprudenza costante ha ritenuto applicabile l'art. L 64 anche nei casi in cui le operazioni dei contribuenti non influenzavano la base imponibile, ma solamente la liquidazione dell'imposta, incidendo sull'aliquota applicabile: CE, n. 32956/1983; CE, n. 48912/1986; CE, n. 179647/2000 tutte su www.legifrance.gouv.fr. Tuttavia, come non ha mancato di far rilevare il Commissario di Governo nelle sue conclusioni, solo nel caso in cui la contestazione dell'amministrazione riguardasse l'influenza del credito d'imposta sulla determinazione della base imponibile, era possibile ritenere che il credito d'imposta rilevasse ai fini della procedura di cui all'art. L 64 all'epoca vigente. Nel caso all'esame dei giudici del *Palais-Royal* appariva pacifico che la contestazione non riguardava il rapporto tra credito d'imposta e base imponibile, ma il suo utilizzo

finanziaria francese era intervenuta applicando all'operazione la norma generale anti-abuso contenuta all'art. L 64 del *Livre de procédures fiscales*: tale soluzione, accolta dai giudici di primo e secondo grado è, tuttavia, stata respinta dal *Conseil d'Etat*, che ha ritenuto inapplicabile la norma dal momento che essa fa riferimento agli atti volti a «mascherare» la realizzazione o il trasferimento di un reddito, mentre la compravendita di titoli azionari per beneficiare del credito d'imposta non integra tale requisito.

I due casi portati all'attenzione del *Conseil d'Etat* hanno visto esiti differenti a causa delle scelte dell'amministrazione finanziaria. Nel primo caso, infatti, essa aveva agito sulla base della norma anti-abuso e, pur essendole consentito cambiare in giudizio la base giuridica dell'accertamento⁴⁰⁴, aveva insistito perché venisse applicata tale norma all'operazione in contestazione, cosicché i giudici hanno rigettato la pretesa del fisco⁴⁰⁵; nel secondo caso l'amministrazione aveva ritenuto inapplicabile tale norma e aveva agito sulla base del principio generale che vieta la realizzazione di comportamenti abusivi cosicché le ragioni del fisco sono state accolte dai giudici⁴⁰⁶. Non avendo agito sulla base dell'art. L 64, tuttavia, l'amministrazione finanziaria non aveva ritenuto di dover applicare il procedimento ivi previsto, segnatamente per ciò che concerne il coinvolgimento del *Comité*, né tanto meno aveva ritenuto di dover irrogare le sanzioni previste per la realizzazione di comportamenti abusivi di cui alla richiamata norma.

La dottrina non manca di evidenziare come tali pronunce non facciano altro che collocarsi nel solco della giurisprudenza tradizionale delle supreme Corti francesi, in una linea di sviluppo senza soluzioni di continuità che parte dalla più volte richiamata

quale mezzo di pagamento e quindi il caso in esame restava estraneo alla procedura anti-abuso di cui all'art. L 64.

⁴⁰⁴ Senza potersi dilungare qui sul punto, si segnala unicamente che tale operazione non è sempre e comunque possibile, ma è sottoposta a ben precise condizioni, prima fra tutte la necessità di non arrecare un pregiudizio ai diritti di difesa del contribuente.

⁴⁰⁵ Va comunque evidenziato che dagli atti processuali non emergeva con chiarezza se si trattasse veramente di un caso di *dividend washing* sicché anche il Commissario di Governo, nelle sue conclusioni, aveva chiesto il rigetto della pretesa fiscale.

⁴⁰⁶ Stante la sua natura di principio generale dell'ordinamento, esso trovava applicazione senza limitazioni temporali, quindi anche ad operazioni poste in essere prima della recente riforma legislativa: P. MARTIN, P. DIBOUT, J.L. GAUTIER, *La frontière entre abus de droit et optimisation s'est-elle déplacée?*, cit., punto 3.

pronuncia del 1981⁴⁰⁷. L'elemento forse decisivo nell'evoluzione della giurisprudenza del *Conseil d'Etat* va, tuttavia, ricercato nella giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di abuso, su cui si era ampiamente soffermato il Commissario di Governo nelle sue conclusioni alla controversia *Sté Janfin*⁴⁰⁸. I giudici francesi, infatti, in accordo con quanto affermato dai giudici di Lussemburgo, hanno ritenuto il divieto di atti abusivi immanente nell'ordinamento e quindi applicabile ad ogni tipologia di condotta, anche se non specificamente previsto da alcuna disposizione. Sebbene i giudici francesi, a differenza dei colleghi italiani, non abbiano richiamato i precedenti comunitari nelle proprie pronunce, il dibattito dottrinale sollevato anche in Francia dall'opera della Corte di Giustizia, richiamata anche dal Commissario di Governo, ha sicuramente influenzato l'opinione dei giudici del *Conseil d'Etat*.

Tale influenza è resa evidente, ancora, dall'utilizzo di espressioni analoghe a quelle impiegate dai giudici comunitari, dal momento che vengono qualificate come abusive le costruzioni meramente artificiali. Anche in questo caso la dottrina francese sottolinea come tale influenza abbia unicamente spinto i giudici a riscoprire e riaffermare nozioni e criteri che già, presenti nelle sentenze del passato, erano andati via via scomparendo, almeno all'evidenza, nelle pronunce più recenti: infatti tanto il criterio dell'aggiramento o sviamento della norma dal fine, quanto quello del carattere puramente artificiale dell'operazione sono stati enucleati da parte degli organi giudiziari francese onde contrastare i comportamenti abusivi dei contribuenti⁴⁰⁹, ben prima dei colleghi comunitari.

⁴⁰⁷ P. MARTIN, P. DIBOUT, J.L. GAUTIER, *La frontière entre abus de droit et optimisation s'est-elle déplacée?*, cit., punto 4. Per un riassunto tanto conciso quanto chiaro e completo dell'evoluzione della giurisprudenza francese in materia di abuso si vedano le conclusioni del Commissario di Governo alla controversia *Mme Persicot*: L. VALLÉ, concl. a *Mme Persicot*, in *Droit fisc.*, n. 14, comm. 386, punto 4 A.

⁴⁰⁸ CE, *Sté Janfin*, cit., concl. Comm. Gouv..

⁴⁰⁹ L. VALLE, concl. a *Mme Persicot*, in *Droit fisc.*, n. 14, comm. 386, punto 4 A; O. FOUQUET, *Fraude à la loi et abus de droit*, cit., 65, par. 24; IDEM, *Interprétation française et interprétation européenne de l'abus de droit*, cit., p. 383.

2. L'influenza del diritto comunitario sull'ordinamento francese: l'aggiramento della norma tributaria quale elemento costitutivo dell'abuso

Le recenti pronunce in materia di abuso meritano di essere ricordate in quanto incidono su un ulteriore elemento di dibattito: si è visto come la dottrina segnalasse da qualche tempo la tendenza a soffermarsi solo sull'individuazione delle ragioni unicamente fiscali della condotta, senza esaminare l'elemento, certamente più importante, della norma tributaria aggirata.

Con la pronuncia *Sté Janfin* i giudici del *Conseil d'Etat* sono tornati sugli elementi delle condotte abusive, soffermandosi specificamente sull'aggiramento delle disposizioni tributarie⁴¹⁰. Il richiamo alla necessità che esso venga specificamente individuato nella parte motiva della sentenza non può che essere accolto con favore in quanto ricorda agli interpreti e all'amministrazione finanziaria che lo scopo esclusivamente fiscale non è sufficiente a censurare un comportamento in quanto abusivo. Un'operazione ispirata da ragioni meramente fiscali, ma rispettosa non solo del testo, ma anche degli obiettivi della norma tributaria, risulta pienamente lecita e non può certo essere oggetto di alcuna contestazione da parte dell'amministrazione finanziaria. Il richiamo alla necessaria contrarietà agli obiettivi della legge ha, dunque, la funzione di evitare un ricorso disinvolto alla procedura anti-abuso da parte dell'amministrazione e di tutelare la certezza giuridica e la stabilità dei rapporti economici⁴¹¹. L'eco della giurisprudenza comunitaria sembra, quindi, aver posto un argine al precedente *modus agendi*. A partire dal 2006, infatti, i giudici hanno cominciato nuovamente a soffermarsi sull'individuazione delle ragioni per cui una condotta determina un aggiramento delle finalità della legge: anche in tale caso pare aver esercitato un'influenza

⁴¹⁰ CE, *Sté Janfin*, cit. : i giudici espressamente richiamano i requisiti necessari perchè una condotta risulti abusiva, la quale ricorre in presenza di «*actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et ses activités réelles*». Salvo ricadere nella poco successiva CE, n. *Bank of Scotland*, nella stessa abitudine di non soffermarsi specificamente sull'elemento oggettivo. Anche in questo caso la dottrina ritiene comunque che esso sia stato tenuto in considerazione dai giudici : Y. BENARD, *Fraude à la loi et Treaty Shopping : que penser de la décision Bank of Scotland*, in *RJF*, 2007, p. 323.

⁴¹¹ O. FOUQUET, *Fraude à la loi et abus de droit*, cit., 65, parr. 24-25.

decisiva l'elaborazione comunitaria, puntualmente richiamata dal Commissario di Governo nelle sue conclusioni alla controversia *Sté Janfin*.

3. L'evoluzione giurisprudenziale ed i problemi applicativi: la necessità di una riforma

L'evoluzione giurisprudenziale sopra descritta se da un lato ha fornito una risposta ad una domanda attorno alla quale da lungo tempo ci si interrogava, dall'altro lato ha dato luogo a non poche difficoltà applicative determinate dalla coesistenza di una clausola anti-abuso normativamente prevista e di un principio generale di applicazione giurisprudenziale. Questa situazione ha spinto il legislatore a riscrivere integralmente nel 2009 l'art. L 64 del *Livre de procédures fiscales* creando una figura unitaria. Pur essendo la nozione di comportamento abusivo di cui all'art. L 64 e quella individuata dalla giurisprudenza sostanzialmente identiche, sicché più che di due figure poteva parlarsi di un principio generale declinato in due versioni⁴¹², mutavano radicalmente però le conseguenze per i contribuenti sia dal punto di vista del procedimento amministrativo, relativamente al coinvolgimento del *Comité de l'abus de droit*, sia per quanto concerneva l'applicabilità delle sanzioni. L'amministrazione finanziaria doveva, quindi, verificare attentamente di volta in volta la base legale dei propri poteri di accertamento. Ciò soprattutto ove avesse deciso di agire non sulla base dell'art. L 64, ma utilizzando i principi generali dell'ordinamento. Benché nell'ordinamento francese sia consentito, anche nella fase giudiziale, il cambiamento della base giuridica dell'accertamento, ciò non può avvenire a scapito dei diritti che la legge riconosce al contribuente nel procedimento tributario⁴¹³. Più chiaramente: il passaggio dall'accertamento sulla base dell'art. L 64 a quello fondato sul principio generale di divieto di frode alla legge tributaria non incontrava, in via di principio, alcun ostacolo.

⁴¹² P. MARTIN, P. DIBOUT, J.L. GAUTIER, *La frontière entre abus de droit et optimisation s'est-elle déplacée?*, cit., punto 1.

⁴¹³ Tale disposizione è volta ad evitare che là dove i fatti risultino correttamente provati e la pretesa erariale appaia fondata, l'atto impositivo venga annullato per l'erroneo riferimento alla norma che regola il potere accertativo dell'amministrazione.

Diversa la situazione nel caso opposto, in quanto il mancato coinvolgimento del *Comité*, che non poteva essere recuperato nella successiva fase giurisdizionale, minava radicalmente la legittimità del procedimento.

L'altra differenza fondamentale, come detto, risiedeva nell'irrogazione delle sanzioni: la norma che fissava la sanzione dell'ottanta per cento dell'imposta faceva espresso riferimento all'accertamento eseguito sulla base dell'art. L 64. È evidente che in tutti i casi in cui la ripresa a tassazione si fosse fondata sul principio generale dell'ordinamento, non era possibile irrogare alcuna sanzione.

L'orientamento giurisprudenziale affermatosi a partire dal 2006, secondo cui anche le operazioni non ricadenti nell'ambito di applicazione dell'art. L 64 potevano essere censurate dall'amministrazione finanziaria sulla base del principio generale del divieto di frode alla legge tributaria, pur venendo incontro ad esigenze di simmetria dell'ordinamento tributario onde evitare che comportamenti analoghi ricevessero un diverso trattamento a seconda dell'imposta interessata, aveva creato problemi forse maggiori di quelli che aveva cercato di risolvere.

Prima dell'evoluzione nella giurisprudenza del *Conseil d'Etat*, appariva difficilmente giustificabile che i comportamenti in frode alla legge fiscale fossero oggetto di censura solo in determinati casi; successivamente appariva ancora più ingiustificabile che solo alcuni contribuenti godessero della garanzia procedimentale offerta dal *Comité* e che solo alcuni fossero soggetti alle sanzioni dell'ottanta per cento dell'imposta.

Risultava evidente che la situazione era ben lungi dall'aver trovato un punto di equilibrio e che la riorganizzazione dell'intera materia non poteva che avvenire attraverso una riforma della norma, dal momento che l'estensione in via interpretativa del regime procedimentale e sanzionatorio previsto dall'art. L 64 pareva operazione non consentita.

4. La riforma del 2009: la soppressione dell'elenco dei tributi e l'introduzione di una definizione generale di condotta abusiva

Al fine di risolvere i problemi applicativi sorti a seguito dell'evoluzione giurisprudenziale sopra descritta, il legislatore francese ha proceduto innanzitutto ad eliminare l'elenco delle imposte prima presente nell'art. L 64: esso può quindi trovare applicazione in relazione ad ogni tributo.

Dall'altro lato ha adeguato il testo della norma all'applicazione giurisprudenziale ormai consolidatasi a partire dalla nota pronuncia del *Conseil d'Etat* del 1981. Al tradizionale riferimento alle condotte abusive in quanto simulate, è stato aggiunto il richiamo alle operazioni che abbiano quale scopo esclusivo quello di aggirare le norme fiscali⁴¹⁴.

La riforma sembra inoltre fare proprie anche le principali soluzioni applicative avanzate da dottrina e giurisprudenza nel corso degli anni. Innanzitutto la nuova norma è chiara nello stabilire che un comportamento sia abusivo, là dove aggira una disposizione tributaria⁴¹⁵: ne consegue che l'esame dell'amministrazione finanziaria prima e dei giudici dopo non potrà soffermarsi solo sulle ragioni unicamente fiscali della condotta, ma dovrà prima di tutto esaminare l'elemento dell'aggiramento di una norma impositiva⁴¹⁶.

⁴¹⁴ L'attuale versione dell'art. L 64 del *Livre de procédures fiscales* così recita : *Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.*

En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal pour la répression des abus de droit. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité.

Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification.

Les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel qui est rendu public.

⁴¹⁵ Sul possibile impatto della riforma: O. FOUQUET, *Fraude à la loi; l'explicitation du critère «subjectif»*, in *Droit fisc.*, 2009, n. 39, act. 287.

⁴¹⁶ A seguito della riforma la norma anti-abuso fa riferimento oltre che alla legge alle *decisions* da intendersi come gli interventi interpretativi del Ministero. La dottrina è apparsa subito critica su tale scelta dovuta a ragioni di simmetria, poi venuta meno nel corso dei lavori parlamentari, con l'analogia norma anti-abuso in materia di oneri sociali. È opinione pacifica in dottrina e giurisprudenza che la *dottrina amministrativa* deve essere interpretata in maniera letterale, senza alcuna possibilità di procedere alla ricerca delle intenzioni dell'autore. Sull'origine della riforma e sui profili critici: O. FOUQUET, *L'application littérale de la doctrine administrative peut-elle être constitutive d'un abus de droit?* in *Droit fisc.*, 2009, n. 42, act. 316.

La riforma dovrebbe contribuire ancora a risolvere l'interrogativo circa la possibilità di fare ricorso alla norma anti-abuso di fronte ad operazioni poste in essere per ragioni censurate da disposizioni non aventi natura tributaria. La nuova versione dell'art. L 64 è chiara nello stabilire che l'unico scopo del contribuente deve essere quello di sottrarsi in tutto o in parte al pagamento del tributo: ne deriva che ove tale vantaggio non sia il suo obiettivo esclusivo, la norma anti abuso non potrà trovare applicazione⁴¹⁷.

Contemporaneamente dovrebbe essere esclusa la possibilità per il contribuente di invocare l'esistenza di ragioni extra-fiscali di fronte a comportamenti simulati come avvenuto in passato. La riforma legislativa prevede l'indagine sull'unicità dei motivi solamente per i comportamenti in frode alla legge e non anche per quelli simulati: indipendentemente dalle ragioni che hanno determinato la condotta del contribuente, infatti, l'apparenza non può prevalere sulla realtà al fine di determinare il corretto regime impositivo.

5. La riforma dell'art. L 64 e l'irrogazione delle sanzioni

Uno degli elementi di maggiore discriminazione tra i comportamenti abusivi sulla base del principio generale e quelli previsti, invece, dall'art. L 64 era costituito dall'irrogazione delle sanzioni. L'art. 1729 del *Code général des impôts*, disposizione che prevede la sanzione per i comportamenti abusivi, rimanda espressamente all'art. L 64 sicché nei casi in cui l'amministrazione procedeva sulla base della figura generale, la sanzione non poteva

⁴¹⁷ Una delle preoccupazioni della dottrina italiana circa l'introduzione di una norma anti-abuso generale in Italia è che il ricorso a categorie giuridiche generali possa portare a censurare sul piano fiscale operazioni che si caratterizzano per aver percorso strade insolite in ambiti estranei a quello tributario: D. STEVANATO, R. LUPI, *Elusione fiscale tra anomalia dei comportamenti civilistici e frode allo spirito della legge tributaria*, cit., p. 629 ove si evidenzia come anche comportamenti assolutamente normali e consueti a livello civilistico possono nascondere finalità riprovate dal sistema fiscale, come è avvenuto in passato per il commercio delle "bare fiscali". Pur in presenza, infatti, di una costruzione civilisticamente complessa ed inconsueta non si può ritenere che un comportamento sia *ipso facto* elusivo, senza procedere ad un'analisi dei principi che sottostanno al sistema fiscale: M. BEGHIN, *I "complementari" concetti di evasione ed elusione tributaria in un recente arresto giurisprudenziale*, in *Riv. dir. trib.* 2008, p. II, pp. 297-299; D. STEVANATO, L. PARA, R. LUPI, *Ancora sul concetto di elusione tributaria e sulla sua non punibilità*, cit., pp. 374-375.

essere irrogata⁴¹⁸. La generalizzazione dell'applicazione della norma a tutti i comportamenti fiscalmente abusivi ha, quindi, posto fine a questa differenza⁴¹⁹.

Sebbene in sede di riforma il legislatore francese abbia inteso adeguarsi alle indicazioni della Corte europea dei diritti dell'uomo, riconoscendo al giudice la possibilità di modulare la sanzione in ragione del coinvolgimento della parte nell'ideazione dell'operazione, non sembra, invece, aver tenuto in debito conto le osservazioni della Corte di Giustizia sulla sanzionabilità delle condotte abusive.

I giudici di Lussemburgo, con giurisprudenza costante, affermano che i comportamenti abusivi non possono andare incontro a sanzioni dal momento che manca una norma che obblighi il contribuente a tenere un comportamento diverso da quello adottato⁴²⁰. Nel caso francese, la generalità della norma anti-abuso impedisce di stabilire *ex ante* con la certezza necessaria il carattere abusivo di un'operazione.

Poiché l'interpretazione della Corte di Giustizia vincola gli Stati membri, almeno per quanto concerne i tributi armonizzati, la disciplina francese del contrasto ai comportamenti abusivi rischia comunque di presentare profili di illegittimità per quanto concerne la conformità al diritto comunitario.

La riforma avrebbe anche potuto costituire un momento di riflessione più generale sulla disciplina delle sanzioni per i comportamenti abusivi: si è già rilevata l'anomalia per cui è prevista la sanzione nella medesima misura sia per i comportamenti

⁴¹⁸ P. MARTIN, P. DIBOUT, J.L. GAUTIER, *La frontière entre abus de droit et optimisation s'est-elle déplacée?*, cit., punto 1, il quale riteneva comunque di non escludere *in toto* la possibilità di irrogare le sanzioni previste dalla normativa fiscale in via generale per i comportamenti illegittimi, ove le operazioni abusive integrassero i requisiti necessari per procedere in questo senso.

⁴¹⁹ Al fine di rispettare il *favor rei* e quindi stabilire la debenza delle sanzioni, il giudice dovrà verificare che la condotta contestata risulti abusiva sia alla luce della precedente versione dell'art. L 64, sia alla luce del nuovo testo. Vista la maggiore ampiezza del testo riformato, sembra possibile ritenere che tutti i comportamenti che già prima erano abusivi, conservino tale qualificazione anche alla luce della nuova norma. Sul tema si vedano in particolare le conclusioni del *Rapporteur publique* (definizione che dal 1° febbraio 2009 sostituisce quella di *commisaire du gouvernement*) E. GLASER nelle controversie CE, 27 juillet 2009, nn. 295358 e 295805, par. 3 in *Droit fisc.*, 2009, n. 42, comm. 506, cui segue nota non firmata dal titolo *Abus de droit: application immédiate des nouvelles pénalités prévues par l'article 1729 du CGI*.

⁴²⁰ CGCE, *Halifax*, cit., punti 93-97; sul punto si richiama la pronuncia CGCE, 14 dicembre 2000, causa C-110/99, *Emsland Stärke*, in *Racc.*, p. I-11569, punto 56 ove si legge che per l'irrogazione di sanzioni è «necessario un fondamento giuridico chiaro e non ambiguo».

evasivi che per quelli abusivi. La situazione risulta ancor più anomala là dove si pensi che nell'ambito di quest'ultima figura confluiscono comportamenti simulati e comportamenti in frode alla legge. Mentre i primi, come detto, integrano una violazione diretta ed indubitabile delle norme fiscali, i secondi implicano complesse valutazioni, con ampi profili di discrezionalità, relativamente all'effettiva natura abusiva di una condotta sicché l'equiparazione alle condotte evasive quanto alla sanzione applicabile non può non sollevare qualche perplessità.

6. L'estensione dell'ambito applicativo dell'art. L 64 e il rafforzamento dei poteri del *Comité*

Corollario dell'estensione dell'ambito applicativo dell'art L 64 è stato un rafforzamento del ruolo del *Comité*, mediante un'integrazione dei suoi componenti.

Innanzitutto l'applicazione dell'art. L 64 ad ogni condotta abusiva ha determinato l'estensione del procedimento davanti al *Comité* a tutte le operazioni contestate dall'amministrazione finanziaria, ponendo fine alla precedente situazione discriminatoria, in forza della quale solo in caso di comportamenti che ricadevano nell'ambito di tale norma era possibile adire il *Comité*.

Nell'ottica di rafforzarne il funzionamento e farne un organo in cui contribuenti ed amministrazione possano evidenziare, su base paritaria, i rispettivi punti di vista, la *Loi de finances* ne ha mutato il nome e la composizione. Quanto al primo aspetto la denominazione è passata da *Comité consultatif pour la repression des abus de droit* a *Comité de l'abus de droit*, così rendendo la sua funzione meno sbilanciata verso la repressione e maggiormente orientata ad un più equilibrato esercizio del compito di valutare l'abusività di una condotta. Proprio per consentire al *Comité* di svolgere al meglio il suo ruolo ne è stata integrata la composizione: a partire dal 1° aprile 2009, ai già presenti consiglieri del *Conseil d'Etat*, della *Cour de Cassation* e della *Cour des Comptes* e al professore universitario, sono stati aggiunti un avvocato esperto in materia fiscale, un notaio e un esperto contabile. In tal modo la composizione è stata estesa a tutti quei soggetti che nella vita

quotidiana intervengono nelle scelte fiscali o nella fase della programmazione o, in quella successiva, della valutazione della loro liceità. Ancora di recente, per fugare i dubbi di parzialità che circondavano il *Comité*, il legislatore ha escluso dai suoi componenti il Direttore generale delle imposte: tale presenza, pur non essendo stata ritenuta dalla giurisprudenza illegittima, risultava per lo meno inopportuna agli occhi dei contribuenti⁴²¹. Tutte le riforme vanno quindi nel senso di fare del *Comité* un soggetto terzo, centrale nel procedimento di contrasto all'abuso di diritto.

La *Loi des finances* per il 2009 non ha invece inciso sul procedimento per adire il *Comité*, più volte modificato nel corso degli anni⁴²²: la legge riconosce il diritto di provocarne l'intervento tanto al contribuente quanto all'amministrazione finanziaria⁴²³. In caso di parere favorevole al primo, qualora quest'ultima non intenda rinunciare alla pretesa, dovrà essa stessa dare in sede giudiziale la prova della fondatezza dell'accertamento. L'allargamento e il mutamento della composizione del *Comité* vanno, quindi, valutati con assoluto interesse in quanto la fase procedimentale davanti a tale soggetto può divenire un momento in cui il reciproco scambio di opinione, specie per la diversa estrazione dei componenti, favorisce un accurato confronto circa l'esistenza di un comportamento abusivo. La riforma valorizza i caratteri di terzietà ed imparzialità del *Comité*, consentendogli così di svolgere al meglio la funzione originaria di limite ad un ricorso eccessivo e disinvolto alla procedura di repressione dell'abuso di diritto da parte dell'amministrazione finanziaria⁴²⁴.

Non ha subito mutamenti significativi, invece, la possibilità per il contribuente di richiedere, prima della realizzazione dell'operazione, il giudizio sulla sua natura abusiva all'amministrazione finanziaria: tale possibilità non viene, infatti,

⁴²¹ Si ricorda che il procedimento davanti al *Comité* è stato contestato sulla base dell'art. 6 CEDU per il fatto che non consente un contraddittorio orale, ma unicamente osservazioni scritte. Anche questo aspetto non ha mai trovato accoglimento presso i giudici. Sul punto: J.-P. MAUBLANC, *Abus de droit: validité de la procédure suivie devant le CCRAD et conditions de régularité de la procédure d'imposition*, cit., punto 1.

⁴²² Per una sintesi dei principali dati sul funzionamento del *Comité*, si veda: J.-F. VULPILLIÈRES, *Débat autour de l'abus de droit*, in *Droit fisc.*, 2007, n. 47, étude 979, punto 2.

⁴²³ F. DEBOISSY, *La simulation en droit fiscal*, cit., nn. 712-714; C. ROBBEZ - MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, cit., nn. 255-259.

⁴²⁴ Va comunque sottolineato che le statistiche fornite dal Ministero delle Finanze francese evidenziano come l'art. L 64 trovi applicazione all'incirca una decina di volte per anno.

frequentemente utilizzata in quanto ha l'effetto di denunciare al fisco la realizzazione di un'operazione che, già nell'opinione del contribuente, rischia di presentare profili di abusività.

7. La figura anti-abuso francese tra aggiramento e sviamento

La dottrina prevalente ritiene che la nozione di comportamento abusivo francese e quella comunitaria siano essenzialmente coincidenti: si dice che tanto i giudici nazionali francesi quanto quelli comunitari fanno riferimento all'assenza di sostanza⁴²⁵ o alla situazione giuridica puramente artificiale⁴²⁶. Tali espressioni vengono ritenute equivalenti in quanto l'assenza di sostanza non fa altro che dare vita ad una situazione di mera apparenza giuridica⁴²⁷. Tale posizione è stata fatta propria da *Conseil d'Etat* che, proprio nella sentenza *Sté Sagal*, ha respinto la richiesta di rimettere alla Corte di Giustizia la questione circa la compatibilità con il diritto comunitario della norma anti-abuso francese, sul presupposto della sostanziale identità tra le due figure⁴²⁸. Va, tuttavia, evidenziato che sebbene entrambi gli ordinamenti accolgano una nozione di comportamento abusivo comprensiva di figure civilisticamente eterogenee, in ambito comunitario non sono mai state ricondotte all'abuso di diritto in materia tributaria condotte fittizie⁴²⁹.

Comune ad entrambi gli ordinamenti è ancora l'affermazione che il contribuente ha il diritto di scegliere la soluzione fiscalmente più vantaggiosa⁴³⁰. Tale elemento, derivante dai principi della certezza giuridica e dell'intangibilità della sfera patrimoniale di ciascuno, vale fino a quando questi non ponga in essere una

⁴²⁵ Tra le altre, solo per fare riferimento alle pronunce più note, si vedano CE, *Sté Sagal* e *SA Pléiade*, citt..

⁴²⁶ Per tutte, in questo senso, la più volte citata pronuncia del 10 giugno 1981.

⁴²⁷ Chiaramente il termine apparenza giuridica non va inteso in senso letterale, in quanto i comportamenti abusivi qui esaminati non appartengono all'ambito di quelli simulati.

⁴²⁸ P. LEGER, E. GINTER, C. COMOLET-TIRMAN, L. VALLEE, M. AUJAN, *Liberté communautaires et abus de droit*, in *Droit fisc.*, 2007, n. 47, étude n. 978.

⁴²⁹ Diversa è, infatti, la reazione dei giudici di condotte fittizie, come si evince, per esempio, dalla giurisprudenza in materia di frodi carosello.

⁴³⁰ Il diritto del contribuente a scegliere la soluzione fiscalmente meno onerosa è stato affermato dal *Conseil d'Etat* ben prima della Corte di Giustizia. CE 17 décembre 1984 n° 52341 : RJF 2/85 n° 205, concl. O. Fouquet Rev. sociétés 1/85 p. 145 ; CE 21 mars 1986 n° 53002, *Sté Auriège* : RJF 5/86 n° 470 avec concl. O. Fouquet p. 267.

condotta abusiva. Da ciò consegue il tratto comune più evidente costituito dall'asserzione secondo cui il divieto di comportamenti abusivi costituisce un principio generale dell'ordinamento applicabile anche in assenza di un'espressa disposizione normativa. Benché superata per quanto riguarda la Francia a seguito della riforma legislativa del 2009, tale affermazione denota una comunanza di fini.

8. La differenza tra la nozione comunitaria e la nozione francese di abuso di diritto tra essenzialità ed esclusività delle ragioni fiscali

L'unica differenza tra la giurisprudenza della Corte di Giustizia e quella del *Conseil d'Etat* viene individuata dalla dottrina nel riferimento all'essenzialità delle ragioni fiscali adottata dalla prima, rispetto all'unicità accolta dai giudici francesi. La dottrina, pur non attribuendo eccessiva importanza a tale differenza, ritiene che tale seconda posizione meglio tuteli le ragioni dei contribuenti e contribuisca a porre un confine più preciso tra legittimo risparmio d'imposta e operazioni abusive⁴³¹.

Possibili differenze tra la giurisprudenza comunitaria e quella francese possono tuttavia sorgere là dove, come si è proposto nelle pagine precedenti, la nozione comunitaria di abuso in ambito tributario non venga considerata in maniera unitaria, ma venga differenziata a seconda del settore impositivo interessato. Più precisamente la figura francese e quella comunitaria sembrano presentare notevoli punti di contatto nell'ambito delle imposte dirette dal momento che entrambe si fondano sull'unicità delle ragioni fiscali e sulla natura puramente artificiale dell'operazione

⁴³¹ O. FOUQUET, *Interprétation française et interprétation européenne de l'abus de droit*, cit., p. 383 e ss.. La tesi sopra esposta è stata espressa prima della sentenza *Part Service* della Corte di Giustizia e trovava in ambito comunitario conforto non solo nell'ambiguità della pronuncia *Halifax*, ma anche nell'opinione dell'Avv. gen. Poiars Maduro espressa nelle sue conclusioni generali ai punti 89-90. A seguito della sentenza CGCE *Part Service*, l'Autore metteva in evidenza che si crea, almeno in campo Iva, un contrasto tra diritto comunitario e giurisprudenza nazionale, che solo il *Conseil d'Etat* avrebbe potuto risolvere: così IDEM, *Abus de droit: les implications de la jurisprudence communautaire sur la jurisprudence nationale*, in *Droit fisc.*, 2008, n. 23, comm. n. 366, par. 4-6. A seguito della modifica legislativa che ha positivizzato la scelta dei giudici del *Palais Royal*, solo il legislatore potrà ritornare sulle sue scelte, modificando la norma.

contestata. Si è del resto evidenziato come la giurisprudenza comunitaria in *subiecta materia* sembri fare applicazione del divieto di frode alla legge nella regolazione dei rapporti tra ordinamenti diversi. Ed invero la convergenza è massima per quanto concerne l'ambito delle imposte non armonizzate, in quanto il riferimento alle costruzioni puramente artificiali utilizzato dal *Conseil d'Etat* nelle pronunce più recenti⁴³², è innegabilmente identico a quello utilizzato dalla Corte nelle pronunce *Marks & Spencer* e *Cadbury Schweppes*. Parimenti analogo è il riferimento allo scopo esclusivamente fiscale dell'operazione.

Al contrario sembra non registrarsi una perfetta consonanza per quanto concerne l'ambito dei tributi armonizzati e soprattutto dell'IVA, là dove non vengano in rilievo questioni transnazionali. La nozione di comportamento abusivo di origine comunitaria pare, infatti, presentare una maggiore ampiezza, non solo per la possibilità di censurare comportamenti dettati da ragioni essenzialmente fiscali. Il *Conseil d'Etat* rimane legato allo schema applicato alle imposte dirette, mentre la Corte di Giustizia procede ad una ricostruzione dei comportamenti abusivi assai più lata, in cui non si pretende più il rigoroso requisito della costruzione puramente artificiale, dal momento che anche operazioni che trovano giustificazioni in motivi extra-fiscali possono essere qualificate come abusive, là dove il risparmio d'imposta sia stato determinante ed assorbente⁴³³. Il *Conseil d'Etat* a seguito della riforma legislativa del 2009 che ha positivizzato l'applicazione della clausola anti-abuso anche ai comportamenti dettati da ragioni unicamente fiscali gode di minore libertà di apprezzamento rispetto ai giudici comunitari, dal momento che non si confronta con un principio generale, ma con una disposizione dell'ordinamento. Pare dunque difficile che possa registrarsi in ambito IVA la convergenza evidenziata nell'ambito delle imposte dirette in mancanza di un'ulteriore riforma legislativa. Inoltre, in ambito IVA, la Corte di Giustizia tende ad accogliere una nozione di comportamento abusivo meno sensibile alle ragioni delle parti e maggiormente incentrata sull'elemento dello sviamento dagli obiettivi della norma.

⁴³² CE, *Sté Sagal*, ove si fa riferimento a «*montages purement artificiels dont le seul objet est de contourner la législation fiscale française*»

⁴³³ Sempre che sussista l'elemento dello sviamento dal fine della norma.

La figura francese presenta dunque limiti maggiormente stringenti rispetto alla figura comunitaria, rischiando così di lasciare indenni da censura comportamenti disapprovati in ambito comunitario. Tale differenza non solo altera il quadro dell'armonizzazione, ma soprattutto rischia di ostacolare l'obiettivo della giurisprudenza in materia di abuso, costituito, come evidenziano sempre i giudici comunitari, dalla necessità di realizzare uguali condizioni di competizione tra gli operatori economici.

Va segnalato, infine, che la differente soluzione della Corte di Giustizia potrebbe condurre a conclusioni parzialmente differenti da quelle dei giudici francesi, nel caso di comportamenti posti in essere per aggirare disposizioni non fiscali, ma che presentino risvolti tributari. Là dove, infatti, non si pretende l'unicità delle ragioni fiscali, diviene difficile stabilire quale sia il motivo determinante di una condotta, poiché il risparmio d'imposta viene sempre tenuto in considerazione al momento della pianificazione di un'operazione. I giudici comunitari, quindi, potrebbero concludere per l'abusività della condotta contestata anche quando ragioni extra-fiscali illegittime concorrono a determinare le scelte dei contribuenti per l'impossibilità di stabilire sulla base di elementi oggettivi quale motivo sia stato determinante.

9. Ulteriori differenze derivanti dalla natura dell'abuso quale principio non positivizzato nel diritto comunitario

A differenza dell'ordinamento comunitario poi l'abuso di diritto in ambito fiscale in Francia è positivamente previsto. A livello comunitario non si è posta poi la necessità di individuare esattamente i confini applicativi del principio anti-abuso, come invece accaduto in Francia, rispetto ad eventuali figure similari. La Corte di Giustizia, infatti, per la natura dell'ordinamento comunitario non viene chiamata a giudicare sulla legittimità del procedimento di accertamento seguito dalle amministrazioni nazionali, dato che tale materia è riservata alla competenza degli Stati membri.

Va ulteriormente osservato che nell'ordinamento francese l'abuso di diritto costituisce solo una delle condotte appartenenti al

genus elusivo, mentre nel diritto comunitario le due figure sembrano coincidere. Con ogni probabilità l'assenza di uno specifico procedimento a livello europeo non ha reso necessario in ambito comunitario il problema dell'esatta individuazione dei confini di tale principio.

CAPITOLO QUARTO
PARTE SECONDA

L'IMPATTO DELL'ELABORAZIONE COMUNITARIA
SUGLI ORDINAMENTI NAZIONALI

L'ORDINAMENTO ITALIANO

1. L'influenza delle esperienze straniere sull'ordinamento italiano - 2. Strumenti civilistici e contrasto alle operazioni fiscalmente abusive: la nullità per assenza di causa - 3. ... i dubbi della dottrina - 4. Strumenti civilistici e contrasto alle operazioni fiscalmente abusive: la simulazione - 5. La nullità quale conseguenza dell'abuso - 6. Una posizione mediana tra invalidità e inopponibilità - 7. L'abbandono dell'invalidità e la ricerca di soluzioni più aderenti all'ambito fiscale in ambito Iva - 8. L'inopponibilità quale soluzione più recente avallata dalle Sezioni Unite - 9. Gli elementi costitutivi dell'abuso: l'aggiramento della norma e l'assenza di ragioni economicamente apprezzabili - 10. L'affermazione di un principio e la necessità di un procedimento - 11. L'abuso quale principio giuridico e il problema della sua applicabilità nell'ordinamento interno in assenza di una disposizione legislativa - 11.a. L'ambito dei tributi armonizzati - 11.b. L'ambito dei tributi non armonizzati - 12. L'abuso tra principio giuridico e canone interpretativo - 13. La differente nozione dell'interpretazione funzionale nella dottrina interna e nella giurisprudenza della Corte di Giustizia - 14. Il rapporto tra norme anti-abuso comunitarie e norme anti-abuso nazionali - 15. La censurabilità di operazioni al di fuori dei casi previsti dalle norme anti-elusive sulla base del principio generale - 16. L'abuso e le sanzioni - 17. L'introduzione di una norma generale anti-abuso e il difficile coordinamento con la giurisprudenza comunitaria

1. L'influenza delle esperienze straniere sull'ordinamento italiano

Il dibattito circa il contrasto alle operazioni abusive a livello comunitario ed internazionale ha esercitato una profonda influenza anche sull'ordinamento italiano. Per questa ragione la giurisprudenza ha assunto un ruolo di supplenza procedendo alla ricerca *«di appropriati mezzi all'interno dell'ordinamento nazionale per contrastare il diffuso fenomeno dell'abuso di*

diritto»⁴³⁴. Uno stimolo decisivo è stato individuato dai giudici nazionali nell'esigenza di adeguare il diritto nazionale alle indicazioni che provengono dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia. Un'ulteriore ragione della svolta italiana può essere rinvenuta nei lavori in seno alle istituzioni internazionali, come l'OCSE⁴³⁵, in cui il contrasto alle operazioni abusive costituisce un tema sempre più centrale⁴³⁶.

Un ulteriore motivo pare ancora da ricercarsi nel confronto, espressamente evidenziato in alcune pronunce, con l'esperienza degli altri Paesi economicamente sviluppati che si caratterizzano per la presenza di norme o principi generali utilizzati in funzione di contrasto alle operazioni abusive.

La situazione italiana degli ultimi anni ricorda, quindi, molto da vicino l'esperienza francese in cui la giurisprudenza si è fatta carico di sopperire all'assenza o ai limiti applicativi della clausola anti-abuso.

A differenza della Francia, tuttavia, l'esperienza italiana risulta assai più travagliata ed è a tutt'oggi *in fieri*.

2. Strumenti civilistici e contrasto alle operazioni fiscalmente abusive: la nullità per assenza di causa

La giurisprudenza italiana chiamata a valutare la legittimità di comportamenti volti a ridurre il carico fiscale di un'operazione è

⁴³⁴ Così Cass., 29 aprile 2005, n. 20398.

⁴³⁵ Per la rilevanza del contrasto all'elusione nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni che seguono il Modello OCSE: G. MAISTO, *Norme anti-elusive, abuso del diritto e convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni sul reddito*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, cit., pp. 295-297, il quale ritiene che i redattori del Modello abbiano sì considerato il contrasto all'elusione fiscale tra gli obiettivi del Trattato contro le doppie imposizioni, ma solo per il tramite di norme convenzionali che contengono rimedi specifici (per es. beneficiario effettivo, computo della presenza massima nello Stato della fonte, etc.). Sebbene quindi il par. 7, del Commentario all'art. 1, individui nel contrasto all'evasione e all'elusione fiscale uno degli scopi della Convenzione, a giudizio dell'Autore questo riferimento non è sufficiente a far ritenere tale finalità un obiettivo primario del Modello. Sull'applicabilità della figura alla legge per combattere il *Treaty Shopping*: Y. BENARD, *Fraude à la loi et Treaty Shopping: que penser de a décision Bank ok Scotland?*, cit., pp. 324-327.

⁴³⁶ Per un esame delle singole posizioni nazionali ed internazionali circa l'esistenza di un principio consuetudinario del diritto internazionale in materia di divieto di abuso di diritto: G. MAISTO, *Norme anti-elusive, abuso del diritto e convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni sul reddito*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, cit., pp. 286-292: nonostante le autorevoli voci contrarie puntualmente richiamate, l'Autore ritiene che tale divieto, che pure rappresenta un principio del diritto pubblico internazionale, si indirizzi esclusivamente agli Stati.

passata da un atteggiamento tendenzialmente rigoroso legato alla lettera della legge sulla base dei principi di legalità e certezza del diritto, manifestato con riferimento all'applicazione del divieto di frode alla legge, ad un atteggiamento più sensibile alle esigenze di riparto ed al principio della capacità contributiva.

Come anticipato lo stimolo al cambiamento sembra essere venuto, oltre che dal dibattito interno, anche dal mutato clima internazionale⁴³⁷.

In una prima fase la Corte di Cassazione non ha ritenuto di applicare il principio di divieto di abuso in ambito nazionale, ma si è limitata ad affermare che l'esperienza comunitaria non poteva non avere effetti di irraggiamento nell'intero sistema impositivo, spingendo gli interpreti alla ricerca di soluzioni offerte dall'ordinamento nazionale al fine di contrastare le operazioni elusive⁴³⁸. Come si è evidenziato, per lo meno nei settori non armonizzati, nella prima fase il contrasto all'elusione non è avvenuto né trapiantando *ipso facto* i principi comunitari in ambito nazionale né affermando l'esistenza di un divieto di comportamenti fiscalmente abusivi nell'ordinamento interno, ma procedendo alla ricerca di strumenti nazionali che potessero servire a tale scopo⁴³⁹. Inizialmente i giudici hanno mantenuto un atteggiamento prudente, evitando di affermare l'esistenza nell'ordinamento nazionale di un divieto di abuso, ed hanno quindi preferito ripiegare su soluzioni fondate sulla validità civilistica dei negozi contestati⁴⁴⁰. Il diverso

⁴³⁷ Va comunque evidenziato che la necessità di trovare strumenti di contrasto all'elusione fiscale era presente già da tempo in ambito giurisprudenziale, con un'accelerazione marcata soprattutto anche nell'ultimo decennio. Per un panorama di tale giurisprudenza si veda: G. ZOPPINI, *Prospettiva critica della giurisprudenza "antielusiva" della Corte di cassazione (1969-1999)*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, p. I, p. 919 e ss..

⁴³⁸ Tale principio è stato affermato nelle pronunce Cass., 29 aprile 2005, n. 20398 e 25 ottobre 2005 n. 22932. Si legge nella pronuncia n. 22392 che «non pare contestabile l'emergenza di un principio tendenziale, che impone una ricerca di appropriati mezzi all'interno dei diversi ordinamenti nazionali per contrastare tale diffuso fenomeno». Si legge nella pronuncia n. 20398 «È evidente, d'altra parte, che l'esistenza di un tale principio svolgerebbe un innegabile effetto di irraggiamento sull'intero sistema impositivo, anche per tributi, come quelli diretti che, pur ricadendo nella competenza degli Stati membri, sono comunque soggetti, secondo una costante giurisprudenza della Corte di Giustizia, ai principi fondamentali dell'ordinamento comunitario». Ciò «deve spingere l'interprete alla ricerca di appropriati mezzi all'interno dell'ordinamento nazionale per contrastare tale diffuso fenomeno».

⁴³⁹ Già in passato autorevole dottrina aveva indicato nell'utilizzo degli istituti civilistici, quali la frode alla legge e l'analogia, la soluzione ai problemi di elusione: F. MOSCHETTI, *Intervento in L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, cit., pp. 311-312.

⁴⁴⁰ A. LOVISOLO, *Il principio di matrice comunitaria dell'"abuso" del diritto entra nell'ordinamento giuridico italiano: norma antielusiva di chiusura o clausola generale*

atteggiamento dei giudici nazionali rispetto a quelli francesi si deve probabilmente al differente momento in cui sono intervenute le pronunce dei primi rispetto ai secondi: le sentenze della Corte di Cassazione italiana risalgono ad un momento precedente a quello delle pronunce comunitarie *Marks & Spencer* e *Halifax*, tanto è vero che i riferimenti all'elaborazione della Corte di Giustizia sono limitati ad arresti concernenti casi non tributari. Al contrario il *Conseil d'Etat* francese si è espresso un momento successivo alle pronunce sopra richiamate sicché aveva avuto modo di accertarsi dell'applicazione da parte dei giudici comunitari del divieto di comportamenti abusivi anche al settore non fiscale. In questa prima fase, a differenza di quanto avvenuto in Francia, l'attenzione si è concentrata sull'esame degli elementi del contratto e, solo per conseguenza, sui riflessi fiscali dell'invalidità.

Per questa ragione in questa prima fase la Corte di Cassazione si è orientata verso l'utilizzo della categoria civilistica dell'invalidità, segnatamente per assenza di causa, sollevando forti critiche in ambito dottrinale⁴⁴¹. Tale scelta è probabilmente apparsa ai giudici quella che offriva le maggiori garanzie in tema di chiarezza applicativa, dal momento che l'invalidità è stata oggetto di una pluralità di contributi da parte di dottrina e giurisprudenza.

Come già anticipato rispetto all'esperienza francese, per una curiosa coincidenza anche tale soluzione è stata elaborata relativamente a casi di *dividend washing* e *dividend stripping*⁴⁴². La

antielusiva? L'evoluzione della giurisprudenza della Suprema Corte, in *Dir. prat. trib.*, 2007, p. II, p. 743.

⁴⁴¹ Cass., n. 20398 e n. 22932 cit.. Pur esulando i profili processuali dalla presente indagine, si segnala che tra i dubbi evidenziati in dottrina, vi è anche il fatto che la questione della nullità è stata sollevata d'ufficio dai giudici per la prima volta nel giudizio di Cassazione. Per questa ragione il legislatore è intervenuto con l'art. 12, del D.Lgs. 2 febbraio 2006, n. 40 ha novellato l'art. 384 il quale stabilisce che "Se ritiene di porre a fondamento della sua decisione una questione rilevata d'ufficio, la Corte riserva la decisione, assegnando con ordinanza al pubblico ministero e alle parti un termine non inferiore a venti e non superiore a sessanta giorni dalla comunicazione per il deposito in cancelleria di osservazioni sulla medesima questione". Sul punto G. CHINELLATO, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, cit., pp. 226-233; S. DUS, *Diritto civile e diritto tributario nella sentenza sul "dividend washing"* in *Dial. dir. trib.*, 2006, p. 346; C. GLENDI, *Dividend washing e oggetto del processo tributario*, in *Corr. Trib.*, 2006, p. 649; R. LUPI, *Solo i modelli di ragionamento diffusi e condivisi evitano le forzature*, in *Dial. dir. trib.*, 2006, p. 352; D. STEVANATO, *Le "ragioni economiche" nel dividend washing e l'indagine sulla "causa concreta" del negozio: spunti per un approfondimento*, in *Rass. Trib.*, 2006, pp. 309-310.

⁴⁴² In principio la giurisprudenza riconosceva la legittimità di tali comportamenti in quanto non contrastanti con alcuna norma dell'ordinamento. All'epoca dello svolgimento dei fatti non esisteva in Italia una disposizione specifica contro le operazioni di "dividend washing", né esisteva una disposizione generale anti-abuso (norma che tutt'oggi continua a non essere presente nell'ordinamento italiano). Una prima misura di contrasto fu introdotta dall'art. 7-bis del DL n.

nullità per assenza di causa non era stata sollevata dall'amministrazione finanziaria che, in assenza di una disposizione anti-abuso, secondo la tesi prospettata dal Se.C.I.T.⁴⁴³, fondava la propria ripresa a tassazione su una lettura combinata della disposizione in materia di sostituzione di redditi e della disposizione in materia di interposizione di cui all'art. 37 DPR 600/1973 .

La Corte di Cassazione, postasi l'interrogativo se l'art. 37, comma terzo, del DPR 600/1973, nella versione all'epoca vigente, potesse assumere il ruolo di norma generale anti-elusiva o anti-abuso, dopo aver richiamato la propria passata giurisprudenza, ha ritenuto assai arduo attribuire alla norma citata tale funzione, rigettando così implicitamente la tesi del fisco. I giudici però non si arrestano a questo punto, come erano soliti fare in passato, ma sollevano essi stessi la questione della nullità per mancanza di causa concludendo per l'invalidità del contratto, esplicitamente rigettando l'ipotesi della frode alla legge e dell'illiceità dei motivi.

372/92, convertito dalla L. n. 429/1992, il quale, modificando l'art. 14 del TUIR, escludeva il credito di imposta qualora i dividendi fossero riferibili ad azioni o quote provenienti da determinate categorie di soggetti e acquisite in data successiva a quella della delibera di distribuzione. Successivamente, l'art. 28 della L. n. 724/1994 (applicabile alle operazioni poste in essere successivamente al 1° gennaio 1995), ha modificato l'art. 10 della L. 29 dicembre 1990, n. 408 ampliando il novero delle fattispecie elusive includendo le operazioni su valori mobiliari. Pare utile segnalare che il problema si è ripresentato in Italia dopo molti anni, pur non esistendo più il credito d'imposta sui dividendi, a causa dell'introduzione del regime di esenzione sulle plusvalenze (con conseguente indeducibilità delle minusvalenze), poiché il legislatore ha mantenuto il normale regime di imponibilità e deducibilità per le plusvalenze e minusvalenze su partecipazioni che non presentano i requisiti per godere dell'esenzione. Sono così state poste in essere operazioni volte a massimizzare il beneficio fiscale sfruttando le maglie nella normativa, così da realizzare le plusvalenze in capo ad un soggetto in possesso dei requisiti per beneficiare dell'esenzione e le minusvalenze in capo ad uno avente i requisiti per poterle dedurre. Per questa ragione il D.L. 30 settembre 2005, convertito dalla L. 2 dicembre 2005, n. 248, ha introdotto all'art. 109 del Testo unico delle imposte sui redditi, il comma 3-bis volto a sterilizzare la deducibilità delle minusvalenze realizzate a seguito della cessione di una partecipazione, effettuata da un soggetto che precedentemente ha percepito dividendi dalla società partecipata, tassati limitatamente al 5% degli stessi.

⁴⁴³ L'amministrazione finanziaria in adesione alla tesi avanzata dal Se.C.I.T. nella delibera 16 aprile 1993, n. 49, riteneva di contrastare l'operazione facendo ricorso al combinato disposto dell'art. 37 del DPR del 29 settembre 1973 n. 600 e dell'art. 6 del DPR 22 dicembre 1986 n. 917/1986. La prima disposizione rende inopponibile al fisco l'interposizione nella titolarità dei redditi: poiché è pacifico che tale disposizione non è applicabile all'interposizione reale, ma solo a quella fittizia, il Se.C.I.T. ha ritenuto di integrare la norma con il succitato art. 6 che prevede che i proventi conseguiti in sostituzione di redditi costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti. La delibera non indica, tuttavia, la conclusione di tale argomentazione lasciando adito a due soluzioni: la prima parrebbe essere quella di rendere inopponibile il dividendo in capo al primo cedente; la seconda invece parrebbe essere quella di rendere applicabile al primo acquirente lo stesso regime applicabile in capo al venditore. L'amministrazione finanziaria nel caso che ci occupa ha aderito a questa seconda interpretazione avendo emesso l'accertamento in capo al primo acquirente, sulla base dell'interpretazione sopra descritta.

Essi affermano così che l'assenza di vantaggi economici diversi da quelli fiscali integra un difetto dell'elemento causale⁴⁴⁴ con conseguente nullità del contratto⁴⁴⁵.

È significativo evidenziare il passo che collega la parte in cui la Suprema Corte rigetta la ricostruzione dell'operazione proposta dall'amministrazione finanziaria fondata, come detto, sull'interposizione e sui proventi percepiti in sostituzione di redditi con la parte in cui dichiara nullo il contratto per assenza di causa: i

⁴⁴⁴ La Suprema Corte, nel caso in esame, sembra distanziarsi inoltre dalla propria precedente giurisprudenza e dalla dottrina in materia di individuazione dell'elemento causale in presenza di contratti collegati. Ad opinione della dottrina prevalente, infatti, è necessario procedere ad una tripartizione tra contratti misti, collegati e complessi. I primi si caratterizzano, per la presenza simultanea, nella costruzione del tipo contrattuale, di elementi di altri tipi contrattuali, che confluiscono in un'unica causa[□]. Diversamente ricorre la figura del collegamento in presenza di una pluralità di contratti, ognuno avente una propria causa, quindi strutturalmente autonomi, ma funzionalmente collegati cosicché la validità dell'uno influenza la sorte dell'altro. Tale ultima figura si distingue, infine, dal contratto complesso per la pluralità di cause che caratterizza il collegamento negoziale: mentre in presenza di contratti collegati, infatti, ogni contratto mantiene la propria autonomia a livello causale, in presenza di contratti complessi vi è un'unica causa pur in presenza di una pluralità di elementi. A differenza del contratto misto, soggetto alla disciplina del tipo contrattuale prevalente, il contratto complesso rimane disciplinato in maniera unitaria. Orbene, nella sentenza in commento, la Cassazione pare individuare la causa dell'operazione posta in essere dalle parti in maniera unitaria: «l'accertamento dell'esistenza dell'elemento causale – definito come scopo economico sociale – deve essere effettuato sul negozio o sui negozi collegati, nel loro complesso, e non con riferimento ai singoli negozi o alle singole prestazioni». Tale affermazione costituisce una cesura con la precedente giurisprudenza della Corte, in quanto sembra stabilire che in presenza di contratti collegati l'elemento causale debba essere ricostruito in maniera unitaria. Tuttavia, se come afferma la Corte, la causa costituisce la ragione economico sociale, quindi tipizzata dal legislatore, non si comprende come essa possa essere ricostruita in maniera unitaria in presenza di una pluralità di contratti collegati, nei quali ognuno mantiene la propria individualità e, soprattutto, tipicità. Qualche spiraglio si apre aderendo alla dottrina soggettiva della causa, in quanto, oltre alla causa dei singoli contratti individualmente considerati, è possibile rinvenire una causa congiunta, ove le ragioni dell'operazione siano state in qualche modo obbiettivate nel contratto. Nel caso di specie pare doversi, inoltre, escludere la sussistenza di un contratto complesso, poiché non si assiste alla «combinazione di distinti schemi negoziali» quanto piuttosto alla reiterazione in direzione opposta del medesimo tipo contrattuale. Sul tema si vedano: F. MESSINEO, *Contratto collegato*, in *Enc. del Diritto*, Milano, 1962, p. 48 e ss; S. O. CASCIO, C. ARGIROFFI, *Contratti misti e contratti collegati*, in *Enc. Giur. Trecc.*, Roma, 1988, pp. 4-6; M.C. BIANCA, *Diritto Civile, Il contratto*, Milano, 2002, pp. 478-479; F. GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, cit., p. 820-821. Cass. n. 9388/1991, in *Mass. Foro it.*, 1992; Cass., n.1007/1980 in *Giur. it.*, 1981, p. I, vol. 1, p. 1357; Cass. n. 3545/1977 in *Mass. Giur. it.*, 1977; Cass. n. 14611/2005 in *Rep. Foro it.*, 2005, n. 343; conf. Cass. n. 14372/99, in *Rep. Foro it.*, 2001, n. 242; Cass. n. 2217/1984, in *Foro pad.*, 1984, p. 2). Contro questa differenziazione, A. IZZO, *Il collegamento contrattuale: note in materia civile, arbitrale internazionale e di conflitti di legge*, in *La nuova giurisprudenza civile commentata*, 1998, pp. 71-72, il quale sottolinea che la distinzione tra contratti complessi e contratti collegati si presenta assai ardua e fonte di notevoli incertezze interpretative, sicché appare preferibile ridurre la distinzione alle due figure del contratto misto e del contratto collegato.

⁴⁴⁵ Si legge nella sentenza che «tale 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), del codice civile, nulli dei contratti collegati (tipici) di acquisto e rivendita di azioni, all'infuori del risparmio fiscale».

giudici fanno esplicito riferimento ai precedenti della Corte di Giustizia delle Comunità Europee relativi all'abuso di diritto. È evidente che tale digressione risulta inconferente relativamente al prosieguo della sentenza: la Corte di Lussemburgo non fa alcun riferimento alla causa del contratto, né avrebbe potuto farlo essendo tale nozione sconosciuta ad un significativo numero di Stati, ma tale richiamo risulta funzionale, nell'intenzione della Corte italiana, a legittimare il proprio *revirement* di fronte alle operazioni di *dividend washing* e *dividend stripping* e più in generale di fronte alle operazioni che agli occhi dei giudici denotano un eccesso di abilità fiscale. È forse questo il passaggio più significativo della pronuncia, al di là delle conclusioni: tale richiamo sembra costituire un manifesto programmatico, in cui la Corte di Cassazione afferma che, conformemente a quanto avviene a livello comunitario, non intende offrire tutela a quelle operazioni che presentano risvolti elusivi, pur in assenza di una disposizione specifica che le contrasti.

Il collegamento non va oltre, in quanto la Cassazione non si spinge poi all'utilizzo di categorie di cui la giurisprudenza italiana non era solita fare applicazione in campo fiscale quale quella della frode alla legge e dell'abuso di diritto, ma preferisce ripiegare sulla nullità per assenza di causa.

La Cassazione, nelle pronunce in esame, pare aderire, secondo la tendenza che da ultimo sembra prevalere in giurisprudenza, alla teoria soggettiva della causa benché, come già evidenziato, sembri contraddirsi subito definendola come «*scopo economico sociale*»⁴⁴⁶.

Ed invero la Corte afferma che la vicenda contrattuale in contestazione è nulla per assenza di causa, dal momento che nessuna delle parti consegue un vantaggio economico dall'operazione all'infuori dei benefici fiscali. La Suprema Corte aggiunge che «*per parafrasare un'autorevole dottrina, le parti non possono trasferire beni soltanto per trasferirli e cioè senza perseguire uno scopo economico, che deve dare l'impronta giuridica della volontà contrattuale*».

⁴⁴⁶ A sostegno del proprio assunto la Corte cita due precedenti: Cass. n., 12401/1992 in *Foro it.*, 1993, I, p. 331, cit., la quale parla di funzione economico-sociale e Cass. n. 5917/1999, in *Giust. civ.*, 2000, I, p. 135, la quale, pur in assenza di precise prese di posizione a livello definitorio, pare tuttavia anch'essa aderire alla nozione di causa anzidetta.

Tali sentenze, dunque, costituiscono una pietra miliare della giurisprudenza di fronte ai fenomeni elusivi poiché, prescindendo dalla declaratoria di nullità per assenza di causa che pare esorbitante rispetto al fine, indicano un mutamento di atteggiamento della giurisprudenza di fronte al problema dei comportamenti abusivi: non più indulgente tolleranza, ma deciso contrasto.

3. ... i dubbi della dottrina

Come si è visto la figura dell'ordinamento nazionale inizialmente individuata dalla Corte di Cassazione al fine di contrastare i comportamenti fiscalmente abusivi è costituita dalla nullità per assenza di causa. Tale soluzione ha sollevato un grande dibattito dottrinale per una pluralità di ragioni, dal momento che afferma il principio che anche condotte non previste da specifiche disposizioni anti-abuso possono essere oggetto di censura da parte dell'amministrazione finanziaria, incide sul dibattito sulla nozione di causa e riconosce la rilevabilità d'ufficio della nullità anche nel giudizio di Cassazione⁴⁴⁷.

Prima di tali pronunce, infatti, la nullità per assenza di causa non era mai stata proposta quale possibile soluzione al problema dell'elusione fiscale.

Ciò si deve probabilmente alle divisioni che la dottrina civilistica stessa e la giurisprudenza presentano sulla nozione di causa. Anche le sentenze in esame non individuano chiaramente la nozione di causa ed oscillano costantemente tra la visione oggettiva e quella soggettiva, finendo di fatto per abbracciare quest'ultima⁴⁴⁸.

Secondo tale approccio la causa costituisce lo scopo immediato che le parti si propongono con l'operazione, quale ragione dello spostamento patrimoniale in chiave concreta e non

⁴⁴⁷ In chiave critica sull'evoluzione giurisprudenziale, specie per i richiami alla giurisprudenza della Corte di Giustizia in assenza di una norma comunitaria da interpretare e l'incertezza del diritto che determina: R. LUPI, *Prime osservazioni sulla nullità del «dividend washing» per mancanza di causa – Ai limiti della discrezionalità interpretativa*, in *Dial. dir. trib.*, 2005, p. 1680 e ss..

⁴⁴⁸ Sulle conseguenze derivanti dalla diversa accezione di causa assunta: A. C. PELOSI, *Riflessioni su recenti orientamenti giurisprudenziali in tema di causa del contratto e di abuso del diritto*, cit., pp. 52-54.

astratta⁴⁴⁹: in tale senso sembra propendere la più recente giurisprudenza della Corte di Cassazione⁴⁵⁰. Come evidenzia la migliore dottrina è, tuttavia, piuttosto improbabile che concretamente si possa versare in un caso di mancanza di causa⁴⁵¹. Si afferma al proposito che tale ipotesi riveste una posizione decisamente residuale, riconducibile ai casi di scuola quali i contratti conclusi *ioci o docendi causa*; al contrario gli esempi solitamente citati al proposito (per esempio l'acquisto di cosa propria) vanno ricondotti alla configurabilità del tipo⁴⁵². Per quanto concerne la visione soggettiva della causa, si sottolinea che a venire in rilievo può essere non tanto la sua assenza, quanto la sua liceità⁴⁵³.

La distanza tra la pronuncia della Corte di Cassazione e l'elaborazione dottrinale a livello civilistico relativa ai problemi connessi con l'elemento causale è stata sin da subito evidenziata anche dai commentatori in ambito fiscale, i quali hanno sottolineato come le teorie favorevoli alla nozione della causa concreta siano funzionali ad un'indagine circa la meritevolezza dei fini seguiti dalle parti piuttosto che ad una ricerca dell'elemento stesso, rimanendo l'ipotesi circa la sua inesistenza relegata al campo dei

⁴⁴⁹ In tal senso G.B. FERRI, *Causa e tipo nella teoria del negozio giuridico*, Milano, 1966, p. 249, il quale sottolinea che la causa costituisce «l'interesse stesso [perseguito dalle parti], desumibile da tutto il quadro dell'operazione economica insita nel negozio».

⁴⁵⁰ In tal senso Cass., 8 maggio 2006 n. 10490, in *Rep. Foro it.*, 2006, 390 la quale afferma che «causa del contratto è lo scopo pratico del negozio, la sintesi, cioè, degli interessi che lo stesso è concretamente diretto a realizzare (c.d. causa concreta), quale funzione individuale della singola e specifica negoziazione, al di là del modello astratto utilizzato»; Cass., 6 agosto 1997, n. 7266 (in *Corr. giur.*, 1997, p. 1048) la quale riconosce che «si tende, soprattutto da parte di una diffusa dottrina, a privilegiare la cosiddetta causa concreta, intesa (solitamente) come funzione economico-individuale, inclusiva dei motivi obiettivati nei negozi». Nello stesso senso Cass., 2 aprile 2001, n. 1898, in *Giust. civ.* 2001, p. I, p. 2481; Cass., 19 ottobre 1998, n. 10332 in *Giur. it.*, 1999, p. 2264; Cass., 26 gennaio 1995, n. 975, in *Cassazione*, 1995, p. 362.

⁴⁵¹ In tal senso M.C. BIANCA, *Diritto Civile, Il contratto*, cit., pp. 616-617; F. GAZZONI, *Manuale di Diritto privato*, cit., pp. 810-811.

⁴⁵² Così ancora F. GAZZONI, *Manuale di Diritto privato*, cit., pp. 810-811, il quale contrappone l'esame astratto e statico che si effettua relativamente alla configurabilità del tipo all'esame concreto e dinamico che involge la causa. Costituendo la causa, a giudizio dell'Autore, la ragione dell'affare, l'analisi deve incentrarsi sulla liceità e sulla meritevolezza di tutela delle finalità seguite dalle parti. Diversamente l'analisi statica ed astratta coinvolge la configurabilità del tipo, cioè l'individuazione di tutti gli elementi richiesti dal legislatore al fine di ritenere sussistente un determinato contratto.

⁴⁵³ A. C. PELOSI, *Riflessioni su recenti orientamenti giurisprudenziali in tema di causa del contratto e di abuso del diritto*, cit., p. 54; STEFANIA ROMANO, *La pretesa nullità di negozi elusivi di norme fiscali*, cit., p. 1171.

casi di scuola⁴⁵⁴. Si è fatto rilevare altresì che tale visione rischia di minare la certezza e la stabilità dei rapporti in quanto la presenza di tutti gli elementi qualificanti il tipo contrattuale dovrebbe rappresentare un limite all'indagine circa lo scopo ed i motivi perseguiti dalle parti con l'operazione posta in essere, eccettuato il caso dell'illiceità, poiché la scelta di un contratto tipico consente di ritenere *ipso iure* sussistenti tutti i requisiti previsti dall'art. 1325⁴⁵⁵.

Viene, altresì, evidenziato che la Cassazione ha erroneamente ritenuto sovrapponibili la nozione di causa e il concetto di valide ragioni economiche. La prima attiene, infatti, all'individuazione del tipo contrattuale (per la teoria della funzione economico sociale) o delle ragioni dello scambio oggettivate nel contratto (per la teoria soggettiva); al contrario le seconde operano su un piano assai differente relativo all'elusività di un'operazione⁴⁵⁶. È evidente che le due figure non possono che rilevare in ambiti distinti dal momento che per la configurabilità di un'operazione elusiva, è innanzitutto necessario che sia possibile configurare un'operazione. Diversamente, il difetto dei requisiti essenziali, non ha un'incidenza soltanto fiscale, ma involge più radicalmente la produzione di effetti a livello dell'ordinamento giuridico.

In dottrina si evidenzia, ancora, la contraddittorietà della posizione della Cassazione la quale sebbene vada alla ricerca della causa concreta dello spostamento, ignora del tutto le ragioni fiscali dei contratti: poiché la loro esistenza pare del tutto indubbia, il giudizio avrebbe dovuto concentrarsi eventualmente sulla liceità di tali motivi e non già concludere per l'assenza di ragioni

⁴⁵⁴ In tal senso G. CORASANITI, *La nullità dei contratti come strumento di contrasto alle operazioni di dividend washing nella recente giurisprudenza della Suprema Corte*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2006, pt. II, pp. 290 – 291; D. STEVANATO, *Le “ragioni economiche” nel dividend washing e l'indagine sulla “causa concreta” del negozio: spunti per un approfondimento*, in *Rass. Trib.*, 2006, pp. 313-325; R. LUPI, *Prime osservazioni sulla nullità del «dividend washing» per mancanza di causa - Ai limiti della discrezionalità interpretativa*, cit., p. 1680 e ss.; IDEM, *Solo i modelli di ragionamento diffusi e condivisi evitano forzature*, cit., p. 35; G. CHINELLATO, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, cit., pp. 235-250.

⁴⁵⁵ Così D. STEVANATO, *Le “ragioni economiche” nel dividend washing e l'indagine sulla “causa concreta” del negozio: spunti per un approfondimento*, cit., p. 314. In senso contrario F. M. GIULIANI, *Elusione fiscale, frode alla legge e causa concreta del contratto*, cit., p. 455, a giudizio del quale nessuna contraddittorietà è dato rilevare nelle pronunce della Corte in quanto i giudici si spingono alla ricerca della ragion pratica dello scambio, che non può consistere meramente nel risparmio fiscale.

⁴⁵⁶ G. CORASANITI, *La nullità dei contratti come strumento di contrasto alle operazioni di dividend washing nella recente giurisprudenza della Suprema Corte*, cit., pp. 290 – 291.

giustificative dello scambio, dopo aver affermato che esse erano solo fiscali e quindi esistenti⁴⁵⁷.

I dubbi e le difficoltà che questa tesi presenta sono tali da aver indotto la Cassazione ad abbandonare tale soluzione quale possibile rimedio all'elusione.

4. Strumenti civilistici e contrasto alle operazioni fiscalmente abusive: la simulazione

Nelle fasi iniziali, come si è visto, la giurisprudenza è andata alla ricerca di soluzioni nell'ambito dell'ordinamento interno al fine di contrastare operazioni fiscalmente abusive. Tra le figure invocate, seppur mai applicata, vi è anche quella della simulazione⁴⁵⁸. Tale tesi è stata abbandonata dalla stessa giurisprudenza nelle pronunce più recenti⁴⁵⁹, nelle quali si legge che i comportamenti abusivi appartengono ad una tipologia diversa da quelli simulati⁴⁶⁰: ciò nonostante pare comunque opportuno soffermarsi brevemente sulla questione⁴⁶¹, anche alla luce dell'esperienza francese e comunitaria. Va segnalato che anche la dottrina ritiene che la simulazione debba essere ricondotta

⁴⁵⁷ R. SCHIAVOLIN, *L'elusione fiscale come abuso del diritto: allo stato dell'arte, più problemi che soluzioni*, cit., p. 74. L'Autore ritiene, al contrario, che la nullità per mancanza di causa potrebbe trovare applicazione in presenza di negozi che mirino a fissare il regime fiscale di determinate operazioni in maniera differente da quello previsto dal legislatore: non intende, tuttavia, riferirsi ai casi della creazione di artificiosa di costruzioni miranti ad ottenere un risparmio d'imposta, quanto di quelli in cui si ottenga certezza sul regime impositivo tramite pattuizioni private contrarie alla legge tributaria. Al riguardo si fa l'esempio di un contratto tra cliente e professionista con cui si pattuisca che le prestazioni rese vadano soggette al regime impositivo delle prestazioni coordinate e continuative.

⁴⁵⁸ Cass., 10 marzo 2006, n. 21371.

⁴⁵⁹ Il riferimento alla simulazione continua, tuttavia, a ripresentarsi periodicamente; ancora di recente sul punto di veda: Cass. SS.UU., 26 giugno 2009, n. 15029.

⁴⁶⁰ Sul punto Cass., 8 dicembre 2008, n. 28918 ove si afferma che le condotte abusive si differenziano da quelle simulate e da quelle fraudolente.

⁴⁶¹ A favore della natura simulata del contratto di usufrutto di azioni nella pratica del *dividend stripping* si è pronunciato G. FALSITTA, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, cit., pp. 17-21, il quale richiama, tra l'altro, i propri scritti *Usufrutto di azioni e contratto in maschera*, in *Riv. dir. trib.*, p. II, 1995, p. 1191 e ss. e IDEM, *Elusione fiscale illegittima, contratto travestito e società contagocce*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, p. II, p. 61 e ss.. In senso contrario: M. BEGHIN, *Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria: dalla nullità negoziale all'abuso del diritto nel sistema impositivo nazionale*, cit., pp. 27-28 ove si mette in evidenza che i contratti in questione erano effettivamente voluti e nessuna norma tributaria ne impediva il perfezionamento; E. NUSSO, *Simulazione, interposizione e "realità" dell'usufrutto su titoli azionari privo del diritto di voto*, in *Rass. Trib.*, 1997, p. 1367.

all'ambito dell'evasione e non dell'elusione, con tutte le conseguenze che ne derivano, soprattutto per ciò che concerne le sanzioni⁴⁶². Chi, infatti, crea una falsa apparenza non sta aggirando la norma tributaria, ma la sta espressamente violando⁴⁶³. Tale accostamento non deve, tuttavia, generare una sorpresa eccessiva, alla luce delle esperienze comunitaria e francese. Si è visto come la Corte di Giustizia in ambito extra-tributario abbia talvolta qualificato come abusive condotte fittizie; al contrario, nel settore che ci occupa, i giudici comunitari hanno sempre tenuto ben distinte le condotte simulate da quelle abusive.

L'accostamento tra abuso e simulazione, invece, caratterizza l'ordinamento francese: va però evidenziato che la dottrina tributaria d'oltralpe ritiene che anche le operazioni in frode alla legge si caratterizzino per una certa fittizietà. Non va dimenticato che in passato si riteneva che la procedura anti-abuso dovesse essere attivata solo nei casi di prova della simulazione per presunzioni. Al contrario, in presenza di prova diretta del carattere simulato, era possibile agire sulla base degli ordinari poteri di accertamento. La stessa giurisprudenza, tra l'altro, era solita impiegare congiuntamente le figure della simulazione e della frode alla legge. Del resto in Francia non mutano neppure le conseguenze dal punto di vista sanzionatorio dal momento che in entrambi i casi si applica la sanzione dell'ottanta per cento del tributo (fatta salva oggi la riduzione al quaranta per cento).

Nonostante l'alternativa tra condotte in frode alla legge e condotte simulate sia ben precisa a livello teorico, a livello pratico non può non evidenziarsi una stretta vicinanza tra le due ipotesi, specie là dove il carattere fittizio venga provato per presunzioni.

⁴⁶² In questo senso da ultimo: M. NUSSI, *Donazione immobiliare tra lecito risparmio d'imposta, evasione ed abuso*, in *Corr. Trib.*, 2009, p. 2336; M. BEGHIN, *L'abuso del diritto tra rilevanza del fatto economico e poteri del magistrato*, in *Corr. Trib.*, 2009, p. 3289. Sulla differenza tra elusione, evasione e legittimo risparmio d'imposta: A. GARCEA, *Il legittimo risparmio d'imposta – Profili teorici e casi materiali*, Padova, 2001; R. LUPI, *Elusione: esperienze europee tra l'uso e l'abuso del diritto tributario*, in *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, cit., pp. 268-270; S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale, Il problema dell'elusione fiscale*, cit., p. 140-141; P. PACITTO, *Attività negoziale, evasione ed elusione tributaria: spunti problematici*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1988, p. I, pp. 727-764. In passato la differenza era già stata evidenziata con forza da: A. HENSEL, *Diritto tributario*, cit., p. 149.

⁴⁶³ È, per esempio, il caso di chi dichiara in atto un prezzo inferiore al fine di sottrarsi al pagamento dell'imposta di registro o di chi indica un compenso o corrispettivo inferiore ai fini delle imposte dirette e dell'IVA.

Ciò nonostante appare preferibile mantenere ben separata la simulazione dall'abuso, almeno nell'ordinamento interno, dal momento che ben diverse sono le conseguenze che ne derivano.

La simulazione pone non indifferenti problemi anche dal punto di vista civilistico dal momento che si discute in dottrina ed in giurisprudenza sulla possibilità di ritenere nullo un contratto simulato, ritenendosi da più parti che esso sia meramente inefficace, anche sulla base degli artt. 1414 e 1415 del c.c.⁴⁶⁴; la posizione prevalente, almeno a livello giurisprudenziale, sembra, tuttavia, essere quella favorevole alla nullità. Poiché manca nell'ordinamento interno una disposizione analoga a quella dell'art. L 64 che stabilisce l'inopponibilità all'amministrazione finanziaria delle condotte simulate, dall'accertamento del carattere fittizio di un'operazione dovrebbe derivarne la nullità.

5. La nullità quale conseguenza dell'abuso

Come si è visto la Corte di Cassazione italiana in una prima fase ha individuato nell'invalidità e più specificamente nella nullità, la conseguenza di un comportamento abusivo⁴⁶⁵. Tralasciando la simulazione, dal momento che un comportamento di tal tipo non concerne unicamente la sfera fiscale, va evidenziato che il ricorso alla nullità sembra andare oltre il pensiero della Corte di Giustizia⁴⁶⁶. Come si è visto, essa ha avuto modo di precisare che

⁴⁶⁴ Si sono espressi a favore della nullità: R. SACCO, *Le Controdichiarazioni*, in *Il Contratto* a cura di R. SACCO e G. DE NOVA, Torino, 2004, p. 666 e ss.; F. SANTORO-PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, cit., p. 154; M. DI STASO, *La simulazione dei negozi giuridici*, in *N.ss. D.I.*, Torino, 1970, p. 373 e ss.; L. CARIOTA FERRARA, *Il negozio giuridico nel diritto privato italiano*, Napoli, 1966, p. 539. Si sono espressi invece contro la nullità G. GALGANO, *Diritto civile e commerciale*, cit., pp. 432-435; G. GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, cit., pp. 974-975; M. C. BIANCA, *Diritto civile, Il contratto*, cit., p. 696; A. AURICCHIO, *La simulazione del negozio giuridico*, Napoli, 1957, p. 59 e ss.. Anche in giurisprudenza si assiste ad un'analoga differenza di vedute, sebbene sembri prevalere la prima delle posizioni sopra evidenziate: Cass., 4 novembre 2002, n. 15393; Cass., 23 novembre 2004, n. 22054; Cass., 18 agosto 1997, n. 7682; Cass., 9 giugno 1992, n. 7084 in *Nuova Giur. civ. comm.*, 1993, I, 358. In senso contrario Cass., 9 luglio 1997, 5975.

⁴⁶⁵ Per una panoramica delle tre pronunce si veda ancora F. M. GIULIANI, *Su talune categorie privatistiche evocate da tre pronunce del Supremo Collegio in materia di elusione-evasione*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, p. II, p. 711 e ss..

⁴⁶⁶ M. BEGHIN, *L'elusione tributaria tra inopponibilità dei vantaggi fiscali, nullità dei contratti ed "invasivo" esercizio della funzione giurisdizionale*, in *Elusione fiscale: la nullità civilistica come strumento generale antielusivo. Riflessioni a margine dei recenti orientamenti della Cassazione civile*, Atti del Convegno A.N.T.I., Padova 15 settembre 2006, allegato a Il

l'abuso in ambito tributario non può dare luogo a sanzioni amministrative né ad un carico fiscale superiore a quello che avrebbe gravato l'operazione ove fosse stato adottato un comportamento corretto. Appare dunque fondato dedurre da tali affermazioni che non è possibile neppure determinare riflessi di una condotta fiscalmente abusiva negli altri ambiti dell'ordinamento giuridico. Tale soluzione sembra tanto più necessaria a seguito del chiarimento operato dai giudici comunitari con la pronuncia *Part Service* a proposito della mera essenzialità delle ragioni fiscali per integrare la soglia minima dell'abuso in ambito IVA. Poiché è ben possibile che i contribuenti intendano conseguire risultati diversi da un risparmio fiscale, dichiarare nulla un'operazione solo perché determina un illegittimo risparmio d'imposta, significa frustrare questi ulteriori scopi. Il ricorso alla nullità in funzione antiabuso determina così una compressione eccessiva dell'autonomia privata, che trova fondamento nella Carta costituzionale, dal momento che non consente ai cittadini di perseguire le finalità extra-fiscali la cui presenza non può essere esclusa alla luce della più recente evoluzione della giurisprudenza comunitaria. Da quanto detto deriva che le conseguenze dell'aggiramento di norme tributarie devono restare circoscritte all'ambito tributario, senza sconfinare in altri settori dell'ordinamento nei quali l'autonomia privata rimane il cardine fondamentale⁴⁶⁷.

Non manca, tuttavia, in dottrina chi si è espresso in favore della nullità negoziale quale mezzo di contrasto delle operazioni elusive, così come fatto dalla Corte di Cassazione nella sua giurisprudenza iniziale; a tal fine si procede a ripartire i comportamenti elusivi in due categorie costituite rispettivamente da: a) le operazioni che, pur integrando i requisiti posti dall'art. 37-*bis*, commi 1 e 2, del DPR 600/1973, non rientrano nell'ambito di operatività di tale disposizione in quanto non comprese tra quelle

Fisco, n. 43 del 20 novembre 2006; IDEM, *L'usufrutto azionario tra lecita pianificazione fiscale, elusione tributaria e interrogativi in ordine alla funzione giurisdizionale*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2006, p. 212 e ss..

⁴⁶⁷ M. BEGHIN, *L'elusione tributaria tra inopponibilità dei vantaggi fiscali, nullità dei contratti ed "invasivo" esercizio della funzione giurisdizionale*, cit., pp. 44-45 il quale evidenzia come la nullità risulti esorbitante rispetto al fine del diritto tributario che è quello di assoggettare ad imposizione i fatti indice di capacità contributiva e non già quello di «preoccuparsi dei "materiali di costruzione" utilizzati dai contribuenti»; R. FENSO, D. STEVANATO, *Ancora sull'usufrutto azionario e il dividend stripping*, in *Dial. dir. trib.*, 2007, p. 1168. A. FANTOZZI, *L'esperienza italiana*, in *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, cit., p. 253.

elencate al comma 3; b) le operazioni che, invece, sfruttano le lacune del sistema al fine di ottenere un risparmio d'imposta. Quanto ai casi riconducibili alla prima ipotesi non si rinviene alcun ostacolo per l'operatività dell'art. 1344 c.c. in quanto il comportamento integra pienamente un caso di frode alla legge fiscale⁴⁶⁸. La questione si presenta più complessa rispetto ai casi riconducibili alla seconda ipotesi in quanto non è possibile rinvenire una norma aggirata, ma semplicemente una lacuna del sistema tributario, utilizzata dal contribuente per ottenere un risparmio d'imposta. In questa ipotesi non è possibile configurare una norma tributaria imperativa aggirata e l'unica soluzione per contrastare tali operazioni non può che essere quella di ritenere i negozi nulli per assenza di causa. Tali soluzioni, come detto, valgono unicamente per contrastare i comportamenti che non trovano nella legislazione alcuna censura; lo stesso Autore mette tuttavia in evidenza che tutti i progetti di legge di contrasto alle operazioni elusive si limitano a prevedere unicamente l'inoppobilità al fisco dal momento che la nullità costituirebbe «*un rimedio peggiore del male e finirebbe con il riflettersi a danno della stessa collettività*»⁴⁶⁹. Appare quindi anomalo propugnare quale via di contrasto ai comportamenti elusivi una soluzione che costituisce un rimedio peggiore del male e soprattutto costituisce, anche nel settore civile, una misura che opera solo ove la legge non preveda altre misure riparatorie meno gravi.

Va ancora evidenziato che l'art. 10 dello Statuto del contribuente stabilisce che le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto, da cui pare possibile dedurre la volontà di escludere l'utilizzo della nullità civilistica quale strumento di tutela dell'interesse fiscale. A ciò va ancora aggiunto che ogni volta che il legislatore è intervenuto in materia di contrasto ai comportamenti abusivi, lo ha fatto sancendo l'inopponibilità dell'operazione all'Amministrazione finanziaria e non già prevedendone la nullità.

⁴⁶⁸ Così P. TABELLINI, *L'elusione della norma tributaria*, cit., p. 322; si ricorda che l'Autore parte dalla tesi che le norme tributarie siano norme imperative, il cui aggiramento integra uno dei casi in cui l'ordinamento «*reputa ... illecita la causa*». In proposito vedi sopra..

⁴⁶⁹ Così P. TABELLINI, *L'elusione della norma tributaria*, cit., pp. 335-337. Per un esame più ampio di tale soluzione, anche in relazione ai concreti casi di *dividend washing* e *dividend stripping* esaminati dalla Corte di Cassazione si veda *ivi* pp. 326-334; R. SCHIAVOLIN, *L'elusione fiscale come abuso del diritto: allo stato dell'arte, più problemi che soluzioni*, cit., p. 74-82.

Altra parte della dottrina ritiene superabili le critiche mosse all'utilizzo della categoria dell'invalidità con l'argomento che la Cassazione, pur avendo qualificato nulle per assenza di causa le operazioni fiscalmente abusive, non fa altro che sancirne l'inopponibilità al fisco, tramutando così l'invalidità civilistica in inopponibilità fiscale. Tale conclusione deriva dal principio che il giudice tributario ha la possibilità di rilevare *incidenter tantum* i vizi civilistici al fine di trarne le conseguenze fiscali, senza tuttavia procedere alla declaratoria di nullità a tutti gli effetti⁴⁷⁰.

6. Una posizione mediana tra invalidità e inopponibilità

Le perplessità sollevate dalle pronunce relative alla nullità delle operazioni fiscalmente abusive, hanno indotto la Corte di Cassazione ad abbandonare progressivamente tale tesi.

Chiamata a pronunciarsi ancora sulla natura abusiva di un'operazione da cui emergevano minusvalenze deducibili tramite una complessa operazione in cui intervenivano anche società aventi sede in paradisi fiscali⁴⁷¹, essa lascia all'Amministrazione finanziaria la scelta di agire sulla base delle norme civilistiche in tema di invalidità o del principio comunitario di abuso di diritto. L'applicazione degli strumenti civilistici non viene esclusa dal momento che essi hanno portata generale e la loro applicazione può

⁴⁷⁰ 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*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, p. II, pp. 747-748. A sostegno della propria tesi l'Autore (p. 748, nt. 19) richiama alcuni passaggi della sentenza 20398 del 2005 ove si legge che «La Corte ritiene che la ragione per cui i contratti di acquisto e rivendita di azioni non possono svolgere effetti dei confronti del fisco»; «non può condividersi l'assunto della controricorrente, secondo cui, per far dichiarare la nullità di un contratto, sia pure al fine di disconoscere gli effetti fiscali...». L'Autore (p. 753) afferma che la sentenza 20398 del 2005 «andrebbe, pertanto, letta alla luce del generale orientamento della Corte di Cassazione come applicato anche al campo dell'elusione fiscale, ridimensionando quegli aspetti civilistici (riguardanti la nullità del contratto concluso con l'esclusivo fine del risparmio d'imposta per difetto di causa) in essa contenuti che tanto hanno fatto discutere, così da tradurre (almeno ai fini tributari) il termine "causa" con il meno civilisticamente compromettente concetto di "comportamento razionalmente giustificabile da un punto di vista economico, beninteso diverso da quello meramente fiscale" ed intendendo la sanzione della nullità civilistica come inopponibilità prettamente fiscale».

⁴⁷¹ Cass., 29 marzo 2006, n. 21221: la vicenda deriva da complesse operazioni finanziarie poste in essere in occasione della trasformazione ed allestimento di una nave da crociera. Va segnalato che nello stesso senso si è pronunciata la Cass. 21 maggio 2008, n. 25374 punto 5.5, con una strana riviviscenza dell'invalidità che sembrava essere stata messa da parte nella recente giurisprudenza della Suprema Corte.

concorrere con i rimedi specificamente previsti dal diritto tributario.

La nullità cessa così di essere l'unico strumento per censurare le operazioni fiscalmente abusive e diviene una delle possibili soluzioni al problema⁴⁷².

In questa fase mediana la Cassazione ha individuato due strade alla soluzione del problema delle condotte abusive: la più interessante ai fini della presente ricerca è costituita dalla possibilità di fare diretta applicazione nell'ordinamento interno della figura dell'abuso di diritto come elaborato dalla Corte di Giustizia, pure in assenza di apposita norma, stante la sua natura di canone interpretativo del sistema che permette di cogliere l'essenza dell'operazione oggetto di giudizio. La Cassazione sembra, quindi, riconoscere la diretta applicabilità del divieto di abuso di origine comunitaria nell'ordinamento interno anche nell'ambito delle imposte dirette, rimaste di competenza degli Stati membri.

A parziale giustificazione della svolta non può non evidenziarsi che nel tempo intercorso tra le prime pronunce e quelle in esame la Corte di Giustizia aveva depositato le più volte richiamate pronunce *Marks & Spencer* ed *Halifax*, con le quali aveva espressamente riconosciuto l'applicabilità del principio di divieto di abuso di diritto anche alla materia tributaria. La Corte di Cassazione italiana ha quindi potuto trovare nell'evoluzione della giurisprudenza comunitaria da un lato una conferma della censurabilità delle operazioni che eccedono la legittima pianificazione fiscale sulla base del divieto di abuso di diritto; dall'altro uno stimolo al riesame della posizione precedentemente espressa quanto alla nullità.

La Corte ricostruisce la relazione tra principio anti-abuso e disposizioni anti-abuso specifiche in un rapporto di genere a specie. Le seconde non sono altro che espressione del primo sicché l'interprete deve procedere a verificare: a) l'esistenza di norme

⁴⁷² 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*, cit., p. 761 il quale metaforicamente afferma che è come «consegnare ad un cacciatore due fucili dotati di gittata differente così che questo, nel caso non riesca a colpire con il primo la preda in fuga, possa comunque abatterla col secondo».

anti-abuso specifiche; b) l'applicabilità della clausola semi-generale di cui al 37-*bis*; c) l'invalidità civilistica.

L'abuso di diritto si inserisce in tale costruzione secondo una duplice via. La prima consiste nel qualificarlo quale norma di chiusura del sistema che consente di colpire le condotte illegittime altrimenti non previste. La seconda soluzione lo considera quale principio ermeneutico generale che supera e si sostituisce alle singole norme, analitiche o semi-general, rendendole così inoperative. Secondo la seconda ricostruzione l'applicazione dell'abuso consente prima di procedere all'accertamento della vera essenza dell'operazione contestata e, successivamente di esaminare la *ratio* e l'obiettivo della norma elusa, senza fermarsi al dato letterale⁴⁷³. Quest'ultima soluzione viene ritenuta più aderente al testo della pronuncia, la quale qualifica l'abuso di diritto come canone interpretativo di chiusura del sistema⁴⁷⁴.

Parte della dottrina esclude, tuttavia, la possibilità di assimilare la nozione interna di elusione con quella di atto abusivo elaborato dalla Corte di Giustizia così da affermare, come fa la Cassazione, che le disposizioni anti-elusive interne non siano altro che specificazione del principio comunitario. Ciò deriva da due elementi: in primo luogo la norma interna fa riferimento all'aggiramento di obblighi e divieti di disposizioni tributarie; al contrario i giudici comunitari parlano di sviamento dagli obiettivi della norma. In secondo luogo la Corte richiede che il vantaggio tributario sia lo scopo essenziale del comportamento; al contrario il 37-*bis* richiede che l'operazione sia diretta ad ottenere un risparmio fiscale e non sia giustificata da valide ragioni economiche, collocando dunque quest'ultime su un piano autonomo rispetto alle finalità dell'operazione⁴⁷⁵.

In senso contrario si può comunque osservare che le differenze espressive non denotano una divergenza concettuale di fondo e che probabilmente si tratta della stessa figura osservata da diversi punti di vista senza che ne muti l'essenza. Non bisogna tra

⁴⁷³ 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*, cit., p. 765-766.

⁴⁷⁴ Cass., 21 settembre 2006, n. 21221 qualifica l'abuso « vero e proprio canone interpretativo del sistema ».

⁴⁷⁵ Così G. ZIZZO, *Abuso del diritto, scopo di risparmio d'imposta e collegamento negoziale*, cit., pp. 874-875.

l'altro dimenticare che la Corte di Giustizia si rivolge ad una pluralità di ordinamenti, talvolta con tradizioni differenti, sicché è del tutto normale l'impiego di espressioni quanto più condivise: per questa ragione pare forse eccessivo pretendere una coincidenza puntuale tra linguaggio comunitario e linguaggio nazionale⁴⁷⁶.

7. L'abbandono dell'invalidità e la ricerca di soluzioni più aderenti all'ambito fiscale in ambito Iva

Diverso il problema nell'ambito IVA dal momento che tale imposta è armonizzata a livello comunitario e quindi l'interpretazione delle Direttive che disciplinano il tributo fornita dalla Corte di Giustizia vincola tutti gli Stati nazionali.

In questo ambito, infatti, la Corte di Cassazione non ha avuto la necessità di procedere alla ricerca di una figura dell'ordinamento interno in funzione di contrasto alle operazioni abusive, dal momento che ha potuto fare diretta applicazione dei principi affermati dai giudici di Lussemburgo. Solo in una fase iniziale anche in *subjecta materia* aveva prospettato la possibilità di ricorrere alle figure civilistiche: tale posizione è stata, tuttavia, subito abbandonata e non sembra aver mai trovato applicazione⁴⁷⁷.

La Corte di fronte al comportamento di un soggetto che per godere della detrazione dell'IVA relativamente ad un'unica operazione immobiliare, costituisce un'apposita società che, una volta acquistato e ristrutturato un immobile, viene sciolta ha negato il diritto di detrazione sulla base della natura abusiva dell'operazione⁴⁷⁸. I giudici, addirittura in camera di consiglio,

⁴⁷⁶ Così anche: M. BEGHIN, *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, p. II, p. 410; M. POGGIOLI, *Il modello comunitario della "pratica abusiva" in ambito fiscale: elementi costitutivi essenziali e forza di condizionamento rispetto alle scelte legislative ed interpretative nazionali*, cit., pp. 257-258; IDEM, *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?* cit., pp. 126-128; A. CONTRINO, *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto*, Bologna, 1996, p. 307 e ss..

⁴⁷⁷ Cass., 10 marzo 2006, n. 21371. Con tale ordinanza la Corte di Cassazione ha rinviato alla Corte di Giustizia la questione, richiamata in precedenza, dell'abusività della scissione del contratto di *leasing*.

⁴⁷⁸ Cass., 21 febbraio 2006, n. 10353: curiosamente la data dell'udienza della Corte di Cassazione coincide con quella della causa *Halifax*: un giorno epocale dunque in materia di IVA tanto a livello nazionale quanto comunitario.

affermano che l'IVA sugli acquisti è indetraibile poiché costituisce principio del diritto comunitario, direttamente applicabile in ambito nazionale, che le operazioni elusive ed abusive non possono ricevere tutela a causa della loro natura⁴⁷⁹. La Corte richiama espressamente la pronuncia *Halifax* nonché la propria giurisprudenza che, sulla base della natura abusiva della condotta, aveva dichiarato la nullità dei contratti in materia di *dividend washing* e *dividend stripping*. La sentenza, tuttavia, non è del tutto chiara sui caratteri di una condotta abusiva ed elusiva. Sembra, infatti, che ad opinione dei giudici siano tali tutte quelle operazioni poste in essere solo per motivi fiscali, in assenza di reali e autonome ragioni economiche. Non può non sottolinearsi che le ragioni unicamente fiscali devono accompagnarsi ad un aggiramento della norma tributaria. Nella pronuncia manca l'elemento più importante, in assenza del quale il concetto di abuso viene ad estendersi a dismisura in maniera del tutto ingiustificata. Le ragioni unicamente fiscali, come visto, infatti, non possono ricoprire un ruolo tale da far diventare illegittima una condotta pienamente conforme all'ordinamento giuridico.

La Corte di Giustizia è chiarissima nell'affermare che la natura abusiva di una condotta dipende da due requisiti, dei quali uno è costituito dall'aggiramento o dallo sviamento della norma e procede in ciascuna pronuncia ad individuare specificamente le ragioni per cui il comportamento contestato integra questo requisito.

E' quindi auspicabile che anche la giurisprudenza nazionale non si limiti ad asserire la natura abusiva di un comportamento, ma

⁴⁷⁹ In chiave critica: D. STEVANATO, *Società immobiliari, detrazione dell'IVA e riflessi di politica tributaria*, in *Dial. dir. trib.*, 2006, p. 738; l'Autore mette in evidenza che nell'operazione oggetto di giudizio, da quanto si evince dagli elementi in fatto, non pare ricorrere alcun vantaggio indebito, in quanto alla detrazione per i lavori di ristrutturazione fa da contraltare la rivalsa sul socio al momento della successiva cessione. Sebbene la Corte affermi che la qualificazione del carattere abusivo di un'operazione compete al giudice di merito, tenuto a fornire precisa motivazione, la quale nel caso di specie non manifestava vizi logici, probabilmente poche righe relative all'individuazione della norma aggirata avrebbero potuto mutare il giudizio finale, se la dottrina sopra richiamata è nel giusto, o chiarire che l'abusività non deriva solo dalle ragioni unicamente fiscali dell'operazione. A favore della natura abusiva dell'operazione, con postilla all'articolo di cui sopra, si fa notare che il principio di immediatezza della detrazione, congiuntamente a quella in materia di rilevanza temporale delle operazioni imponibili, rischia di lasciare in sospenso *sine die* il momento in cui l'erario incasserà l'IVA a debito: in tal senso R. LUPI, *Dov'è il consumo quando si tratta di immobili*, in *Dial. dir. trib.*, 2006, pp. 740-741.

specifichi di volta in volta le ragioni per cui è giunta a tale conclusione.

In campo IVA, costituisce ormai principio pacifico nella giurisprudenza della Corte di Cassazione che il divieto di abuso in materia di IVA di matrice comunitaria è direttamente applicabile in ambito nazionale senza la necessità di introdurre un'apposita norma. Il divieto di comportamenti abusivi, che era stato ritenuto solo poco tempo prima un criterio che avrebbe dovuto spingere l'interprete alla ricerca di soluzioni interne, viene così nazionalizzato e ritenuto operante nell'ordinamento italiano, in forza della sua origine comunitaria e della natura armonizzata dell'imposta sul valore aggiunto⁴⁸⁰.

Anche in ambito IVA tuttavia, la Corte di Cassazione non è esente da oscillazioni; parte della dottrina⁴⁸¹ ha visto un passo indietro nella successiva ordinanza con cui ha rimesso alla Corte di Giustizia la questione circa la natura abusiva della scissione in due contratti di un'operazione di *leasing* al fine di ridurre il carico Iva⁴⁸², dal momento che la Suprema Corte si interroga sulle conseguenze in ambito nazionale di una condotta qualificata come abusiva a livello comunitario, indicando ancora una volta nella nullità per simulazione o per frode alla legge una possibile soluzione. Probabilmente questo richiamo all'invalidità più che costituire un *revirement* è dovuto alla particolarità della questione: non si tratta di limitarsi unicamente a negare il diritto di detrazione, quanto di ricostruire complessivamente l'operazione. Per questa ragione la Corte si è posta il problema di come raggiungere questo risultato, tenendo conto degli strumenti messi a disposizione dall'ordinamento nazionale. In ogni caso va evidenziato che il

⁴⁸⁰ 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*, cit., pp. 757-758; D. PLACIDO, *Dall'Europa all'Italia avanza il principio dell'abuso del diritto*, in *Il Fisco*, 2006, p. 4801.

⁴⁸¹ Così 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*, cit., pp. 758-759.

⁴⁸² Va evidenziato che lo schema portato all'attenzione della Corte era ben conosciuto nella prassi economica ed aveva pure ricevuto inizialmente l'avallo della Corte in una serie di pronunce tra il 1999 e il 2001. Successivamente nel 2003 la Cassazione muta atteggiamento verso tale operazione, censurandola sulla base però della corretta interpretazione dei negozi collegati. Sul punto G. ZIZZO, *Abuso del diritto, scopo di risparmio d'imposta e collegamento negoziale*, cit., 869-872.

richiamo alla nullità civilistica fatto nell'ordinanza, è stato poi completamente pretermesso nella sentenza pronunciata a seguito del chiarimento dei giudici comunitari sicché anche tale controversia è stata risolta ritenendo il principio comunitario di divieto di comportamenti fiscalmente abusivi operante direttamente nell'ordinamento nazionale per quanto concerne l'imposta sul valore aggiunto⁴⁸³.

8. L'inopponibilità quale soluzione più recente avallata dalle Sezioni Unite

La giurisprudenza ha progressivamente abbandonato la tesi della nullità dei comportamenti fiscalmente abusivi, anche se dichiarata in via unicamente incidentale dal giudice tributario al fine di rendere inopponibile l'operazione contestata al fisco⁴⁸⁴, ritenendo che la conseguenza della natura abusiva di una condotta vada individuata nell'inopponibilità. Autorevole dottrina contesta la generalizzazione di tale soluzione: nei casi in cui, infatti, il contribuente integra solo formalmente gli elementi previsti dalla norma invocata, ritiene doversi parlare più radicalmente di inesistenza⁴⁸⁵.

La Corte di Cassazione è così giunta alla conclusione che le conseguenze di un comportamento abusivo consistono unicamente nell'inopponibilità all'amministrazione finanziaria delle condotte contestate, che rimangono valide a livello civilistico. Tale soluzione è stata accolta dai giudici di legittimità addirittura prima della pronuncia delle Sezioni Unite alle quali era stato chiesto se nell'ordinamento interno la qualificazione di un comportamento come fiscalmente abusivo ne determinasse la nullità⁴⁸⁶. La Corte ha

⁴⁸³ Cass., 17 ottobre 2008, n. 25374.

⁴⁸⁴ Questa posizione è stata fatta propria immediatamente anche dall'amministrazione finanziaria. La Circolare tuttavia non spiega per quale ragione tale principio debba trovare applicazione anche nei settori non ammortizzati come le imposte dirette: Circ. 13 dicembre 2007, Ag. Entr., Dir. centr. norm. cont., n. 67/E.

⁴⁸⁵ F. MOSCHETTI, *Avvisaglie di supplenza del giudiziario al legislativo, nelle sentenze delle Sezioni Unite in tema di «utilizzo abusivo di norme fiscali di favore»*, *GT-Riv. giur. trib.*, 2009, p. 201.

⁴⁸⁶ La Corte ha definito addirittura ormai superflua la questione che pendeva davanti alle Sezioni Unite circa la nullità delle condotte abusive, ritenendo ormai acquisito il principio dell'inopponibilità: Cass. 21 aprile 2008, n. 10257 in *Riv. dir. trib.*, 2008, p. II, p. 463 con nota di

quindi definitivamente abbandonato la via della soluzione civilistica, individuando nell'immediata applicazione del principio dell'abuso di diritto la via per contrastare i comportamenti abusivi⁴⁸⁷.

Le pronunce sopra richiamate non chiariscono, tuttavia, come il principio comunitario possa trovare applicazione nell'ordinamento interno nell'ambito dei tributi non armonizzati. Pur essendo principio pacifico che anche relativamente alla materia di propria competenza gli Stati membri non possono esercitare i propri poteri in modo da ostacolare l'uniforme applicazione del diritto comunitario, ciò vale unicamente a rendere non applicabili le norme interne incompatibili con quelle comunitarie. Questa via non pare, tuttavia, consentire l'introduzione dei principi di origine comunitaria nell'ordinamento interno là dove non vengano in rilievo questioni che coinvolgono la corretta applicazione del diritto comunitario. In un primo tempo la Cassazione ha ritenuto che l'origine comunitaria del divieto di abuso ne determinasse l'applicabilità a tutti i tributi e non solo a quelli armonizzati sulla

M. BEGHIN, *Note critiche a proposito di un recente orientamento giurisprudenziale incentrato sulla diretta applicazione in campo domestico, nel comparto delle imposte sul reddito, del principio comunitario di divieto di abuso del diritto*, p. 465 e ss.; Cass. 16 gennaio 2008, n. 8772 in *Rass. Trib.*, 2008, p. 776 con nota di G. STANCATI, *Il dogma comunitario dell'abuso della norma tributaria*, p. 784 e ss.. Nello stesso senso anche Cass. 21 maggio 2008, n. 25374 punto 5.2 la quale afferma che «Per un più esatto inquadramento della questione la Corte, nell'esercizio della sua funzione di nomofilachia, ritiene necessarie alcune precisazioni sulla nozione dell'abuso del diritto e sul ruolo della stessa nell'ordinamento nazionale. Come già emerge dalla precedente giurisprudenza della Corte, la nozione assume il ruolo di *Generalklausel antielusiva* o di *General Anti-Avoidance Rule* nell'ordinamento tributario: pur non esistendo una corrispondente enunciazione nelle fonti normative nazionali, la sua applicazione, come già riconosciuto dalla Corte (sentenza 21 settembre 2006, n. 21221 e, da ultima, 21 aprile 2008, n. 10257, entrambe in materia di imposizione diretta) s'impone per essere la stessa di formazione comunitaria. Con la conseguenza che la stessa opera anche al di fuori dei tributi "armonizzati" o "comunitari", quali l'I.V.A., le accise e i diritti doganali. Secondo una pluriennale e consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia [...], pur essendo la materia dell'imposizione diretta attribuita alla competenza degli Stati membri, gli stessi sono, comunque, vincolati al rispetto dei diritti e principi fondamentali dell'ordinamento comunitario. A tale giurisprudenza questa Corte si è costantemente adeguata». Va, tuttavia, evidenziato che a differenza delle prime due pronunce, concernenti l'imposizione diretta, nell'ultimo caso l'affermazione non ha alcun rilievo ai fini della soluzione della controversia sottoposta al giudizio della Corte di Cassazione che riguarda una questione in materia di Iva, sicché pare più che altro un manifesto programmatico.

⁴⁸⁷ In senso contrario G. ZIZZO, *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizioni a confronto e prospettive di coordinamento*, cit., p. 64; M. BEGHIN, *Note critiche a proposito di un recente orientamento giurisprudenziale incentrato sulla diretta applicazione in campo domestico, nel comparto delle imposte sul reddito, del principio comunitario di divieto di abuso del diritto*, cit., p. 469 il quale ritiene che il principio del divieto di abuso dipende da uno sviamento di una norma comunitaria e non già di una disposizione nazionale. Si evidenzia, inoltre, che la richiamata sentenza *Halifax* concerne l'Iva, mentre la questione sottoposta al giudizio della Corte di cassazione le imposte sui redditi.

base di «*un vero e proprio processo circolare di trasmigrazione, di principi tra l'uno e l'altro ordine*»⁴⁸⁸. Tale soluzione ha sollevato la perplessità di parte della dottrina, la quale esclude la possibilità di interiorizzare nell'ordinamento nazionale il principio di divieto di abuso, trasformandolo da principio comunitario a principio nazionale, in quanto tale soluzione si pone in insanabile contrasto con il principio di riserva di legge previsto a livello costituzionale⁴⁸⁹.

Tali dubbi hanno trovato risposta solo con le recenti pronunce delle Sezioni Unite, le quali hanno escluso che in materia di tributi non armonizzati il fondamento del divieto di abuso possa essere rinvenuto nella giurisprudenza della Corte di Giustizia⁴⁹⁰. *In subiecta materia* il fondamento del divieto di atti abusivi va, invece, individuato nei principi costituzionali di capacità contributiva e progressività dai quali deriva che il contribuente non può piegare gli strumenti giuridici ad un utilizzo distorto in difetto di ragioni economicamente apprezzabili, diverse dal risparmio fiscale⁴⁹¹. Tale soluzione del resto pare l'unica in grado di conciliare l'influsso del diritto comunitario sugli Stati nazionali, con il corretto riparto di poteri tra Unione e Paesi membri. Essa, tra l'altro, era stata indicata anche dalla Corte di Giustizia nella pronuncia *Kofoed*, nella quale aveva invitato i giudici a verificare l'esistenza di un principio nazionale di divieto di abuso, là dove non fosse applicabile il diritto comunitario a causa di limiti ad esso connaturati.

Le Sezioni Unite si premurano anche di confutare la tesi secondo cui l'esistenza del divieto di comportamenti abusivi trova ostacolo nel principio di legalità di cui all'art. 23 della

⁴⁸⁸ Cass., 17 ottobre 2008, n. 25374. In senso analogo in precedenza Cass., 21 aprile 2008, n. 10257 e Cass., 4 aprile 2008, n. 8772. Ritieni immanente nell'ordinamento interno il divieto di abuso sulla base della giurisprudenza della Corte di Giustizia e delle fonti comunitarie anche Cass., 5 giugno 2007, n. 18218.

⁴⁸⁹ M. BEGHIN, *Note critiche a proposito di un recente orientamento giurisprudenziale incentrato sulla diretta applicazione in campo domestico, nel comparto delle imposte sul reddito, del principio comunitario di divieto di abuso del diritto*, cit., pp. 471-473. L'Autore ritiene che sia compito del legislatore, e non del giudice, introdurre rimedi per contrastare i comportamenti volti a ridurre il carico impositivo; G. STANCATI, *Il dogma comunitario dell'abuso della norma tributaria*, cit., pp. 794-797

⁴⁹⁰ In questo senso da Cass., SS.UU., 2 dicembre 2008, n. 30055 e 30057 punti 2.2 e 3.2.

⁴⁹¹ Sulla rilevanza dell'art. 53 della Costituzione nel contrasto alle operazioni fiscalmente abusive: 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*, cit., p. 767.

Costituzione; essi fanno osservare che l'abuso non determina l'esistenza di ulteriori obblighi non previsti dalla legge a carico del contribuente, ma unicamente il disconoscimento degli effetti abusivi di condotte poste in essere per sottrarsi agli obblighi tributari previsti, questi sì, dal legislatore⁴⁹².

Le disposizioni anti-elusive specifiche, inoltre, vengono ritenute una conferma dell'esistenza di tale principio generale: il fatto che in determinati casi, in ragione della loro diffusione e frequenza, il legislatore abbia introdotto norme di contrasto *ad hoc*, viene ritenuto una conferma della loro disapprovazione da parte del sistema tributario. Va evidenziato tuttavia che la coesistenza di disposizioni antielusive specifiche e di un principio generale anti-elusivo crea problemi di coordinamento tra loro. Al riguardo il criterio normale pare essere quello di specialità sicché ogni qual volta una certa tipologia di comportamento sia espressamente disciplinata dalla norma specifica non può trovare applicazione il principio generale⁴⁹³. Per quanto concerne i casi non contemplati da alcuna disposizione paiono possibili due soluzioni. La prima, che appare oggi superata dall'interpretazione giurisprudenziale prevalente, consiste nel ritenere legittimo ogni comportamento contestato in ragione di un'implicita valutazione di liceità compiuta dal legislatore. La seconda prevede, invece, che prima di applicare il principio generale si debba verificare se il comportamento contestato sia stato, anche implicitamente, considerato dal legislatore al momento dell'introduzione delle disposizioni specifiche onde stabilire se non sia stato ricompreso nel loro ambito applicativo per una scelta di legittimità compiuta dallo stesso

⁴⁹² Così Cass., SS.UU., 2 dicembre 2008, n. 30055 e 30057 punti 2.3 e 3.3. In dottrina si mette in evidenza come la Corte avrebbe dovuto aggiungere il riferimento agli artt. 2 e 3 della Costituzione, dal momento che il riferimento al solo art. 53, avulso dagli altri principi, rischia di non rendere comprensibile il fondamento costituzionale dell'interpretazione anti-elusiva: G. FALSITTA, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, cit., p. 15. L'obiezione secondo cui tramite l'abuso il giudice e l'amministrazione finanziaria si sostituiscono al legislatore viene da autorevole dottrina definita grossolana, in quanto determina «un superficiale appiattimento del diritto sulla legislazione e sugli altri «materiali» verso i quali si registra un atteggiamento quasi superstizioso, dove il diritto si disumanizza, e ne passa in secondo piano la dimensione di scienza sociale, finalizzata a comprendere decisioni di istituzione e individui»: R. LUPI, *L'interposizione come abuso del diritto per aggirare i contingentamenti doganali*, in *Corr. Trib.*, 2009, p. 2376.

⁴⁹³ G. ZIZZO, *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizioni a confronto e prospettive di coordinamento*, cit., p. 74; IDEM, *Leasing infragruppo e abuso del diritto*, in *Corr. Trib.*, 2009, p. 2358-2359.

legislatore o a causa di un vizio di normazione, nel qual caso, in astratto non vi sono ostacoli a fare applicazione del principio generale anti-abuso⁴⁹⁴. Tale seconda soluzione pare quella più idonea a rapportarsi alla prassi economica; si pensi al commercio delle bare fiscali: il primo intervento normativo di contrasto non aveva certo l'effetto di legittimare i casi non previsti, ma trovava giustificazione in un errore del legislatore, successivamente corretto, tale per cui la disposizione trovava applicazione solo nel caso di fusione della società in perdita con quella *in bonis* e non nel caso opposto. Ritenere che prima del secondo intervento, la seconda tipologia di operazione fosse legittima per scelta legislativa non pare rispondente alla realtà.

9. Gli elementi costitutivi dell'abuso: l'utilizzo abusivo degli strumenti giuridici e l'assenza di ragioni economicamente apprezzabili

La giurisprudenza della Corte di Cassazione è dunque giunta ad affermare l'esistenza di un principio generale anti-abuso interno, fondato, per quanto concerne l'imposta sul valore aggiunto sul diritto comunitario e per quanto concerne i tributi non armonizzati nei principi costituzionali di uguaglianza e capacità contributiva.

Al contrario essa non pare giunta ad individuare con sufficiente precisione le caratteristiche di una condotta abusiva, dal momento che le pronunce sul punto non sembrano registrare una piena uniformità. L'orientamento prevalente sembra ritenere abusive le condotte che si caratterizzano per l'aggiramento o sviamento dai fini delle norme tributarie, là dove manchino valide ragioni economiche o queste siano marginali. Da queste

⁴⁹⁴ Sul punto G. CASTELLANI, G. SEPIO, R. LUPI, *Norma antielusiva generale e disposizioni ordinarie con funzione antielusiva*, cit., pp. 46-52; si evidenzia come nella ricostruzione del rapporto tra disposizione antielusiva specifica e principio antielusivo generale si debba verificare se il comportamento del contribuente, pur conforme alla lettera della prima, ne tradisca lo spirito (a causa, per esempio, di una sua difettosa stesura) sicché potrà essere censurato tramite il principio generale; diversamente, ove l'inapplicabilità consegua ai limiti stessi della norma antielusiva specifica, dovrà ritenersi che il comportamento del contribuente sia stato *ex lege* ritenuto legittimo. Del resto non mancano i casi in cui è lo stesso legislatore ad approntare strumenti fiscali apparentemente di vantaggio per eliminare effetti distorsivi del sistema, come avveniva in passato a proposito della svalutazione delle partecipazioni: D. STEVANATO, *Cancellazione di un avviamento della società «target» e svalutazione delle partecipazioni*, in *Corr. Trib.*, 2009, pp. 2381-2382.

caratteristiche, autorevole dottrina deduce che l'abuso di diritto di matrice giurisprudenziale rappresenta null'altro che il più noto divieto di comportamenti in frode alla legge⁴⁹⁵.

L'unico punto fermo delle pronunce è costituito dal requisito dell'assenza di ragioni economicamente apprezzabili su cui i giudici di legittimità sembrano concentrare la maggiore attenzione. Dopo alcune oscillazioni, la giurisprudenza sembra giunta a ritenere che la presenza di motivi extrafiscali non esclude la qualificazione di una condotta come fiscalmente abusiva, quando le ragioni tributarie risultino prevalenti ed assorbenti. Anche la pronuncia delle Sezioni Unite, infatti, non ha fatto piena chiarezza sul punto dal momento che a volte utilizza l'espressione "difetto", che fa pensare alla mancanza assoluta; altre volte, al contrario, fa riferimento all'apprezzabilità economica dei motivi extrafiscali, lasciando pensare ad una sorta di giudizio di bilanciamento in cui l'interesse non fiscale, pur sussistendo, non raggiunga una soglia minima che lo renda rilevante⁴⁹⁶. Si evidenzia in dottrina come le ragioni giustificative addotte dai contribuenti possano consistere in strategie aziendali, quali i rapporti con la clientela, il posizionamento sui mercati, etc., dal momento che trattasi di fatti suscettibili di essere apprezzati economicamente⁴⁹⁷.

I giudici nazionali sembrano dunque essersi allineati alla giurisprudenza dei giudici comunitari i quali ritengono non necessaria l'esclusività delle ragioni fiscali, là dove non vengano in

⁴⁹⁵ D. STEVANATO, *Abuso del diritto ed elusione tributaria: «anno zero»*, cit., pp. 256; M. BEGHIN, *L'abuso del diritto tra capacità contributiva e certezza dei rapporti Fisco-contribuente*, cit., p. 824 il quale evidenzia come il riferimento allo sviamento dal fine sia equivalente al riferimento all'asistematicità del vantaggio conseguito.

⁴⁹⁶ G. ZIZZO, *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizioni a confronto e prospettive di coordinamento*, cit., p. 59 a proposito dell'art. 37-bis del DPR 600/1973 esclude che le ragioni economiche debbano essere le uniche prospettabili nella giustificazione della condotta, dal momento che il risparmio fiscale non può non essere tenuto in considerazione nella fase di pianificazione. Parimenti l'Autore esclude che le ragioni economiche debbano essere prevalenti, dal momento che ritiene sufficiente che esse sussistano. Lo stesso Autore, tuttavia, evidenzia ancora che la giurisprudenza in materia di abuso sembra invece procedere su base comparativa al fine di stabilire le motivazioni prevalenti del comportamento, *ivi*, p. 65. Ciò nonostante l'Autore ritiene che la giurisprudenza nazionale dia maggiore spazio alla rilevanza delle ragioni extra-fiscali rispetto ai giudici comunitari: ancora *ivi* pp. 71-72.

⁴⁹⁷ R. LUNELLI, E. BARAZZA, *L'«abuso del diritto» secondo le SS.UU. e la Sezione tributaria della Corte di Cassazione*, in *Corr. Trib.*, 2009, p. 1576: gli Autori ritengono che il riferimento alle ragioni economicamente apprezzabili indichi un cambiamento della Cassazione rispetto alla propria giurisprudenza precedente e a quella della Corte di Giustizia ove il riferimento è all'essenzialità dello scopo fiscale e all'assenza di ragioni economiche. Trattasi, tuttavia, di differenze linguistiche che non paiono denotare una differenza di concetto.

rilievo questioni transnazionali: ciò, come segnalato, allarga notevolmente l'ambito delle operazioni potenzialmente abusive e rende quanto mai difficile l'individuazione del confine tra legittimo risparmio d'imposta ed elusione. La dottrina stessa non nasconde le difficoltà connesse ad un giudizio di prevalenza i cui punti di riferimento appaiono tutt'altro che certi⁴⁹⁸.

Si ritiene ancora che il riferimento alle valide ragioni economiche, a differenza dei motivi e degli scopi che assumono una dimensione soggettiva, valga a connotare in maniera oggettiva l'indagine sulla presenza di cause giustificative delle operazioni poste in essere⁴⁹⁹. In quest'ottica le ragioni economiche assumono un ruolo centrale in quanto determinano un'attitudine alla contribuzione da parte dell'operazione diversa rispetto a quella che ne fa difetto: solo la prima realizza differenti effetti sul piano economico rispetto alla seconda⁵⁰⁰. Pare evidente una certa similitudine tra questa tesi e quella della *Cour de Cassation* francese secondo cui il discrimine tra le condotte abusive e quelle legittime va rinvenuto nella capacità di produrre effetti multipli sul piano giuridico ed economico.

La diversità della formula espressiva adottata dai giudici francesi e da quelli italiani denota forse un differente approccio: per l'ordinamento francese le finalità fiscali del contribuente operano quale elemento costitutivo dell'illegittimità di una condotta; in loro assenza quindi una condotta, benché in contrasto con le finalità, dell'ordinamento risulta legittima. Tale impostazione risente molto da vicino dell'interpretazione prevalente nella dottrina francese secondo cui la frode alla legge richiede due elementi costitutivi: l'aggiramento della norma e l'*intentio* fraudolenta. In ambito italiano, al contrario, le valide ragioni economiche sembrano invece operare alla stregua delle scriminanti o delle cause di esclusione della pena in diritto penale facendo

⁴⁹⁸ V. FICARI, *Clausola generale antielusiva, art. 53 della Costituzione e regole giurisprudenziali*, in *Rass. Trib.*, 2009, pp. 395-396.

⁴⁹⁹ G. ZIZZO, *Ragioni economiche e scopi fiscali nella clausola anti-elusione*, cit., pp. 872-874.

⁵⁰⁰ In questo senso: G. FALSITTA, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, cit., p. 16; G. ZIZZO, *Ragioni economiche e scopi fiscali nella clausola anti-elusione*, cit., p. 872; IDEM, *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizioni a confronto e prospettive di coordinamento*, cit., p. 66.

venire meno, alternativamente, l'antigiuridicità della condotta o la sua punibilità.

Di recente la giurisprudenza sembra anche aver preso coscienza della necessità di individuare specificamente l'elemento oggettivo di una condotta abusiva, indicando le norme che si ritengono aggirate e le ragioni per cui il comportamento del contribuente integra questo requisito⁵⁰¹. I giudici di legittimità hanno, quindi, evidenziato che l'abuso si caratterizza innanzitutto per un aggiramento delle norme tributarie o, per dire altrimenti, per un utilizzo degli strumenti giuridici per finalità diverse da quelle previste dal legislatore⁵⁰²: il numero dei richiami a tale requisito nelle pronunce più recenti pare segnare una presa di coscienza del problema da parte dei giudici dell'estrema cautela che deve circondare i giudizi circa l'esistenza di un comportamento abusivo. Tale precisazione dovrebbe porre fine alla tendenza giurisprudenziale a limitarsi all'esame della sussistenza delle valide ragioni economiche⁵⁰³. Ove analogamente ad autorevole dottrina francese si ritenga che anche nella giurisprudenza italiana l'elemento oggettivo sia sempre tenuto in considerazione dai

⁵⁰¹ Già in passato, la Corte di Cassazione, facendo riferimento all'elusione, visto che all'epoca non si parlava ancora in Italia di abuso di diritto in ambito tributario, ebbe a qualificarla come il comportamento che «*pur mediante l'utilizzo di strumenti normativi leciti ... mira a violare i principi dell'ordinamento tributario, per cui si rivela come fenomeno illecito*» (Cass., 29 luglio 2004, n. 14515). A differenza di oggi, però, la Cassazione precisò che il contrasto di tali condotte deve passare attraverso norme di esplicito contrasto, cosiddette anti-elusive (nel caso di specie, l'art. 10, comma 1, L. 408/1990). Mette in evidenza l'erroneità di tale affermazione: G. ZOPPINI, *La Suprema Corte tra precomprensione e cattiva comprensione di un comportamento fiscalmente disinibito*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, p. II, p. 280, il quale sottolinea come se già la violazione dei principi dell'ordinamento fiscale consente di affermare il carattere illecito di una condotta, non vi è necessità di una norma che attribuisca tale qualificazione al comportamento. Diversamente ove il legislatore introduca disposizioni specifiche a contrasto dell'operazione contestata non si può più parlare di elusione, ma di evasione (per i riferimenti bibliografici alla posizione da ultimo citata, si veda la nota 7 della citata p. 280).

⁵⁰² Cass., 17 dicembre 2008, n. 1465, punti 4-5-6. In dottrina si evidenzia come tale pronuncia sembri finalmente avvicinare la giurisprudenza nazionale a quella comunitaria: M. BEGHIN, *Alla ricerca di punti fermi in tema di elusione fiscale e abuso del diritto tributario (nel comparto dei tributi non armonizzati)*, cit. p. 1417; IDEM, *Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria: dalla nullità negoziale all'abuso del diritto nel sistema impositivo nazionale*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, cit., pp. 40-43; G. ZIZZO, *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizioni a confronto e prospettive di coordinamento*, cit., pp. 67-68.

⁵⁰³ In questo senso SS. UU., 2 dicembre 2008, nn. 30055 e 30056 e 30057 rispettivamente punti 2.3 e 3.3; Cass. 21 maggio 2008, n. 25374 punto 5.8. Tale ultima sentenza, tuttavia, sembra ancora risentire della precedente giurisprudenza ed afferma al punto 5.4 che sono abusivi quei comportamenti che hanno come scopo essenziale il risparmio impositivo.

giudici, pure quando non emerge nella parte motiva⁵⁰⁴, la precisa individuazione delle ragioni per cui una condotta contrasta con gli obiettivi del sistema impositivo risulta fondamentale per il pieno esercizio della funzione nomofilattica della Corte di Cassazione⁵⁰⁵.

Pare, quindi, necessario procedere ogni volta ad una accurata individuazione degli elementi costitutivi delle condotte abusive. Solo così è possibile assicurare l'esatto temperamento tra il diritto dei contribuenti alla scelta della soluzione fiscalmente più vantaggiosa e quello dello Stato alla corretta percezione dei tributi⁵⁰⁶. Da un lato, infatti, si evita che condotte ispirate da ragioni unicamente fiscali siano oggetto di censura, in assenza di una violazione degli obiettivi delle norme fiscali⁵⁰⁷. Dall'altro lato, si evita una confusione tra condotte evasive e condotte abusive, i cui presupposti sono radicalmente diversi.

Va tuttavia segnalato che nella maggior parte delle pronunce l'esame dell'elemento oggettivo è rimasto spesso in ombra. In questo modo si rischia di perdere ogni criterio distintivo tra operazioni abusive e lecito risparmio d'imposta⁵⁰⁸, venendo meno il

⁵⁰⁴ Anche la dottrina italiana si è quindi espressa per una sorta di valutazione implicita da parte dei giudici della natura abusiva di una condotta: R. LUPI, *Prove di punizione di elusioni manifeste prima della normativa a ciò destinata*, in *Dial. Trib.*, 2008, n. 6, p. 13.

⁵⁰⁵ L'aggiramento della norma costituisce l'elemento centrale nella distinzione tra condotte abusive e lecita pianificazione fiscale: obliterando il primo elemento qualsiasi condotta che produce un risparmio d'imposta diviene *ipso facto* illegittima, pur non contrastando con il sistema tributario ed essendo, anzi, spesso incentivata dal legislatore: R. ESPOSITO, *L'elusione tra valide ragioni economiche e comportamenti alternativi ed ipotetici*, in *Corr. Trib.*, 2009, pp. 2317-2321. Per l'abuso quale confronto tra l'operazione elusiva ed operazione adeguata, evidenziando le ragioni per cui la prima si pone in contrasto con il sistema impositivo: M. BEGHIN, *L'abuso del diritto nella indefettibile prospettiva del «vantaggio fiscale»*, in *Corr. Trib.*, 2009, p. 2326; A. CONTRINO, *Disavanzi di fusione, imposizione sostitutiva ed elusione fiscale*, in *Corr. Trib.*, 2009, pp. 2351-2352.

⁵⁰⁶ R. LUPI, *Elusione: esperienze europee tra l'uso e l'abuso del diritto tributario*, in *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, cit., p. 263 evidenzia che «la via fiscalmente meno costosa può essere utilizzata (anche in presenza di una norma antielusione) finché si tratta di una strada offerta dal sistema legislativo, che non aggira divieti impliciti presenti nel sistema stesso; quando invece il contribuente si è costruito una «strada privata», comincia l'abuso».

⁵⁰⁷ D. STEVANATO, *Elusione: «l'impero (della legge) colpisce ancora»*, in *Dial. Trib.*, 2008, n. 6, p. 17 il quale evidenzia come spesso sia rimasto in ombra nell'analisi dottrinale e giurisprudenziale l'elemento centrale del contrasto ai comportamenti abusivi costituito non tanto dalle conseguenze, quanto dall'individuazione degli elementi costitutivi. Il problema centrale è, infatti, rappresentato dalla distinzione tra lecita pianificazione e abuso, operazione relativamente alla quale è essenziale stabilire il confine tra vantaggi sistematici ed asistematici.

⁵⁰⁸ Come sagacemente si rileva in giurisprudenza in Francia: M. BRUNO MARTIN LAPRADE: «*contrairement à ce que paraît considérer l'administration, l'habilité des contribuables n'est pas nécessairement un vice de nature à justifier un redressement*» in *Droit fisc.*, 1978, n. 8, comm. 280; in senso analogo in dottrina M. COZIAN, *Les grandes principes de la fiscalité des entreprises*, cit., n. 3 il quale sottolinea che «*vouloir payer le plus d'impôt possible, pour certains, c'est peut-être de la sainteté ou de l'héroïsme; on serai plutôt tenté d'y voir un dérangement de l'esprit (ça*

diritto di scegliere la soluzione fiscalmente più vantaggiosa, principio che, pur se testualmente affermato nelle pronunce, può venire nei fatti vanificato⁵⁰⁹.

A giudizio dei giudici della Suprema Corte la prova della natura abusiva del comportamento contestato deve essere data dall'amministrazione finanziaria, attraverso la dimostrazione che le ragioni fiscali risultano assolutamente predominanti ed assorbenti. Al contrario, incombe sul contribuente la prova dell'esistenza di ragioni extraeconomiche non irrilevanti⁵¹⁰. Questa affermazione sembra in un certo modo discostarsi dalla giurisprudenza comunitaria in materia di tributi non armonizzati, dal momento che quest'ultima ha riconosciuto la possibilità per l'amministrazione finanziaria di presumere la natura abusiva di una condotta. Tale soluzione, tuttavia, trova giustificazione nelle limitazioni allo scambio di informazioni in ambito transnazionale, mentre non pare assumere analogo rilievo nelle questioni meramente interne. Tra l'altro essa costituisce un'eccezione al principio affermato nella pronuncia *Emsland-Stärke* secondo cui deve essere l'autorità statale a provare la natura abusiva di una condotta.

se soigne) ; *ce ne serait certainement pas le modèle du bon père de famille du Code civil, qui doit gérer son patrimoine au mieux de ses intérêts*».

⁵⁰⁹ Evidenziano che affinché il risparmio d'imposta risulti illegittimo è necessario che la soluzione scelta dal contribuente appaia in contrasto con le indicazioni emergenti dal sistema: M. BASILAVECCHIA, *Surrogati interpretativi in difetto di norma antielusiva*, in *G.T. – Riv. Giur. Trib.*, 2009, p. 602; A. LOVISOLO, *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, pp. 70-71; M. BEGHIN, *L'abuso del diritto e le operazione infragruppo nel caleidoscopio della Suprema Corte*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, p. II, pp. 663-664; IDEM, *Scissione parziale e proporzionale, successiva vendita delle partecipazioni ed elusione tributaria; le cattive abitudini sono dure a morire*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, p. II, pp. 605-606; IDEM, *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, p. II, pp. 410-414; IDEM, *Note critiche a proposito di un recente orientamento giurisprudenziale incentrato sulla diretta applicazione in campo domestico, nel comparto delle imposte sul reddito, del principio comunitario di divieto di abuso del diritto*, cit., pp. 473-475; IDEM, *Abuso del diritto: la confusione persiste*, in *G.T. Riv. giur. trib.*, 2008, p. 650; IDEM, *L'inesistente confine tra pianificazione, elusione e "abuso del diritto"* in *Corr. Trib.*, 2008, p. 1783 e ss.; IDEM, *L'elusione fiscale e il contribuente voltagabbana*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, p. II, p. 62; IDEM, *L'elusione fiscale tra presupposti applicativi, esimenti, abuso del diritto ed "esercizi di stile"*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, p. II, p. 347-348; D. STEVANATO-L. PARA-R. LUPI, *Ancora sul concetto di elusione tributaria e sulla sua non punibilità*, cit., pp. 375-378; G. STANCATI, *Il dogma comunitario dell'abuso della norma tributaria*, cit., pp. 786-794; M. ANDRIOLA, *Quale incidenza della clausola anti-abuso comunitaria nella imposizione sui redditi in Italia*, *Rass. Trib.*, 2008, pp. 275-276; L. CARPENTIERI, *L'ordinamento tributario tra abuso e incertezza del diritto*, cit., pp. 1064-1067; I. VACCA, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., p. I, p. 1069 e ss., specie pp. 1076-1077 e 1079-1081; G. ZIZZO, *Ragioni economiche e scopi fiscali nella clausola anti-elusione*, cit., pp. 171-173; IDEM, *L'abuso dell'abuso del diritto*, in *G.T. Riv. giur. trib.*, 2008, p. 466; IDEM, *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizioni a confronto e prospettive di coordinamento*, cit., p. 65.

⁵¹⁰ Cass., 17 dicembre 2008, n. 1465, punto 11.

La rigorosa individuazione delle caratteristiche di una condotta abusiva, è funzionale ad evitare un'applicazione quanto mai espansiva del divieto di abuso, anche oltre i limiti che paiono caratterizzare tale figura. Dal momento che in Italia non vengono in rilievo problemi di natura procedimentale, a differenza di quanto avviene nell'ordinamento francese, diviene sempre più frequente nelle pronunce della Corte di Cassazione il riferimento alla natura abusiva del comportamento contestato, pure in ipotesi in cui la soluzione potrebbe essere rinvenuta agevolmente nelle ordinarie norme fiscali. In questo modo vengono in rilievo questioni quali l'assenza delle valide ragioni economiche e la prova circa lo sviamento delle norme dal loro obiettivo, che invece dovrebbero restare irrilevanti⁵¹¹. Tale tendenza, nel caso in cui anche in Italia dovesse essere introdotto un procedimento specifico per la repressione dell'abuso, rischia di sollevare questioni circa il rispetto delle garanzie procedurali ivi previste. Essa, inoltre, solleva il problema dell'irrogabilità delle sanzioni, in ragione dei principi di legalità e legittimo affidamento, come si vedrà più ampiamente nelle pagine seguenti⁵¹².

In altri casi lo sviamento dal fine della norma viene fatto derivare dall'assenza di ragioni economiche⁵¹³, sul presupposto che il principio di solidarietà impone di non realizzare operazioni

⁵¹¹ Ci si riferisce alla pronuncia 21 novembre 2008, n. 27646: la questione concerneva il caso di un amministratore a cui la società aveva corrisposto somme da utilizzare nell'interesse della società stessa, senza obbligo di rendiconto. Non essendo stato giustificato in alcun modo il loro impiego, la società aveva provveduto a riprendere a tassazione il loro ammontare in sede di dichiarazione. La Cassazione ha ritenuto il comportamento abusivo ritenendolo frutto di un accordo tra società ed amministratore al fine di consentire a quest'ultimo di ottenere somme senza scontare l'imposta sulle persone fisiche. Già i criteri che sovrintendono a tale ultima imposta, tuttavia, suffragano la tesi della Cassazione, senza necessità di fare ricorso al divieto di abuso. Sulla confusione nell'esatta delimitazione tra condotte abusive ed evasive: Cass., 26 giugno 2009, n. 15029 che associa condotte simulate ed abusive; Cass., 10 giugno 2009, n. 13338 che richiama la figura dell'abuso circa la presunzione di distribuzione degli utili extrabilancio ai soci di una società di capitali a ristretta base azionaria.

⁵¹² Sulla necessità di tenere ben separati i comportamenti che violano il diritto da quelli che lo aggirano e sulla tendenza a fare applicazione dell'abuso per ovviare alle difficoltà argomentative: G. FRANSONI, *Cessione del credito e rinuncia a copertura perdite tra elusione ed evasione*, in *Corr. Trib.*, 2009, pp. 2311-2312; E. DELLA VALLE, «*Transfer price*» ed elusione, cit., pp. 2398-2399 il quale giudica non pertinente il richiamo all'abuso nel caso di comportamenti di *transfer price* in quanto disciplinati dall'art. 110 del Tuir; ne consegue che non ha alcun senso il richiamo all'aggiramento della norma nonché all'assenza di valide ragioni economiche.

⁵¹³ Di recente la Cassazione sembra aver proceduto per altra via alla svalutazione dell'elemento oggettivo, in quanto ha affermato che un comportamento realizzato unicamente per ragioni fiscali si pone in contrasto con l'utilità sociale e per questa ragione non è meritevole di tutela: Cass. 8 aprile 2009, n. 8487.

unicamente per ridurre il carico impositivo⁵¹⁴. È evidente che simile posizione appare in insanabile contrasto con quanto affermato dai giudici comunitari e dalla dottrina tributaria unanime secondo cui ogni contribuente ha diritto di scegliere la soluzione fiscalmente meno onerosa; principio che, seppur richiamato a volte dagli stessi giudici nazionali, finisce per restare un'affermazione priva di significato.

La difficoltà a delineare in maniera univoca la nozione di comportamento abusivo trova un'ulteriore conferma nelle frequenti oscillazioni nel riferimento all'abuso del diritto e all'abuso delle forme giuridiche. È già stata evidenziata la profonda differenza di ordine non solo teorico, ma anche applicativo, sicché sembra opportuno evitare ogni confusione. Solo di recente la tesi dell'abuso delle forme giuridiche pare essere stata messa da parte.

10. L'affermazione di un principio e la necessità di un procedimento

Allo stato attuale, la giurisprudenza pare vicina ad aver esaurito il proprio compito dal momento che, oltre ad aver enucleato un principio, ne ha anche individuato le caratteristiche essenziali, seppur con numerose incertezze, e le conseguenze.

Analogamente alla situazione francese, le prossime novità non possono che venire dal legislatore: ciò non solo per introdurre una norma che individui, magari ripetendo quanto la giurisprudenza è venuta affermando, le caratteristiche dell'abuso, ma soprattutto per disciplinare un procedimento che offra certezza e garanzia al contribuente in una materia tanto complessa e, a volte, insidiosa⁵¹⁵.

⁵¹⁴ Tale giurisprudenza ricorda l'art. 11 della Direttiva 90/434/CE il quale viene interpretato come recante una presunzione relativa secondo cui dall'assenza di valide ragioni economiche si fa discendere la natura abusiva di una condotta. Chiaramente il contribuente è ammesso a fornire la prova contraria.

⁵¹⁵ M. BEGHIN, *Alla ricerca di punti fermi in tema di elusione fiscale e abuso del diritto tributario (nel comparto dei tributi non armonizzati)*, cit. p. 1417; G. MARONGIU, *L'elusione nell'imposta di registro tra l'abuso del «diritto» e l'abuso del potere*, cit., p. 1081; L. SALVINI, *L'elusione Iva nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, cit., p. 3102; R. LUPI-D. STEVANATO, *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale anti-elusiva*, cit., pp. 406-407: quest'ultimi ritengono che un'eventuale norma anti-elusiva generale vada inquadrata nello schema norma-potere-fatto sicché il disconoscimento degli effetti fiscali non può avvenire a prescindere dall'intervento dell'amministrazione finanziaria G. ZIZZO, *Clausola*

La situazione francese offre spunti di primario interesse rispetto a quella italiana in grande fermento, ove coesiste una disciplina anti-elusiva semi-generale ed una figura anti-abuso generale di applicazione giurisprudenziale che trae origine dalle sentenze sul tema della Corte di Giustizia delle Comunità Europee e dal principio costituzionale di capacità contributiva⁵¹⁶. Prescindendo per un momento dal dibattito dottrinale circa la possibilità di fare applicazione diretta nell'ordinamento nazionale del principio di divieto di abuso in assenza di una disposizione specifica, l'esperienza francese fornisce precise indicazioni sulle problematiche che potranno venire in rilievo.

Se, come ritiene parte della dottrina, è necessario un intervento del legislatore che positivizzi il divieto di abuso in ambito fiscale, pare opportuno rifuggire da interventi di settore, dal momento che ciò determinerebbe asimmetrie che immancabilmente la giurisprudenza, stimolata dall'amministrazione finanziaria, cercherà di colmare. Tale processo è, del resto, già evidente nella giurisprudenza più recente della Cassazione, che poi è sfociata nelle citate pronunce delle Sezioni Unite: da lungo tempo essa andava alla ricerca di soluzioni nazionali che consentissero di contrastare i comportamenti abusivi relativi a casi non censurati da specifiche norme anti-abuso.

Il *punctum dolens* del contrasto alle operazioni abusive, come evidenziato da autorevole dottrina, è costituito dall'assenza di un procedimento amministrativo che ne regoli il funzionamento⁵¹⁷: come si è visto, in Francia, uno dei problemi più sentiti era appunto quello dell'ingiustificata discriminazione quanto a garanzie procedurali tra i contribuenti soggetti ad accertamento sulla base dell'art. L 64 e quelli che, invece, lo erano sulla base del principio generale. Pare quindi opportuno introdurre un procedimento *ad hoc* da seguire nel caso in cui l'amministrazione voglia porre in essere

antielusione e capacità contributiva, cit., pp. 495-496; V. FICARI, *Clausola generale antielusiva*, art. 53 della Costituzione e regole giurisprudenziali, cit., pp. 397-398.

⁵¹⁶ Da ultimo sul punto si vedano le tre pronunce delle Cass., SS.UU. 2 dicembre 2009, nn. 30055-30056-30057.

⁵¹⁷ L. SALVINI, *L'elusione Iva nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, p. 3102; Sulla necessità di rispettare il contraddittorio sulla base dell'art. 37-bis del DPR 600/1973 nonché della differenza di trattamento tra condotte abusive sulla base di tale disposizione e del principio generale: G. MARINO, *Legittimo l'utilizzo di plusvalenze per il recupero di perdite pregresse*, in *Corr. Trib.*, 2009, pp. 2363-2364; M. BASILAVECCHIA, *Per l'effettività del contraddittorio*, in *Corr. Trib.*, 2009, pp. 2369-2372.

una ripresa a tassazione per condotte abusive, eventualmente estendendo la disciplina prevista dall'art. 37-*bis* del DPR 600/1973. Tale operazione non pare, tuttavia, possibile in via ermeneutica dal momento che manca una lacuna in senso tecnico da colmare: l'accertamento dei tributi trova una compiuta disciplina generale a cui l'amministrazione finanziaria deve informare la propria condotta sicché, in assenza di interventi legislativi che approntino procedimenti specifici, non sussiste alcuna lacuna⁵¹⁸. In dottrina si è avanzata l'ipotesi di estendere il procedimento di cui all'art. 37-*bis* a tutte le ipotesi in cui l'amministrazione finanziaria voglia contestare la natura abusiva di una condotta, finendo con il ritenere nulle tutte le riprese a tassazione contestate dopo il 1997 in cui non sia stato preventivamente esperito il contraddittorio: a tale conclusione si giunge elevando il contraddittorio a diritto immanente nel sistema al pari del principio di divieto di abuso⁵¹⁹.

A tal fine pare essenziale prevedere non solo un apposito interpello preventivo per i contribuenti, dal momento che tale strumento normalmente viene poco usato per non segnalare preventivamente al fisco la realizzazione di determinate operazioni, quanto la creazione di un organismo terzo che possa, in una fase pre-giudiziale, valutare la natura abusiva di un comportamento, così ponendo un potenziale freno ad azioni eventualmente troppo disinvolve del fisco. Ad un eventuale parere favorevole al contribuente, che pure non può paralizzare i poteri dell'amministrazione finanziaria, potrebbero essere, tuttavia, riconosciuti effetti sull'onere probatorio in sede di giudizio, come avviene in Francia⁵²⁰.

⁵¹⁸ G. ZIZZO, *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizioni a confronto e prospettive di coordinamento*, cit., p. 75.

⁵¹⁹ G. ZOPPINI, *Da mihi factum dabo tibi ius: note laterali sulle recenti sentenze delle Sezioni Unite in tema di abuso del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, p. I, p. 626-633. Sull'esistenza di un generale obbligo al contraddittorio: A. MARCHESELLI, *Nullità degli avvisi di accertamento senza contraddittorio con il contribuente*, in *Corr. Trib.*, 2009, p. 2915-2919, a commento di Corte cost., ord. 24 luglio 2009, n. 244.

⁵²⁰ Un altro strumento utile potrebbe essere rappresentato dalla prassi americana di compilare da parte dell'amministrazione finanziaria elenchi di operazioni che possono essere ritenute dal fisco abusive, divise in sub-elenchi a seconda del grado di illegittimità che esse presentano: tale soluzione avrebbe il vantaggio di consentire al contribuente di non auto-denunciare il proprio comportamento con la presentazione di un interpello, ma di verificare la sua inclusione nell'elenco predisposto dall'amministrazione finanziaria. Un ulteriore mezzo di tutela della certezza del diritto può essere rappresentato dalla stipulazione di accordi con il fisco per la fissazione del regime impositivo di determinate operazioni; sul tema: R. HAPPÉ, *Gli accordi di*

Le scelte del legislatore nazionale sembrano purtroppo andare in senso contrario a quello auspicato dal momento che con il D.L. 4 luglio 2006, n. 223 è stato soppresso il Comitato consultivo per l'applicazione delle norme anti-elusive⁵²¹: pur essendo il peso dell'amministrazione finanziaria preponderante in seno a tale organismo, sarebbe stato preferibile seguire la via francese del mutamento della composizione, attribuendo un ruolo maggiormente rilevante nell'applicazione della norma anti-abuso, invece di quello della soppressione.

11. L'abuso quale principio giuridico e il problema della sua applicabilità nell'ordinamento interno in assenza di una disposizione legislativa

Nonostante le incertezze nell'individuazione delle caratteristiche delle condotte abusive dovute alla relativa novità del tema, a livello giurisprudenziale sembra ormai un principio acquisito del nostro ordinamento quello dell'inopponibilità all'amministrazione finanziaria dei comportamenti volti a ridurre il carico impositivo. Tale principio poggia su due pilastri: il diritto comunitario per quanto concerne le materie armonizzate, i principi di uguaglianza e capacità contributiva per quanto concerne i tributi di competenza interna.

In dottrina si evidenzia, tuttavia, la necessità di procedere all'introduzione in via normativa di una norma generale anti-abuso, soprattutto al fine di rispettare il principio di riserva di legge sancito a livello costituzionale⁵²².

Questa soluzione del resto è stata accolta da alcuni Stati che, al pari dell'Italia non presentavano una norma anti-abuso generale. Il Belgio, per esempio, ha introdotto una disposizione anti-abuso

attuazione nel diritto tributario olandese e la tassazione delle grandi imprese: una questione di fiducia, in *Rass. Trib.*, 2009, p. 740 e ss..

⁵²¹ Sul punto si veda la Circolare Agenzia Entrate – Dir. normativa e contenzioso 27 giugno 2007, n. 40/E.

⁵²² Sulle possibili caratteristiche di una norma nazionale anti-abuso: M. PROCOPIO, *L'irrisolto problema dell'elusione fiscale e la necessità di un intervento del legislatore*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, p. I, 2009, pp. 371-377.

generale in materia di IVA⁵²³ al fine di adeguarsi alla giurisprudenza della Corte di Giustizia.

Analogamente la Francia ha provveduto ad eliminare ogni limite applicativo alla norma anti-abuso al fine di adeguare il testo della disposizione all'interpretazione fornita dalla giurisprudenza unanime del *Conseil d'Etat* e della *Cour de Cassation*.

La questione dell'introduzione di una norma anti-abuso deve essere affrontata separatamente per quanto riguarda l'Iva e le imposte dirette, stante la natura comunitaria della prima e nazionale delle seconde. La natura dualistica dell'abuso in ambito comunitario rende, tra l'altro, difficile introdurre un'unica disposizione che sia idonea a rappresentare entrambe le accezioni: si è visto come la norma francese, pur dopo le modifiche operate nel 2009, sia aderente unicamente alla giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di tributi non armonizzati.

11.a. L'ambito dei tributi armonizzati

Per quanto concerne l'ambito dei tributi armonizzati, l'introduzione di una norma anti-abuso generale non pare presupposto indefettibile per il contrasto delle pratiche illegittime, dal momento che i principi affermati dalla Corte di Giustizia devono trovare applicazione in tutti gli ordinamenti nazionali.

⁵²³ Per esempio in Belgio è stato modificato dalla L. 20 juillet 2006 il *Code de la TVA* il cui art. 1, par. 10, così recita «*pour l'application du présent Code, il y a pratique abusive lorsque les opérations effectuées ont pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi est contraire à l'objectif poursuivi par le présent Code et les arrêtés pris pour son exécution et que leur but essentiel est l'obtention de cet avantage*». Tale legge abroga l'art. 59, par. 3, introdotto dalla L. 27 dicembre 2006, il quale così recitava «*N'est pas opposable à l'administration, la qualification juridique donnée par les parties à un acte ainsi qu'à des actes distincts réalisant une même opération lorsque l'administration constate, par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés au § 1er, que cette qualification a pour but d'éviter la taxe, à moins que l'assujetti ne prouve que cette qualification répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique*». La differenza tra le due versioni trova giustificazione nella sentenza *Halifax*. È, infatti, evidente l'impiego da parte del legislatore belga delle espressioni della Corte di Giustizia nonché il riferimento ai due requisiti da essa delineati perché un comportamento possa essere ritenuto abusivo: lo scopo contrario all'obiettivo delle norme e il fine essenzialmente fiscale della condotta. Significativa, soprattutto, la definizione del secondo elemento: la cultura giuridica belga conosce assai bene l'ordinamento francese dove si parla di scopo unicamente fiscale. La scelta di un'espressione fatta propria della Corte di Giustizia indica con ragionevole probabilità che l'unicità dei motivi fiscali per l'ordinamento belga non è necessaria. Sul tema I. MASSIN, *Introduction of a general Anti-VAT Avoidance Measure in Belgium*, in *Int. VAT monitor*, 2006, pp. 37-40; IDEM, *Introduction of Halifax in the Belgian VAT Legislation*, in *Int. VAT monitor*, 2006, pp. 336-338.

Ovviamente un intervento legislativo avrebbe innegabili benefici là dove, con l'occasione, dovesse disciplinare uno specifico procedimento per la repressione dell'abuso di diritto, analogamente a quanto fatto in Francia.

Al fine di adeguare l'ordinamento interno alla giurisprudenza della Corte di Giustizia si sono prospettate in dottrina una pluralità di soluzioni quali l'utilizzo dell'interpretazione per circoscrivere i diritti derivanti dalle norme comunitarie, l'estensione all'IVA dell'art. 37-*bis* del DPR 600/1973, la rievocazione dell'art. 10 della L. 408/1990⁵²⁴.

Altra parte della dottrina ritiene, tuttavia, che la funzione di supplenza svolta dalla Corte di Giustizia possa rendere in qualche modo non necessario procedere all'estensione o comunque all'introduzione di una clausola generale anti-abuso in materia di IVA⁵²⁵. In senso contrario, si fa rilevare che il principio comunitario non può trovare automatica applicazione in ambito nazionale, ostando, al riguardo, il rispetto del principio di legalità sancito dall'art. 23 della Costituzione, che non trova in ambito comunitario un così saldo presidio⁵²⁶. Per questa ragione si propone quale soluzione necessitata quella dell'introduzione di una norma antielusiva di carattere realmente generale che trasponga lo schema anti-abuso elaborato dalla Corte di Giustizia⁵²⁷: va, tuttavia, evidenziato, come precisato dalle Sezioni Unite, seppur in ambito

⁵²⁴ Per l'illustrazione delle diverse tesi: 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?* cit. pp. 128-142.

⁵²⁵ M. BASILAVECCHIA, *Norma antielusione e «relatività» delle operazioni imponibili IVA*, in *Corr. Trib.*, 2006, p. 1470; B. SANTACROCE, *Il concetto comunitario di abuso del diritto in una recente circolare delle Entrate sull'elusione nell'Iva*, cit., p. 116; G. STANCATI, *Il dogma comunitario dell'abuso della norma tributaria*, cit., pp. 793-794; P. PISTONE, *Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale*, cit., p. 329-330; A. PAROLINI, *Commenti a margine sulla dottrina dell'abuso del diritto applicata all'imposta sul valore aggiunto*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, cit., p. 408.

⁵²⁶ M. BEGHIN, *Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria: dalla nullità negoziale all'abuso del diritto nel sistema impositivo nazionale*, cit., p. 34; IDEM, *Note critiche a proposito di un recente orientamento giurisprudenziale incentrato sulla diretta applicazione in campo domestico, nel comparto delle imposte sul reddito, del principio comunitario di divieto di abuso del diritto*, cit., p. 471, nota 7.

⁵²⁷ 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?* cit., p. 142; IDEM, *Il principio comunitario del divieto di abuso e la sua incidenza sull'ordinamento tributario nazionale. Spunti di riflessione, in Elusione fiscale: la nullità civilistica come strumento generale antielusivo. Riflessioni a margine dei recenti orientamenti della Cassazione civile*, Atti del Convegno A.N.T.I., Padova 15 settembre 2006, allegato a *Il Fisco*, n. 43 del 20 novembre 2006, pp. 90-92.

diverso dall'IVA, che il divieto di comportamenti non si traduce nell'introduzione di obblighi ulteriori e diversi da quelli previsti dalla legge.

La diretta applicabilità nell'ambito dei tributi armonizzati del divieto di comportamenti abusivi emerge, tra l'altro, da una lettura combinata delle varie pronunce della Corte di Giustizia. Nelle conclusioni alla *Kofoed* l'Avvocato generale esclude l'applicabilità del principio generale di divieto di abuso in ragione dell'esistenza di una specifica norma nel testo della Direttiva. Al contrario, nelle conclusioni alla *Halifax* viene espressamente confutato il rilievo dei contribuenti circa l'inapplicabilità del principio generale in ragione dell'esistenza di una norma specifica anti-abuso nella Direttiva, la cui funzione è solo quella di disciplinare il procedimento attraverso il quale gli Stati membri possono introdurre specifiche misure anti-abuso. L'Avvocato generale afferma, dunque, che l'art. 395 della Direttiva 2006/112 ha solo la funzione di garantire l'uniforme applicazione della disciplina comunitaria e per questa ragione richiede il coinvolgimento delle autorità europee nell'adozione di specifiche misure derogatorie; da ciò fa conseguire che non vi è alcun ostacolo a ritenere operativo a livello comunitario un divieto di abuso che prescindendo da un intervento degli Stati membri e che non si fondi sull'art. 395⁵²⁸. Poiché il divieto di abuso in materia di IVA non deriva da una specifica disposizione della Direttiva, viene a cadere l'ostacolo costituito dall'applicazione diretta di quest'ultima da parte dello Stato nei confronti dei cittadini. Più sinteticamente: il divieto di applicazione diretta concerne unicamente le direttive, il divieto di abuso di diritto in materia IVA non viene dalla direttiva, il divieto di abuso è quindi direttamente invocabile a livello nazionale nei confronti dei singoli contribuenti.

Tale soluzione può forse a prima vista sorprendere sulla scia dell'abitudine per cui l'ordinamento comunitario non è fonte di obblighi diretti per i cittadini, salvo quando intervenga con regolamenti o decisioni, mentre la disciplina IVA è contenuta in una direttiva. Non si tratta però di sovvertire i principi consolidati: in questo caso non si fa applicazione diretta della Direttiva, ma di un principio che è immanente al diritto comunitario stesso. Al contribuente che invoca il diritto di detrazione si replica che la sua

⁵²⁸ CGCE, *Halifax*, cit., concl. Avv. Gen., punti 75-76.

richiesta non può trovare accoglimento perché abusiva e ciò non sulla base di una norma della Direttiva, ma in forza di un principio che permea il diritto comunitario in ogni sua possibile manifestazione. In tal modo è dunque risolto ogni problema circa la necessità di andare alla ricerca negli ordinamenti nazionali di disposizioni che traducano il principio comunitario: è lo stesso ordinamento europeo che tutela se stesso, o meglio è lo stesso diritto che al momento in cui viene riconosciuto nasce limitato. La Corte di Giustizia con la pronuncia *Kofoed* ha inoltre affermato che l'esistenza di un principio generale anti-abuso nella prassi amministrativa e/o giurisprudenziale rende non necessario il recepimento in via normativa del divieto di atti abusivi previsto da una direttiva.

Va ancora evidenziato che la conclusione della diretta applicabilità del principio comunitario in ambito IVA non pare mutare neppure là dove si ritenga di non condividere l'affermazione delle Sezioni Unite secondo cui il divieto di abuso non contrasta con l'art. 23 della Costituzione in quanto non pone ulteriori obblighi a carico dei contribuenti. Lo stesso principio, del resto, è stato affermato anche dall'Avvocato generale nelle conclusioni alla pronuncia *Halifax*, il quale esclude che i principi di legalità e certezza possano costituire un ostacolo al contrasto ai comportamenti fiscalmente abusivi⁵²⁹. Tale soluzione è del resto pacifica anche negli altri ordinamenti che applicano tale figura. È criterio ormai acquisito quello secondo cui il diritto comunitario, come interpretato dalla Corte di Giustizia, prevale sulle disposizioni interne, anche di rango costituzionale, salvo il rispetto dei principi fondamentali dello Stato. Deriva da ciò che il divieto di abuso deve trovare applicazione in ambito IVA anche nell'ordinamento interno a meno di non voler ritenere che il diritto

⁵²⁹ In questo senso CGCE, *Halifax*, concl. Avv. gen., punto 75 ove si legge che «vero è che il diritto tributario è spesso dominato da legittime preoccupazioni connesse alla certezza del diritto, derivanti in particolare dalla necessità di garantire la prevedibilità degli oneri finanziari a carico dei soggetti passivi e dal principio della riserva di legge in materia tributaria. Tuttavia, già da un raffronto tra le legislazioni degli Stati membri si capisce che tali preoccupazioni non escludono il ricorso a certe disposizioni generali e ad indeterminate nozioni di diritto tributario per prevenire l'illegittima evasione fiscale (72). La certezza del diritto deve essere bilanciata con altri valori del sistema giuridico. La legislazione fiscale non può diventare una sorta di «giungla» giuridica dove in teoria qualunque comportamento opportunistico deve essere tollerato finché risponde ad un'interpretazione rigidamente formalistica delle disposizioni fiscali considerate e il legislatore non ha adottato espressamente apposite misure di prevenzione»

comunitario non offra sufficiente tutela al principio di legalità e che questo rientri nell'ambito dei valori fondamentali del nostro ordinamento⁵³⁰. Ciò non può, tuttavia, condurre ad una mera disapplicazione del diritto comunitario, ma, come ha spiegato la Corte costituzionale nella sua giurisprudenza, alla declaratoria di incostituzionalità della legge che, nel ratificare i Trattati, consente la partecipazione dell'Italia all'Unione, con conseguente uscita del Paese da tale organizzazione. La stessa Corte di Giustizia ha ammonito nella pronuncia *Halifax* che il dovere del giudice nazionale di applicare le norme nazionali in materia di onere della prova della natura abusiva di una condotta non può pregiudicare l'efficacia e l'effettività del diritto comunitario⁵³¹. Anche questa affermazione sembra quindi condurre ad una diretta applicazione del divieto di abuso in ambito nazionale.

Tra l'altro la funzione della riserva di legge non pare essere quella di tutelare chi realizza comportamenti fiscalmente abusivi, quanto quella di preservare i contribuenti da oneri impositivi senza che i loro rappresentanti abbiano partecipato alla decisione, sicché la tesi in esame sembra integrare uno sviamento dai fini della norma.

Parte della dottrina, pur ritenendo direttamente applicabile nell'ordinamento interno il divieto di abuso in ambito IVA, in assenza di una norma specifica, mette in evidenza che ciò pone non pochi problemi di ordine procedimentale⁵³². L'art. 37-*bis* del DPR 600/1973 prevede, infatti, precise garanzie a beneficio del contribuente, quale l'instaurazione del contraddittorio anticipato a pena di nullità e la possibilità di iscrivere a ruolo i tributi in sede di riscossione provvisoria solo dopo la pronuncia dei giudici di primo grado. Nessuna di queste garanzie opera, invece, nel caso di

⁵³⁰ L. SALVINI, *L'elusione Iva nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, cit., p. 3102, evidenzia che sebbene il rapporto tra ordinamento nazionale e comunitario induca a propendere per l'immediata applicabilità del principio giuridico richiamato dai giudici di Lussemburgo in ambito interno, la genericità della pronuncia *Halifax* possa portare a conclusioni opposte. Sarebbe interessante sapere se la successiva giurisprudenza della Corte di Giustizia abbia determinato nell'Autore un cambiamento d'opinione.

⁵³¹ CGCE, *Halifax*, cit., punto 76.

⁵³² G. MARONGIU, *L'elusione nell'imposta di registro tra l'abuso del «diritto» e l'abuso del potere*, cit., p. 1071; L. SALVINI, *L'elusione Iva nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, cit., p. 3102.

applicazione del principio generale sicché il contribuente è privo di qualsiasi tutela diversa da quella giudiziale⁵³³.

La situazione rende, quindi, quanto mai urgente l'intervento del legislatore al fine di istituire, analogamente a quanto avvenuto in Francia, un procedimento unitario per la repressione dell'abuso di diritto che preveda precisi obblighi a carico dell'amministrazione finanziaria e garanzie per il contribuente.

11.b. L'ambito dei tributi non armonizzati

Diversa la situazione nell'ambito dei tributi non-armonizzati, quali le imposte dirette, in cui anche la dottrina favorevole alla diretta applicabilità del divieto di abuso di origine comunitaria in materia IVA, dà una soluzione diametralmente opposta dal momento che le imposte dirette esulano da quelle di competenza dell'Unione. La dottrina prevalente reputa che il contrasto ai comportamenti abusivi nell'ambito dei tributi non armonizzati postuli l'introduzione di una specifica norma interna⁵³⁴.

In relazione alle imposte dirette, dunque, la giurisprudenza della Corte di Giustizia può, al più, costituire uno stimolo per la ricerca di analogo principio nell'ordinamento interno, come del resto affermato nella sentenza *Kofoed*⁵³⁵. Proprio questa pronuncia viene indicata dalla dottrina prevalente a sostegno del divieto di applicazione della figura dell'abuso di diritto di origine comunitaria

⁵³³ Sulla necessità di rispettare il contraddittorio sulla base dell'art. 37-bis del DPR 600/1973 nonché sulla differenza di trattamento tra condotte abusive sulla base di tale disposizione e del principio generale: G. MARINO, *Legittimo l'utilizzo di plusvalenze per il recupero di perdite pregresse*, in *Corr. Trib.*, 2009, pp. 2363-2364; M. BASILAVECCHIA, *Per l'effettività del contraddittorio*, in *Corr. Trib.*, 2009, pp. 2369-2372.

⁵³⁴ G. ZIZZO, *L'abuso dell'abuso di diritto*, in *G.T. Riv. giur. trib.*, 2008, p. 466; IDEM, *Diritto comunitario, diritto civile e diritto tributario: fuoco incrociato sull'elusione?* in *Giur. trib.*, 2007, p. 486 e ss.; A. LOVISOLO, *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio*, cit., p. 79; L. SALVINI, *L'elusione Iva nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, cit., pp. 3102-3103; M. BEGHIN, *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente*, cit., pp. 415-417; M. ANDRIOLA, *Quale incidenza della clausola anti-abuso comunitaria nella imposizione sui redditi in Italia*, cit., pp. 272-275. Per l'inapplicabilità del principio generale del divieto di abuso nell'ambito dei tributi non armonizzati si sono ovviamente espressi quanti assumono tale posizione anche per quanto concerne l'imposta sul valore aggiunto; sul punto da ultimo M. BEGHIN, *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente*, cit., pp. 415-417.

⁵³⁵ L. SALVINI, *L'elusione Iva nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, cit., p. 3103.

nel settore dei tributi non armonizzati⁵³⁶. Tale argomento, tuttavia, non pare decisivo: se è vero, infatti, che la Corte ha escluso la diretta applicabilità della Direttiva in materia di fusioni e scissioni, ciò non pare postulare necessariamente l'inapplicabilità del principio evidenziato nell'ambito della pronuncia *Cadbury Schweppes* e prima ancora in quella *Marks & Spencer*. Con la pronuncia *Kofoed* si è semplicemente evidenziato l'impossibilità di far valere la difettosa o parziale trasposizione di una direttiva da parte dello Stato, che tale compito avrebbe dovuto assolvere, a danno dei propri cittadini. A tale omissione, precisano tuttavia i giudici, può sopperirsi là dove esista una prassi amministrativa e giurisprudenziale di contrasto a tali comportamenti.

Alla conclusione che esclude la diretta applicabilità del principio comunitario nell'ambito delle imposte dirette, sicuramente da condividersi, pare potersi giungere sulla base della sopra evidenziata differenza rispetto alla nozione di condotta abusiva in materia di tributi armonizzati, che porta a ritenere impossibile ricondurre ad un'unica figura la giurisprudenza della Corte. Come si è visto, la giurisprudenza della Corte in materia di imposte dirette sembra più che altro fare applicazione del principio di divieto di frode alla legge in ambito internazionale dal momento che, in tutti i casi interessati, ha stabilito che non è possibile, in presenza di rigorosi requisiti, avvalersi di un ordinamento "estraneo" a quello nazionale per aggirare le norme interne. Solo quando si pongono questioni di interazione tra ordinamenti diversi, in cui contestualmente viene in rilievo l'applicazione del diritto comunitario, può dunque farsi applicazione della giurisprudenza comunitaria. Al contrario, nelle questioni meramente interne, pare doversi escludere la possibilità di fare diretta applicazione del principio comunitario non solo e non tanto per la natura

⁵³⁶ Da ultimo sul punto: A. LOVISOLO, *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio*, cit., pp. 65-66; G. STANCATI, *Il dogma comunitario dell'abuso della norma tributaria*, cit., pp. 794-797; M. ANDRIOLA, *Quale incidenza della clausola anti-abuso comunitaria nella imposizione sui redditi in Italia*, cit., 2008, pp. 272-275; M. POGGIOLI, *Il modello comunitario della "pratica abusiva" in ambito fiscale: elementi costitutivi essenziali e forza di condizionamento rispetto alle scelte legislative ed interpretative nazionali*, cit., p. 266. In senso parzialmente differente P. PISTONE, *Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale*, cit., p. 331 il quale evidenzia come la Corte di Giustizia nell'ambito dei tributi non armonizzati abbia lasciato agli Stati membri la scelta se contrastare le operazioni fiscalmente abusive, chiaramente nel rispetto dei principi e limiti stabiliti dal diritto comunitario.

armonizzata o meno delle imposte dirette, quanto piuttosto per carenza del suo elemento essenziale costituito dalla frizione tra ordinamenti⁵³⁷.

Se dunque l'inapplicabilità del divieto di comportamenti fiscalmente abusivi in ambito di tributi non armonizzati pare difficilmente contestabile, rimane il problema di un ordinamento asimmetrico dal momento che tale tesi conduce alla conclusione che in materia di Iva il contribuente deve comportarsi secondo i canoni della correttezza richiesta all'operatore medio, mentre in materia di imposte dirette può adottare una condotta diametralmente opposta, senza andare incontro a censure⁵³⁸.

Tale situazione è già stata affrontata dall'ordinamento francese nell'ambito delle imposte non ricomprese nell'ambito di applicazione dell'art. L 64, evidenziando l'assurdità della differente valutazione di medesimi comportamenti a seconda del tributo interessato.

Si impone, quindi, la necessità di procedere alla ricerca di una soluzione più coerente. Pur scartando la tesi prospettata inizialmente dalla giurisprudenza e fondata sull'invalidità civilistica, parte della dottrina analogamente ai giudici di legittimità ha proceduto a verificare la possibilità di rinvenire nell'ordinamento interno principi che potessero svolgere la funzione di contrasto ai comportamenti fiscalmente abusivi⁵³⁹.

Una prima soluzione possibile può essere quella di ritenere che il principio comunitario di abuso quale sviamento dal fine della norma sia penetrato nell'ordinamento nazionale e sia stato da questo assimilato trasformandolo in un principio nazionale. Tale soluzione, certamente affascinante in quanto fondata sulla circolazione delle idee e dei principi tra i diversi ordinamenti giuridici, non può che essere valida nel lungo periodo, sotto l'influenza di dottrina e giurisprudenza, magari in qualche modo confermate da interventi

⁵³⁷ S. M. MESSINA, *Inapplicabile il divieto di abuso su questioni fiscali meramente interne*, in *Corr. Trib.*, 2009, pp. 2344-2346.

⁵³⁸ S. GIANONCELLI, *Contrasto all'elusione fiscale in materia di imposte sui redditi e divieto comunitario di abuso del diritto*, cit., p. 1302, la quale, pur condividendo l'esigenza di contrasto dei comportamenti abusivi anche in materia di imposte dirette, ritiene non soddisfacente le argomentazioni della Corte di Cassazione fondate sul mero richiamo della giurisprudenza della Corte di Giustizia.

⁵³⁹ Non paiono poter rivestire tale funzione né l'art. 37-bis del DPR 29 settembre 1973 n. 600 né l'art. 10 della L. 29 dicembre 1990 n. 408, in ragione del loro ambito applicativo.

del legislatore che, pur senza introdurre in via normativa il principio, ne diano in qualche modo per presupposta l'esistenza⁵⁴⁰. Al contrario, non bastano certo pochi anni, specie alla luce dei contrasti a cui si assiste in ambito dottrinale e giurisprudenziale, per ritenere il principio del divieto di abuso ormai assimilato nel nostro ordinamento in ragione della sua origine comunitaria.

Un'altra soluzione, che è stata indicata dalla giurisprudenza iniziale⁵⁴¹ e condivisa da autorevole dottrina⁵⁴² è quella di utilizzare la giurisprudenza della Corte di Giustizia quale stimolo per la verifica circa l'esistenza di un principio di divieto di abuso anche in ambito nazionale. Ove tale riscontro dia esito positivo, si può quindi procedere alla censura, anche in ambito nazionale, delle operazioni abusive in materia di tributi non armonizzati. Al contrario, ove tale principio non venga rinvenuto nel diritto interno, il tentativo di contrastare i comportamenti abusivi deve arrestarsi.

La soluzione delle Sezioni Unite si inserisce in questo secondo filone: i giudici hanno, infatti, evitato di individuare il fondamento del divieto di abuso nella giurisprudenza della Corte di Giustizia. Contestualmente hanno anche accantonato l'utilizzo delle figure civilistiche avanzate dalla giurisprudenza iniziale. Il divieto di abuso in ambito fiscale viene, infatti, fatto derivare dai principi costituzionali di uguaglianza e capacità contributiva in forza dei quali un soggetto non può porre in essere operazioni che aggirino le norme tributarie in assenza di valide ragioni economiche.

Parte della dottrina critica tale soluzione ed evidenzia che un intervento del legislatore si rende necessario al fine di tutelare la

⁵⁴⁰ In questo senso da ultimo sembra essersi orientata la Cassazione con la pronuncia 21 maggio 2008, n. 25374 nella quale si legge che «*Nella formazione di un principio fondamentale comunitario – che, nel sistema delle fonti, così come avviene nell'ordinamento italiano (art. 12 disp. gen., comma 2), costituisce diritto primario - possono svolgere un determinante ruolo anche principi di origine e formazione degli ordinamenti nazionali, anche all'infuori di uno specifico richiamo (come quello contenuto nell'art. 288, comma 2, del Trattato CE), sì che si può verificare un vero e proprio processo circolare di trasmutazione, di principi tra l'uno e l'altro ordine. Di fatto, l'area dei principi generali di diritto comunitario non codificati subisce un continuo e rilevante incremento*». Indica tra le possibili soluzioni quella richiamata nel testo: M. POGGIOLI, *Il principio comunitario del divieto di abuso e la sua incidenza sull'ordinamento tributario nazionale. Spunti di riflessione*, cit., pp. 89-90; l'Autore ritiene comunque che la soluzione corretta presupponga un intervento legislativo.

⁵⁴¹ Si veda la giurisprudenza in materia di *dividend washing* e *dividen stripping*.

⁵⁴² L. SALVINI, *L'elusione Iva nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, cit., p. 3103; A. LOVISOLO, *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio*, cit., pp. 89-94.

certezza giuridica⁵⁴³, oltre che il principio di legalità in precedenza già esaminato⁵⁴⁴. Tale argomento non pare, tuttavia, pienamente convincente. Ed invero quand'anche fosse introdotta una disposizione legislativa riprodottriva dei requisiti di una condotta abusiva enucleati dalla giurisprudenza comunitaria e nazionale, non si vede come il contribuente davanti alla scelta di soluzioni dal peso fiscale differente sia messo nella condizione di conoscere anticipatamente le conseguenze del proprio comportamento⁵⁴⁵. Al riguardo basta porre mente alla situazione francese: l'art. L 64 non pare idoneo a consentire ai contribuenti di sapere *ex ante* ed in modo inequivocabile l'eventuale natura abusiva della propria condotta. I valori sopra richiamati paiono poter essere più efficacemente tutelati tramite altri strumenti ben conosciuti ad altri ordinamenti come quello statunitense in cui l'amministrazione finanziaria procede alla compilazione di elenchi di tipologie di operazioni graduate secondo il rischio elusivo che presentano o quello olandese in cui contribuente ed amministrazione concludono accordi preventivi sul trattamento fiscale di determinate condotte.

Né pare possibile continuare unicamente sulla via dell'introduzione di disposizioni anti-elusive specifiche, come del resto è stato finora proprio per le ragioni sopra evidenziate: tale soluzione non pare più praticabile almeno in ambito IVA, vista la necessità degli ordinamenti nazionali di adeguarsi alla giurisprudenza dei giudici di Lussemburgo. Per quanto concerne le imposte dirette, invece, si è visto che le disposizioni anti-abuso specifiche vengono spesso censurate dalla Corte di Giustizia in

⁵⁴³ M. POGGIOLI, *Il modello comunitario della "pratica abusiva" in ambito fiscale: elementi costitutivi essenziali e forza di condizionamento rispetto alle scelte legislative ed interpretative nazionali*, cit., p. 266. Contro tale rilievo già in passato si era pronunciata autorevole dottrina la quale evidenziava che tale approccio «sembra frutto d'un non del tutto disinteressato eccesso di formalismo giuridico applicato a danno dell'interesse fiscale. Esso si fonda su un esasperato concetto di certezza del diritto, sul postulato della perenne intangibilità degli schemi tipici formali (e rigidi) e sull'indefettibile sovrapposibilità di tali schemi alla realtà economica e al gioco reale degli interessi»: F. GALLO, *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione*, cit., p. 1766.

⁵⁴⁴ G. ZOPPINI, *Da mihi factum dabo tibi ius: note laterali sulle recenti sentenze delle Sezioni Unite in tema di abuso del diritto*, cit., p. 608-609, specialmente nota 4, ove l'Autore, pur ritenendo preferibile la soluzione che maggiormente tutela la certezza del diritto, non di meno evidenzia come nessuna delle due tesi possa considerarsi l'altra errata, ma semplicemente frutto di diversa sensibilità; IDEM, *Prospettiva critica della giurisprudenza "antielusiva" della Corte di cassazione (1969-1999)*, cit., p. 926.

⁵⁴⁵ R. LUPI, *Elusione: esperienze europee tra l'uso e l'abuso del diritto tributario, in L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, cit., p. 279 evidenzia che «la certezza, che in materia di elusione tutti desiderano, non è nella rigidità o nell'elasticità delle norme, ma nella sensibilità, nella preparazione e nell'attenzione di chi deve applicarle».

quanto non consentono una valutazione caso per caso circa la natura abusiva della condotta concretamente posta in essere dal contribuente.

Si mette ancora in evidenza in dottrina che a seguito dell'introduzione dell'art. 37-*bis* del DPR 600/1973 non pare residuare spazio per l'operatività del principio generale nell'ambito dei tributi in cui tale norma trova applicazione: i casi riguardo ai quali la Suprema Corte ha avuto modo di pronunciarsi, infatti, pur concernendo le imposte dirette erano relativi a periodi antecedenti all'introduzione di tale disposizione⁵⁴⁶. Tale tesi pare orientarsi in senso opposto a quella accolta dalla giurisprudenza e dalla dottrina francesi e, forse, anche dalle stesse Sezioni Unite della Corte di Cassazione italiana, le quali hanno visto nelle disposizioni anti-abuso specifiche unicamente una conferma dell'immanenza del principio generale.

12. L'abuso tra principio giuridico e canone interpretativo

Come si è messo in evidenza nel corso delle pagine che precedono, la natura del divieto di abuso di diritto non è chiara tanto nella giurisprudenza della Corte di Giustizia⁵⁴⁷ quanto in quella della Corte di Cassazione. Se, infatti, alcun dubbio fondato pare sussistere circa la qualificazione dell'abuso di diritto nell'ordinamento francese quale principio giuridico, i giudici comunitari ed italiani, a volte sembrano opinare in maniera analoga ai colleghi francesi, altre volte, invece, sembrano ricondurre tale figura ad un criterio interpretativo⁵⁴⁸. In ambito comunitario, come si è visto, le stesse pronunce che oggi vengono richiamate a fondamento dell'esistenza del divieto di comportamenti abusivi, sono state richiamate dagli Avvocati generali Tesauro e Saggio per affermare la superfluità di tale principio, sul presupposto che esse

⁵⁴⁶ G. ZIZZO, *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizioni a confronto e prospettive di coordinamento*, cit., p. 74; IDEM, *Leasing infragruppo e abuso del diritto*, cit., p. 2358-2359.

⁵⁴⁷ Sul punto, diffusamente con richiami a differenti opinioni dottrinali, P. PIANTAVIGNA P., *Divieto di abuso del diritto: un nuovo principio generale nell'ordinamento comunitario?*, cit., 122-135.

⁵⁴⁸ In questo senso da ultimo Cass. 15 settembre 2008, n. 23633. CGCE, *Halifax*, cit., concl. Avv. Gen. punto 75 qualifica il divieto di abuso «*come un principio interpretativo generale*».

facessero ricorso alla frode alla legge e all'interpretazione funzionale. Anche l'Avvocato generale nelle conclusioni alla controversia *Halifax* sembra aderire ad una visione dell'abuso quale canone interpretativo⁵⁴⁹.

Tale ultima tesi ha trovato accoglienza in autorevole dottrina italiana la quale mette in evidenza come l'abuso di diritto rappresenta null'altro che una delle frecce nell'arco dell'interpretazione antielusiva⁵⁵⁰. A sostegno di questa tesi si evidenzia che il principio anti-abuso non può essere applicato nella fase della selezione dei fatti economicamente rilevanti, essendo questa fase riservata al potere legislativo, ma unicamente nell'eliminazione delle distorsioni derivanti dalle imperfezioni delle disposizioni legislative⁵⁵¹. In senso contrario opina autorevole dottrina proprio in ragione della duplicità dei requisiti di una condotta abusiva: la presenza di valide ragioni economiche dovrebbe rimanere irrilevante ove si tratti unicamente di interpretare correttamente le norme tributarie. La loro presenza,

⁵⁴⁹ CGCE, *Halifax*, cit., concl. Avv. gen. punto 79 «nondimeno, il divieto di abuso di diritto comunitario, visto come principio interpretativo, non genera deroghe al dettato della Sesta direttiva. Il risultato della sua applicazione è che la norma giuridica interpretata non può ritenersi conferire il diritto controverso, giacché è evidente che quest'ultimo è estraneo agli scopi e agli obiettivi perseguiti dalla stessa norma abusivamente invocata. Sotto tale profilo, e soprattutto, l'operatività di questo principio interpretativo non comporta che le attività economiche eseguite non rilevino ai fini IVA o debbano essere sottratte all'applicazione della Sesta direttiva. Un'interpretazione della Sesta direttiva conforme al detto principio può avere solo la più ovvia delle conseguenze possibili nel contesto dell'interpretazione giuridica: che quel diritto di fatto non è conferito, nonostante la lettera della disposizione di legge. Se questa interpretazione si presta a deroghe, ciò deriva solo dal testo della disposizione e non dalla disposizione stessa, la quale è più della sua lettera. L'applicazione di questo principio comunitario di interpretazione centra, inoltre, pienamente l'obiettivo di assicurare un'applicazione uniforme delle regole IVA in tutti gli Stati membri, sotteso ai requisiti di procedura e ai limiti all'adozione di misure nazionali finalizzate a prevenire alcune forme di evasione o di frode fiscale posti all'art. 27». La definizione dell'abuso quale principio interpretativo ricorre anche ai punti 75 e 78.

⁵⁵⁰ F. MOSCHETTI, *Avvisaglie di supplenza del giudiziario al legislativo, nelle sentenze delle Sezioni Unite in tema di «utilizzo abusivo di norme fiscali di favore»*, cit., p. 199; M. BEGHIN, *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente*, cit., pp. 417-420; IDEM, *Note critiche a proposito di un recente orientamento giurisprudenziale incentrato sulla diretta applicazione in campo domestico, nel comparto delle imposte sul reddito, del principio comunitario di divieto di abuso del diritto*, cit., pp. 471, nota 7; IDEM, *Abuso del diritto: la confusione persiste*, cit., p. 650; A. LOVISOLO, *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio*, cit., pp. 50-51 e 85-93; IDEM, *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*, cit., p. 765-766.

⁵⁵¹ G. ZIZZO, *Clausola antielusione e capacità contributiva*, cit., 489-490.

infatti, non può incidere sull'applicazione della norma interpretata⁵⁵².

13. La differente nozione dell'interpretazione funzionale nella dottrina interna e nella giurisprudenza della Corte di Giustizia

Si è messo in evidenza, come ampia parte della dottrina italiana, sulla scia dell'elaborazione tedesca, abbia ritenuto di poter efficacemente contrastare i comportamenti abusivi mediante un metodo ermeneutico denominato interpretazione funzionale, denominazione utilizzata anche per indicare l'attività della Corte di Giustizia.

Al di là dell'identità terminologica, tuttavia, non si possono non rimarcare alcune differenze fondamentali. L'interpretazione funzionale dei giudici comunitari si caratterizza non già per una valorizzazione dei profili fattuali economici delle controversie, quanto piuttosto per una valorizzazione degli effetti giuridici rilevanti⁵⁵³. Tale approccio denota subito una differenza rispetto al metodo seguito dalla Scuola tedesca e da quella pavese: mentre quest'ultimi utilizzano l'interpretazione funzionale per valorizzare i fatti della realtà economica onde far sì che l'onere tributario cada «*sull'arrosto, e non sul fumo*»⁵⁵⁴, la Corte di Giustizia si limita a selezionare, tra la pluralità di effetti giuridici che normalmente presenta un fatto, esclusivamente quelli che si presentano come idonei a caratterizzare la fattispecie e a consentire di raggiungere gli scopi che le norme comunitarie si propongono.

Un'ulteriore differenza è poi costituita dalla finalità dell'imposta accolta in ambito comunitario e nazionale: come si è

⁵⁵² R. LUPI-D. STEVANATO, *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale anti-elusiva*, cit., p. 409; R. LUPI, *Elusione: esperienze europee tra l'uso e l'abuso del diritto tributario*, in *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, cit., pp. 267-268 evidenzia che l'elusione comincia là dove l'interpretazione non può arrivare; in questo senso si richiama il già citato A. HENSEL, *Diritto tributario*, cit., p. 150.

⁵⁵³ P. PIANTAVIGNA, *Divieto di abuso del diritto: un nuovo principio generale nell'ordinamento comunitario?*, cit., p. 135; C. CORNIA, *La locazione di immobili ai fini Iva tra interpretazione della norma e riqualificazione della fattispecie*, in *Rass. Trib.*, 2005, p. 656; per un esame del problema a livello generale A. CARINCI, *L'invalidità del contratto nell'imposta sui redditi*, Padova, 2003, p. 73 e ss..

⁵⁵⁴ B. GRIZIOTTI, *Il principio della realtà economica negli artt. 8 e 68 della legge di registro*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1939, II, p. 209.

visto, per la Scuola pavese, questa è costituita ora dall'esigenza di assicurare l'equità e la giustizia nel riparto dei carichi tributari ora dalla necessità di assicurare allo Stato le entrate necessarie per far fronte ai suoi doveri. Nessuno di questi due obiettivi assume rilevanza agli occhi della Corte di Giustizia che sembra incentrare prevalentemente la sua attenzione sulla sua natura di strumento che incide sul funzionamento del mercato⁵⁵⁵.

14. L'abuso quale criterio interpretativo e il problema della sua applicabilità nell'ordinamento interno in assenza di una norma

La qualificazione dell'abuso di diritto quale criterio interpretativo implica la sua diretta applicabilità pur in assenza di una disposizione specifica: in molti ordinamenti i criteri interpretativi non sono positivizzati, in quanto non attengono alla fase dell'esercizio della potestà legislativa, ma a quella diversa della sua attuazione.

Se il diritto di detrazione previsto dalla normativa nazionale, per restare al caso *Halifax*, mira agli stessi fini di quello previsto dalla Direttiva deve soggiacere alla stessa disciplina. Per questa via si aprono, dunque, ampie prospettive per trasporre la giurisprudenza della Corte di giustizia nell'ordinamento interno anche in assenza di un espresso divieto di abuso. Tale tesi porta con sé un'ulteriore conseguenza: dal momento che si tratta di una mera interpretazione, l'amministrazione finanziaria non solo non deve attendere l'emanazione di alcuna norma anti-abuso, ma può applicare tale figura anche ad operazioni svoltesi nel recente passato e verso le quali sia ancora pendente il termine per l'accertamento⁵⁵⁶. Proprio di recente, del resto la Corte ha ribadito che l'interpretazione fornita delle norme tributarie deve trovare applicazione sin

⁵⁵⁵ P. PISTONE, *Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale*, cit., p. 327-328 collega l'abuso e la giusta imposizione anche nella giurisprudenza della Corte di Giustizia, richiamando le pronunce *Schumacker* e *De Groot*.

⁵⁵⁶ J. SWINKELS, *Halifax Day: Abuse of Law in European VAT*, cit., 177.

dall'entrata in vigore della norma e non unicamente ai fatti posti in essere dopo la pronuncia⁵⁵⁷.

Tale soluzione pare tuttavia trovare spazio solo nell'ambito dei tributi armonizzati in ragione della sua matrice comunitaria dal momento che l'interpretazione del diritto dell'Unione fornita dalla Corte di Giustizia è vincolante per tutti i Paesi membri.

Ove anche si volesse ritenere coincidente la figura dell'abuso in materia Iva e imposte dirette, tesi che come si è visto pare non condivisibile, tuttavia, non si può concludere per l'automatica applicazione di tale criterio anche nel secondo ambito, dal momento che l'interpretazione del diritto nazionale spetta ai giudici interni, i quali sono unicamente obbligati nell'esercizio della loro funzione a non vanificare i diritti e gli obblighi di origine comunitaria. L'applicabilità del divieto di abuso anche nell'ambito delle imposte dirette presuppone la verifica che tale criterio interpretativo sia ricompreso tra quelli utilizzati nell'ordinamento interno. Autorevole dottrina ha di recente evidenziato che gli art. 2, 3 e 53, nel momento in cui limitano la potestà legislativa in materia tributaria, impongono la positivizzazione di una norma anti-elusiva generale o di considerare immanente nel sistema tributario un principio generale che vieta i comportamenti abusivi, “*estraibile tramite i principi dell'analogia legis e dell'analogia iuris*»⁵⁵⁸. L'attività interpretativa è chiamata ad un rigoroso metodo scientifico per determinare la natura abusiva dell'operazione, specie nella ricostruzione dei principi del sistema fiscale e non deve diventare strumento per massimizzare il gettito tributario⁵⁵⁹. In senso

⁵⁵⁷ CGCE, 30 marzo 2006, causa C-184-04, *Udenkaupungin kaupunki*, in *Racc.*, p. I-03039, punto 53 «secondo una giurisprudenza costante, l'interpretazione che la Corte fornisce di una norma di diritto comunitario, nell'esercizio della competenza attribuitale dall'art. 234 CE, chiarisce e precisa, ove necessario, il significato e la portata della norma stessa, come deve o avrebbe dovuto essere intesa ed applicata dal momento della sua entrata in vigore. Ne deriva che la norma così interpretata può e deve essere applicata dal giudice anche a rapporti giuridici sorti e sviluppatasi prima della sentenza che statuisce sulla domanda d'interpretazione, sempreché, d'altro canto, sussistano i presupposti per sottoporre al giudice competente una lite relativa all'applicazione di tale norma (v., in particolare, sentenze 2 febbraio 1988, causa 24/86, *Blaizot*, *Racc. pag. 379*, punto 27, e 15 dicembre 1995, causa C-415/93, *Bosman*, *Racc. pag. I-4921*, punto 141)»

⁵⁵⁸ G. FALSITTA, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, cit., p. 14.

⁵⁵⁹ G. FALSITTA, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, cit., p. 17, il quale richiama i numerosi pareri dell'amministrazione finanziaria e del Comitato consultivo che

contrario si fa osservare che così operando si giunge ad una completa svalutazione delle forme negoziali e quindi dell'autonomia negoziale. Viene in questo modo a cadere il principio dell'opponibilità delle forme giuridiche al fisco, sulla base della mera equivalenza economica delle operazioni, trascurando che proprio il legislatore ha effettuato una selezione dei fatti fiscalmente rilevanti e che su questa scelta il contribuente ha fatto affidamento nel momento in cui ha pianificato le proprie scelte⁵⁶⁰. Anche in questo caso, tuttavia, non è più il criterio di matrice comunitaria, ma una figura interna che coincide con la prima a trovare applicazione nell'ambito dei tributi non armonizzati.

In via di sintesi si può quindi affermare che indipendentemente dalla qualificazione dell'abuso di diritto che si voglia accogliere le conseguenze non mutano: esso pare comunque dover trovare automatica applicazione in ambito Iva a prescindere dall'esistenza di una norma interna. Diversamente, per quanto concerne l'ambito delle imposte non armonizzate, esso può intervenire in questioni meramente interne unicamente ove si riscontri l'esistenza nell'ordinamento italiano di un analogo criterio interpretativo.

15. La censurabilità di operazioni al di fuori dei casi previsti dalle norme anti-elusive sulla base del principio generale

Indipendentemente dalla qualificazione dell'abuso quale principio giuridico o canone ermeneutico la dottrina prevalente esclude comunque la possibilità di censurare sulla base del principio generale anti-abuso comportamenti non ricompresi nell'ambito dell'art. 37-*bis* del DPR 600/1973 o di altre disposizioni specifiche introdotte dopo l'entrata in vigore di tale

sembrano invece dettati unicamente dall'esigenza di massimizzare il gettito erariale. In particolare si veda la nota 20 per un rinvio agli interventi critici di M. Beghin su tali pareri.

⁵⁶⁰ M. BEGHIN, *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente*, cit., 417-420; IDEM, *Alla ricerca di punti fermi in tema di elusione fiscale e abuso del diritto tributario (nel comparto dei tributi non armonizzati)*, cit. pp. 1418-1419; IDEM, *Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria: dalla nullità negoziale all'abuso del diritto nel sistema impositivo nazionale*, cit., p. 47; G. MELIS, *Sull' "interpretazione antielusiva" in Benvenuto Griziotti e sul rapporto con la Scuola tedesca del primo dopoguerra: alcune riflessioni*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, p. 453.

norma. A tale conclusione si giunge analizzando il dibattito che ha portato alla scelta di introdurre di volta in volta disposizioni anti-abuso specifiche o comunque dal campo applicativo limitato. Tale soluzione non è, infatti, frutto del caso, ma della precisa volontà di non estendere a dismisura i poteri di sindacato dell'amministrazione finanziaria⁵⁶¹.

Si dice, infatti, che la tesi portata avanti dalla giurisprudenza finisce con lo scavalcare la volontà del legislatore, sostituendosi a quest'ultimo nelle scelte di politica fiscale⁵⁶². Tale conclusione trova fondamento nell'esigenza di tutelare la certezza giuridica, dal momento che i contribuenti nel momento in cui hanno realizzato l'operazione contestata potevano solo verificare la sua riconducibilità ai casi previsti da norme specifiche⁵⁶³.

Tale tesi, tuttavia, pare poter essere accolta unicamente nell'ambito delle imposte dirette dal momento che la Corte di Giustizia per quanto di sua competenza è chiara nel ritenere il divieto di comportamenti abusivi applicabile anche in assenza o oltre i limiti di norme specifiche.

Questa soluzione, tuttavia, ripropone i problemi di equilibrio del sistema che la Corte di Cassazione cerca di risolvere con la giurisprudenza in tema di abuso di diritto.

Del resto anche la tesi della Cassazione pare poggiare su basi piuttosto solide. Trattandosi di un principio generale fondato su basi costituzionali, non pare poter essere limitato a determinate tipologie di operazione, in quanto informa di sé l'intera materia tributaria. Le norme anti-abuso specifiche avrebbero, quindi, il più limitato effetto di escludere qualsiasi incertezza circa la natura abusiva di determinate tipologie di comportamenti, dal momento che tale valutazione è stata compiuta *ex ante* dal legislatore. Anche in Francia la giurisprudenza e la dottrina prevalenti ritengono che le

⁵⁶¹ G. ZIZZO, *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizioni a confronto e prospettive di coordinamento*, cit., p. 74; IDEM, *Leasing infragruppo e abuso del diritto*, cit., p. 2358-2359; M. BEGHIN, *L'abuso del diritto tra rilevanza del fatto economico e poteri del magistrato*, cit., p. 3289.

⁵⁶² R. LUPI-D. STEVANATO, *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale anti-elusiva*, in *Corr. Trib.*, 2009, pp. 409-410; F. MOSCHETTI, *Avvisaglie di supplenza del giudiziario al legislativo, nelle sentenze delle Sezioni Unite in tema di «utilizzo abusivo di norme fiscali di favore»*, cit., p. 200; G. ZIZZO, *Clausola antielusione e capacità contributiva*, cit., pp. 494-495

⁵⁶³ G. MARONGIU, *Abuso del diritto o abuso del potere?*, in *Corr. Trib.*, 2009, pp. 1076-1077.

disposizioni anti-abuso specifiche abbiano la più limitata funzione di eliminare ogni margine di dubbio circa la natura abusiva di determinati comportamenti più ricorrenti nella prassi, senza che ciò comporti un riconoscimento della legittimità di tutte le operazioni non considerate.

Le questioni sull'ambito applicativo del divieto di atti abusivi paiono comunque rendere sempre più necessario, analogamente a quanto avvenuto in Francia, un intervento legislativo che ponga un punto fermo sul problema.

16. L'abuso e le sanzioni

Un problema fondamentale nel contrasto ai comportamenti abusivi concerne ancora il problema delle sanzioni. Al riguardo la situazione europea si presenta estremamente complessa: la Spagna e la Germania non prevedono alcuna sanzione; si ritiene, infatti, che il comportamento tenuto dal contribuente non violi alcuna norma dell'ordinamento, in quanto non vi è una disposizione che interdice espressamente la condotta contestata.

Questa posizione sembra essere stata fatta propria dalla Corte di Giustizia, che ha affermato che in caso di comportamenti abusivi non è possibile irrogare alcuna sanzione per mancanza di una norma che vieti l'operazione censurata. Questa tesi è stata espressa non solo in ambito tributario, ma anche in relazione ai comportamenti abusivi in materia di politica agricola comune.

L'ordinamento francese, di contro, sembra dare prevalenza all'esigenza di prevenzione generale. In assenza di sanzioni, infatti, mancherebbe uno strumento che possa distogliere dalla realizzazione del comportamento⁵⁶⁴. Anche la recente riforma effettuata con la *Loi de finances* si è limitata a riconoscere la possibilità di modulare la sanzione in relazione all'effettiva partecipazione e al beneficio che il contribuente ritrae dall'operazione, in ciò condizionata dalla giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo che ritiene necessario

⁵⁶⁴ Valorizza tale profilo, pur ritenendo comunque allo stato attuale le condotte abusive non sanzionabili, L. R. CORRADO, *Inapplicabilità delle sanzioni amministrative all'elusione tributaria*, in *Elusione, sanzioni e obiettive condizioni di incertezza*, cit., p. 519.

parametrare la sanzione alle condizioni personali del soggetto. Non si può non evidenziare una certa anomalia nell'ambito della situazione francese in quanto la medesima sanzione viene irrogata ai comportamenti simulati e a quelli in frode alla legge⁵⁶⁵. Mentre i primi consistono nella creazione di una falsa apparenza che si pone in contrasto immediato con le norme tributarie, la frode alla legge dà luogo ad una situazione rispettosa della *littera legis*. Solo nel primo caso, quindi, il contribuente già nel momento in cui pone in essere il comportamento è a conoscenza della sua natura illegittima. Diversamente, nell'ambito dei comportamenti in frode alla legge, *ex ante* il soggetto passivo potrebbe non essere cosciente della natura disapprovata del suo comportamento. La soluzione pare ancor più anomala se si pensa che la sanzione dell'ottanta per cento è quella prevista anche per l'omessa dichiarazione e per i casi di frode fiscale. Il regime sanzionatorio francese sembra quindi equiparare comportamenti tra loro molto differenti dal punto di vista della gravità della condotta.

In Italia il problema della sanzionabilità dei comportamenti fiscalmente abusivi è oggetto di dibattito a livello dottrinale ed anche la giurisprudenza fornisce risposte talvolta diverse. L'attenzione si è fino ad oggi incentrata sulla sanzionabilità delle operazioni previste dall'art. 37-*bis* del DPR 600/1973: la dottrina prevalente attribuisce a tale norma portata sostanziale sicché i comportamenti da essa censurati non possono che ricadere nell'ambito del D.Lgs. 471/1997. Chi opina in quest'ultimo senso fa osservare ancora che l'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 471/1997 non fa riferimento all'infedeltà della dichiarazione, ma ricollega la sanzione all'indicazione di un reddito imponibile inferiore a quello accertato o comunque di un'imposta inferiore a quella dovuta sicché ogni qual volta l'amministrazione finanziaria determini l'esistenza di un maggior debito tributario non può che procedere all'irrogazione delle relative sanzioni⁵⁶⁶.

⁵⁶⁵ Va precisato che la sanzione pari all'ottanta per cento del tributo, prevista anche per i casi di frode fiscale, costituisce la sanzione in assoluto più grave prevista dall'ordinamento tributario francese, a testimonianza della preoccupazione e del disvalore che tali comportamenti presentano agli occhi del legislatore.

⁵⁶⁶ Così: G. CHINELLATO, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, cit., pp. 447-448; L. DEL FEDERICO, *Elusione e illecito tributario*, in *Corr. Trib.*, 2006, p. 3110 e ss.; F. GALLO, *Rilevanza penale dell'elusione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2001, pp. 326-327; R. LUPI, *Elusione e sanzioni penali*, in AA.VV., *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, a cura di R. Lupi, Milano, 2000,

Altra parte della dottrina, invece, attribuisce all'art. 37-bis portata unicamente procedimentale, conformemente anche alla sua collocazione: da tale premessa, deriva che il contribuente non è tenuto a fare applicazione di tale disposizione in sede di liquidazione del tributo e quindi nessuna infedeltà della dichiarazione potrebbe essergli ascritta⁵⁶⁷.

Per quanto concerne il diverso problema della sanzionabilità dei comportamenti abusivi sulla base del principio generale constano solo pochi interventi dottrinali, comunque orientati in senso negativo⁵⁶⁸.

Per quanto concerne le condotte abusive in materia di IVA, stante la preminenza dell'interpretazione della Corte di Giustizia, dovrebbe essere radicalmente esclusa la possibilità di irrogare alcuna sanzione, dal momento che i giudici comunitari hanno escluso la sussistenza di un fondamento chiaro ed univoco alla condotta richiesta dall'amministrazione finanziaria. A livello più generale e quindi con riferimento anche ai tributi non armonizzati, ad analoga conclusione si può giungere avvalendosi dei principi che l'elaborazione penalistica è venuta enucleando nel corso del tempo: il legislatore a partire dagli anni '80 ha infatti trasposto le regole

p. 154; IDEM, *L'elusione come strumentalizzazione delle regole fiscali*, in *Rass. Trib.*, 1994, I, p. 225; G. ZIZZO, *Prime considerazioni sulla nuova disciplina antielusione*, in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria*, a cura di M. Miccinesi, Padova, 1999, p. 462; M. NUSSI, *Elusione tributaria ed equiparazione al presupposto nelle imposte sui redditi: nuovi e vecchi problemi*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 503; G. PORCARO, *Il rapporto tra elusione e sanzioni amministrative*, in *Corr. Trib.*, 1997, p. 2553; D. STEVANATO, *Elusione e sanzioni amministrative: spunti per una discussione*, in *Corr. Trib.* 1997, p. 1964.

⁵⁶⁷ A. SPOTO, *"Revisione della clausola antielusione (art. 10 della L. 408/90). Si devono applicare le sanzioni?"*, in *Il fisco*, 1997, p. 1965; R. LUNELLI, *Nomativa antielusione*, in *Il fisco*, 1997, p. 8490; S. CIPOLLINA, *"I comportamenti elusivi che sfuggono alla rete"*, in *Il Sole 24 Ore* del 29 maggio 1998, p. 21; F. DE LEVA, M. ERTMAN, G. FAILLA, *Elusione fiscale: come evolve la disciplina antielusiva alla luce del D.L.gs. n. 358/97: teorie generali e casi pratici*, Roma, 1998, p. 99; R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2001, p. 302, con apparente mutamento dell'opinione precedentemente espressa. In questo senso sembra opinare anche P. CORSO, *"Secondo la Corte di cassazione l'elusione non integra un'evasione penalmente rilevante"*, in *Corr. Trib.* 2006, p. 3049, che individua nell'inopponibilità all'amministrazione finanziaria la conseguenza del carattere abusivo di un comportamento.

⁵⁶⁸ A. MARCHESELLI, *Elusione e sanzioni: una incompatibilità logica*, in *Corr. Trib.*, 2009, pp. 1988-1991; IDEM, *Elusione, buona fede e principi di diritto punitivo*, in *Rass. Trib.*, 2009, pp. 417-419; R. CORDEIRO GUERRA, *Non applicabilità delle sanzioni amministrative per la violazione del divieto di abuso del diritto*, in *Corr. Trib.*, 2009, p. 771 e ss.; R. LUNELLI, E. BARAZZA, *L'«abuso del diritto» secondo le SS.UU. e la Sezione tributaria della Corte di Cassazione*, in *Corr. Trib.*, 2009, pp. 1576-1577; A. COLLI VIGNARELLI, *Elusione, abuso del diritto e applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Boll. Trib.*, 2009, p. 677 e ss..

basilari del diritto penale anche alle sanzioni amministrative⁵⁶⁹. In primo luogo l'assenza di una disposizione anti-abuso dovrebbe escludere la possibilità di irrogare le sanzioni a fronte dei comportamenti contestati, stante il principio di legalità di cui agli artt. 23 e 25 della Costituzione⁵⁷⁰. Manca, infatti, un precetto legislativo che obblighi il contribuente a tenere il comportamento contestato⁵⁷¹. Per quanto qui di interesse non può poi non venire in rilievo il problema delle norme "incriminatrici" in bianco, cioè quelle in cui la legge si limita unicamente a prevedere la sanzione, demandando integralmente alla norma secondaria l'individuazione della condotta vietata⁵⁷². Una situazione del genere costituisce una violazione non solo del principio di legalità e di tassatività, ma anche di personalità. In senso analogo depone pure l'interpretazione dell'art. 6 della CEDU fornita dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo che ha ritenuto applicabile tale norma, al di là dell'espressione testuale, anche alle sanzioni amministrative, stante il loro carattere afflittivo e definitivo⁵⁷³. Per quanto concerne le imposte dirette il fondamento costituzionale rinvenuto dalle Sezioni Unite nell'art. 53 della Costituzione non pare in grado di integrare il requisito della determinatezza necessario per l'irrogazione delle sanzioni. Nonostante la giurisprudenza attuale, sulla scia dell'evoluzione dottrinale più recente, ritenga che tale disposizione abbia valore cogente non solo per il legislatore, ma anche per i

⁵⁶⁹ F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, cit., pp. 427-439: sebbene concernente la materia penale, gli argomenti ivi indicati sembrano poter trovare applicazione anche con riferimento alle sanzioni amministrative, stanti i principi che ispirano il D.Lgs. 472/1997 e, più in generale, la L. 689/1981.

⁵⁷⁰ Pur essendo divisa la dottrina circa la possibilità di ricondurre le sanzioni amministrative all'ambito applicativo dell'art. 25 della Costituzione, vi è unanimità nel ritenere che i principi che sono stati elaborati nel corso del tempo in relazione a tale principio devono trovare applicazione anche nel campo che occupa; sul punto: L. R. CORRADO, *Inapplicabilità delle sanzioni amministrative all'elusione tributaria*, cit., p. 519.

⁵⁷¹ L. CASTALDI, *Punibilità del comportamento elusivo*, in *Corr. Trib.*, 2009, p. 2394, ritiene tale argomento semplicistico ed in parte obsoleto con riferimento ai casi disciplinati dall'art. 37-bis del DPR 600/1973 dal momento che il prelievo tributario trova giustificazione in una norma complessa costituita dalla disposizione impositiva e dalla clausola anti-abuso; non appare del tutto chiaro se l'Autore giunge ad analoga conclusione anche nei casi di comportamenti abusivi sulla base del principio generale.

⁵⁷² La dottrina penalistica ritiene, infatti, necessario affinché il principio di legalità sia rispettato che il presupposto della pena sia previsto espressamente dalla legge e sia descritto con sufficiente determinatezza: F. ANTOLISEI, *Manuale di diritto penale*, Milano, 1985, p. 55 e ss..

⁵⁷³ Per tutti, con ampi riferimenti bibliografici: L. PERRONE, *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Rass. Trib.* 2007, p. 675 e ss.; M. GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussila)*, in *Rass. Trib.*, p. 228 e ss..

contribuenti, essa non pare avere la tassatività necessaria per costituire un precetto chiaro ed univoco la cui violazione venga sanzionata.

Diversamente opinando, potrebbe crearsi una situazione discriminatoria tra contribuenti che abbiano posto in essere condotte abusive in materia di IVA, e quindi non sanzionate in ragione di quanto affermato dalla Corte di Giustizia, e contribuenti che invece abbiano agito in modo analogo nel campo delle imposte dirette, i quali invece dovrebbero vedersi irrogare anche le sanzioni per infedele dichiarazione.

A sostegno della non sanzionabilità dei comportamenti abusivi sulla base del principio generale paiono militare ulteriori ragioni. Una di queste è il divieto di retroattività, in forza del quale la dottrina prevalente ritiene che vadano esenti da sanzione quelle condotte che sulla base del diritto vivente al momento in cui sono state realizzate erano ritenute lecite⁵⁷⁴. Tornando alla materia tributaria, fino alla recente evoluzione giurisprudenziale, si riteneva che le operazioni non censurate da specifiche norme anti-abuso non potessero andare incontro a censura⁵⁷⁵: coloro che abbiano dunque agito sulla base di quella che all'epoca dei fatti era l'opinione prevalente in dottrina ed in giurisprudenza non paiono poter essere sanzionati in ragione della successiva evoluzione. Quand'anche, infatti, il fondamento di divieto di abuso venga rinvenuto nell'art. 53 della Costituzione, si fa osservare in dottrina che non si può prescindere dall'interpretazione che di tale disposizione veniva data all'epoca in cui la condotta è stata posta in essere⁵⁷⁶. L'assenza di un chiaro fondamento normativo per la sanzionabilità delle condotte abusive, induce a porsi un ulteriore interrogativo: qual è il *terminus a quo* le condotte abusive possono essere sanzionate affinché il divieto di retroattività possa dirsi rispettato? L'anno 2005, che ha segnato i primi segnali dell'evoluzione giurisprudenziale? L'anno 2008 che ha visto le Sezioni Unite pronunciarsi sul tema? La difficoltà a fornire una risposta univoca, pare suffragare ancora una

⁵⁷⁴ R. GAROFOLI, *Manuale di diritto penale. Parte generale*, Milano, 2008, p. 128.

⁵⁷⁵ Tale affermazione trova riscontro anche nelle pronunce del 2005 che hanno segnato la svolta giurisprudenziale ove si legge che nell'ordinamento nazionale non esiste un norma generale anti-elusione.

⁵⁷⁶ R. CORDEIRO GUERRA, *Non applicabilità delle sanzioni amministrative per la violazione del divieto di abuso del diritto*, cit., pp. 775 e 776.

volta la tesi che esclude la possibilità di irrogare le sanzioni amministrative a fronte di condotte abusive al fine di rispettare i principi generali che regolano la materia.

La sanzionabilità delle condotte abusive dovrebbe ancora essere esclusa, almeno per quanto concerne le operazioni poste in essere prima dell'evoluzione giurisprudenziale sopra richiamata in ragione delle obiettive condizioni di incertezza che, sulla base delle previsioni dello Statuto del Contribuente, del D.Lgs 472/1997 e del D.Lgs. 546/1992 escludono la possibilità di sanzionare un contribuente⁵⁷⁷. L'incertezza in questo caso riguarda non solo la corretta interpretazione della norma che l'amministrazione finanziaria pretende elusa, ma anche l'esistenza di un principio generale dell'ordinamento che censuri le condotte abusive. Fino a poco tempo fa l'esistenza di una figura generale fondata sui principi costituzionali di uguaglianza e capacità contributiva, non poteva essere ritenuta priva di obiettive condizioni di incertezza: più radicalmente veniva espressamente respinta dalla dottrina prevalente⁵⁷⁸. Questa posizione è stata di recente accolta dalla Corte di Cassazione che ha ritenuto il contribuente non soggetto a sanzioni per obiettive condizioni di incertezza sulla norma sanzionatoria⁵⁷⁹. In dottrina si fa, tuttavia osservare, che l'incertezza sembra piuttosto riguardare l'obbligo di adottare il comportamento preteso dall'amministrazione finanziaria, sicché si ritiene che trattasi di un caso di errore incolpevole sul fatto invece

⁵⁷⁷ Così, ancora, R. CORDEIRO GUERRA, *Non applicabilità delle sanzioni amministrative per la violazione del divieto di abuso del diritto*, cit., p. 776. Sul rapporto tra obiettive condizioni di incertezza e sanzioni si veda: M. LOGOZZO, *L'inapplicabilità delle sanzioni per obiettiva incertezza delle norme tributarie*, in *Corr. Trib.*, 2003, pp. 3998-4000; IDEM, *L'obiettiva incertezza della legge nella violazione degli obblighi tributari*, in *Rass. Trib.*, 1998, p. 975 e ss.. A differenza dell'art. 8 del D.Lgs. 546/1992, l'art. 6 del D.Lgs. 472/1997 opera già nella fase di accertamento ad opera dell'amministrazione finanziaria sicché il mancato riconoscimento delle condizioni di obiettiva incertezza da parte di quest'ultima può essere contestato dal contribuente in sede giurisdizionale. L'Autore ritiene che «l'ambito di applicazione dell'art. 8 del D.Lgs. n. 546/1992 si è ristretto alle ipotesi in cui, in assenza di una specifica domanda del ricorrente, il giudice conosca d'ufficio l'esistenza di una causa di obiettiva incertezza nell'applicazione della legge tributaria» (così p. 980). Si evidenzia ancora che la dichiarazione di inapplicabilità delle sanzioni da parte del giudice tributario opera quale causa di estinzione dell'illecito e non solo quale causa di esclusione della punibilità (p. 984). Sul tema dell'ignoranza della legge tributaria più ampiamente si veda: M. LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano, 2002; su analoga questione già prima della riforma delle sanzioni del 1997: IDEM, *Appunti in tema di ignoranza della legge tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, p. I, p. 55 e ss..

⁵⁷⁸ M. LOGOZZO, *L'obiettiva incertezza della legge nella violazione degli obblighi tributari*, p. 1000 evidenzia che le condizioni di obiettiva incertezza devono essere apprezzate al momento in cui la condotta è stata posta in essere.

⁵⁷⁹ Cass., 25 maggio 2009, n. 12042.

che di errore sul campo applicativo della disposizione sanzionatoria⁵⁸⁰. Poiché al momento in cui le operazioni sono state poste in essere il contribuente non poteva rappresentarsi le conseguenze della propria condotta che, sulla base del diritto vivente, veniva ritenuta legittima, viene quindi a mancare l'elemento soggettivo prescritto dalla legge per l'irrogazione delle sanzioni⁵⁸¹.

Altra parte della dottrina esclude la possibilità di irrogare sanzioni in occasione di comportamenti abusivi sulla base dei principi di buona fede, ragionevolezza e proporzionalità. Si ritiene, infatti, che l'abuso è frutto di due concause: il tentativo del contribuente di aggirare la norma e la difettosa formulazione delle disposizioni ad opera del legislatore. Nel caso in cui la *littera legis* non sia coerente con i suoi obiettivi, la responsabilità ricade in primo luogo sul legislatore che ha male esercitato il suo potere, sicché la sanzione non potrà colpire il contribuente che di questo cattivo esercizio si sia approfittato⁵⁸².

Parte della dottrina, infine, esclude la possibilità di sanzionare i comportamenti abusivi sulla base del principio generale riproponendo l'argomento già avanzato con riferimento all'art. 37-*bis* del DPR 600/1973, consistente nel limitare il disconoscimento

⁵⁸⁰ A. MARCHESELLI, *Elusione e sanzioni: una incompatibilità logica*, cit., p. 1991; sul problema dell'affidamento e della certezza si veda: E. DELLA VALLE, *Affidamento e certezza nel diritto tributario*, Milano, 2001.

⁵⁸¹ L. CASTALDI, *Punibilità del comportamento elusivo*, cit., p. 2393, la quale ricollega le obiettive condizioni di incertezza all'assenza di elemento soggettivo. In senso parzialmente difforme M. LOGOZZO, *L'obiettiva incertezza della legge nella violazione degli obblighi tributari*, p. 987-988 il quale ritiene insoddisfacenti tanto le tesi che valorizzano il solo aspetto oggettivo sia quelle che valorizzano unicamente l'aspetto soggettivo: per questa ragione l'Autore ritiene che l'esimente delle obiettive condizioni di incertezza richieda un'*inferenza tra elemento soggettivo ed oggettivo* così da giungere all'accertamento della buona fede del contribuente da intendersi in senso oggettivo (così pp. 990 e 999). In senso analogo IDEM, *Appunti in tema di ignoranza della legge tributaria*, p. 62. Autorevole dottrina ritiene che tale esimente non possa trovare applicazione nei casi di comportamenti la cui natura abusiva sia di tutta evidenza: L. R. CORRADO, R. LUPI, *Elusione, sanzioni e obiettive condizioni di incertezza*, cit., p. 521.

⁵⁸² A. MARCHESELLI, *Elusione e sanzioni: una incompatibilità logica*, cit., p. 1990; IDEM, *Elusione, buona fede e principi di diritto punitivo*, cit., pp. 417-419; P. CENTORE, *L'elusione tributaria e l'imposta sul valore aggiunto*, in *Rass. Trib.*, 2009, pp. 437-439; L. R. CORRADO, *Inapplicabilità delle sanzioni amministrative all'elusione tributaria*, cit., p. 520. Fa, tuttavia, osservare la dottrina francese che la percezione di un tributo come ingiusto «*ne sauraient conduire à une justification de la fraude, tout au plus à une explication ; l'impôt injuste – quel est il – doit être réformé, non fraudé*»: J. B. JEFFROY, *Grands problèmes fiscaux contemporains*, Paris, 1993, n. 267, p. 587. Sugli obblighi che incombono sul legislatore al fine tutelare i valori della certezza del diritto e della buona fede del contribuente: M. LOGOZZO, *La tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente tra prospettiva comunitaria e «nuova» codificazione*, in *Boll. Trib.*, 2003, p. 1125 e ss..

degli effetti fiscali delle operazioni abusive unicamente alla fase di accertamento senza incidere sul momento dell'autodeterminazione da parte del contribuente⁵⁸³.

Seppur con argomenti diversi da quelli dalla Corte di Giustizia, la dottrina e la giurisprudenza interna sembrano, quindi, giungere alla medesima conclusione della non sanzionabilità dei comportamenti fiscalmente abusivi. Si registra quindi una consonanza maggiore tra l'ordinamento italiano e quello comunitario, rispetto a quanto avvenga nell'ordinamento francese.

17. L'introduzione di una norma generale anti-abuso e il difficile coordinamento con la giurisprudenza comunitaria

Come si è visto la dottrina prevalente ritiene necessaria l'introduzione di una norma anti-abuso generale per conciliare il contrasto ai comportamenti fiscalmente illegittimi con i principi di certezza del diritto e riserva di legge. Da più parti si ritiene che tale operazione possa avvenire eliminando dall'art. 37-*bis*, il comma 3 che prevede l'elencazione delle operazioni relativamente alle quali la disposizione trova applicazione.

L'estrema flessibilità dell'abuso di diritto nelle pronunce della Corte di Giustizia rende, tuttavia, difficoltosa l'individuazione univoca e definitiva in via normativa delle caratteristiche di una condotta abusiva. Ove analogamente alla soluzione francese, si adottasse la soluzione più rigorosa, la norma non sarebbe conforme alla giurisprudenza comunitaria in materia di imposta sul valore aggiunto, dal momento che in tale ambito vengono qualificate come abusive condotte in cui le ragioni fiscali devono essere sì determinanti, ma non esclusive.

Una soluzione opposta, al contrario, porrebbe invece la norma in contrasto con quanto affermato sempre dai giudici di Lussemburgo in materia di imposte dirette in cui la censura di abusività colpisce solo le costruzioni meramente artificiali poste in essere per motivi unicamente fiscali.

⁵⁸³ R. LUPI-D. STEVANATO, *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale anti-elusiva*, cit., p. 407.

Stante la duplice natura dell'abuso di diritto in materia tributaria in ambito comunitario, pare difficile sintetizzare in un'unica disposizione i due aspetti sopra evidenziati.

Il legislatore, per tenere conto delle indicazioni che vengono dai giudici di Lussemburgo potrebbe definire diversamente l'abuso di diritto là dove vengano in rilievo questioni transnazionali o meramente interne, prevedendo nel contempo un procedimento unitario da seguire per la sua repressione.

Tale soluzione pare l'unica in grado di cogliere le diverse sfumature della figura dell'abuso, così rispettando le indicazioni dei giudici comunitari.

CONCLUSIONI

1. Abuso e buona fede: un unico principio condiviso dai tre ordinamenti

L'esame dei tre ordinamenti presi in considerazione ha permesso di evidenziare l'esistenza di un substrato comune rappresentato da clausole e principi generali volti a consentire un'armonica coesistenza dei diritti di ciascuno in seno all'ordinamento giuridico.

La Francia e l'Unione Europea si affidano prevalentemente a figure generali non positivizzate quali la frode alla legge e, soprattutto, l'abuso di diritto. Al contrario, in Italia il loro ruolo è svolto essenzialmente dai principi di correttezza e buona fede⁵⁸⁴. La differenza si deve alla scelta del codice civile del 1942 di fissare a livello legislativo una serie di criteri generali da utilizzare per dirimere i contrasti tra i diritti dei singoli che il legislatore è impossibilitato a prevedere. Tale scelta induce la dottrina italiana prevalente a negare l'utilizzo dell'abuso di diritto nell'ordinamento interno dal momento che il suo ambito applicativo è occupato dalle figure sopra richiamate. Assai incisivamente si fa osservare che trattasi in realtà dello stesso principio osservato da due punti prospettici differenti: poiché una doppia negazione afferma, il divieto di comportarsi in maniera abusiva non significa null'altro che il dovere di comportarsi secondo correttezza e buona fede. Anche il breve esame delle situazioni più frequenti in cui i principi sopra richiamati hanno trovato applicazione, ha evidenziato una sostanziale coincidenza, anche quanto alla soluzione poi fornita dal giudice, sicché, indipendentemente dalla questione della loro identità, si può ritenere che essi occupino lo stesso ambito applicativo.

Spostando l'attenzione al settore tributario, la tendenziale uniformità sopra evidenziata viene in parte a perdersi.

⁵⁸⁴ Non va dimenticato che la dottrina francese ritiene che oggetto di frode possano essere tutte le norme obbligatorie; sottolinea al riguardo che tale categoria non può essere ristretta alle sole disposizioni di origine legislativa, ma è idonea a ricomprendere anche tutte le regole di origine contrattuale che il soggetto nella sua autonomia abbia deciso di assumere

In Francia integrano un abuso di diritto in ambito fiscale i comportamenti fittizi e quelli in frode alla legge: l'utilizzo di queste figure affonda le sue radici in epoche in cui la norma anti-abuso non esisteva. La giurisprudenza francese a più riprese ha, infatti, fatto ricorso ai principi generali dell'ordinamento, in passato per l'assenza di una norma anti-abuso in materia tributaria, più recentemente per risolvere casi che non potevano rientrare nell'ambito applicativo della norma vigente *ratione temporis*. L'aspetto di maggior interesse è dato dall'impiego del secondo principio sopra richiamato, dal momento che non si è mai dubitato che le condotte fittizie non possano essere opposte al fisco. Nonostante l'opinione contraria della dottrina prevalente, progressivamente venuta meno, la giurisprudenza ha fatto diffusa applicazione del divieto di frode alla legge più o meno esplicitamente nel contrasto delle condotte fiscalmente illegittime. Benché l'accostamento delle due figure compiuta dall'art. L 64 del *Livre des procédures fiscales* possa far sorgere alcune perplessità, va evidenziato che nel corso degli anni i tentativi di porre un confine tra il potere di accertamento ordinario e quello anti-abuso hanno puntato l'attenzione ora sulla prova per presunzioni del carattere fittizio dell'operazione ora sulla rilevanza di questioni di diritto anziché di fatto.

Anche a livello comunitario la figura dell'abuso pare presentare una natura bipartita in quanto sembrano doversi ricondurre a tale principio tanto casi di frode alla legge quanto casi di abuso di diritto propriamente detto. In ambito comunitario la censura delle operazioni fiscalmente abusive avviene sulla base dei principi generali dell'ordinamento giuridico, in assenza di una norma giuridica.

Per quanto concerne la situazione italiana da ormai qualche anno sembra essere prevalente in ambito giurisprudenziale l'orientamento favorevole all'utilizzo delle figure civilistiche e successivamente dei principi generali dell'ordinamento al fine di censurare le operazioni che, pur essendo disapprovante dal sistema impositivo, non risultano contrastare con alcuna norma espressa dell'ordinamento. Attualmente il fondamento del contrasto alle operazioni abusive in Italia si basa su due pilastri: il diritto comunitario per i tributi armonizzati, i principi costituzionali di

solidarietà, uguaglianza e capacità contributiva, per quanto concerne i tributi di competenza nazionale. Anche in Italia, dunque, il contrasto ai comportamenti fiscalmente abusivi non trova fondamento legislativo, ma si basa unicamente sui principi generali.

Una peculiarità dell'ordinamento italiano è costituita dal fatto che il legislatore con lo Statuto del Contribuente ha espressamente riconosciuto che i principi costituzionali di solidarietà, uguaglianza e capacità contributiva, impongono all'amministrazione finanziaria e al contribuente di comportarsi nei loro reciproci rapporti secondo correttezza e buona fede. Sebbene la dottrina ritenga tale norma applicabile unicamente alla fase successiva al momento in cui l'obbligazione tributaria è sorta, il riconoscimento fatto dal legislatore dimostra al di là di ogni contestazione che le norme costituzionali impongono sia al contribuente sia all'amministrazione finanziaria di improntare la rispettiva condotta ai canoni della correttezza e della buona fede. È già stato evidenziato che l'obbligo di comportarsi secondo i principi sopra richiamati altro non significhi che è vietato comportarsi abusivamente.

La ricerca ha, quindi, permesso di giungere ad un primo punto fermo, rappresentato da un'identità di valori fondamentali che reggono l'ambito tributario da parte dei tre ordinamenti considerati. Alla luce di ciò sembra quindi opportuno, anziché continuare a fondare il contrasto alle operazioni fiscalmente abusive in Italia su base dualistica, riconoscere l'unitarietà della figura in ragione dell'identità di fini tra ordinamento interno ed ordinamento comunitario, come avvenuto in Francia.

2. Un unico principio fondato su basi concettuali differenti

Una differenza fondamentale tra l'esperienza comunitaria, quella francese e quella italiana è data dal fondamento ultimo del divieto di comportamenti abusivi. Per quanto riguarda gli Stati nazionali esso si rinviene nell'obbligo di contribuzione alle spese pubbliche. La dottrina e la giurisprudenza nazionali ritengono illegittime le condotte abusive in quanto lesive di tale obbligo e quindi in ultima sede del principio di uguaglianza poiché ad una stessa capacità economica corrisponde un differente prelievo.

Diverso l'angolo prospettico della Corte di Giustizia, la quale rinviene il fondamento del divieto di comportamenti fiscalmente abusivi nella distorsione della concorrenza che essi generano⁵⁸⁵. Perché la libera concorrenza possa esplicare correttamente i suoi effetti è, infatti, necessario il comune rispetto delle regole del mercato, tra le quali la Corte di Giustizia annovera anche le norme fiscali. Là dove queste vengano utilizzate per finalità diverse da quelle volute dal legislatore, si realizza un'alterazione delle condizioni tra gli operatori che non può essere tutelata a livello comunitario.

L'uguaglianza degli operatori e quindi l'integrazione dei mercati attraverso la concorrenza costituisce la linea conduttrice di tutta la giurisprudenza dei giudici comunitari in materia di abuso, non solo per quanto concerne l'ambito tributario.

Come si è cercato di evidenziare nel corso del testo, infatti, la Corte ha sistematicamente negato tutela alle parti che invocavano il diritto comunitario in presenza di un comportamento che non conduceva ad un'integrazione dei mercati europei o che permetteva a determinati operatori di avvantaggiarsi abusivamente rispetto agli altri⁵⁸⁶.

Come noto uno dei principi fondamentali dell'Unione è costituito dal divieto per gli operatori economici di porre in essere pratiche sleali che possano avvantaggiarli rispetto ai concorrenti: poiché la fiscalità viene vista dalla Corte di Giustizia come un qualsiasi elemento che concorre alla determinazione dell'assetto del

⁵⁸⁵ Tale tesi viene palesata, da ultimo, nella pronuncia CGCE, *Ampliscientifica*, cit., punto 26 ove si legge che una clausola come quella italiana in materia di durata del controllo è compatibile con il principio di proporzionalità in quanto si applica «a tutti gli operatori economici in ugual modo, a prescindere dal fatto che si trovino o meno in situazione di concorrenza riguardo alle loro operazioni o ai loro prodotti».

⁵⁸⁶ La tendenza a ricondurre anche la materia tributaria all'ambito della concorrenza costituisce un *leit motiv* della giurisprudenza della Corte di Giustizia. Tale profilo è stato puntualmente evidenziato anche nella pronuncia CGCE, 17 luglio 2008, causa C-132/06, *Commissione c. Italia* punti 39, 44 e 45 ove, a proposito del condono previsto dalla L. 289/2002, si legge che «come indicato al quarto 'considerando' della sesta direttiva, nella misura in cui il principio di neutralità fiscale consente la realizzazione di un mercato comune che implichi una sana concorrenza, il funzionamento stesso di quest'ultimo è pregiudicato dalla legislazione italiana poiché i contribuenti in Italia possono attendersi di non dover versare una parte significativa dei loro oneri fiscali».

mercato, viene fatto divieto di alterare la libera concorrenza sviando le norme impositive dai loro obiettivi⁵⁸⁷.

Al contrario nell'ottica degli ordinamenti nazionali la fiscalità viene considerata essenzialmente quale mezzo per lo Stato di ottenere le risorse necessarie alle spese cui deve fare fronte, mentre non sembrano trovare spazio i profili comunitari della concorrenza⁵⁸⁸. A livello nazionale, dunque, l'illegittimità delle operazioni elusive deriva dall'alterazione delle condizioni di uguaglianza non già rispetto all'esercizio di un'attività economica quanto rispetto al concorso delle spese pubbliche⁵⁸⁹.

Il fondamento del divieto di comportamenti abusivi pare, dunque, doversi rinvenire tanto in ambito nazionale quanto in quello comunitario nel principio di uguaglianza⁵⁹⁰. Ciò che muta, però, è l'angolo prospettico da cui l'alterazione viene considerata: in un caso quello degli obblighi di contribuzione verso lo Stato, nell'altro quello di una sana concorrenza di mercato.

3. L'applicabilità del divieto di comportamenti abusivi in assenza di una norma anti-abuso

L'esame dei tre ordinamenti ha permesso di acclarare l'esistenza di un principio comune secondo cui i rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuenti sono informati ai principi di correttezza e buona fede, o altrimenti detto, al divieto di comportamenti abusivi.

Viene a questo punto in rilievo il problema della sua applicabilità in assenza di una norma specifica: proprio per ovviare

⁵⁸⁷ G. TABET, *Abuso del diritto ed elusione*, in *Boll. Trib.*, 2009, p. 85, il quale evidenzia che il principio comunitario è «*immanente ad un sistema ispirato ad una nuova lex mercatoria e trova espressione in una norma non scritta*».

⁵⁸⁸ Tali elementi sono stati evidenziati, tra gli altri, da autorevole dottrina la quale nell'evidenziare i possibili profili di illegittimità delle norme condonistiche italiane sottolinea l'alterazione dei criteri di riparto per quanto riguarda gli aspetti nazionali, mentre per quanto concerne i profili comunitari concentra l'attenzione sull'alterazione delle condizioni della concorrenza: sul punto per tutti G. FALSITTA, *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in *Il Fisco*, 2003, p. 794 e ss..

⁵⁸⁹ Per un esame in chiave sovranazionale dell'influenza del principio di uguaglianza in materia tributaria si veda: PH. MARCHESSOU, *Uguaglianza e proporzionalità nel diritto tributario*, in *Per una costituzione fiscale europea*, a cura di A. Di Pietro, Padova, 2008, p. 192 e ss..

⁵⁹⁰ Il ruolo che in ambito nazionale riveste il principio di capacità contributiva, è svolto, infatti, in molti altri ordinamenti dal principio di uguaglianza.

a questo problema la giurisprudenza iniziale della Corte di Cassazione aveva fatto ricorso alle figure previste dal codice civile, quale l'invalidità per assenza di causa.

La dottrina nazionale contraria all'applicabilità del divieto di comportamenti abusivi in assenza di una norma pone a sostegno della propria tesi i principi di certezza del diritto e di riserva di legge. Quanto al primo argomento, è già stato evidenziato che neppure l'esistenza di una norma generale mette in condizione il contribuente di conoscere *ex ante* la natura disapprovata della propria condotta: per questa ragione gli ordinamenti stranieri prevedono generalmente altri strumenti a tutela di tale valore.

Assai più rilevante è il secondo argomento fondato sulla riserva di legge prevista in materia tributaria a livello costituzionale. Al fine, quindi, di concludere per l'inapplicabilità del divieto di abuso in ambito nazionale, con soluzione diametralmente opposta a quella accolta in ambito francese e comunitario, pare opportuno verificare che il suddetto principio di legalità non operi o comunque non abbia la medesima rilevanza nei due ordinamenti citati.

Per quanto concerne la Francia il principio di riserva di legge trova presidio non in una, ma in ben due disposizioni costituzionali, le quali rispettivamente individuano nell'assemblea espressiva della volontà popolare il soggetto legittimato ad assumere le scelte impositive e nella legge la fonte normativa preposta a regolare la materia. L'obiezione circa l'incompatibilità del contrasto alle condotte abusive con la riserva di legge non trova accoglienza presso la dottrina francese prevalente in quanto l'abuso non è volto ad assoggettare ad imposizione fatti non previsti dalla legge, quanto ad evitare che il contribuente possa illegittimamente sottrarsi agli obblighi posti dal legislatore, mediante un aggiramento delle norme o uno sviamento dalle loro finalità.

La questione è stata affrontata espressamente anche a livello comunitario, dove il principio di legalità non trova un fondamento nelle fonti primarie: come noto, tuttavia, tra le fonti del diritto comunitario rientrano i principi comuni agli ordinamenti giuridici degli Stati membri⁵⁹¹ sicché gli organi comunitari hanno avuto modo di apprezzare l'obiezione e di fornire quella che viene ritenuta la

⁵⁹¹ Sul punto: G. TESAURO, *Diritto comunitario*, cit., pp. 102-115.

soluzione più coerente. Anche in ambito comunitario si è giunti alla medesima conclusione vista con riferimento all'ordinamento francese, in quanto è stato escluso che il principio di legalità rappresenti un ostacolo alla censurabilità delle condotte fiscalmente abusive in quanto non si traduce nell'imposizione di oneri diversi da quelli previsti dal legislatore. Nelle stesse pronunce è stato anche sottolineato che l'effettività e l'efficacia del diritto comunitario ostano a normative nazionali che escludano la piena applicazione dei principi affermati dai giudici comunitari.

Anche la giurisprudenza italiana, seguita da parte della dottrina, esclude qualsiasi contrasto tra la censura delle operazioni fiscalmente abusive ed il principio di legalità.

L'esame comparato ha dimostrato non solo l'identità delle caratteristiche e dei valori che sono alla base della figura dell'abuso, ma anche dei principi fondamentali che regolano l'ambito impositivo; non sembrano, quindi, sussistere elementi di differenziazione decisivi per adottare in ambito italiano una soluzione opposta a quella accolta nell'ordinamento francese e in quello comunitario.

Le tesi contrarie, del resto, pongono non pochi problemi. Se, infatti, si limita la censura in Italia delle condotte abusive al solo ambito dei tributi armonizzati, da un lato si determina un'incoerenza del sistema impositivo dal momento che non si comprende perché lo stesso fatto sia magari abusivo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e non ai fini delle imposte sui redditi. Dall'altro lato non appare chiara la ragione per cui il principio di riserva di legge venga leso solo dall'utilizzo dell'abuso per quanto concerne i tributi nazionali e non invece per quanto concerne quelli armonizzati.

Al fine di ovviare a questi rilievi parte della dottrina ritiene che il principio di legalità rappresenti un ostacolo all'utilizzo del divieto di abuso relativamente ad ogni tributo a prescindere dalla sua natura armonizzata o meno. Questa soluzione presenta il grave inconveniente di rischiare di esporre l'Italia alla censura da parte dell'Unione Europea per violazione dell'obbligo d'immediata ed uniforme applicazione del diritto comunitario, obbligo peraltro ribadito anche dai giudici di Lussemburgo nella giurisprudenza in materia di abuso. La rigorosa applicazione di tale tesi potrebbe portare ad un conflitto tra l'ordinamento comunitario e quello

nazionale a causa della lesione da parte del primo di valori fondamentali del secondo⁵⁹², con eventuale declaratoria di incostituzionalità della legge di esecuzione⁵⁹³. L'aspetto curioso è costituito dal fatto che l'evidenziata lesione non deriverebbe tanto dall'inesistenza in ambito comunitario del principio di legalità in materia tributaria quanto dall'eventuale diversa interpretazione che ne verrebbe data nei due ordinamenti. In realtà tale soluzione pare poco probabile, in quanto non sembrano sussistere ragioni decisive per interpretare il principio di legalità in ambito italiano in maniera radicalmente differente dagli altri ordinamenti degli Stati membri e dal diritto comunitario stesso.

Un secondo punto a cui l'esame comparato ha permesso di giungere è rappresentato dal fatto che risultano condivisi da parte dei tre ordinamenti esaminati anche il principio di legalità e quello della certezza del diritto che rivestono un ruolo fondamentale in materia tributaria. Questi principi non vengono ritenuti, tuttavia, in ambito francese e comunitario un ostacolo all'utilizzo dell'abuso di diritto in ambito fiscale dal momento che non sono volti a tutelare chi pone in essere operazioni abusive per sottrarsi in tutto o in parte al pagamento dei tributi.

4. La tutela dei diritti del contribuente

Il contrasto ai comportamenti fiscalmente abusivi non può, tuttavia, condurre ad obliterare le giuste esigenze di tutela dei contribuenti che sono alla base dei rilievi mossi dalla dottrina sui rischi di un uso distorto dei principi generali.

Ancora una volta l'esame comparato ha dimostrato quanto il tema sia sentito in ogni ordinamento e come ciascuno di essi preveda soluzioni che mirano a contemperare l'interesse erariale con la tutela del contribuente.

Le necessità di un intervento legislativo a disciplina della materia derivano, quindi, soprattutto dalla necessità di approntare

⁵⁹² Rischia, quindi, di diventare concreta la questione dei controlimiti, definita *mitologica* da autorevole dottrina: E. BINDI, *Tradizioni costituzionali comuni e valore del Trattato costituzionale europeo*, in AA.VV., *Giurisprudenza costituzionale e principi fondamentali. Alla ricerca del nucleo duro delle Costituzioni*, a cura di S. Staiano, Torino, 2006, p. 548.

⁵⁹³ Corte cost., 13 aprile 1989, n. 232.

strumenti di garanzia per il contribuente per evitare che un utilizzo dell'abuso di diritto da parte dell'amministrazione finanziaria a tutto campo, anche oltre i limiti che lo caratterizzano, vanifichi il diritto di ciascuno a scegliere la soluzione fiscalmente più vantaggiosa.

Al riguardo l'esperienza dei vari Paesi ha evidenziato l'esistenza di una pluralità di strumenti, già richiamati nel corso della precedenti pagine, il cui utilizzo può eventualmente andare a sovrapporsi.

La vera anomalia del sistema italiano rispetto al panorama internazionale è oggi rappresentata, non tanto dal contrasto alle operazioni sulla base dei principi generali dell'ordinamento, quanto dall'assenza di strumenti di garanzia del contribuente differenti dalla tutela giudiziale. Tra l'altro l'attuale situazione italiana dà luogo ad una situazione fortemente discriminatoria tra contribuenti il cui comportamento viene contestato sulla base dell'art. 37-*bis* del DPR 600/1973, che godono di precise tutele, seppur parziali, e contribuenti nei confronti dei quali la censura è fondata sui principi generali, che invece non hanno alcuna garanzia.

Analogamente alla Francia si rende, quindi, quanto mai necessario un intervento legislativo che introduca nuovi e più adeguati strumenti di tutela per i contribuenti cui venga contestata la natura abusiva di un comportamento, anche e soprattutto al fine di introdurre un procedimento uniforme.

5. Il richiamo all'abuso di diritto in ambito comunitario come sostegno all'elaborazione nazionale

Da quanto si è venuto dicendo, si deduce che il riferimento al diritto comunitario contenuto nelle pronunce nazionali aventi ad oggetto settori non armonizzati, quale le imposte dirette, si configura quale strumento che ha consentito ai giudici nazionali di superare i dubbi e le incertezze interne: non si tratta quindi di un'importazione di un principio giuridico esterno, ma unicamente un'identità di fini tra ordinamento comunitario ed ordinamento interno.

L'interpretazione della Corte di Giustizia in materia di abuso ha avuto la funzione di guidare i giudici nazionali nella ricerca di un principio analogo nell'ordinamento interno: poiché tra le fonti del diritto comunitario vi sono anche i principi fondamentali degli ordinamenti degli Stati membri, escludere l'esistenza del divieto di abuso in seno al diritto nazionale richiedeva un approfondito esame della situazione interna al fine di evidenziare i necessari elementi di differenziazione. Non è quindi un caso che gli aspetti di maggiore novità in ambito nazionale abbiano riguardato casi in cui non si ponevano problemi di corretta interpretazione del diritto comunitario, ma unicamente la ricerca nell'ordinamento interno di eventuali strumenti che consentissero di censurare le operazioni di pianificazione fiscale dei contribuenti ritenute illegittime.

La natura strumentale del richiamo del diritto comunitario risulta sicuramente più evidente nelle pronunce dei giudici italiani i quali espressamente evidenziano che l'elaborazione della Corte di Giustizia in materia di contrasto ai comportamenti abusivi impone la verifica dell'esistenza di principi nell'ordinamento interno che consentano di raggiungere il medesimo risultato. Più sfumata la posizione francese: il richiamo al diritto comunitario si rinviene unicamente nelle conclusioni del Commissario di Governo nella causa *Sté Janfin*, ma non si ritrova poi nelle pronunce del *Conseil d'Etat*. Come non ha mancato di sottolineare la dottrina, tuttavia, l'influenza della Corte di Giustizia sull'opera dei giudici francesi è resa di tutta evidenza non solo dalla coincidenza cronologica delle pronunce, ma anche dall'utilizzo delle medesime espressioni.

In entrambi i casi non si è, tuttavia, operata una trasposizione nell'ordinamento interno di una figura comunitaria, ma tanto in Francia quanto in Italia, il riferimento all'abuso di diritto applicato dalla Corte di Giustizia ha costituito lo strumento per un nuovo esame dei limiti all'impiego delle figure generali nel contrasto alle operazioni fiscalmente abusive.

BIBLIOGRAFIA

AA.VV., *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, a cura di A. Di Pietro, Milano, 1999

E. ADOBATI, *La sicurezza sociale: una garanzia per i lavoratori che si spostano all'interno della Comunità*, in *Dir. com. sc. int.*, 2000, pp. 559-580

ID., *Laurea ed accesso alla libera professione nell'Unione Europea*, in *Dir. com. sc. int.*, 1995, pp. 91-116

ID., *Garanzia del carattere pluralista e non commerciale del sistema audiovisivo*, in *Diritto comunitario e degli scambi internazionali*, 1994, p. 73 e ss.

ALBIGES C., *De l'équité en droit privé*, Paris, 2000, n. 254 e ss.

ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, p. 106

AMATUCCI A., *L'interpretazione della legge tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, 1994, pp. 587-589; 592-593

ANATOLE FRANCE, *Les lys rouge*, cap. VII

ANDRIOLA M., *Quale incidenza della clausola anti-abuso comunitaria nella imposizione sui redditi in Italia*, in *Rass. Trib.*, 2008, pp. 272-276

ANTOLISEI F., *Manuale di diritto penale*, Milano, 1985, p. 55 e ss.

ARGIROFFI C., CASCIO S. O., *Contratti misti e contratti collegati*, in *Enc. Giur. Treccani.*, Roma, 1988, pp. 4-6

ASCARELLI T., *Il negozio indiretto e le società commerciali*, in Roma, 1931, p. I, p. 44

ATTARDI C., *Abuso del diritto e giurisprudenza comunitaria: il perseguimento di un vantaggio fiscale come scopo essenziale dell'operazione elusiva*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, p. II, pp. 645; 647

AUJAN M., LEGER P., GINTER E., COMOLET-TIRMAN C., VALLEE L., *Liberté communautaires et abus de droit*, in *Droit fisc.*, 2007, n. 47, étude n. 978

- AURICCHIO A., *La simulazione del negozio giuridico*, Napoli, 1957, p. 59 e ss.
- BACCARI B., *Appunti per uno studio sul c.d. negozio in frode alla legge*, in *Rass. mens. Avv. Stato*, 1956, p. 120
- BARASSI L., *Le obbligazioni. Concetti fondamentali e fonti*, Milano, 1930, p. 123 e ss.
- BARAZZA E., LUNELLI R., *L'«abuso del diritto» secondo le SS.UU. e la Sezione tributaria della Corte di Cassazione*, in *Corr. Trib.*, 2009, pp. 1576-1577
- BARTIN E. in C. AUBRY e C. RAU, *Droit civil français*, VI, Paris, 1920, p. 320 e ss.
- BASILAVECCHIA M., *Per l'effettività del contraddittorio*, in *Corr. Trib.*, 2009, pp. 2369-2372
- ID., *Surrogati interpretativi in difetto di norma antelusiva*, in *G.T. – Riv. Giur. Trib.*, 2009, p. 602
- ID., *I nuovi poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria nelle imposte di registro, ipotecaria e catastale*, - Consiglio nazionale del notariato, Studio n. 68—2007/T, pp. 6-7
- ID., *Norma antielusione e «relatività» delle operazioni imponibili IVA*, in *Corr. Trib.*, 2006, p. 1470
- BATISTONI FERRARA F., *Atti simulati ed invalidi nell'imposta di registro*, Napoli, 1969, pp. 71-72
- BEGHIN M., *L'abuso del diritto e le operazione infragruppo nel caleidoscopio della Suprema Corte*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, p. II, pp. 663-664
- ID., *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, pp. 1414-1415; 1417; 1418-1419
- ID., *Scissione parziale e proporzionale, successiva vendita delle partecipazioni ed elusione tributaria; le cattive abitudini sono dure a morire*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, p. II, pp. 605-606
- ID., *Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria: dalla nullità negoziale all'abuso del diritto nel sistema impositivo nazionale*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di G. Maisto, Milano, 2009, pp. 27; 28; 34; 40-43; 44; 47

ID., *L'abuso del diritto nella indefettibile prospettiva del «vantaggio fiscale»*, in *Corr. Trib.*, 2009, p. 2326

ID., *L'abuso del diritto tra rilevanza del fatto economico e poteri del magistrato*, in *Corr. Trib.*, 2009, p. 3289

ID., *L'abuso del diritto tra capacità contributiva e certezza dei rapporti Fisco-contribuente*, in *Corr. Trib.*, 2009, p. 824

ID., *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, p. II, pp. 410-414; 415-417; 417-420

ID., *Abuso del diritto: la confusione persiste*, in *G.T. Riv. giur. trib.*, 2008, p. 650

ID., *I "complementari" concetti di evasione ed elusione tributaria in un recente arresto giurisprudenziale*, in *Riv. dir. trib.* 2008, p. II, pp. 297-299

ID., *L'elusione fiscale e il contribuente voltagabbana*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, p. II, p. 62

ID., *L'inesistente confine tra pianificazione, elusione e "abuso del diritto"* in *Corr. Trib.*, 2008, p. 1783 e ss.

ID., *La trasformazione di società per ragioni esclusivamente fiscali: ancora equivoci in tema di elusione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, p. II, pp. 622-625

ID., *Note critiche a proposito di un recente orientamento giurisprudenziale incentrato sulla diretta applicazione in campo domestico, nel comparto delle imposte sul reddito, del principio comunitario di divieto di abuso del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, p. II, pp. 465 e ss.; 469; 471-475

ID., *L'elusione fiscale tra presupposti applicativi, esimenti, abuso del diritto ed "esercizi di stile"*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, p. II, p. 347-348

ID., *Il predominio delle valide ragioni economiche e l'inesistente indagine sulla asistematicità dei vantaggi tributari generati dall'operazione straordinaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, p. II, p. 636 e ss.;

ID., *L'elusione tributaria tra inopponibilità dei vantaggi fiscali, nullità dei contratti ed "invasivo" esercizio della funzione giurisdizionale*, in *Elusione fiscale: la nullità civilistica come strumento generale antielusivo. Riflessioni a margine dei recenti orientamenti della Cassazione civile*, Atti del Convegno A.N.T.I., Padova 15 settembre 2006, allegato a *Il Fisco*, n. 43 del 20 novembre 2006, pp. 44-45; 50-51

ID., *La sentenza Cadbury-Schweppes e il "malleabile" principio della libertà di stabilimento*, in *Rass. Trib.*, 2006, pp. 990-992

ID., *L'usufrutto azionario tra lecita pianificazione fiscale, elusione tributaria e interrogativi in ordine alla funzione giurisdizionale*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2006, p. 212 e ss.

BELMONTE A., *Sul diritto dei cittadini di Stati terzi (coniugati con cittadini di Stati membri) a soggiornare nella Comunità*, in *Giust. Civ.*, 2004, p. I, pp. 1664-1669

BENARD Y., *Fraude à la loi et Treaty Shopping : que penser de la décision Bank of Scotland*, in *RJF*, 2007, pp. 323 ; 324-3274rr54

ID., *Dissuasion à l'anglaise : la double clef de la fraude à la loi*, in *RJF*, 2006, p. 1083 e ss.

BENATTI F., *Principio di buona fede e obbligazione tributaria*, in *Boll. Trib.*, 1986, pp. 947-951

BERGAMINI E., *Il difficile equilibrio fra riconoscimento del diritto alla libera circolazione, rispetto della vita familiare e abuso del diritto*, in *Il dir. Un. Europ.*, 2006, pp. 347-368

BERLIRI A., *L'ordinamento tributario della prima metà del Sec. XIV nell'opera di Bartolo di Sassoferrato*, Milano, 1997, p. 62

ID., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1980, p. 24

ID., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1952, p. 70

BERLIRI L. V., *Intepretazione e integrazione delle leggi tributarie*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1942, II, p. 17 e ss.

BEUDANT R., LEREBOURS-PIGEONNIERE P., *Cours de droit civil français*, IX bis, Paris, 1952, n. 1436

BIANCA M. C., *Diritto civile, Il contratto*, Milano, 2002, pp. 478-479; 616-617; 696

BIANCARELLI J., GALMOT Y., *Les réglementations nationales en matière de prix au regard du droit communautaire*, in *Rev. trim. droit europ.*, 1985, pp. 269 – 311

BINDI E., *Tradizioni costituzionali comuni e valore del Trattato costituzionale europeo*, in AA.VV., *Giurisprudenza costituzionale e principi fondamentali. Alla ricerca del nucleo duro delle Costituzioni*, a cura di S. Staiano, Torino, 2006, p. 548

BIZIOLI G., *Il rapporto tra libertà di stabilimento e principio di non discriminazione in materia fiscale: una applicazione nel recente caso "Imperial Chemical Industries"*, in *Dir. prat. Trib.*, 1999, p. III, p. 345

BURGUBURU J., *Modulation des pénalités fiscales: le Conseil d'Etat persiste et signe*, in *RJF*, 2008, p. 83 e ss..

CADIET L., *Remarques sur la notion fiscale d'abus de droit: Regards sur la fraude fiscale*, 1986, *Economica*, p. 33

CADIET L., TOURNEAU PH., *Abus de droit*, in *Encycl. Dalloz – rep. civ.*, 2002, pp. 4-6 ;10

CAFARO S., *L'abuso di diritto nel sistema comunitario: dal caso Van Binsbergen alla carta dei diritti, passando per gli ordinamenti nazionali* in *Il dir. Un. Eur.*, 2003, p. 291 e ss.

CARBONNIER J., *Droit civil: les obligations*, Paris, 1985, n. 95

CARDYN C., *Le droit fiscal et l'interprétation économique*, in *Rep. fisc*, 1967, p. 301

CARINCI A., *L'invalidità del contratto nell'imposta sui redditi*, Padova, 2003, p. 73 e ss.

CARIOTA FERRARA L., *Il negozio giuridico nel diritto privato italiano*, Napoli, 1966, p. 539

CARPENTIERI L., *L'ordinamento tributario tra abuso e incertezza del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, p. I, pp. 1060; 1064-1067

CARRARO L., *La frode alla legge*, in *Novissimo Dig. it.*, Torino, 1961, p. 647
ID., *Il negozio in frode alla legge*, Padova, 1943, p. 172

CASANOVA M., *Cabotaggio insulare e viaggi in zavorra: una postilla alla luce della sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee*, in *Dir. mar.*, 2006, pp. 807-811

CASCIO S. O., ARGIROFFI C., *Contratti misti e contratti collegati*, in *Enc. Giur. Treccani.*, Roma, 1988, pp. 4-6

CASTALDI L., *Punibilità del comportamento elusivo*, in *Corr. Trib.*, 2009, pp. 2393; 2394

CASTELLANI G., SEPIO G., LUPI R., *Norma antielusiva generale e disposizioni ordinarie con funzione antielusiva*, in *Dial. Trib.*, 2008, n. 3, pp. 44-52

CENTORE P., *L'elusione tributaria e l'imposta sul valore aggiunto*, in *Rass. Trib.*, 2009, pp. 437-439

CENTORE P., CRISTIANO V., *Iva di gruppo all'italiana*, in *Fiscalità internazionale*, pp. 353-356

CERRATO M., *Elusione fiscale ed imposizione indiretta nelle operazioni societarie*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di G. Maisto, Milano, 2009; pp. 379-381; 387

CHABAS F., *Obligations : théorie générale*, in *Leçons de droit civil* a cura di H. L. MAZEUD - J. MAZEUD - F. CHABAS, Paris, 1998 n. 458

CHAHID-NOURAI N., *Taxe professionnelle et abus de droit* in *La lettre des impôts directs*, 1991, Paris, pp. 1, 47

CHARMONT J. , *Le droit et l'esprit démocratique*, Montpellier, 1908, pp. 88; 113
ID., *L'abus de droit*, in *Rev. trim. droit civ.*, 1902, p. 113

CHEVALIER J.-P., *L'esperienza francese*, in *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, a cura di A. Di Pietro, Milano, 1999, pp. 5-10; 26-27

CHINELLATO G., *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, Padova, 2007, pp. 187-323; 391-396; 447-448

CIPOLLINA S., *Cfc legislation e abuso della libertà di stabilimento: il caso Cadbury Schweppes*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2007, p. II, pp. 18; 24-25

ID., *"I comportamenti elusivi che sfuggono alla rete"*, in *Il Sole 24 Ore* del 29 maggio 1998, p. 21

ID., *La legge civile e la legge fiscale, il problema dell'elusione fiscale*, Padova, 1992, pp. 140-141; 148; 154; 156

COLLI VIGNARELLI A., *Elusione, abuso del diritto e applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Boll. Trib.*, 2009, p. 677 e ss

ID., *Collaborazione, buona fede ed affidamento nei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, p. I, p. 501 e ss.

CONCI P., *Ostacoli fiscali alle libertà fondamentali comunitarie in tema di conferimenti societari transnazionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, pp. 43-56

COMELLI A., *Sul contrasto all'utilizzo fiscale della sottocapitalizzazione*, in *Dir. prat. Trib.*, 2004, p. I, pp. 249-272

COMOLET-TIRMAN C., LEGER P., GINTER E., VALLEE L., AUJAN M., *Liberté communautaires et abus de droit*, in *Droit fisc.*, 2007, n. 47, étude n. 978

CONTRINO A., *Disavanzi di fusione, imposizione sostitutiva ed elusione fiscale*, in *Corr. Trib.*, 2009, pp. 2351-2352

ID., *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto*, Bologna, 1996, p. 307 e ss.

CORASANITI G., *La nullità dei contratti come strumento di contrasto alle operazioni di dividend washing nella recente giurisprudenza della Suprema Corte*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2006, pt. II, pp. 290 – 291

CORDEIRO GUERRA R., *Il legislatore nazionale e l'elusione fiscale internazionale*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di G. Maisto, Milano, 2009, p. 223

ID., *Non applicabilità delle sanzioni amministrative per la violazione del divieto di abuso del diritto*, in *Corr. Trib.*, 2009, p. 771 e ss.

CORNIA C., *La locazione di immobili ai fini Iva tra interpretazione della norma e riqualificazione della fattispecie*, in *Rass. Trib.*, 2005, p. 656

CORRADO L. R., *Inapplicabilità delle sanzioni amministrative all'elusione tributaria*, in *Elusione, sanzioni e obiettive condizioni di incertezza*, a cura di G. Maisto, Milano, 2009, p. 519

CORRADO L. R., LUPI R., *Elusione, sanzioni e obiettive condizioni di incertezza*, in *Dial. Trib.* 2009, pp. 519-521

CORSO P., "Secondo la Corte di cassazione l'elusione non integra un'evasione penalmente rilevante", in *Corr. Trib.* n. 38/2006, p. 3049

COTTIER B., ROCHA B., VOYAME J., *L'abus de droit en droit comparé*, in *Conseil d'Europe, L'abus de droit et les concepts équivalents*, 1990, Strasbourg, p. 24 e ss.

COZIAN M., *Précis de fiscalité des entreprises 2006/07*, Paris, 2007

ID., *Abus de droit, apport-cession et apport-donation : la Cour de cassation serait-elle en train de perdre le cap ?*, in *Droit fisc.*, 2007, étude 795, punto 42

ID., *Les grandes principes de la fiscalité des entreprises*, Paris, 1999, nn. 3 ; 5 ; 15 ; 43 ; 46-47

ID., *Garanties et domaine de la procédure de répression de l'abus de droit*, RJF 1993, p. 99

ID., *Propos désobligeants sur une "tarte à la crème" : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal*, in *Rev. Droit fisc.*, 1980, p. 3 e ss.

CRISTIANO V., CENTORE P., *Iva di gruppo all'italiana*, in *Fiscalità internazionale*, pp. 353-356

D'AMATI N., *Sull'uso inappropriato dell'opera e del pensiero di Albert Hensel*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, p. I, pp. 3-11

DABIN J., *Le droit subjectif*, Paris, 1952, pp. 292 ; 294 ; 295

DAGOT M., *La simulation en droit privé*, thèse, 1965, n. 227

DE FEYDEAU H., *Abus de droit en matière de TVA*, in *BGFE*, 2006, n. 3, pp. 17-18

DE GIVRE Y., *Débat autour de l'abus de droit*, in *Droit fisc.*, 2007, n. 47, étude 979, punto 5

DE LA FERIA R., *The European Court of Justice's solution to aggressive VAT planning – further towards legal uncertainty*, in *EC Tax Rev.*, 2006, p. 32

DE LEVA F., ERTMAN M., FAILLA G., *Elusione fiscale : come evolve la disciplina antielusiva alla luce del D.L.gs. n. 358/97 : teorie generali e casi pratici*, Roma, 1998, p. 99

DE MITA E., *Diritto tributario e diritto civile: profili costituzionali*, in *Riv. dir. civ.*, 1995, I, p. 145

DE NOVA G., *Il contratto contrario a norme imperative*, in *Riv. crit. Dir. priv.*, 1985, p. 438 e ss.

DEBOISSY F., *La simulation en droit fiscal*, Paris, 1997, nn. 25-39 ; 73 – 74 ; 223-699 ; 712-714 ; 726

DEL FEDERICO L., *Elusione e illecito tributario*, in *Corr. Trib.*, 2006, p. 3110 e ss.

DELAHAYE TH., *Le choix de la voie la moins imposée. Étude de droit comparé : Belgique, France, Pays-Bas. Royaume-Uni*, Bruxelles, 1977, n. 82

DELLA VALLE E., «Transfer price» ed elusione, in *Corr. Trib.*, 2009, pp. 2398-2399

ID., *L'elusione nella circolazione indiretta del complesso aziendale*, in *Rass. Trib.*, 2009, pp. 383-385

ID., *L'utilizzazione cross-border delle perdite fiscali: il caso Marks & Spencer*, in *Rass. Trib.*, 2006, pp. 1001-1004

ID., *Il principio di buona fede oggettiva e la marcia inarrestabile dello Statuto*, in *G.T.-Riv. giur. trib.*, 2003, p. 360

ID., *La tutela dell'affidamento e della buona fede nei rapporti tra contribuente e Fisco*, in *Corr. Trib.*, 2002, p. 3971

DENYS C., *Les notions de discrimination et de discrimination à rebours suite à l'arrêt Kraus*, in *Cahiers droit eur.*, 1994, pp. 643-662

DESBOIS H., *La notion de fraude à la loi et la jurisprudence française*, thèse, Paris, 1927, pp. 49 e ss.; 107-108

DI FILIPPO M., *Diritto comunitario e pluralismo nei mezzi di comunicazione di massa*, Torino, 2000

- DI MARZIO F., *Frode alla legge nei contratti*, in *Giust. civ.*, 1998, p. I, p. 596
- DI STASO M., *La simulazione dei negozi giuridici*, in *Nss. D.I.*, Torino, 1970, p. 373 e ss.
- DIBOUT P., *Territorialité de l'impôt, répression de l'évasion fiscale et liberté d'établissement dans la Communauté européenne*, in *Rev. droit fisc.*, 1999, pp. 1475-1481
- DIBOUT P., MARTIN P., GAUTIER J.L., *La frontière entre abus de droit et optimisation s'est-elle déplacée?* in *Droit fisc.*, n. 47, comm. 977, punti : 1 ; 3; 4
- DI PIETRO A., *Presentazione*, de *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, a cura di A. Di Pietro, Milano, 1999, pp. XIV-XVI.
- DOSSETTI M., *Orientamenti giurisprudenziali in tema di abuso del diritto*, in *Giur. it.*, 1969, I, 1, c. 1588
- DUGUIT L., *Traité de droit constitutionnel*, Paris, 1923, p. 295
- DUS S., *Diritto civile e diritto tributario nella sentenza sul "dividend washing" in Dial. dir. trib.*, 2006, p. 346
- ID., *Considerazioni in tema di interpretazione delle norme fiscali*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1959, II, p. II, p. 212
- ERTMAN M., DE LEVA F., FAILLA G., *Elusione fiscale : come evolve la disciplina antielusiva alla luce del D.L.gs. n. 358/97 : teorie generali e casi pratici*, Roma, 1998, p. 99
- ESMAIN P., *Obligations*, 1^{ère} partie, in *Traité pratique de droit civil français*, a cura di M. PLANIOL et G. RIPERT, Paris, 1930, VI. nn. 375 ; 573 e ss.; 581
- ESPOSITO R., *L'elusione tra valide ragioni economiche e comportamenti alternativi ed ipotetici*, in *Corr. Trib.*, 2009, pp. 2317-2321

FAILLA G., DE LEVA F., ERTMAN M., *Elusione fiscale : come evolve la disciplina antielusiva alla luce del D.L.gs. n. 358/97 : teorie generali e casi pratici*, Roma, 1998, p. 99

FALSITTA G., *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di G. Maisto, Milano, 2009, pp. 5; 14-21

ID., *L'influenza dell'opera di Albert Hensel sulla dottrina tributaria italiana e le origini dell'interpretazione antielusiva della norma tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, pp. 569-575; 590-591; 614

ID., *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, Padova, 2008, pp. 148-177; 192-193

ID., *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, p. I, p. 889 e ss.

ID., *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in *Il Fisco*, 2003, p. 794 e ss..

ID., *Elusione fiscale illegittima, contratto travestito e società contagocce*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, p. II, p. 61 e ss.

ID., *Usufrutto di azioni e contratto in maschera*, in *Riv. dir. trib.*, p. II, 1995, p. 1191 e ss.

FANTOZZI A., *L'esperienza italiana*, in *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, a cura di A. Di Pietro, Milano, 1999, p. 253

ID., *Diritto tributario*, Torino, 1998, pp. 230-231

FAUCHER D., *Interprétation des contrats et abus de droit*, in *Droit et patrim.*, 2001, n. 97, pp. 85-86

FEDOZZI P., *La frode alla legge nei rapporti di diritto internazionale privato*, in *Riv. Ital. Sc. Giurid.*, 1900, p. 361

FENSO R., STEVANATO D., *Ancora sull'usufrutto azionario e il dividend stripping*, in *Dial. dir. trib.*, 2007, p. 1168

FERNOUX P., *Substance, effets multiple set montage purement artificiel: une approche comune de la fraude à la loi?* in *Droit fisc.*, n. 23, 2008, étude, n. 358, punti : B. 3.9 ; B.4

FERRARA F., *Teoria del negozio illecito nel diritto civile italiano*, Padova, 1914, pp. 20; 23

FERRI G.B., *Causa e tipo nella teoria del negozio giuridico*, Milano, 1966, p. 249

FERRI L., *L'autonomia privata*, Milano, 1959, p. 302

FIANDACA G., MUSCO E., *Diritto penale – Parte generale*, Bologna, 1995, p. 326

FICARI V., *Clausola generale antielusiva, art. 53 della Costituzione e regole giurisprudenziali*, in *Rass. Trib.*, 2009, pp. 395-398

ID., *Poche luci e tante ombre giurisprudenziali in materia di elusione ed abuso del diritto nelle imposte sui redditi*, in *Boll. Trib.*, 2009, p. 1001

FILIPPI P., *Il fenomeno dell'elusione e le "soluzioni" antielusive in materia di imposta sul valore aggiunto*, in AA. VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1997, I, p. 471 e ss.

FOUQUET O., *L'application littérale de la doctrine administrative peut-elle être constitutive d'un abus de droit?* in *Droit fisc.*, 2009, n. 42, act. 316

ID., *Fraude à la loi; l'explicitation du critère «subjectif»*, in *Droit fisc.*, 2009, n. 39, act. 287

ID., *Abus de droit : les implications de la jurisprudence communautaire sur la jurisprudence nationale*, in *Droit fisc.*, 2008, n. 23, comm. n. 366, par. 4-6

ID., *Un acte non fictif ne peut être taxé d'abus de droit que s'il est artificiel et motivé par la seule volonté d'éviter l'impôt*, in *Droit fisc.*, 2007, n. 14, comm. 386

ID., *Le caractère subsidiaire de l'abus de droit*, in *Rev. fisc. not.*, 2007, n. 6, comm. 95, punto 3

ID., *Fraude à la loi et abus de droit*, in *Droit fiscal*, 2006, n. 47, étude n. 65

ID., *Interprétation française et interprétation européenne de l'abus de droit*, in *RJF*, 2006, p. 383

ID., *Abus de droit: éclaircie?* in *Rev. adm.* 2005, n. 347 p. 482

ID., *La notion d'abus de droit pour le juge de*, in *Optimisation fiscale et abus de droit*, a cura di O. Fouquet e N. Chahid Nourai, Paris, 1990, p. 53

FRANCESCHIN G., *Nullità del contratto per violazione di norme fiscali*, in *Foro pad.*, pp. 276-283

FRANSONI G., *Cessione del credito e rinuncia a copertura perdite tra elusione ed evasione*, in *Corr. Trib.*, 2009, pp. 2311-2312

FREGNI M.C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998

GABRIELLI P., *Sulla diretta accertabilità della simulazione ai fini tributari (in un caso in cui forse non ce n'era bisogno)*, in *Dial. dir. trib.*, 2006, p. 1143 e ss.

GAFFURI G.F., *Impedimenti giuridici alla traslazione economica del tributo*, in *Banca, borsa e titoli di credito*, 1985, II, p. 283 e ss.

GAILLARD E., *Le pouvoir en droit privé*, Paris, 1985, n. 27 e ss.

GALGANO F., *Diritto civile e commerciale*, Padova, 2004, Vol. II, t. I, pp. 432-435; 640-641

GALLO F., *Rilevanza penale dell'elusione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2001, pp. 326-327

ID., *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, pp. 1766; 1767

ID., *Brevi spunti in tema di elusione e frode alla legge (nel reddito d'impresa)*, in *Rass. Trib.*, 1989, p. I, pp. 11 -16; 17; 18; 20 ; 24

ID., *Elusione, risparmio d'imposta e frode alla legge*, in *Studi in onore di E. Allorio*, vol. II, 1989, p. 203 e ss.

GALMOT Y., BIANCARELLI J., *Les réglementations nationales en matière de prix au regard du droit communautaire*, in *Rev. trim. droit europ.*, 1985, pp. 269 – 311

GARCEA A., *Il legittimo risparmio d'imposta – Profili teorici e casi materiali*, Padova, 2001

GAMBARO A., *Abuso di diritto, II) diritto comparato e straniero*, in *Enc. giur.*, Roma, 1988, p. 5

GAROFOLI R., *Manuale di diritto penale. Parte generale*, Milano, 2008, p. 128

GAUTIER J.L., MARTIN P., DIBOUT P., *La frontière entre abus de droit et optimisation s'est-elle déplacée?* in *Droit fisc.*, n. 47, comm. 977, punti : 1 ; 3; 4

GAZZONI F., *Manuale di diritto privato*, Napoli, 2007, pp. 810; 820-821; 824; 990-991; 974-975; 1077 e ss.

GESTRI M., *Abuso del diritto e frode alla legge nell'ordinamento comunitario*, Milano, 2003, pp. 56-54; 88-89; 91; 141-142; 185-187; 192

GHESTIN J., GOBEAUX G. con il concorso di M. FABRE MAGNAN, *Traité de droit civil. Introduction générale*, sous la direction de J. Ghestin, Paris, 1994, nn. 765 ; 774-775 ; 780-781 ; 784 ; 786 ; 785 ; 788 ; 789 ; 803-805 ; 833

GIACOBBE G., *Frode alla legge*, in *Enc. Giur.*, Milano, 1969

GIANNINI M. S., *L'analogia giuridica*, in *Jus*, 1941, p. 916 e ss.

ID., *L'interpretazione e l'integrazione delle legge tributarie*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1941, I, p. 195 e ss.

ID., *L'interpretazione dell'atto amministrativo e la teoria giuridica generale dell'interpretazione*, Milano, 1939, p. 196

GIANONCELLI S., *Contrasto all'elusione fiscale in materia di imposte sui redditi e divieto comunitario di abuso del diritto*, in *Giur. it.*, 2008, p. 1302

GINTER E., LEGER P., COMOLET-TIRMAN C., VALLEE L., AUJAN M., *Liberté communautaires et abus de droit*, in *Droit fisc.*, 2007, n. 47, étude n. 978

GIORGIANNI V., *L'abuso di diritto nella teoria della norma giuridica*, Milano, 1963, p. 167

GIOVENE A., *Patto commissorio illecito e vendita condizionale lecita*, in *Riv. Dir. Comm.*, 1911, p. II, p. 84 e ss

GIULIANI F. M., *Elusione fiscale, frode alla legge e causa concreta del contratto*, in *Contr. Impr.*, 2007, pp. 459-460

ID., *Su talune categorie privatistiche evocate da tre pronunce del Supremo Collegio in materia di elusione-evasione*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, p. II, p. 711 e ss.

GLENDI C., *Dividend washing e oggetto del processo tributario*, in *Corr. Trib.*, 2006, p. 649

GOTHOT V., *La fraude fiscale*, in *Problèmes fiscaux d'aujourd'hui*, in *Répertoire fiscal*, 1962, n. 2

GOUYET R., *L'abus de droit par fraude à la loi fiscal*, in *Les nouvelles fiscales*, 2000, n. 836, p. 25

GREGGI M., *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussila)*, in *Rass. Trib.*, p. 228 e ss.

GRIZIOTTI B., *L'interpretazione funzionale delle leggi finanziarie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1949, I, p. 347

ID., *Lo studio funzionale dei fatti finanziari*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1940, pp. 306 e ss.; 313

ID., *Il principio della realtà economica negli artt. 8 e 68 della legge di registro*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1939, II, p. 209

ID., *Principi di politica, diritto e scienza delle finanze*, in *Collana di Studi di politica, diritto e finanza*, Padova, 1929, pp. 194 – 208

HAPPÉ R., *Gli accordi di attuazione nel diritto tributario olandese e la tassazione delle grandi imprese: una questione di fiducia*, in *Rass. Trib.*, 2009, p. 740 e ss..

HANSEN L. H., *The development of the circumvention Principle in the Aerea of Broadcasting*, in *Legal Issues of European Integration*, 1998, p. 111 e ss.

HATOUX B., *L'insécurité juridique érigée en principe? Ou l'abus d'abus est dangereux*, in *RJF*, 2007, pp. 713-714

HAURIOU M., *Précis de droit constitutionnel*, Paris, 1929

HENSEL A., *Diritto tributario*, Milano, 1956, pp.: 149; 150

HINCKER F., *Les Français devant l'impôt sous l'ancien régime*, Paris, 1971, p. 23

HINS W., *Commento*, in *Common Market Review*, 1994, p. 901 e ss.

HUGLO J.G., *La reconnaissance mutuelle des diplômes et des titres universitaires dans la jurisprudence communautaire*, cit. in *Gaz. Pal.*, 1995, pp. 669-1972;

IDOT L., *Cabotage et contournement de la loi de l'Etat d'accueil*, in *Europe*, 2006, comm. 196, p. 19

IZZO A., *Il collegamento contrattuale: note in materia civile, arbitrale internazionale e di conflitti di legge*, in *La nuova giurisprudenza civile commentata*, 1998, pp. 71-72

JEFFROY J. B., *Grands problèmes fiscaux contemporains*, Paris, 1993, n. 267, p. 587

JOSSERAND L., *De l'esprit des droits et de leur relativité: théorie dite «de l'abus des droits*, Paris, 1939, nn. 5 ; 292 ; 306 ; 308

ID., *De l'abus de droit*, Paris, 1905

KARAYANNIS V., *L'abus de droits découlat de l'ordre juridique communautaire à propos de l'arrêt C-367/96 Alexandros Kefalas e a c. Elleniko Dimosio (Etat Hellénique)*, in *Cahiers droit europ.*, 1999, p. 521 e ss.

LANG A., *Ingresso e soggiorno nell'Unione europea del coniuge non comunitario*, in *Dir. pubbl. comp. europ.*, 2004, pp. 241-246;

LAZIMI V., LIEVRE A., *Fraude à la loi : le temps du dépoussiérage est arrivé...*, in *Les Nouvelles Fiscales* , 2006, n. 969

LEGER P., GINTER E., COMOLET-TIRMAN C., VALLEE L., AUJAN M., *Liberté communautaires et abus de droit*, in *Droit fisc.*, 2007, n. 47, étude n. 978

LEREBOURS-PIGEONNIERE P., BEUDANT R., *Cours de droit civil français, IX bis*, Paris, 1952, n. 1436

LEVI G., *L'abuso di diritto*, Milano, 1993, p. 72

LEVY E., *La vision socialiste du droit*, Paris, 1926, p. 45 e ss.

LIEBMAN H. M., ROUSSELLE O., *The Doctrine of the Abuse of Community Law: The Sword of Damocles Hanging over the Head of EC Corporate Tax Law?* in *Eur. Taxation*, 2006, p. 561 e ss..

LIEVRE A., LAZIMI V., *Fraude à la loi : le temps du dépoussiérage est arrivé...*, in *Les Nouvelles Fiscales*, 2006, n. 969

LIGEROPULO A., *Le problème de la fraude à la loi: étude de droit privé, interne et international de droit fiscal, pénal et comparé*, thèse, Paris, 1928, p. 38 e ss.

LOGOZZO M., *Il «valore» dello Statuto del contribuente: irretroattività della legge tributaria e legittimo affidamento*, in *G.T.- Riv. giur. trib.*, 2004, p. 955 e ss

ID., *L'inapplicabilità delle sanzioni per obiettiva incertezza delle norme tributarie*, in *Corr. Trib.*, 2003, pp. 3998-4000

ID., *La tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente tra prospettiva comunitaria e «nuova» codificazione*, in *Boll. Trib.*, 2003, p. 1125 e ss.

ID., *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano, 2002

ID., *L'obiettiva incertezza della legge nella violazione degli obblighi tributari*, in *Rass. Trib.*, 1998, pp. 980, 984, 987-988; 990; 999; 1000

IDEM, *Appunti in tema di ignoranza della legge tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, p. I, p. 55 e ss.

ID., *Capacità contributiva e interpretazione della legge tributaria*, in *Boll. Trib.*, 1990, p. 1657

LONBAY J., *Picking over the Bones: Rights of establishment Reviewed*, in *Eur. Law Rev.*, 1991, pp. 507-520

LOVISOLO A., *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, pp. 51; 65-66; 70-71; 79; 85-95

ID., *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*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, p. II, p. 743; 747-748; 757-759; 761; 765-767

LUNELLI R., *Nomativa antielusione*, in *Il fisco*, 1997, p. 8490

LUNELLI R., BARAZZA E., *L'«abuso del diritto» secondo le SS.UU. e la Sezione tributaria della Corte di Cassazione*, in *Corr. Trib.*, 2009, pp. 1576-1577

- LUPI R., *Elusione fiscale e carenze teoriche*, in *Dial. Trib.*, 2009, p. 38
- ID., *L'interposizione come abuso del diritto per aggirare i contingentamenti doganali*, in *Corr. Trib.*, 2009, p. 2376
- ID., *Prove di punizione di elusioni manifeste prima della normativa a ciò destinata*, in *Dial. Trib.*, 2008, n. 6, p. 13
- ID., *Dov'è il consumo quando si tratta di immobili*, in *Dial. dir. trib.*, 2006, pp. 740-741
- ID., *Illegittimità delle regole cfc se rivolte a paesi comunitari: punti fermi e sollecitazioni sulla sentenza Schweppes*, in *Dial. dir. trib.*, 2006, pp. 1590-1591
- ID., *Solo i modelli di ragionamento diffusi e condivisi evitano le forzature*, in *Dial. dir. trib.*, 2006, p. 352
- ID., *Prime osservazioni sulla nullità del «dividend washing» per mancanza di causa - Ai limiti della discrezionalità interpretativa*, in *Dial. dir. trib.*, 2005, p. 1680 e ss.
- ID., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2001, p. 302
- ID., *Elusione e sanzioni penali*, in AA.VV., *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, a cura di R. Lupi, Milano, 2000, p. 154
- ID., *Elusione: esperienze europee tra l'uso e l'abuso del diritto tributario*, in *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, a cura di A. Di Pietro, Milano, 1999, pp. 263; 267-270; 279
- ID., *L'elusione come strumentalizzazione delle regole fiscali*, in *Rass. Trib.*, 1994, I, p. 225
- LUPI R., STEVANATO D., *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale anti-elusiva*, in *Corr. Trib.*, 2009, pp. 406-407; 409-410
- LUPI R., CORRADO L. R., *Elusione, sanzioni e obiettive condizioni di incertezza*, in *Dial. Trib.* 2009, pp. 519-521
- LUPI R., CASTELLANI G., SEPIO G., *Norma antielusiva generale e disposizioni ordinarie con funzione antielusiva*, in *Dial. Trib.*, 2008, n. 3, pp. 44-46; 46-52
- LUPI R., STEVANATO D., PARA L., *Ancora sul concetto di elusione tributaria e sulla sua non punibilità*, in *Dial. dir. Trib.*, 2007, n. 3, pp. 375-378
- MAISTO G., *Norme anti-elusive, abuso del diritto e convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni sul reddito*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di G. Maisto, Milano, 2009, pp. 286-292; 295-297

MANZITTI A., «L'abuso del diritto»: la creazione «pretoria» di una norma antielusiva, in *Dial. Trib.*, 2009, p. 31

MARCHESELLI A., *Elusione e sanzioni: una incompatibilità logica*, in *Corr. Trib.*, 2009, pp. 1988-1991

ID., *Elusione, buona fede e principi di diritto punitivo*, in *Rass. Trib.*, 2009, pp. 417-419

ID., *Nullità degli avvisi di accertamento senza contraddittorio con il contribuente*, in *Corr. Trib.*, 2009, pp. 2915-2919

MARCHESSOU PH., *La tutela del contribuente nel diritto europeo: l'esperienza francese*, in *La tutela europea ed internazionale del contribuente nell'accertamento tributario* a cura di A. Di Pietro, attualmente inedito

ID., *Uguaglianza e proporzionalità nel diritto tributario*, in *Per una costituzione fiscale europea*, a cura di A. Di Pietro, Padova, 2008, p. 192 e ss..

MARIATTE F., *Taxe sur la valeur ajoutée et abus de droit*, in *Europe*, 2006, n. 4, comm. 128

MARINO G., *Legittimo l'utilizzo di plusvalenze per il recupero di perdite pregresse*, in *Corr. Trib.*, 2009, pp. 2363-2364

MARONGIU G., *Abuso del diritto o abuso del potere?*, in *Corr. Trib.*, 2009, pp. 1076-1077.

ID., *L'elusione nell'imposta di registro tra l'abuso del «diritto» e l'abuso del potere*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, pp.: 1071; 1083

ID., *Statuto del contribuente: primo consuntivo ad un anno dall'entrata in vigore*, in *Corr. Trib.*, 2001, p. 2069 e ss.

MARTIN P., DIBOUT P., GAUTIER J.L., *La frontière entre abus de droit et optimisation s'est-elle déplacée?* in *Droit fisc.*, n. 47, comm. 977, punti : 1 ; 3; 4.

MARZANO M., *Note a margine della sentenza della Corte di Giustizia 5 luglio 2007, causa C-321/05 (caso Kofoed). Sulla non applicabilità del principio di divieto di abuso come criterio generale al cospetto di fattispecie elusive realizzare nell'ambito del regime delle "fusioni comunitarie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2009, p. II, p. 23 e ss..

MASSIN I., *Introduction of a general Anti-VAT Avoidance Measure in Belgium*, in *Int. VAT monitor*, 2006, pp. 37-40

ID., *Introduction of Halifax in the Belgian VAT Legislation*, in *Int. VAT monitor*, 2006, pp. 336-338

MAUBLANC J.-P., *Répression des abus de droit: la solidarité des parties à l'acte n'exonère pas l'Administration du respect de la procédure contradictoire*, in *Droit fisc.*, 2009, n. 4, comm. 91.

ID., *Abus de droit : validité de la procédure suivie devant le CCRAD et conditions de régularité de la procédure d'imposition*, in *Droit fisc.*, 2007, n. 51, comm. 1072, punti 1; 2

MAZEAUD J., *L'adage fraus omnia corrumpit et son application dans le domaine de la publicité foncière*, in *Rép. gén. prat. not.*, 1962, at. 28265, n. 2

MEIER E., TORLET R., *Les opérations assurant le transfert d'avoirs fiscaux peuvent-elles être constitutives d'une fraude à la loi?*, in *Droit fisc.*, 2007, n. 50 comm. 1049, punti 1; 2, lett. b)

MELIS G., *Sull'"interpretazione antielusiva" in Benvenuto Griziotti e sul rapporto con la Scuola tedesca del primo dopoguerra: alcune riflessioni*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, pp. 435-439; 453

ID., *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, p. 232

MENGOZZI P., *Istituzioni di diritto comunitario e dell'Unione Europea*, Padova, 2006, pp. 84-90

MESSINA M., *L'abuso di diritto*, Napoli, 2003, pp. 9-34; 70; 117-148

MESSINA S. M., *Inapplicabile il divieto di abuso su questioni fiscali meramente interne*, in *Corr. Trib.*, 2009, pp. 2344-2346

MESSINEO F., *Contratto collegato*, in *Enc. del Diritto*, Milano, 1962, p. 48 e ss

MESSORI V., *Se Cesare supera la misura*, su *Corriere della Sera*, 20 agosto 2007

MICHAELIDES-NOUAROS N., *L'évolution récente de la notion de droit subjectif*, in *Rev. trim droit. civ.*, 1966, p. 233

MICHELI G. A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1981, p. 84 e ss.

ID., *Le presunzioni e la frode alla legge nel diritto tributario*, in *Riv. di fin. sc fin.*, 1976, p. 396

ID., *Legge (dir. trib.)*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1973, XXIII, p. 1079

ID., *Appunti sull'interpretazione e la integrazione della legge tributaria*, in *Studi Chiarelli*, Milano, 1964, p. 377 e ss.

MICHELUTTI R., *L'intervento del ministero delle finanze olandese sul regime tributario degli scambi di partecipazioni: spunti interpretativi per la norma antielusione vigente in Italia*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, p. IV, p. 171

MORELLO U., *Il problema della frode nel diritto tributario*, in *Dir. Prat. trib.*, 1991, p. I, pp. 10; 11; 39

ID., *Frode alla legge*, Milano, 1969, pp. 72; 224 e ss.

MOSCHETTI F., *Avvisaglie di supplenza del giudiziario al legislativo, nelle sentenze delle Sezioni Unite in tema di «utilizzo abusivo di norme fiscali di favore»*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2009, pp. 199-201

ID., *Intervento in L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, a cura di A. Di Pietro, Milano, 1999, pp. 311-312

ID., *La capacità contributiva*, in *Trattato di Diritto tributario*, a cura di A. Amatucci, Padova, 1994, p. 223 e ss.

ID., *Capacità contributiva*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, V, 1988, p. 2

MUCCIARELLI F., *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di G. Maisto, Milano, 2009, pp. 427-439

MURARO D., *L'aprioristico predominio delle "valide ragioni economiche" nella formulazione del giudizio di elusività*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, p. II, p. 393 e ss.

MUSCO E., FIANDACA G., *Diritto penale – Parte generale*, Bologna, 1995, p. 326

NATOLI U., *Note preliminari ad una teoria dell'abuso di diritto nell'ordinamento giuridico italiano*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1958, p. 32

NUSSI M., *Donazione immobiliare tra lecito risparmio d'imposta, evasione ed abuso*, in *Corr. Trib.*, 2009, p. 2336

ID., *Elusione tributaria ed equiparazione al presupposto nelle imposte sui redditi: nuovi e vecchi problemi*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 503

NUZZO E., *Libertà di stabilimento e perdite fiscali: il caso imperial chemical industries plc (ici)*libertà di stabilimento e perdite fiscali: il caso Imperial Chemical Industries plc (ICI), in *Rass. Trib.*, 1999, pp. 1814-1833

ID., *Simulazione, interposizione e "realità" dell'usufrutto su titoli azionari privo del diritto di voto*, in *Rass.trib.*, 1997, p. 1367

O' SHEA T., *The UK's CFC rules and freedom of establishment: Cadbury Schweppes plc and its IFSC subsidiaries – tax avoidance or tax mitigation*, in *EC Tax Rev.*, 2007, p. 26

OLLEON L., *L'être, le paraître et l'abus de droit*, in *RJF*, 2003, n. 4, p. 303

PACITTO P., *Attività negoziale, evasione ed elusione tributaria: spunti problematici*, in *Riv. dir.fin. sc. fin.*, 1988, p. I, pp. 727-764

PANCRAZI-TIAN M. E., *La protection judiciaire du lien contractuel*, 1996, Aix-Marseille, n. 260

PARA L., LUPI R., STEVANATO D., , *Ancora sul concetto di elusione tributaria e sulla sua non punibilità*, in *Dial. dir. Trib.*, 2007, n. 3, pp. 375-378

PAPI E., *Della nozione di viaggio ai sensi del regolamento sul cabotaggio e dell'abuso del diritto nell'ordinamento giuridico comunitario*, in *Dir. trasp.*, 2007, pp. 487-495

PAROLINI A., *Commenti a margine sulla dottrina dell'abuso del diritto applicata all'imposta sul valore aggiunto*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di G. Maisto, Milano, 2009, p. 408

PATTI S., *Abuso di diritto*, in *Dig. disc. priv., sez. priv.*, Torino, 1987, I, p. 4 e ss.

PAULIS E., *Les Etats peuvent-ils enfreindre les articles 85 et 86 du Traité Cee ?*, in *Journ des trib.*, 1985, pp. 209-221

PELOSI A. C., *Riflessioni su recenti orientamenti giurisprudenziali in tema di causa del contratto a di abuso del diritto*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di G. Maisto, Milano, 2009, pp. 54-56

PERIN G., *In margine alla sentenza Chen: il diritto alla circolazione dei familiari di cittadini comunitari*, in *Dir., citt. ed immgr.*, 2005, pp. 89-97

PERLINGIERI P., *Introduzione alla problematica della proprietà*, Camerino-Napoli, 1970, p. 77

PERRONE L., *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Rass. Trib.* 2007, p. 675 e ss.

PIANTAVIGNA P., *Divieto di abuso del diritto: un nuovo principio generale nell'ordinamento comunitario?*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2009, pp.: 122-135

PICCOLO C., *Abuso di diritto ed Iva: tra interpretazione comunitaria ed applicazione nazionale*, in *Rass. Trib.*, 2006, p. III, pp. 1040-1050

PISTONE P., *Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di G. Maisto, Milano, 2009, pp. 314-315; 320-322; 326-328; 329-330; 331

ID., *L'elusione fiscale come abuso di diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche della Corte di Giustizia Europea in tema di IVA*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, p. III, pp. 17-26

ID., *Uguaglianza, discriminazione a rovescio e normativa antiabuso in ambito comunitario*, in *Dir. prat. Trib.*, 1998, p. III, pp. 612-613

ID., *Abuso di diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995, pp. 53; 180-181; 237; 239; 241

PIZZITOLA G., *La capitalizzazione sottile tra salvaguardia della tax jurisdiction domestica e discriminazione rispetto ai non residenti: profili comparatistici e domestici*, in *Rass. Trib.*, 2003, pp. 2166-219

PLACIDO D., *Dall'Europa all'Italia avanza il principio dell'abuso del diritto*, in *Il Fisco*, 2006, p. 4801

PLANIOL M., *Traité élémentaire de droit civil*, II, Paris, 1923, n. 871

ID., *Etudes sur la responsabilité civile*, in *Rev. Crit.*, 1905, p. 277 e 1906, p. 80

POGGIOLI M., *Il modello comunitario della "pratica abusiva" in ambito fiscale: elementi costitutivi essenziali e forza di condizionamento rispetto alle scelte legislative ed interpretative nazionali*, *Riv. dir. trib.*, 2008, p. IV, pp. 257-258; 260-261; 264-267

ID., *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, p. III, pp. 122-142

ID., *Il principio comunitario del divieto di abuso e la sua incidenza sull'ordinamento tributario nazionale. Spunti di riflessione*, in *Elusione fiscale: la nullità civilistica come strumento generale antielusivo. Riflessioni a margine dei recenti orientamenti della Cassazione civile*, Atti del Convegno A.N.T.I., Padova 15 settembre 2006, allegato a *Il Fisco*, n. 43 del 20 novembre 2006, pp. 89-92

PORCARO G., *Il rapporto tra elusione e sanzioni amministrative*, in *Corr. Trib.*, 1997, p. 2553

PORTALIS, *Discours préliminaire de Code civil*

POMINI R., *Interpretazione funzionale adeguatrice e logica del diritto finanziario*, in *Dir. prat. trib.*, 1950, pp. 15-16 e p. 159 e ss.

PRIOL J.-M., *Principe de fictivité et de fraude à la loi et abus de droit*, in *Lexbase Hebdo*, 2006, n. 232

PROCOPIO M., *L'irrisolto problema dell'elusione fiscale e la necessità di un intervento del legislatore*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, p. I, 2009, pp. 371-377

ID., *Elusione (od abuso del diritto): la Corte di Cassazione si allinea all'orientamento comunitario*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, p. I, pp. 920-924 e 935-938

RANOUIL V., *L'autonomie de la volonté: naissance et evolution d'un concept*, Paris, 1980, pp. 19-61

RENARD G., *La théorie des Leges mere poenales: Mélanges offerts à M. Hauriou*, Paris, 1929, p. 624

RESCIGNO P., *L'abuso di diritto*, Bologna, 1998, pp. 33-52; 56 e ss.; 62; 67; 83; 95; 129; 131-134

RHODE A. M., *L'abuso del diritto nell'Iva ed i principi di proporzionalità, neutralità e certezza del diritto* in *Riv. dir. trib.*, 2009, p. IV, p. 79 e ss.

RICCI C., *Il divieto di compensazione transfrontaliera delle perdite al test di proporzionalità. nel caso Marks & Spencer rivalutate le cause che giustificano restrizioni alla libertà di stabilimento*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2006, pp. 58-77

RIGAUX A., SIMON D., *La technique de consécration d'un nouveau principe général du droit communautaire: l'exemple de l'abus de droit*, in *Mélanges en hommage à Guy Isaac*, t.II, Toulouse, 2004, p. 579 e ss.

RIPERT G., *La règle morale dans les obligations civiles*, Paris, 1949, nn. 90 e ss.; 176

ID., *Abus ou relativité des droits*, in *Rev. crit. législ. et jur.*, 1929, p. 33 e ss.

ROBBEZ – MASSON C., *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Paris, 1998, nn. 26-221; 227-312; 368

ROCHA B., VOYAME J., COTTIER B., *L'abus de droit en droit comparé*, in *Conseil d'Europe, L'abus de droit et les concepts équivalents*, 1990, Strasbourg, p. 24 e ss.

RODIERE P., *Coordination des droits nationaux, loi applicable, compétence juridictionnelle*, in *Rev. trim. droit eur.*, 2003, pp. 529 – 552

ROMANO SANTI, *Frammenti di un dizionario giuridico*, Milano, 1947, pp. 729-30

ID., *Principi di diritto costituzionale generale*, Milano, 1945, p. 45 e ss.

ROMANO SALVATORE, *Autonomia privata*, Milano, 1957, p. 16

- ROMANO STEFANIA, *La pretesa nullità di negozi elusivi di nome fiscali*, in *I contratti*, 2008, p. 1171
- ROTONDI M., *L'abuso di diritto Æmulatio*, rist., Padova, 1979, pp. 18 e ss.
- ROUAST A., *Les droits discrétionnaires et les droits contrôlés*, in *Rev. trim. droit civ.*, 1944, n. 1
- ROUBIER P., *Droits subjectif et situations juridiques*, Paris, 1963, p. 43 e ss.
- ROUSSELLE O., LIEBMAN H. M., *The Doctrine of the Abuse of Community Law: The Sword of Damocles Hanging over the Head of EC Corporate Tax Law?* in *Eur. Taxation*, 2006, p. 561 e ss.
- RUBINO D., *Il negozio giuridico indiretto*, Milano, 1937, pp. 117-118
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario – Parte Generale*, Milano, 2007, pp. 111-112
- SACCO R., *Le Controdichiarazioni*, in *Il Contratto* a cura di R. SACCO e G. DE NOVA, Torino, 2004, p. 666 e ss.
- SALEILLES R., *De l'abus de droit*, in *Bull. soc. étud. legisl.*, 1905, p. 325
- SALVI C., *Abuso di diritto, I) diritto civile* in *Enc. giur.*, Roma, 1988, p. 1 e ss.
- SALVINI L., *L'elusione Iva nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, *Corr. Trib.*, 2006, pp. 3102-3104
- SANTACROCE B., *Il concetto comunitario di abuso del diritto in una recente circolare delle Entrate sull'elusione nell'Iva*, in *Dial. Trib.*, 2008, n. 1, pp. 116; 118-119
- SANTONASTASO A., *I negozi in frode alla legge fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 1970, p. I, p. 511;

SANTORO PASSARELLI F., *Dottrine generali di diritto civile*, Napoli, 1997, pp. 76-77; 191-192; 154

SCHIAVOLIN R., *L'elusione fiscale come abuso del diritto: allo stato dell'arte, più problemi che soluzioni*, in *Elusione fiscale: la nullità civilistica come strumento generale antielusivo. Riflessioni a margine dei recenti orientamenti della Cassazione civile*, Atti del Convegno A.N.T.I., Padova 15 settembre 2006, allegato a *Il Fisco*, n. 43 del 20 novembre 2006, pp. 65-69; 74-82.

ID., *Collegamento negoziale e operazione rilevante ai fini dell'Iva* in *Giur. Imp.*, 2004, p. 1275 e ss.

SCIALOJA A., Il "non uso" è "abuso" del diritto soggettivo, in *Foro it.*, 1961, I, c. 256 e ss.

SCIALOJA V., *Degli atti d'emulazione nell'esercizio dei diritti*, in *Studi giuridici*, III, 1, Roma, 1932, p. 199

SCOGNAMIGLIO R., *Dei contratti in generale, Disposizioni preliminari. Dei requisiti del contratto*, Bologna, 1972, p. 340

SEPIO G., CASTELLANI G., LUPI R., *Norma antielusiva generale e disposizioni ordinarie con funzione antielusiva*, in *Dial. Trib.*, 2008, n. 3, pp. 44-46; 46-52

SERANDOUR Y., *Abus de droit et TVA*, Lexbase Hebdo, 2006, n. 205

ID., *L'abus de droit selon la CJCE, à propos de l'arrêt Halifax*, *Dr. fisc.* 2006, n. 16, p. 846

SERLOOTEN P., *La modernisation progressive du droit fiscal des affaires, le desserrement aux restructurations d'entreprises* in *Droit fisc.*, 1998, pp. 454-461

SIMON D., RIGAUX A., *La technique de consécration d'un nouveau principe général du droit communautaire: l'exemple de l'abus de droit*, in *Mélanges en hommage à Guy Isaac*, t.II, Toulouse, 2004, p. 579 e ss.

SPOTO A., "Revisione della clausola antielusione (art. 10 della L. 408/90). Si devono applicare le sanzioni?", in *Il Fisco*, 1997, p. 1965

STANCATI G., *Il dogma comunitario dell'abuso della norma tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2008, pp. 784-797

STARCK, B. *Obligations*, a cura di H. ROLAND e L. BOYER, Paris, 1974, nn. 374; 385

STEVANATO D., *Abuso del diritto ed elusione tributaria: «anno zero»*, in *Dial. Trib.*, 2009, pp. 256; 258-261

ID., *Cancellazione di un avviamento della società «target» e svalutazione delle partecipazioni*, in *Corr. Trib.*, 2009, pp. 2381-2382

ID., *Elusione: «l'impero (della legge) colpisce ancora»*, in *Dial. Trib.*, 2008, n. 6, p. 17

ID., *Società immobiliari, detrazione dell'IVA e riflessi di politica tributaria*, in *Dial. dir. trib.*, 2006, p. 738

ID., *Le «ragioni economiche» nel dividend washing e l'indagine sulla «causa concreta» del negozio: spunti per un approfondimento*, in *Rass. Trib.*, 2006, pp. 309-310; 313-325

ID., *Tutela dell'affidamento e limiti all'accertamento del tributo*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. II, p. 815 e ss.

ID., *La norma antielusiva nei pareri del Comitato per l'interpello*, in *Dir. prat. trib.*, 2002, p. I, p. 233 e ss.

ID., *Elusione e sanzioni amministrative: spunti per una discussione*, in *Corr. Trib.* 1997, p. 1963

STEVANATO D., PARA L., LUPI R., *Ancora sul concetto di elusione tributaria e sulla sua non punibilità*, in *Dial. dir. Trib.*, 2007, n. 3, pp. 374-378; 388-389

STEVANATO D., LUPI R., *Elusione fiscale tra anomalia dei comportamenti civilistici e frode allo spirito della legge tributaria*, in *Dial. dir. trib.*, 2006, pp. 619-620; 629

STEVANATO D., FENSO R., *Ancora sull'usufrutto azionario e il dividend stripping*, in *Dial. dir. trib.*, 2007, p. 1168

STROZZI G., *I «principi» dell'ordinamento internazionale*, in *I principi generali del diritto* (Roma, 27-29 maggio 1991), Accademia Nazionale dei Lincei, Roma, 1992, p. 55

SWINKELS J, *VAT-Saving Solutions and Abuse of Law*, in *Int. VAT monitor*, 2007, p. 331 e ss.

ID., *Halifax Day: Abuse of Law in European VAT*, in *Int. VAT monitor*, 2006, p. 173 e ss.

TABELLINI P. M., *L'elusione della norma tributaria*, Milano, 2007, pp. 65-101; 129-143; 195-284; 218-219; 303-304; 322; 335-337

ID., *Libertà negoziale ed elusione d'imposta*, Padova, 1995, pp. 116-117

TABET G., *Abuso del diritto ed elusione*, in *Boll. Trib.*, 2009, p. 85

TERRE F., *Sur la notion de droits et libertés fondamentaux*, in *Libertés et droits fondamentaux* a cura di R. CABRILLAC, M.-A. FRISON ROCHE et T. REVET, Paris, 2000, p. 5 e ss.

ID., *Introduction générale au droit*, Paris, 1996, n. 429

TESAURO F., *Abuso del diritto e vincolo da giudicato*, in *Giur. it.*, 2008, pp. 1029-1032

TESAURO G., *Diritto Comunitario*, Padova, 2003, pp. 98; 107-108; 547

TEXIER J.-L., *L'abus en matière de droit public*, in *L'abus dans le droit des affaires*, a cura di J. MESTRE in *Dr. et patrimoine*, 2000, n. 83, p. 57 e ss.

TINELLI G., *I principi generali*, Relazione al Convegno di Studi *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Perugia 10 marzo 2001, in *Il Fisco*, 2001, p. 12945 e ss..

TODINI C., *L'abuso delle forme societarie nell'imposizione sul reddito*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di G. Maisto, Milano, 2009, pp. 119-124

TORLET R., MEIER E., *Les opérations assurant le transfert d'avoirs fiscaux peuvent-elles être constitutives d'une fraude à la loi?*, in *Droit fisc.*, 2007, n. 50 comm. 1049, punti: 1; 2, lett. b)

TORRENTE A., *Eccezione di dolo*, in *Enc. Dir.*, XIV, Milano, 1965, p. 220

TOURNEAU PH., CADIET L., *Abus de droit*, in *Encycl. Dalloz – rep. civ.*, 2002, pp. : 4 -6 ;10

TRIVELLIN M., *Brevi cenni sulle relazioni tra abuso del diritto e clausola di buona fede. Alla ricerca di una norma generale antielusiva*, in *Elusione fiscale: la nullità civilistica come strumento generale antielusivo. Riflessioni a margine dei recenti orientamenti della Cassazione civile*, Atti del Convegno A.N.T.I., Padova 15 settembre 2006, allegato a *Il Fisco*, n. 43 del 20 novembre 2006, pp. 97-101.

TREMONTI G., *Autonomia contrattuale e normativa tributaria*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 1985, p. 518

UCKMAR A., *Intepretazione funzionale delle norme tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1949, p. 187

UNTERMAIER J., *Déqualification et requalification en droit fiscal, Réflexions à propos de la répression des abus de droit : Annales de l'université Jean Mulin de Lyon III*, pp. : 154 ;181

VACCA I., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, p. I, pp. 1069; 1076-1077; 1079-1081

VANISTENDAEL F., *Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?* in *EC Tax Rev.*, 2006, p. 195

VANONI E., *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, Milano, 1961, pp. VII-VIII; 143-145; 213; 248-249; 252; 305

VANZ M., *L'elusione fiscale tra forma giuridica e sostanza economica*, in *Rass. Trib.*, 2002, p. 1306 e ss.

VIDAL J., *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, Paris, 1957, p. 96 – 103

VINTHER N., WERLAUFF E., *Tax Motives Are Legal Motives – The Borderline between the Use and Abuse of the Freedom of Establishment with Reference to the Cadbury Schweppes Case*, in *Eur. Taxation*, 2006, pp. 384-385

VOYAME J., COTTIER B., ROCHA B., *L'abus de droit en droit comparé*, in *Conseil d'Europe, L'abus de droit et les concepts équivalents*, 1990, Strasbourg, p. 24 e ss.

VULPILLIERES J.-F., *Débat autour de l'abus de droit*, in *Droit fisc.*, 2007, n. 47, étude 979, punto 2

WATHELET M., *Souveraineté fiscale des Etats membres et Cour de justice: nouvelles tendances ou confirmation?* in *RJF*, 2008, p. 97 e ss.

ID., *L'abus de droit en droit communautaire: application à la TVA et à la fiscalité directe*, in *Bull. Fisc.*, 2006, n. 12, pp. 1119 ; 1123

WATTEL P.J., *Circumvention of national law; Abuse of Community law?*, in *Common Market Review*, 1995, pp. 1257 e ss.; 1265-1267

WERLAUFF E., VINTHER N., *Tax Motives Are Legal Motives – The Borderline between the Use and Abuse of the Freedom of Establishment with Reference to the Cadbury Schweppes Case*, in *Eur. Taxation*, 2006, pp. 384-385

WINANDY J.-P., *L'abus de droit et la simulation en droit fiscal luxembourgeois (étude comparative par rapport au droit fiscal de l'Allemagne, de la Belgique et de la France)*, Luxembourg, 2004, pp. 184 ; 194 ; 195

Y. B., *Optimisation fiscale intracommunautaire : la liberté ne va pas sans risque*, in *RJF*, 2005, n. 12, p. 950

ZIZZO G., *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizioni a confronto e prospettive di coordinamento*, a cura di G. Maisto, Milano, 2009, pp. 59; 60-61; 63-64; 65; 66; 67-68; 74; 75

ID., *Clausola antielusione e capacità contributiva*, in *Rass. Trib.*, 2009, pp. 489-490; 494-496

ID., *Leasing infragruppo e abuso del diritto*, in *Corr. Trib.*, 2009, pp. 2358-2359

ID., *Abuso del diritto, scopo di risparmio d'imposta e collegamento negoziale*, in *Rass. Trib.*, 2008, pp. 872-877

ID., *L'abuso dell'abuso del diritto*, in *G.T. Riv. giur. trib.*, 2008, p. 466

ID., *Ragioni economiche e scopi fiscali nella clausola anti-elusione*, in *Rass. Trib.*, 2008, p. 170 e ss.

ID., *Diritto comunitario, diritto civile e diritto tributario: fuoco incrociato sull'elusione?* in *Giur. trib.*, 2007, p. 486 e ss.

ID., *La nozione di elusione nella clausola generale*, in *Corr. trib.* 2006, p. 3087

ID., *Prime considerazioni sulla nuova disciplina antielusione*, in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria*, a cura di M. Miccinesi, Padova, 1999, p. 462

ZOPPINI G., *Da mihi factum dabo tibi ius: note laterali sulle recenti sentenze delle Sezioni Unite in tema di abuso del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, p. I, pp. 608-609; 626-633

ID., *Abuso del diritto e dintorni (ricostruzione critica per lo studio sistematico dell'elusione fiscale)*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, p. I, pp. 829 – 843; 857

ID., *La Suprema Corte tra precomprensione e cattiva comprensione di un comportamento fiscalmente disinibito*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, p. II, p. 280

ID., *Prospettiva critica della giurisprudenza "antielusiva" della Corte di cassazione (1969-1999)*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, p. I, p. 919 e ss.