

**Alma Mater Studiorum – Università di Bologna**

**DOTTORATO DI RICERCA IN  
DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO**

**Ciclo XXVI**

**Settore Concorsuale di afferenza: 12/D2**

**Settore Scientifico disciplinare: IUS/12**

**Il divieto d'abuso del diritto nell'esperienza tributaria  
europea e tedesca**

**Presentata da: Stefania Martinengo**

**Coordinatore Dottorato**

**Relatore**

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

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

**Esame finale anno 2015**

# SOMMARIO

<b>Introduzione</b>	pag. 7
---------------------	--------

## Capitolo I

### **Introduzione al concetto di abuso del diritto in campo tributario**

1.	Dalle origini romane all' <i>abus de droit</i>	pag. 12
1.1.	<i>La nozione di abuso del diritto nell'epoca romana</i>	pag. 13
1.1.1.	<i>La nascita del concetto romano di male uti</i>	pag. 13
1.1.2.	<i>La nozione della fraus legis romana</i>	pag. 15
1.2.	<i>L'abuso del diritto e l'elusione della norma nel diritto intermedio</i>	pag. 17
1.2.1.	<i>Il ruolo dell'equitas cristiana nello sviluppo del concetto di abuso del diritto</i>	pag. 18
1.2.2.	<i>L'evoluzione medievale della dottrina della fraus legis</i>	pag. 19
1.3.	<i>La cultura giuridica della Francia ottocentesca quale culla dell'abus de droit</i>	pag. 21
1.4.	<i>Il diritto delle Pandette e la generalizzazione del concetto di aemulatio</i>	pag. 23
2.	L'abuso del diritto e i concetti altri di natura civilistica	pag. 25
2.1.	<i>Gli atti emulativi</i>	pag. 27
2.2.	<i>La buona fede e l'exceptio doli generalis</i>	pag. 30
2.3.	<i>Gli atti in frode alla legge</i>	pag. 40
3.	L'inutile mutuabilità delle nozioni civilistiche per contrastare l'abuso del diritto in campo tributario	pag. 42
3.1.	<i>La simulazione</i>	pag. 43
3.2.	<i>La frode alla legge e il concetto di abuso in campo tributario</i>	pag. 45
4.	L'affermazione del rimedio dell'abuso del diritto in campo tributario	pag. 48
4.1	<i>L'abuso del diritto in campo tributario e le nozioni di evasione ed elusione fiscale: le ragioni di un chiarimento</i>	pag. 50

## Capitolo II

### **L'interpretazione della norma quale elemento precursore e complementare della figura dell'abuso del diritto in campo tributario**

1. Brevi cenni sui fattori originanti la problematica dell'abuso del diritto in campo tributario pag. 55
  - 1.1. *Il linguaggio* pag. 58
  - 1.2. *Le lacune normative* pag. 61
2. L'abuso del diritto e i metodi dell'interpretazione e dell'analogia pag. 66
  - 2.1.1. *L'interpretazione teleologica e il concetto di "noch möglicher Wortsinn"* pag. 67
  - 2.1.2. *La wirtschaftliche Betrachtungsweise e l'interpretazione funzionale* pag. 70
  - 2.1.3. *L'evoluzione tedesca e austriaca del dibattito: Außen-und Innentheorie* pag. 75
- 2.2. *Il ruolo dell'analogia con riferimento all'abuso del diritto* pag. 79
- 2.3. *Il ricorso alla clausola generale anti-abuso* pag. 82
  - 2.3.1. *Le ragioni di una scelta: la decisione teutonica di adottare una clausola generale antielusiva* pag. 85
- 2.4. *Il ricorso alla figura del principio generale in relazione alla tematica dell'abuso del diritto* pag. 90
3. Il concetto di divieto d'abuso del diritto quale principio generale: quali ragioni? pag. 93

## Capitolo III

### **La nascita del principio europeo di divieto dell'abuso del diritto e i suoi elementi caratteristici**

1. Cenni introduttivi sui principi generali nell'ordinamento europeo pag. 96
  - 1.1. *La collocazione dei principi nelle fonti europee* pag. 99

1.2.	<i>Le caratteristiche dei principi generali nel diritto europeo</i>	pag. 102
1.3.	<i>Il ruolo coadiuvante dei principi nel rafforzamento dell'ordinamento europeo</i>	pag. 106
2.	Il concetto di divieto d'abuso del diritto nella giurisprudenza della Corte di Giustizia: considerazioni preliminari	pag. 110
2.1.	<i>Una necessaria premessa: la Babele linguistica delle sentenze della Corte di Giustizia</i>	pag. 110
2.2.	<i>Brevi cenni sull'evoluzione giurisprudenziale dell'abuso del diritto nelle sentenze della Corte di Giustizia</i>	pag. 114
3.	I componenti del concetto di abuso del diritto: l'elemento oggettivo e l'elemento soggettivo	pag. 120
3.1.	<i>Le varie declinazioni dell'elemento oggettivo</i>	pag. 122
3.1.1.	<i>Le forme giuridiche e i collegamenti negoziali rilevanti</i>	pag. 125
3.1.2.	<i>L'inadeguatezza della costruzione negoziale</i>	pag. 129
3.1.3.	<i>L'assenza di valide ragioni economiche o anche extraeconomiche e l'assenza di un'effettiva realtà economica</i>	pag. 131
3.1.4.	<i>L'indebito vantaggio fiscale</i>	pag. 139
3.1.5.	<i>Il requisito indiretto della tutela del mercato comune e dell'integrazione economica</i>	pag. 143
3.2.	<i>Le varie declinazioni dell'elemento soggettivo</i>	pag. 148
3.2.1.	<i>L'(ir)rilevanza dell'elemento soggettivo</i>	pag. 150
3.2.2.	<i>Il fine elusivo come obiettivo unico, principale o prevalente</i>	pag. 155
4.	Il divieto d'abuso in campo tributario: le due anime	pag. 158
4.1.	<i>La possibile reductio ad unum del concetto europeo di abuso del diritto tributario</i>	pag. 161
5.	Dall'unitario concetto di abuso del diritto alla nascita del principio di divieto d'abuso del diritto	pag. 164

## **Capitolo IV**

### **Gli effetti del principio europeo di divieto d'abuso del diritto e gli ordinamenti tributari interni**

1.	Il fenomeno del “riflusso di ritorno” nel principio di divieto d’abuso del diritto	pag. 169
1.1.	<i>La formulazione del principio generale come una clausola anti-abuso nazionale</i>	pag. 176
2.	I diversi effetti del principio europeo di divieto d’abuso del diritto sugli ordinamenti tributari interni	pag. 178
2.1.	<i>Gli effetti sulla legislazione già vigente: il caso tedesco</i>	pag. 179
2.1.1.	<i>La nuova fase dell’Abgabenordnung</i>	pag. 180
2.1.2.	<i>Il § 42 AO attuale e le ragioni di una modifica</i>	pag. 186
2.2.	<i>Gli effetti sulla giurisprudenza tributaria nazionale: il caso austriaco</i>	pag. 194
2.3.	<i>Il ravvicinamento degli ordinamenti nazionali</i>	pag. 197
3.	Il rapporto tra il principio europeo di divieto d’abuso del diritto e la clausola generale antielusiva negli ordinamenti interni	pag. 199

### **Riflessioni Conclusive**

1.	Il principio europeo di divieto d’abuso del diritto e il cortocircuito interpretativo delle clausole antiabuso nazionali: quale soluzione?	pag. 203
1.1.	<i>La Raccomandazione della Commissione Europea sulla pianificazione fiscale aggressiva e l’ampliamento del cortocircuito interpretativo</i>	pag. 207
2.	Brevi cenni sulla situazione italiana <i>de iure condendo</i>	pag. 210
3.	Un insegnamento fondamentale	pag. 213

Lista delle abbreviazioni	pag. 215
Bibliografia	pag. 217
Giurisprudenza della Corte di Giustizia UE	pag. 241
Conclusioni degli Avvocati Generali rese alla Corte di Giustizia UE	pag. 242

Pareri resi dalla Corte di Giustizia UE	pag. 243
Atti della Commissione Europea	pag. 243
Giurisprudenza delle Corti nazionali	pag. 243

*“L’Europa non potrà farsi in una sola volta, né sarà costruita tutta insieme;  
essa sorgerà da realizzazioni concrete che  
creino anzitutto una solidarietà di fatto”  
Robert Schuman (1950)*

*“Certo, il principio secondo cui «gli interessati non possono avvalersi abusivamente o  
fraudolentemente del diritto comunitario» è costante nella giurisprudenza di codesto  
Collegio e figura fra i principi generali dell’ordinamento comunitario. Precisarne gli  
esatti contorni è, però, tutt’altro che agevole.”  
Avvocato Generale Antonio La Pergola (1998)*

*“Enough Food for Everyone IF we end tax avoidance”  
Joseph Stead and the IF Campaign (2013)*

## **Introduzione**

Elusione fiscale, pianificazione fiscale aggressiva, abuso del diritto in campo tributario non costituiscono più terminologia nota solamente agli addetti ai lavori, ma hanno acquisito una diffusione oramai globale.

I nomi di famosi colossi multinazionali quali Apple, Google, Amazon, eBay e Starbucks<sup>1</sup>, solo per nominarne alcuni, sono stati associati ai suddetti

---

<sup>1</sup> C. DUHIGG – D. KOCIENIEWSKI, *How Apple Sidesteps Billions in Taxes*, in *N. Y. Times*, 28 aprile 2012, consultabile su <http://www.nytimes.com/2012/04/29/business/apples-tax-strategy-aims-at-low-tax-states-and-nations.html>; M. WARMAN, *Google Pays Just £ 6m UK Tax*, in *The Telegraph*, 8 agosto 2012, disponibile all’indirizzo <http://www.telegraph.co.uk/technology/google/9460950/Google-pays-just-6m-UK-tax.html>; C. PATTERSON, *Google, Starbucks, and Amazon ... For These Multinationals Immorality is Now Standard Practice*, in *The Independent*, 13 novembre 2012, richiamabile da <http://www.independent.co.uk/voices/comment/gogooog-starbucks-and-amazon-for-these-multinationals-immorality-is-now-standard-practice-8313038.html> o per rimanere sul piano nazionale, A. FAIETA, *Apple sotto inchiesta a Milano per frode fiscale di oltre un miliardo*, in *L’Espresso*, 13 novembre 2013, consultabile su <http://espresso.repubblica.it/affari/2013/11/13/news/apple-sotto-inchiesta-a-milano-per-frode-fiscale-di-oltre-un-miliardo-1.141085> e A. MAGNANI – A. ANNICHIARICO, *Google alla guerra delle tasse: ecco perché può dribblare il Fisco e continuare a vivere felice*, in *IlSole24Ore*, 15 novembre 2013, consultabile su <http://www.ilsole24ore.com/art/2013/2013-11-15/google-guerra-tasse-074827.shtml?uuid=ABZozJd>.

concetti e sono saliti agli onori – o agli orrori, a seconda del diverso punto di vista – della cronaca per aver quasi azzerato i propri obblighi tributari nel pieno rispetto delle normative fiscali nazionali, ossia sostanzialmente aggirando le disposizioni tributarie.

Tali avvenimenti, oltre al già menzionato scalpore, acuito, peraltro, anche dalla collaborazione dell'apparato governativo di alcuni Stati Membri dell'Unione Europea<sup>2</sup>, non hanno lasciato indifferenti sia i governi dei singoli Stati che i vari organismi internazionali.

È iniziata, quindi, una vera e propria azione sistematica volta ad arginare tali pianificazioni fiscali, che ha visto, su scala mondiale, in prima linea l'OECD, con il progetto *BEPS*<sup>3</sup>, e sul piano europeo la Commissione<sup>4</sup> e il Consiglio Europeo<sup>5</sup>. Ma l'attività compiuta dai suddetti organismi è un'attività, decisamente recente, che, invece, vede come pionieri del contrasto alle costruzioni negoziali

---

<sup>2</sup> Oltre all'Olanda, il riferimento non può che andare al Lussemburgo e allo scandalo noto come *LuxLeaks*, che sta coinvolgendo anche l'attuale Presidente della Commissione Europea Jean-Claude Juncker, primo ministro del Granducato del Lussemburgo dal 1995 al 2013, come si evince da B. ROMANO – A. MAGNANI, *Lussemburgo, i 550 «favori» alle multinazionali che imbarazzano Juncker*, in *IlSole24Ore*, 6 novembre 2014, reperibile su <http://www.ilsole24ore.com/art/finanza-e-mercati/2014-11-06/lussemburgo-550-accordi-fiscali-le-multinazionali-che-imbarazzano-juncker-102023.shtml?uuid=ABcNluAC> e S. BOWERS, *Luxembourg tax files: how tiny state rubber-stamped tax avoidance on an industrial scale*, in *The Guardian*, 5 novembre 2014. Inevitabile che, a questo punto, il discorso del Presidente Juncker pronunciato nello scorso luglio, nel quale prometteva “*I’ll try to put some morality, some ethics, into the European tax landscape.*”, lasci, comprensibilmente, al cittadino europeo, l’amaro in bocca.

<sup>3</sup> Acronimo di *Base Erosion and Profit Shifting*, progetto lanciato dall’OECD nel 2013 e consultabile su <http://www.oecd.org/tax/beps-reports.htm>, a cui si collegano una serie di azioni, tra cui il contrasto all’abuso del diritto, tutte reperibili all’indirizzo <http://www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables.htm>.

<sup>4</sup> Fra i documenti della Commissione rilevanti sul punto si segnalano la Comunicazione della Commissione Europea COM (2015) 136 final del 18 marzo 2015, richiamabile al seguente indirizzo [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/transparency/com\\_2015\\_136\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transparency/com_2015_136_en.pdf), la Raccomandazione della Commissione Europea 2012/772/UE del 6 dicembre 2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva ed è richiamabile al seguente indirizzo <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2012:338:0041:0043:IT:PDF>, e il precedente è la Comunicazione della Commissione Europea n. COM (2007) 785 del 10 dicembre 2007 sull’applicazione di misure antiabuso nel settore dell’imposizione diretta – all’interno dell’UE e nei confronti dei paesi terzi, consultabile su <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52007DC0785&from=EN>.

<sup>5</sup> Si tratta del recente accordo politico raggiunto dall’ECOFIN il 9 dicembre 2014 per l’inserimento di una clausola generale antiabuso nella direttiva 2011/96/UE con l’obiettivo di eliminare il fenomeno delle costruzioni negoziali, attuate fra società madri e figlie presenti in diversi Stati Membri dell’Unione, realizzate quasi esclusivamente allo scopo di ottenere vantaggi fiscali, la cui proposta n. 16435/14 del 5 dicembre 2014 è consultabile all’indirizzo <http://register.consilium.europa.eu/doc/srv?l=EN&f=ST%2016435%202014%20INIT>.



abusiva, da un lato, alcuni Stati Membri dell'Unione Europea e dall'altro, proprio grazie alla lunga tradizione di alcuni di questi, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, che ha potuto attingere alle suddette esperienze giuridiche, per elaborare un nuovo principio generale del diritto europeo: il divieto dell'abuso del diritto, il quale ha trovato, soprattutto nel settore della fiscalità, terreno fertile per la sua applicazione.

Orbene, allo stato attuale, da una prospettiva europea, esistono tre diversi piani di contrasto alle fattispecie abusive, uno nazionale, uno europeo e uno internazionale, i quali sicuramente nel prossimo futuro dovranno essere coordinati, ma che non saranno oggetto della presente indagine. Si ritiene, infatti, che una tale analisi richieda, in via preliminare, un approfondimento completo delle basi del concetto di abuso del diritto in campo tributario e, soprattutto, un'analisi di quello che costituisce oggi il principio europeo di divieto d'abuso del diritto. Tale scelta, peraltro, non rimane limitata allo studio solamente del suddetto principio a livello europeo, ma si estenderà agli effetti prodotti da quest'ultimo sugli ordinamenti nazionali.

La scelta di una simile indagine è dettata fondamentalmente da una duplice serie di motivi. Da un lato, si ritiene che il giurista europeo debba, prima di voler affrontare la tematica sul piano internazionale, conoscere compiutamente i termini della problematica così come elaborati dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea. Infatti tale nozione dovrà costituire il faro guida del giurista europeo sul piano di discussione internazionale, pena lo scoprire, in un momento successivo, di aver lavorato su un rimedio inservibile, perché in contrasto con le garanzie e le tutele previste dall'ordinamento europeo<sup>6</sup>. Dall'altro lato, un'approfondita indagine del principio europeo di divieto d'abuso del diritto e contemporaneamente degli effetti che lo stesso ha prodotto negli ordinamenti nazionali, permetterà un'analisi di più ampio respiro sulla reale effettività di uno degli istituti giuridici più diffusi nei singoli sistemi tributari per il contrasto alle operazioni abusive, ossia la clausola generale antiabuso. Tale riflessione risulterà

---

<sup>6</sup> Sottolineano la concretezza di tale rischio E. C. C. M. KEMMEREN, *Where is EU Law in the OECD BEPS Discussion?*, in *EC Tax Rev.*, 2014, 4, pag. 190 e ss. e A. P. DOURADO, *Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6*, in *Intertax*, 2015, 1, pagg. 54 – 57.

essere di particolare importanza, proprio per quegli ordinamenti, quale quello nazionale, che si avvicinano oggi alla formulazione legislativa di tale tipo di norma, al fine di comprendere, in via anticipata, quali sono i limiti e le carenze del suddetto rimedio.

Pertanto l'indagine, che si affronterà nel prosieguo, sarà articolata sostanzialmente su due livelli. Per un verso, infatti, dopo una necessaria iniziale premessa sul concetto di abuso e sul suo sviluppo storico, sarà cura analizzare la nozione di abuso del diritto in campo tributario, così come teorizzata dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia e verificare come l'attuale stadio di elaborazione consenta di attribuire al divieto di abuso del diritto la portata di nuovo principio europeo. A tale scopo verrà approfondito anche il meccanismo di formazione dei principi generali del diritto europeo per effettuarne il necessario paragone.

L'analisi del piano europeo, come anticipato, non rimarrà fine a se stessa ma comprenderà, altresì, uno studio degli effetti che il nuovo principio europeo ha generato sugli ordinamenti nazionali. Per procedere con tale indagine si è deciso di selezionare due ordinamenti in particolare, i quali già disponevano all'interno dei loro sistemi tributari di una clausola generale antielusiva. La scelta non è stata frutto del caso, ma è ricaduta sugli ordinamenti tributari tedesco e austriaco, in quanto testimoni di una lunghissima tradizione in tema di clausole generali antiabuso<sup>7</sup>. Proprio tale esperienza consolidata costituirà il banco di prova ideale per verificare il vero impatto sugli ordinamenti nazionali del nuovo principio europeo di divieto d'abuso del diritto. Questo perché, a differenza di un sistema tributario che non conosce tale tipo di rimedio e che, inevitabilmente, reagirà in modo netto, emulandone i contenuti o limitandoli alle sole fattispecie di rilevanza europea, tali ordinamenti dovranno rapportare le singole clausole nazionali con il suddetto principio europeo e lì emergerà quale sia il reale ruolo svolto dal principio europeo.

Prima, però, di studiare tale impatto si dovrà analizzare il perché le clausole generali antiabuso siano state, e siano tutt'oggi, lo strumento giuridico

---

<sup>7</sup> Nel caso della Germania si tratta di una tradizione quasi centenaria essendo la prima clausola generale antielusiva introdotta nel 1919, mentre per l'Austria si dovrà attendere fino al 1938, *infra* cap. II, par. 2.3., nota 95.

privilegiato dai governi nazionali – ma anche dagli organismi internazionali, guardando alla Raccomandazione della Commissione Europea sulla pianificazione fiscale aggressiva o al *BEPS Project* dell'OECD – per arginare le operazioni fiscalmente abusive. L'indagine non potrà, quindi, prescindere dalla tematica dei confini del linguaggio e dei limiti dell'interpretazione, elementi intrinseci al meccanismo operativo delle clausole generali.

Sulla scorta dell'essenziale ruolo dell'interpretazione e del raffronto tra principio europeo di divieto d'abuso del diritto e clausole generali antiabuso, si scoprirà come queste ultime non costituiscano la panacea di ogni ipotizzabile fattispecie abusiva, ma anzi un istituto di difficile applicazione, scarsamente perfettibile e dall'utilizzo piuttosto mutevole.

Tali approdi dovranno essere necessariamente tenuti in considerazione dagli ordinamenti nazionali, *in primis* da quello italiano, – vista anche la pressione esercitata in tal senso dagli organismi internazionali – che vorranno inserire nel loro corpo legislativo una clausola generale antiabuso.

# Capitolo I

## Introduzione generale al concetto di abuso del diritto in campo tributario

SOMMARIO: 1. Dalle origini romane all'*abus de droit* – 1.1.1. La nascita del concetto romano di *male uti* – 1.1.2. La nozione della *fraus legis* romana – 1.2. L'abuso del diritto e l'elusione della norma nel diritto intermedio – 1.2.1. Il ruolo dell'*equitas* cristiana nello sviluppo del concetto di abuso del diritto – 1.2.2. L'evoluzione medievale della dottrina della *fraus legis* – 1.3. La cultura giuridica della Francia ottocentesca quale culla dell'*abus de droit* – 1.4. Il diritto delle Pandette e la generalizzazione del concetto di *aemulatio* – 2. La concezione moderna di abuso del diritto in breve e i concetti altri di natura civilistica – 2.1. Gli atti emulativi – 2.2. La buona fede e l'*exceptio doli generalis* – 2.3. Gli atti in frode alla legge – 3. L'inutile mutuabilità delle nozioni civilistiche in campo tributario – 3.1. La simulazione – 3.2. La frode alla legge e il concetto di abuso in campo tributario – 4. L'affermazione del rimedio dell'abuso del diritto in campo tributario – 4.1. L'abuso del diritto in campo tributario e le nozioni di evasione ed elusione fiscale: le ragioni di un chiarimento

### 1. Dalle origini romane all'*abus de droit*.

L'abuso del diritto è un tema da sempre caro alla dottrina<sup>1</sup>, che, nel corso degli ultimi anni, ha trovato nuovo lustro<sup>2</sup> e ha dato vita ad ulteriori e approfonditi dibattiti accademici, specialmente in campo tributario<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> M. ROTONDI, *L'abuso del diritto*, in *Riv. Dir. Civ.*, 1923, pag. 105 e ss; L. CAMPION, *La théorie de l'abus des droits.*, Bruxelles, 1925; L. JOSSERAND, *De l'esprit des droits et de leur relativité. Théorie dite de l'Abus des Droits*, Paris, 1927; F. OPPENHEIMER, *Der Gesetzesmißbrauch*, Köln, 1930; H. RÜDY, *Der Rechtsmißbrauch*, München, 1934; P. RESCIGNO, *L'abuso del diritto*, in *Riv. Dir. Civ.*, 1965, I, pag. 203 e ss. Da una veloce lettura dei titoli si può agevolmente notare come si tratti tutti di scritti di diritto civile, questo perché è proprio in tale settore che si è sviluppata la teoria dell'abuso del diritto, come verrà approfondito *infra* par. 2.

<sup>2</sup> A. GENTILI, *Abuso del diritto, giurisprudenza tributaria e categorie civilistiche*, in *IANUS*, 2009, 1, pag. 2, descrive il fenomeno con la locuzione nuova epifania, osservando che “Nella storia del pensiero giuridico l'abuso del diritto ha caratteristiche piuttosto incostanti; salvo quella di ritornare ciclicamente.”

<sup>3</sup> Anno fondamentale nell'analisi evolutiva della figura dell'abuso del diritto, per quanto riguarda il settore fiscale, è certamente il 2006 con le pronunce CGUE, 21 febbraio 2006, causa C – 255/02, *Halifax* e CGUE, 12 settembre 2006, causa C – 196/04, *Cadbury Schweppes*, reperibili su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

L'evoluzione della nozione di abuso del diritto in tale settore non può che prendere avvio dalle origini di tale concetto. Origini che, da un lato, rimandano all'opera dei giuristi francesi, ai quali sarebbe da attribuire lo sviluppo della concezione "moderna" di abuso<sup>4</sup> nell'ambito del diritto civile, e dall'altro richiamano le primissime riflessioni sul tema, i cui elementi precursori si ritrovano nel diritto romano e in quello medievale.

A tal proposito l'*excursus* introduttivo, seguendo l'evoluzione storica della figura dell'abuso, non riguarderà in prima battuta il diritto tributario<sup>5</sup>, bensì il diritto privato, cuore pulsante e cardine della cultura giuridica dalla creazione ad opera dei giureconsulti romani fino all'epoca moderna.

## **1.1. La nozione di abuso del diritto nell'epoca romana**

### **1.1.1. La nascita del concetto romano di *male uti***

Affannarsi nella lettura e nell'interpretazione delle fonti romane al fine di affermare che l'odierno concetto di abuso di diritto fosse già noto e comune ai giureconsulti romani, si rivelerebbe sicuramente uno sforzo inutile e infruttuoso<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> Vi è quasi totale unanimità in dottrina nell'affermare che l'espressione abuso del diritto e lo sviluppo di tale teoria sia da attribuire alla cultura giuridica francese del secolo XIX, si vedano sul punto S. PATTI, *Abuso del diritto*, voce in *Dig. Disc. Priv.*, I, Torino, 1987, pag. 2; C. SALVI, *Abuso del diritto (dir.civ.)*, voce in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1988, vol. I, pag. 1; M. GREGGI, *Avoidance and abus de droit: The European Approach in Tax Law*, in *eJournal of Tax Research*, 2008, Vol. 6, 1, pag. 31; P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Torino, 2011, pag. 18. Di opinione contraria pare invece P. G. MONATERI, *Abuso del diritto e simmetria della proprietà*, in *Diritto Privato 1997. L'abuso del diritto*, Padova, 1998, pag. 93 dove scrive "Insomma la storia dell'abuso del diritto nei sistemi di Civil Law è una storia lunga. Più che la giurisprudenza (Colmar!), va menzionata la dottrina. Più che la Francia, la Germania. Più che le limitazioni all'assolutismo delle proprietà, la fedeltà ai modelli romani, e il metodo delle generalizzazione pandettistiche.". Sul punto sembrano concordare con la suddetta visione alcune opere di autori di madrelingua tedesca, come A. TEICHMANN, *Die Gesetzesumgehung*, Göttingen, 1962, pagg. 71 e 76 – 78, dove l'A., nel trattare il rapporto tra elusione ed abuso, non riporta il minimo accenno alla dottrina francese; similmente T. LEITNER, *Steuerumgehung und Missbrauch im Steuerrecht*, Wien, 2013; solo un breve paragrafo invece per quanto riguarda P. MADER, *Rechtsmissbrauch und unzulässige Rechtsausübung*, Wien, 1994, pagg. 78 – 79. Si osserva come ciò che accumuna le opere degli autori teutonici sia la ricchezza di riferimenti al diritto romano e alle elaborazioni derivate dal diritto delle pandette in tema di *fraus legis* e *exceptio doli generalis*.

<sup>5</sup> Sulle origini, piuttosto recenti, del diritto tributario si veda E. VANONI, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie, altri studi di diritto finanziario*, Milano, 1961, pag. 186. Contrario sul punto è A. BERLIRI, *L'ordinamento tributario della prima metà del sec. XIV nell'opera di Bartolo da Sassoferrato*, Milano, 1997 (si tratta però di una ristampa dell'edizione del 1952), ove l'A. porta alla luce magistralmente una parte della storia del diritto tributario intermedio.

<sup>6</sup> G. GROSSO, *Abuso (dir. rom.)*, voce in *Enc. del dir.*, Milano, 1958, I, pag. 161.

La nozione di abuso del diritto, tanto diffusa fra i giuristi d'epoca contemporanea, rimarrebbe priva di significato<sup>7</sup> per gli illustri predecessori, il cui sistema giuridico, caratterizzato da un elevato grado di pragmatismo, si fondava su singoli diritti e non su concetti e principi generali<sup>8</sup>. Non solo sconosciuto era l'abuso del diritto, quale uso distorto della legislazione *in toto*, ma altrettanto ignoto era l'abuso di un singolo diritto, inteso quest'ultimo quale facoltà del suo titolare<sup>9</sup>. Per quanto riguarda, ad esempio, il diritto di proprietà non erano conosciuti limiti al suo esercizio, come si desume chiaramente da "*Nullus videtur dolo facere qui suo iure utitur*"<sup>10</sup> o da "*Is qui iure publico utitur non videtur iniuriae faciendae causa hoc facere: iuris enim executio non habet iniuriam*"<sup>1112</sup>.

Tali asserzioni necessitano, però, di una precisazione storica, in quanto, le suddette posizioni non sono rimaste immutate nel corso dei secoli e, pur mantenendo ferma l'assolutezza, quale caratteristica dei singoli diritti nel sistema giuridico romano, vennero introdotti dei limiti esterni all'esercizio del diritto. È il caso del maltrattamento degli schiavi, cui dal regno di Antonino Pio<sup>13</sup> seguì, come limite/sanzione per il *dominus*, la vendita dello schiavo stesso<sup>14</sup> e da cui Gaio ha

---

<sup>7</sup> M. GREGGI, *Avoidance and abus de droit: The European Approach in Tax Law*, cit. pag. 29, dove l'A. ricorda come anche per il giurista inglese l'equivalente *abuse of law* sia probabilmente un'espressione priva di senso. Tale affermazione necessita probabilmente di una rivalutazione alla luce dell'intenso dibattito dottrinale generatosi negli ultimi anni in campo tributario e alla conseguente diffusione di molti scritti in lingua inglese che riportano la suddetta espressione, ad es. P. PIANTAVIGNA, *Tax Abuse in European Union Law: A Theory*, in *EC Tax Rev.*, n. 3, 2011, pag. 138; D. WEBER, *Abuse of Law in European Tax Law: an Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ – Part 1*, in *Eur. Tax.*, n. 6, 2013.

<sup>8</sup> Sul punto si veda l'interessante paragone con il diritto inglese in W. W. BUCKLAND – A. McNAIR, *Roman Law and Common Law*, Cambridge Univ. Press, 2008, pag. 99 "*Our English common law seems to take the same view as the Roman. There is no general principle of abuse of right,...*" anche se volendo essere precisi si deve specificare che si tratta di una ristampa dell'opera originale datata 1965.

<sup>9</sup> Per una trattazione dettagliata del significato di abuso del diritto si veda *infra* par. 2.

<sup>10</sup> Dig. 50. 17. 55 Gaio.

<sup>11</sup> Dig. 47. 10. 13. 1 Ulpiano.

<sup>12</sup> Fedele a tali insegnamenti è *Mayor of Bradford v. Pickles*, [1895] A.C. 587, ove Lord Halsbury scriveva "*if it was a lawful act, however ill the motive might be, he had a right to do it.*" in W. W. BUCKLAND – A. McNAIR, *Roman Law and Common Law*, cit., pag. 99, nota 5 e reperibile su <http://www.uniset.ca/other/cs5/1895AC587.html>.

<sup>13</sup> Antonino Pio fu Imperatore dal 138 al 161 d.C.

<sup>14</sup> G. GROSSO, *Abuso (dir. rom.)*, voce in *Enc. del dir.*, cit. pag. 162. il rescritto di Antonino Pio, Dig., 1. 6. 2 Ulpiano: "*Si dominus in servos saevierit vel ad impudicitiam turpemque violationem compellat, quae sint partes praesidis, ex rescripto divi pii ad aelium marcianum proconsulem baeticae manifestabitur. cuius rescripti verba haec sunt: "dominorum quidem potestatem in suos servos illibatam esse oportet nec cuiquam hominum ius suum detrahi: sed dominorum interest, ne Auxilium contra saevitiam vel famem vel intolerabilem iniuriam denegetur his qui iuste deprecantur. ideoque cognosce de querellis eorum, qui ex familia iulii sabini ad statuum*

tratto l'insegnamento "*male enim nostro iure uti non debemus*"<sup>15</sup>. Nasce così il concetto di *male uti*, ossia uso malvagio del diritto, dalla chiara connotazione negativa, al quale l'ordinamento pone il primo limite, di tipo esterno, dettato da esigenze di pubblico interesse<sup>16</sup>.

Sebbene il suesposto frammento di Gaio non debba venire sopravvalutato e sradicato dal contesto settoriale e specifico da cui è originato<sup>17</sup>, rappresenta sicuramente l'avvio di una nuova era, ove la tensione fra norme giuridiche e norme morali diventerà un tema diffuso in dottrina, tensione che caratterizza anche il concetto attuale di abuso del diritto. Quest'ultimo, infatti, esprime sostanzialmente una discrepanza tra il dato letterale della norma e lo spirito che alla stessa il legislatore ha voluto attribuire.

### 1.1.2. La nozione della *fraus legis romana*

Il problema della tensione tra *verba legis e sententia*, ossia la lettera della norma e il suo significato intrinseco non era certamente sconosciuto ai giureconsulti romani. Note agli studiosi del diritto di ogni tempo e nazione sono le esemplari definizioni di Paolo e Ulpiano della *fraus legis*, intesa quale elusione della norma, che si riportano qui di seguito:

---

*confugerunt, et si vel durius habitos quam aequum est vel infami iniuria affectos cognoveris, venire iube ita, ut in potestate domini non revertantur. qui si meae constitutioni fraudem fecerit, sciet me admissum severius exsecuturum". divus etiam hadrianus umbricam quandam matronam in quinquennium relegavit, quod ex levissimis causis ancillas atrocissime tractasset.*", indicava come tale regola fosse stata introdotta ad interesse dei padroni stessi e non voleva privarli di alcuna loro potestà.

<sup>15</sup> Inst. I, 53 che in Inst. I, 8, 2 diventerà "*expedit enim rei publicae ne quis re sua male utatur*".

<sup>16</sup> Tale radicale cambio di direzione, rispetto ai frammenti citati alle note 10 e 11, trova in dottrina due diverse spiegazioni, per l'una il motivo è da ricercarsi negli accadimenti storici, in quanto tale evoluzione del diritto, registratasi a partire dal II secolo dell'Impero, era dovuta principalmente allo sviluppo di nuove concezioni etico-solidaristiche di chiara matrice cristiana e per l'altra, invece, la coesistenza di regole giuridiche contrastanti era da giustificarsi con la diversità delle fonti da cui tali norme provenivano, il diritto quiritario, da un lato e i rescritti dell'imperatore dall'altro, sul punto si vedano, S. RICCOBONO jr., *Emulazione (dir. rom.)*, voce in *Noviss. Dig. Ital.*, Torino, 1975, vol. VI, pag. 521; G. GROSSO, *Abuso (dir. rom.)*, voce in *Enc. del dir., cit.* pag. 162 e M. GREGGI, *Avoidance and abus de droit: The European Approach in Tax Law*, cit. pag. 29.

<sup>17</sup> Chiarissimi sul punto sono M. ROTONDI, *L'abuso del diritto*, cit., pag. 233, dove l'A. precisa "E non vedo neppure come si possa dal fr. delle Istituzioni inferire l'esistenza di un divieto generale di usar male dei proprii diritti che è assolutamente estraneo allo spirito di tutta la legislazione anche Giustiniana." e V. GIORGIANNI, *L'abuso del diritto nella teoria della norma giuridica*, Milano, 1963, pag. 63.

Dig. 1.3.29 (*Paulus libro singulari ad legem Cinciam*) “*Contra legem facit, qui id facit, quod lex prohibet, in fraudem vero, qui salvis verbis legis sententiam eius circumvenit.*” e

Dig. 1.3.30 (*Ulpianus libro III ad edictum*) “*Fraus enim legi fit, ubi quod fieri noluit, fieri autem non vetuit, id fit: et quod distat πητὸν ἀπὸ διανοίας, hoc distat fraus ab eo, quod contra legem fit.*”<sup>18</sup>

Il concetto di *fraus legis*, ivi descritto, identificava una circonvenzione della norma, poiché pur rispettando il dato letterale ne tradiva il senso a differenza del comportamento *contra legem*, dove la violazione non riguardava unicamente lo spirito della disposizione normativa, ma contrastava apertamente anche l’espressione letterale.

Una puntualizzazione storica è, però, d’obbligo. Tale esatta distinzione tra *contra legem* e *in fraudem legis agere* non era nota all’epoca dei classici, ove i due termini erano usati quali sinonimi per indicare, in realtà, un comportamento apertamente contrastante con la norma<sup>19</sup>. Sarà solamente dal periodo post classico<sup>20</sup> in avanti che il concetto di frode esprimerà come al giorno d’oggi una violazione indiretta della norma<sup>21</sup>, caratteristica comune al concetto attuale di

---

<sup>18</sup> V. GIORGIANNI, *L’abuso del diritto nella teoria della norma giuridica*, cit., pag. 142, nota 8 osserva come tali testi siano stati sicuramente oggetto di interpolazione per dare loro quella portata generale di cui originariamente, ossia in epoca classica, non disponevano. Ancora G. ROTONDI, *Gli atti in frode alla legge nella dottrina romana e nella sua evoluzione posteriore*, Torino, 1911, pag. 118, nota 2 dove l’A. argomenta in favore dell’origine bizantina del frammento di Ulpiano. Scettico su tale posizione invece è H. HONSELL, *In fraudem legis agere*, in *Festschrift für Max Kaser zum 70. Geburtstag*, a cura di D. MEDICUS e H. HERMANN SEILER, München, 1976, pag. 119, il quale sentenzia che l’origine bizantina non sia provata ed appaia in realtà poco probabile.

<sup>19</sup> Sul punto G. ROTONDI, *Gli atti in frode alla legge nella dottrina romana e nella sua evoluzione posteriore*, cit., pag. 118; M. KASER, *Das römische Privatrecht*, München, 1971, Vol. 1, pag. 250 e A. TEICHMANN, *Die Gesetzesumgehung*, cit., pagg. 3 e 4. Anche quest’ultimo evidenzia come la separazione dei due concetti sia da far risalire a fonti bizantine, sostenendo anch’egli che i frammenti digestiani fossero stati oggetto di una forte manipolazione, in quanto il verbo *distat* compare a partire dall’epoca post classica, sul punto si veda A. TEICHMANN, *Die Gesetzesumgehung*, cit., pag. 5, nota 13.

<sup>20</sup> G. ROTONDI, *Gli atti in frode alla legge nella dottrina romana e nella sua evoluzione posteriore*, cit., pag. 118, ove l’A. sostiene che la suddetta distinzione sia da attribuire alla Scuola di Berito e H. HONSELL, *In fraudem legis agere*, cit., pag. 112, il quale citando PACCHIONI sottolinea come la separazione dei concetti sia da ricondurre ai compilatori del *Corpus Iuris Civilis*.

<sup>21</sup> F. FERRARA, *Teoria del negozio illecito nel diritto civile italiano*, Milano, 1902, pag. 23. Inoltre l’A. ricorda come nonostante la diversità fra le figure di negozi giuridici *contra legem* e *in fraudem legis* vi fosse all’epoca dei romani, e vi sia tuttora, una equiparazione nelle conseguenze giuridiche di entrambi i comportamenti, sebbene a tale soluzione si sia pervenuti con il tempo, in quanto “nel diritto romano antico, per riparare alle frodi, o si emanava una legge nuova, oppure la



abuso del diritto. In realtà le nozioni contemporanee di abuso e di frode alla legge non possono essere confuse e presuppongono una delineazione degli elementi cardine di entrambi<sup>22</sup>, poiché per quanto simili il concetto di frode presenta dei profili particolari per ciò che attiene al dato soggettivo dell'*intentio* e alla natura della disposizione che viene aggirata.

Con i suesposti brevi cenni riguardanti la dottrina romana della *fraus legis*, non si è voluto tentare di costruire un inesistente parallelo fra la richiamata esperienza romana e il moderno concetto di abuso del diritto<sup>23</sup>, ma semplicemente evidenziare, in una prospettiva storica, come il contrasto indiretto tra il tenore letterale della legge e il suo senso intrinseco, sia un problema antico, dalle origini lontane<sup>24</sup>.

## 1.2. L'abuso del diritto e l'elusione della norma nel diritto intermedio

Come evidenziato nei paragrafi precedenti nelle fonti romane possono essere reperiti i primi semi di quella che diventerà poi la dottrina contemporanea dell'abuso del diritto. Tali elementi sarebbero rimasti di spessore irrilevante se non fossero stati oggetto di una profonda elaborazione che si è compiuta durante il Medioevo grazie all'opera dei glossatori. Con ciò non si vuole affermare che il diritto medievale sia stato il fulcro dell'evoluzione dottrina dell'abuso<sup>25</sup>, ma sottolineare l'utilità delle riflessioni medioevali sul tema per i successivi

---

legge dichiarava nullo ciò che fosse stato fatto in frode di essa, così nella L. Fusia Caninia”.

<sup>22</sup> Per un approfondimento sul tema *infra* par. 2.3.

<sup>23</sup> Si osservi, però, la grandissima influenza avuta dalla dottrina romana della *fraus legis* nel settore della lotta all'elusione fiscale in Olanda, dove dal 1926 la Corte Suprema olandese ha fatto ricorso per la prima volta proprio alla *fraus legis* romana per contrastare un caso d'elusione d'imposta, per un approfondimento sul tema si rimanda a E. VAN DER STOK, *General Anti-avoidance Provisions: a Dutch Treat*, in *Brit. Tax Rev.*, 1998, n. 2, pag. 150 e ss.; R. IJZEMAN, *Form and substance in tax law*, in *Cahiers de droit fiscal international*, Rotterdam, 2002, Vol. LXXXVIIa, pagg. 451 – 470 e S. DOUMA – F. ENGELEN, *Halifax plc and Others v Commissioner of Customs & Excise: the ECJ applies the abuse of rights doctrine in VAT cases*, in *Brit. Tax Rev.*, 2006, n. 4 pagg. 430 – 432. Tale particolare utilizzo in campo tributario non deve far dimenticare come le origini del concetto romano di *fraus legis* si siano sviluppate in ambiti ben particolari, per nulla attinenti al diritto tributario, come la *lex Cincia* riguardante la disciplina delle donazioni, oggetto del frammento di Paolo.

<sup>24</sup> Come riporta H. HONSELL, *In fraudem legis agere*, *cit.*, pag. 111, per il quale “*Das Phänomen der Gesetzesumgehung ist...alt wie die Gesetzgebung selbst*”.

<sup>25</sup> Sul fatto che come nelle fonti romane, così anche in quelle medievali sia assurdo trasporre la nozione di abuso frutto delle riflessioni dei giuristi moderni si veda V. GIORGIANNI, *L'abuso del diritto nella teoria della norma giuridica*, *cit.* pagg. 67 – 69.

ragionamenti dell'epoca moderna. Infatti, da un lato grazie all'avvento del cristianesimo si modificò il concetto di *equitas*, elemento essenziale per il contrasto alle fattispecie abusive durante il medioevo e, dall'altro, la dottrina della *fraus legis* venne, in tale arco temporale, ulteriormente approfondita, ma al contempo plasmata sulle esigenze dell'epoca<sup>26</sup>.

### **1.2.1. Il ruolo dell'*equitas* cristiana nello sviluppo del concetto di abuso del diritto**

È proprio nel Medioevo che la figura dell'abuso inizia indirettamente ad apparire sulla scena giuridica. Indirettamente perché non si ritrova una compiuta trattazione della figura<sup>27</sup> nell'opera dei giuristi medievali, ma inizia a delinearsi una nuova consapevolezza ed interpretazione del diritto romano. Un po' alla volta l'idea del diritto del singolo, quale potere assoluto, entra in crisi e con essa la tollerabilità dell'uso abnorme nella sua duplice versione di danno o molestia ad altri senza un vantaggio utile per colui il quale esercita il proprio diritto<sup>28</sup>, noto come abuso in senso soggettivo, e di utilizzazione di un diritto previsto dalla legge in modo tale che non violi il dato letterale della stessa, ma non risulti nemmeno compatibile con lo spirito di questa, meglio definito quale abuso in senso oggettivo<sup>29</sup>.

Orbene, in tale cambio di direzione, ha giocato un ruolo fondamentale la

---

<sup>26</sup> A. TEICHMANN, *Die Gesetzesumgehung*, cit. pag. 5; J. DANZER, *Die Steuerumgehung*, Köln, 1981, pag. 6 e T. LEITNER, *Steuerumgehung und Missbrauch im Steuerrecht*, cit., pag. 10.

<sup>27</sup> Si veda *supra* nota 25.

<sup>28</sup> Il riferimento è chiaramente al concetto giuridico di atti emulativi. Tale termine deriva dal vocabolo latino *aemulatio*, il quale, però, nell'epoca classica non aveva altro significato che gara, competizione invidiosa, emulazione nel senso corrente della parola. Saranno poi l'influenza del Cristianesimo, da un lato e le elaborazioni dei Glossatori e dei Postglossatori, dall'altro, a formulare quella teoria degli atti emulativi, tuttora utilizzata. Elemento centrale per l'evoluzione della figura fu l'approfondimento dell'elemento soggettivo, *l'animus nocendi*, quale requisito determinante per l'illiceità giuridica degli atti emulativi. A questo seguì poi la riflessione sull'ulteriore presupposto, di natura invece oggettiva, dell'assenza di utilità per il titolare del diritto, dell'atto posto in essere. Si registrò a partire all'incirca dal XII secolo in avanti, una lenta analisi esegetica e sistematica delle fonti romane, che permise di giungere nel XV secolo all'attuale nozione di atti emulativi, quali atti lecitamente compiuti nella sfera del diritto, che, però, non apportano alcuna utilità al titolare e sono volti quasi unicamente a nuocere a terzi, per un veloce approfondimento si vedano G. GROSSO, *Atti emulativi (dir. rom.)*, voce in *Enc. del diritto*, Milano, 1958, IV, pagg. 27 – 29 e G. ASTUTI, *Atti emulativi (dir. interm.)*, voce in *Enc. del diritto*, Milano, 1958, IV, pagg. 29 – 33.

<sup>29</sup> U. GUALAZZINI, *Abuso del diritto (dir. interm.)*, voce in *Enc. del diritto*, Milano, 1958, I, pag. 163.

diffusione e l'avvento del Cristianesimo con le proprie aspirazioni al raggiungimento di una giustizia umana, che doveva essere lo specchio di quella divina. Nell'ottica cristiana l'abuso o meglio l'iniquità, ergendosi contro i principi dell'etica scalfiva la regola aurea della "subordinazione della vita terrena alla celeste" turbando così "l'unica *ratio* che governa l'ordinamento giuridico"<sup>30</sup>. Non a caso, quindi, l'autore della *Expositio ad Librum papiensem* ritiene che il dato letterale della legge possa essere cambiato per evitare di *incurrere iniquitates*<sup>31</sup>. Diventa, così, centrale il concetto di *equitas* medievale e di matrice cristiana<sup>32</sup>, nella sua accezione di giustizia umana, la quale non si compone di soli elementi giuridici, ma è rivolta alla realizzazione terrena di un mondo ideale, obiettivo cui il diritto deve tendere. Ecco allora che l'*equitas* o meglio ancora la sua attuazione, ossia lo *ius naturale*, che essendo per definizione *semper aequum et bonum*<sup>33</sup>, diventa lo strumento di correzione dell'uso abnorme<sup>34</sup>, sorto dall'applicazione diretta dell'antico diritto romano, che continuerà a vivere sebbene adattato alle nuove esigenze teoriche e pratiche del Medioevo.

### 1.2.2. L'evoluzione medievale della dottrina della *fraus legis*

Come per il concetto di *equitas* romana, anche la dottrina originaria della *fraus legis* subisce durante i secoli medievali modifiche e adattamenti alla nuova società. In questo caso, però, si registra quale elemento determinante nella suddetta evoluzione non l'avvento e la diffusione del Cristianesimo, bensì l'opera dei Glossatori e Postglossatori.

Il lavoro sui noti frammenti del Digesto, da parte di maestri quali Bartolo e

---

<sup>30</sup> F. CALASSO, *Medio Evo nel diritto*, Milano, 1954, pag. 331.

<sup>31</sup> *Expositio ad Liutprandum 4*, § I citato da F. CALASSO, *Medio Evo nel diritto*, cit., pag. 329 in particolare nota 120.

<sup>32</sup> Le tradizioni e le origini romane del concetto di *equitas* non devono trarre in inganno, infatti nel diritto romano classico con tale termine si intendeva il fine supremo di tutto il diritto, ossia l'uguaglianza giuridica. In tal senso quindi l'*equitas* apparteneva allo *ius* e non era un valore esterno e posto in una posizione di predominanza rispetto al diritto positivo, F. CALASSO, *Medio Evo nel diritto*, cit., pagg. 331 – 332.

<sup>33</sup> U. GUALAZZINI, *Abuso del diritto (dir. interm.)*, cit., pag. 164.

<sup>34</sup> Il criterio risolutivo di casi che turbavano l'*equitas* medievale, è racchiuso nel seguente passo "*lex saeculi merito comprimeretur, justitia Dei conservaretur*", che si ritrova nei capitolarî carolingi, cosicché si cercava di armonizzare la prima con la seconda, F. CALASSO, *Medio Evo nel diritto*, Milano, 1954, pagg. 335 – 336 e U. GUALAZZINI, *Abuso del diritto (dir. interm.)*, cit., pag. 164.

Baldo, sembra per un verso richiamare la concezione della *fraus legis* all'epoca dei classici e, dall'altro però, ne cambia sensibilmente lo spirito. Infatti, da un lato i due concetti di *in fraudem legis* e *contra legem agere* vengono nuovamente assimilati e riassunti dall'espressione *committere in legem*<sup>35</sup>. Dall'altro però, origina proprio dalle riflessioni sulla *fraus* dei due Postglossatori Bartolo e Baldo, quell'istituto giuridico che a tutt'oggi identifichiamo con la frode. Diventa così elemento costitutivo della *fraus legis* il dolo, ossia il comportamento fraudolento dell'agente<sup>36</sup>, non essendo il solo aggiramento del senso della legge più sufficiente a configurare il concetto del *in fraudem legis agere*: si passa, pertanto, dal fenomeno dell'elusione a quello attualmente noto come il nome di frode alla legge.

Si consideri inoltre che, in aggiunta al suddetto istituto, il diritto intermedio conosceva anche altri due gruppi di comportamenti fraudolenti, ossia l'*agere in fraudem alterius*, intendendovi specialmente i creditori e l'*agere in fraudem fisci*<sup>37</sup>. Quest'ultimo non deve, però, venire frainteso, poichè nulla possedeva in comune con la moderna figura dell'elusione fiscale<sup>38</sup> o con quella dell'abuso del diritto tributario. Infatti, con tale espressione venivano definite le donazioni effettuate, da un imputato ad una pena capitale, poco prima della pronuncia della sentenza di condanna, in quanto erano volte a sottrarre l'intero patrimonio del condannato al *Fiscus*, al quale lo stesso, per effetto della sentenza di condanna, sarebbe spettato<sup>39</sup>.

Appare quindi chiaro come le riflessioni medioevali siano state centrali per l'evoluzione del concetto moderno di frode, ma al tempo stesso non rivelino

---

<sup>35</sup> Si veda sul punto I. PFAFF, *Zur Lehre vom sogenannten in fraudem legis agere*, Wien, 1892, pag. 22. Appunto come nell'epoca dei classici le due nozioni non vengono distinte, vedi *supra* pag. 4.

<sup>36</sup> A. TEICHMANN, *Die Gesetzesumgehung*, cit., pag. 5; T. LEITNER, *Steuerungumgehung und Missbrauch im Steuerrecht*, cit., pag. 11; J. DANZER, *Die Steuerungumgehung*, cit., pag. 6.

<sup>37</sup> A. TEICHMANN, *Die Gesetzesumgehung*, cit., pag. 5; T. LEITNER, *Steuerungumgehung und Missbrauch im Steuerrecht*, cit., pag. 11.

<sup>38</sup> Si noti, però, che l'elusione fiscale era un fenomeno ben diffuso anche durante il Medioevo come se ne può dedurre da A. BERLIRI, *L'ordinamento tributario della prima metà del sec. XIV nell'opera di Bartolo da Sassoferrato*, cit., pag. 62, il quale riporta, come esempio, un caso avvenuto all'epoca di Bartolo, dove per evitare di pagare la gabella dovuta per l'occupazione della piazza con pelli di bestie, i venditori di queste ultime avevano iniziato a tenerle tutte in mano, sostenendo per l'appunto, di non realizzare, in tal modo, il fatto imponibile disciplinato dalla legge.

<sup>39</sup> H. COING, *Festschrift für Paul Koschaker*, Weimar, 1939, Vol. III, pag. 411.

l'esistenza di una concezione chiara della nozione di elusione, che ancora viene assimilata a quella del contrasto diretto alla norma e che trova rimedio nei singoli casi con la predisposizione di normative *ad hoc*<sup>40</sup>.

### **1.3. La cultura giuridica della Francia ottocentesca quale culla dell'*abus de droit***

Nella suesposta evoluzione storica del concetto di abuso del diritto, si è sempre prestata estrema attenzione alla possibilità di accostare la moderna teoria del divieto d'abuso del diritto con gli elementi precursori via via analizzati. Questo perché, sebbene fossero già presenti dall'epoca romana gli albori della riflessione sull'uso abnorme del proprio diritto, ciò che, attualmente, si intende con la locuzione abuso del diritto è frutto dell'elaborazione giurisprudenziale, prima, e dottrinale, poi, sviluppatasi in Francia dalla seconda metà dell'Ottocento in avanti<sup>41</sup>.

A dare l'avvio alla discussione fu proprio la giurisprudenza, che nel tentativo di rimediare all'assenza nel *Code Napoleon* di una disciplina specifica per gli atti emulativi, elaborò la figura dell'abuso del diritto, quale forma di controllo dell'esercizio del diritto soggettivo<sup>42</sup>. Al rimedio giurisprudenziale

---

<sup>40</sup> A. TEICHMANN, *Die Gesetzesumgehung*, cit., pag. 5; M. BENECKE, *Gesetzesumgehung im Zivilrecht*, Tübingen, 2004, pag. 12; T. LEITNER, *Steuerumgehung und Missbrauch im Steuerrecht*, cit., pag. 12.

<sup>41</sup> A. GAMBARO, *Abuso del diritto (dir. comp. e stran.)*, voce in *Enc. giur. Treccani*, vol. I, Roma, 1988, pag. 3; S. PATTI, *Abuso del diritto*, cit., pag. 2.

<sup>42</sup> Noto e riportato da numerosi autori è il caso occorso nel 1855 in cui per la prima volta comparve il termine abuso del diritto, ossia l'*affaire Doerr*, dove la costruzione di un finto camino, pertanto di alcuna utilità per il proprietario, venne decretata dalla *Cour de Colmar* come abusiva, non avendo altro scopo che oscurare alcune parti dell'abitazione del vicino, sul punto H. C. GUTTERIDGE, *Abuse of rights*, in *Camb. Law Jour.*, 1933, Vol. 5, Iss. 1, pag. 33; D. A. WARD, *The business purpose test and abuse of rights*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 1985, I, pagg. 1226 – 1227; P. G. MONATERI, *Abuso del diritto e simmetria della proprietà*, cit. pag. 90; H. FLEISCHER, *Der Rechtsmissbrauch zwischen Gemeineuropäischem Privatrecht und Gemeinschaftsprivatrecht*, in *Jur. Zeit.*, 2003, n. 18, pagg. 865 – 866. A questo seguono altri due casi, generalmente citati (si vedano sempre le opere qui citate di Gutteridge e Monateri), l'*affaire Savart* del 1901 e l'*affaire Clément-Bayard* del 1915, riguardanti il primo una costruzione di una griglia alta oltre 10 metri e lunga oltre 15 che, eretta per gioco, faceva sembrare la casa del vicino simile ad una prigione e il secondo, l'erezione, da parte del confinante di un *hangar* di dirigibili, di una palizzata sormontata da *offendicula* in ferro, rendendo così più difficoltosi il decollo e l'atterraggio dei velivoli allo scopo di indurre i proprietari dell'*hangar* ad acquistare il terreno confinante. Oltre a questi vengono citati altri episodi, i quali possono essere definiti nella sostanza come scaramucce fra vicini o più tristemente, come sottolinea A. GAMBARO, *Abuse of Rights in Civil Law Tradition*, in *Aequitas and Equity*, a cura di A. M. RABELLO, Jerusalem, 1997, pag. 644, quali "gallery of

seguì, quasi mezzo secolo più tardi, un intenso dibattito dottrinale<sup>43</sup>, volto ad approfondire e sistematizzare tale concetto.

Vi furono così numerose voci che arricchirono la discussione, la quale, vide, a grandi linee, contrapporsi due filoni di pensiero. Il primo, sostenuto con argomentazioni di stampo solidarista o sociale, salutava con favore l'ingresso dell'abuso del diritto nel panorama giuridico e ne riconosceva già solide basi, mentre il secondo, abbracciando i principi del positivismo giuridico, rifiutava categoricamente il concetto stesso di abuso del diritto. Per i primi, infatti, i diritti soggettivi dovevano essere esercitati nel rispetto della coscienza sociale, cosicché la teoria dell'abuso diventava il correttivo perfetto dell'esercizio egoistico<sup>44</sup> del diritto, che disturbava il comune sentire<sup>45</sup>. In tal modo si voleva conferire rilevanza giuridica ai nuovi valori di solidarietà dell'epoca, che non erano adeguatamente tutelati dai soli caratteri esteriori della giuridicità formale. Totalmente opposta era la visione dei sostenitori del positivismo giuridico, per i quali la stessa espressione "uso abusivo del diritto" era da ritenersi, in realtà, un non senso, uno sterile gioco di parole, una logomachia insomma, poiché non era concepibile che un atto potesse essere contemporaneamente conforme e contrario

---

*miserias*".

<sup>43</sup> H. FLEISCHER, *Der Rechtsmißbrauch zwischen Gemeineuropäischem Privatrecht und Gemeinschaftsprivatrecht*, cit., pag. 866, il quale osserva come nel periodo intercorrente fra il 1901 e il 1913 siano state pubblicate in Francia non meno di 20 tesi di dottorato sul tema dell'abuso del diritto.

<sup>44</sup> Interessante notare come l'esercizio antisociale di un diritto turbasse anche qualche esponente della cultura giuridica inglese dell'epoca come H. C. GUTTERIDGE, *Abuse of Rights*, cit., pag. 22, il quale evidenziava che "the possibility that a legal right may be exercised with impunity in a spirit of malevolence or selfishness is one of the unsatisfactory features of our law (...)".

<sup>45</sup> Uno dei fautori di tale pensiero fu L. JOSSERAND alle cui opere (*De l'abus des droits*, Paris, 1905; *De l'esprit des droits et leur relativité. Théorie dite de l'abus des droits*, Paris, di cui esistono due edizioni la prima del 1927 e la seconda del 1939) si rimanda per eventuali approfondimenti. Interessante notare come alle medesime conclusioni seppure con un percorso differente, arriverà anche il pensiero cattolico della metà del secolo scorso. Partendo, infatti, dallo stesso concetto di diritto soggettivo quale funzione sociale, questo permetteva per tale via l'ingresso della moralità nel campo giuridico, e la teoria dell'abuso ne diventava lo strumento correttivo. Si può leggere in P. RESCIGNO, *L'abuso del diritto*, cit., pagg. 220 – 226 una magistrale esposizione dell'ideologia cattolica francese e del pensiero del suo più noto sostenitore J. DABIN, *Le droit subjectif*, Paris, 1952, ove l'A. riporta, traducendo, che "i diritti devono esercitarsi *civilter*, in uno spirito di socievolezza umana e civile, che implica il rispetto delle persone che l'esercizio del diritto può toccare, direttamente o indirettamente" e che "l'atto economicamente irreprensibile non sarà "salvato" se ha peccato per eccesso (*outrance*) che lo renderebbe moralmente odioso". La terminologia non lascia alcun dubbio sul giudizio morale cui il giudice dovrebbe attenersi.

al diritto<sup>46</sup>.

Proprio dal profondo dibattito che ne scaturì, nacque la teoria dell'abuso del diritto, intesa quale limite interno all'esercizio del diritto soggettivo. Limite che, sebbene non formulato in una norma, prevaleva sulla giuridicità formale. Tale concetto di matrice giurisprudenziale non venne positivizzato dal legislatore francese<sup>47</sup>, ma non lasciò indifferenti i giuristi di altri paesi che apportarono il loro contributo al dibattito dottrinale.

#### **1.4. Il diritto delle Pandette e la generalizzazione del concetto di *aemulatio***

Sebbene il ruolo fondamentale nella creazione e nello sviluppo del concetto di abuso del diritto venne assolto dalla giurisprudenza e dalla dottrina francese, non può essere trascurato il contributo promotore dato al dibattito dai giuristi tedeschi della seconda metà dell'Ottocento. Non è certamente un caso se fra l'*arret Doerr* e le intense riflessioni sul tema da parte dei giuristi francesi sia trascorso quasi mezzo secolo. Infatti, dopo la suddetta pronuncia, la discussione sul tema era in Francia a un punto morto e furono gli intensi dibattiti dei pandettisti tedeschi sull'ammissibilità o meno di tale figura, tenutisi durante le tre fasi di preparazione del futuro *Bürgerliches Gesetzbuch*, d'ora in avanti BGB, a riportare il concetto dell'abuso del diritto all'attenzione degli accademici francesi e a permetterne poi l'approfondimento<sup>48</sup>. Difatti il dibattito tedesco verteva

---

<sup>46</sup> Questa la posizione del maggiore esponente di tale scuola di pensiero M. PLANIOL che, nel suo *Traite elementaire de Droit Civil. Tome II*, Paris, 1901, § 871, sottolineava “*sa formule, usage abusif des droits, est une logomachie, car si j'use de mon droit, mon acte est licite, et quand il est illicite, c'est que je dépasse mon droit et que j'agis sans droit. Il ne faut donc pas être dupe des mots; le droit cesse où l'abus commence, et il ne peut pas y avoir usage abusif d'un droit quelconque, par la raison irréfutable qu'un seul et même acte ne peut pas être tout à la fois conforme au droit et contraire au droit*”.

<sup>47</sup> Almeno per quel che riguarda il diritto civile, perché invece in campo tributario la Francia dal 2009 dispone di una clausola antielusiva generale disciplinata all'art. 64 del *Livre de procédures fiscales*, per un approfondimento si vedano la magistrale tesi dottorale di V. LIPRINO, *L'abuso di diritto nell'esperienza tributaria francese ed italiana*, Bologna, 2009, consultabile all'indirizzo [http://amsdottorato.unibo.it/2262/1/Liprino\\_Vincenzo\\_Tesi.pdf](http://amsdottorato.unibo.it/2262/1/Liprino_Vincenzo_Tesi.pdf); ID., *L'abuso del diritto in materia fiscale nell'esperienza francese*, in *Rass. Trib.*, 2009, 2, pag. 445 e ss.; S. DE MONÈS, P. – H. DURAND, J. – F. MANDELBAUM, *Abuse of Tax Law across Europe*, in *EC Tax Rev.*, 2010, 2, pagg. 86 – 91.

<sup>48</sup> Il merito di tale diffusione culturale va a R. SALEILLES che in numerose opere si occupò di analizzare e divulgare in Francia il progetto del futuro BGB. Per un approfondimento si rinvia pertanto a R. SALEILLES, *Etude sur la théorie générale de l'obligation d'après le premier projet*

esattamente sull'ammissibilità dell'introduzione nel codice di un concetto generale quale quello dell'abuso del diritto<sup>49</sup>. La prima Commissione assunse un atteggiamento nettamente contrario all'adozione di una tale clausola generale<sup>50</sup>, in quanto temeva il ruolo creativo del giudice, temeva che al posto dell'applicazione obiettiva della legge quest'ultimo avrebbe dato voce alla propria morale personale<sup>51</sup>. Tale posizione venne parzialmente scalfita nelle successive discussioni<sup>52</sup> tanto che, in sede di terza e ultima preparazione, venne approvato l'inserimento del § 226<sup>53</sup>, rubricato *Schikaneverbot* (ossia divieto di *chicane*), il quale per l'appunto vietava, e vieta tuttora, l'esercizio abusivo del proprio diritto con l'unica finalità di nuocere ad altri.

Tralasciando, momentaneamente, l'avversa fortuna che contraddistinse il § 226<sup>54</sup>, si può osservare come il dibattito tedesco abbia avuto basi sensibilmente diverse dalla riflessione francese, poiché era totalmente estranea fra i pandettisti l'idea del diritto quale funzione sociale e come elemento solidarista tendente a riequilibrare la durezza della tecnica legislativa. Il pensiero tedesco era, infatti, da

---

*de Code civil allemand*, Paris, 1890; ID., *La déclaration de volonté*, Paris, 1901 e ID., *De l'abus des droits, rapport présenté à la première sous-commission de la commission de révison du Code civil*, in *Bull. soc. études légis.*, 1905, pag. 325 e ss.

<sup>49</sup> Per un approfondimento del dibattito in sede di lavori preparatori si veda H. P. HAFERKAMP, *Die heutige Rechtsmißbrauchslehre – Ergebnis nationalsozialistischen Rechtsdenkens?*, Berlin, 1995, pagg. 86 – 103.

<sup>50</sup> *Entwurf eines Einführungsgesetzes zum Bürgerlichen Gesetzbuche für das Deutsche Reich*, Berlin-Leipzig, 1888, pag. 274 e ss.

<sup>51</sup> Riporta infatti H. P. HAFERKAMP, *Die heutige Rechtsmißbrauchslehre – Ergebnis nationalsozialistischen Rechtsdenkens?*, cit., pag. 95 alla nota 28 un brano della discussione protocollata ove si può leggere “*weil das Vorhandensein einer solchen Bestimmung die Gefahr in sich schließt, daß der Richter, statt sich von klaren scharfen Entscheidungsgründen leiten zu lassen, einem dunklen, rein subjektiven Rechtsgefühl folge*”. Si nota chiaramente come ancora fosse pregnante il pensiero del positivismo giuridico, per il quale il giudice, come un bravo matematico avrebbe dovuto impiegare l'equazione-legge per risolvere il problema giuridico o come scriveva C. MONTESQUIEU nella sua opera più famosa, *L'esprit des lois*, Geneve, 1748, il giudice non doveva altro che essere la *bouche de la lois*.

<sup>52</sup> Sul punto non può rimanere inosservata l'influenza del WINDSCHEID, che nel suo *Lehrbuch des Pandektenrechts*, I, Stuttgart, 1879, pag. 355 il quale sottolineava che “*Die Ausübung einer Rechts ist deswegen nicht widerrechtlich, weil dadurch einen Anderer Schaden hat; nur das ist unerlaubt, ein Recht lediglich zu dem Ende auszuüben, um dadurch einem Andern zu schaden*”, ossia che l'esercizio del diritto anche se provoca un danno ad altri non è di per sé illegale, ma lo diventa se è rivolto a tale scopo. Si veda, poi, alla nota 3, come vengano richiamati dall'A. numerosi altri pandettisti tedeschi che condividevano il suo pensiero, quali WÄCHTER, UNGER, WERENBERG, JHERING e PERNICE.

<sup>53</sup> Il testo della norma è il seguente:

“*Die Ausübung eines Rechts ist unzulässig, wenn sie nur den Zweck haben kann, einem anderen Schaden zuzufügen.*”, ossia “l'esercizio del diritto non è ammissibile, se ha come unico scopo il provocare danno ad altri” (t.d.A.).

<sup>54</sup> Vedi *infra* par. 2.1.



ricondere al metodo dell'*usus modernus pandectarum*, il quale si occupava di generalizzare le regole e gli istituti romani, adattandoli alle esigenze dell'epoca. In questo caso, infatti, dai singoli frammenti in tema di *aemulatio*, ossia dallo *jus tollendi*, dallo scarico delle acque venne ricavato il divieto di uso abusivo del diritto collegato, però, al requisito soggettivo dell'*animus nocendi*<sup>55</sup>. Pertanto, considerando le date delle opere che trattarono e svilupparono una completa teoria dell'abuso del diritto nel dibattito francese, quali quelle di Josserand, Planiol, Ripert e Saleilles, non può essere trascurato il fatto che dopo il caso, peraltro isolato di *Colmar*, l'avvio del dibattito sia da attribuire, in realtà, ai pandettisti tedeschi<sup>56</sup>.

## **2. La concezione moderna di abuso del diritto in breve e i concetti altri di natura civilistica**

Pertanto, grazie al profondo dibattito sviluppatosi in occasione della redazione del BGB e alle elaborazioni dottrinali e giurisprudenziali francesi, la discussione sul concetto di abuso del diritto, diventava meta di numerose esplorazioni giuridiche, che nel tempo hanno tentato di inquadrarne le caratteristiche, definirne il fenomeno e regolarne l'utilizzo.

Autorevole dottrina ha definito l'abuso del diritto come l'esercizio del diritto, che non travalicando quelli che sono i limiti espressamente stabiliti dal legislatore all'esercizio dello stesso, si presenta, in realtà, difforme dall'interesse o dal valore che qualifica quel comportamento come diritto soggettivo<sup>57</sup>. E proprio alla determinazione dei limiti attiene il problema dell'abuso del diritto, si tratta, però, di quei limiti che vanno ricercati all'interno dello stesso diritto riconosciuto dal legislatore, perché i limiti normativamente posti se non rispettati genererebbero un eccesso dal diritto<sup>58</sup>. Il tema è, in realtà, estremamente delicato,

---

<sup>55</sup> P. G. MONATERI, *Abuso del diritto e simmetria della proprietà*, cit., pagg. 92 – 93.

<sup>56</sup> Non è pertanto da ritenersi corretta l'affermazione di S. PATTI, *Abuso del diritto*, cit., pag. 3 dove l'A. afferma che il legislatore tedesco del BGB sarebbe stato influenzato dalla giurisprudenza francese, in quanto l'unico caso registratosi prima del 1900 fu l'*arret Doerr*, che non viene citato da alcuno dei pandettisti tedeschi.

<sup>57</sup> Così si esprime V. GIORGIANNI, *L'abuso del diritto nella teoria della norma giuridica*, cit., pagg. 193 – 195.

<sup>58</sup> C. RESTIVO, *Contributo ad una teoria dell'abuso del diritto*, Milano, 2007, pag. 80; in modo

in quanto porta ad una limitazione dei poteri del titolare del diritto sulla base di valori non espressamente determinati, mutevoli nel tempo e sottoposti alle visioni soggettive dei singoli interpreti.

Altra parte della dottrina, però, nei suoi studi ha tolto spazio alla soggettività del singolo, definendo l'abuso del diritto come sviamento dall'interesse<sup>59</sup>. L'interesse a cui si riferisce è quello sotteso al diritto soggettivo, quell'interesse, quindi, individuato dall'ordinamento come meritevole di riconoscimento giuridico. Ecco, dunque, che tramite la norma al singolo vengono conferiti facoltà e poteri diretti a soddisfare quel dato interesse, ma quando, in realtà, tali facoltà e poteri vengono utilizzati dal soggetto per realizzare un interesse diverso da quello per il quale gli sono stati attribuiti, ci si troverà di fronte ad uno sviamento dall'interesse e, conseguentemente, ad un abuso del diritto. In questo modo si ottiene una progressiva oggettivazione della figura, distaccandone la vitalità da giudizi di riprovazione morale sul comportamento del titolare del diritto e identificando l'abuso del diritto come una devianza rispetto alla razionalità propria del diritto<sup>60</sup>.

---

concorde L. BIGLIAZZI GERI, *Buona fede nel diritto civile*, voce in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, II, Torino, 1988, reperibile nella banca dati *leggiditalia.it*, par. 26, dove secondo l'A. l'abuso attiene alle modalità di esercizio del diritto, per cui l'abuso del diritto non è un ipotesi di eccesso, in quanto non fuoriesce dal suo contenuto, ma di cattivo esercizio dello stesso; di parere opposto invece F. SANTORO PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 2002 (nona ed., rist.), pagg. 76 – 77, ove l'A. sostiene che “può considerarsi eliminata la figura dell'abuso del diritto” in quanto atti contrari alle varie espressioni della solidarietà (quali il dovere di correttezza, di buona fede e il rispetto dell'affidamento) si pongono in realtà “fuori, costituiscono un eccesso dal diritto” perché “per definizione, il diritto soggettivo arriva fin dove comincia la sfera d'azione della solidarietà”. Sul rapporto tra i concetti di solidarietà, buona fede, correttezza ed eccesso dal diritto si veda *infra* par. 2.3.

<sup>59</sup> C. RESTIVO, *Contributo ad una teoria dell'abuso del diritto*, cit., pagg. 80 – 83; SALV. ROMANO, *Abuso del diritto*, voce in *Enc. dir.*, I, Milano, 1958, pag. 166; numerose critiche alla concezione dell'abuso del diritto come sviamento dall'interesse sono state sollevate da F. D. BUSNELLI – E. NAVARETTA, *Abuso del diritto e responsabilità civile*, in *Diritto privato*, Padova, 1997, pagg. 186 – 187, i quali osservano che una simile teoria “sembra confondere la prospettiva dell'abuso con quella dell'eccesso dal diritto, posto che una finalità intrinseca si desume comunque dal contenuto del diritto e vi appartiene, contribuendo a stabilire *a priori* i limiti della situazione soggettiva”.

<sup>60</sup> Per una visione oggettiva della struttura dell'abuso si veda C. SALVI, *Abuso del diritto*, voce in *Enc. giur. Treccani*, cit., pag. 3, dove l'A. scrive “le tecniche tradizionalmente ricondotte alla tematica dell'abuso sono finalizzate ad un controllo giudiziale dell'esercizio del diritto soggettivo, che lo riconduca però non ad una razionalità di tipo differente, e talvolta antagonista, rispetto a quella che è la base dell'attribuzione del diritto medesimo, bensì alla razionalità (o allo scopo) oggettivamente tipica del rapporto considerato, e che giustifica appunto l'attribuzione”; di opinione opposta invece N. BOBBIO, *Principi generali di diritto*, voce in *Noviss. dig. it.*, Vol. XIII, Torino, 1966, pag. 895; il quale identifica nel principio dell'abuso del diritto il varco d'ingresso attraverso cui vengono fatte entrare nell'ordinamento convinzioni e idee morali non

Ebbene, se da un lato i summenzionati approcci<sup>61</sup> rientrano nel macro filone che, attraverso differenti e complesse argomentazioni, ha offerto una ricostruzione dell'abuso del diritto, quale istituto effettivamente esistente, autonomo ed indipendente da altre figure giuridiche, dall'altro non si possono sottacere i tentativi, di altra parte della dottrina, di scovare le radici dell'abuso del diritto nel campo d'azione di altri istituti, quali la buona fede, gli atti emulativi e la frode alla legge, fino al punto, da parte di alcuni autori, di operare una *reductum ad unum*<sup>62</sup> dell'abuso in tali concetti.

## 2.1. Gli atti emulativi

Una corretta prospettiva storica dei rapporti tra la figura dell'abuso del diritto e i concetti altri di natura civilistica, non può che prendere avvio dal tema dell'emulazione e dal divieto degli atti emulativi, che vengono considerati il nucleo storico di sviluppo della teoria del divieto d'abuso del diritto<sup>63</sup>.

Non si tratta certamente di casualità, infatti, se i primi tentativi di positivizzazione del concetto di abuso del diritto vengono ricompresi nella sfera dell'emulazione, che per definizione costituisce un esercizio abnorme<sup>64</sup> del diritto soggettivo del proprietario, ogniqualvolta tale esercizio sia intenzionalmente volto

---

ancora positivizzate.

<sup>61</sup> Esula dallo scopo del presente lavoro un'indagine esaustiva e approfondita di ogni singola teoria dottrinale sul concetto di abuso civilistico dai suoi albori fino alla contemporaneità e per eventuali approfondimenti sul punto non si può che rimandare alle opere citate *supra* alle note 1, 3, 35, 42, 45, 48 e 52.

<sup>62</sup> Sulla superfluità del concetto di abuso del diritto U. BRECCIA, *Diligenza e buona fede nell'attuazione del rapporto obbligatorio*, Milano, 1968, pagg. 83 e 84, dove l'A. sembra identificare con la sola clausola generale della buona fede il rimedio offerto dall'ordinamento al giudice al fine di individuare i limiti di una qualsiasi condotta; sicuramente più estrema è la posizione di R. SACCO, *L'abuso della libertà contrattuale*, in *Diritto Privato 1997. L'abuso del diritto*, Padova, 1998, pag. 234, per il quale "regola di buona fede e divieto di abusare della libertà sono entità né diverse, né lontane, né incompatibili" tanto da arrivare alla conclusione che l'abuso del diritto sia "un doppione inutile" della buona fede. Per un approfondimento si veda *infra* par. 2.2.

<sup>63</sup> Sul punto U. NATOLI, *Note preliminari ad una teoria dell'abuso del diritto nell'ordinamento giuridico italiano*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1958, XII, pag. 21 e C. RESTIVO, *Contributo ad una teoria dell'abuso del diritto*, cit., pag. 87. Inoltre si rinvia *supra* al par. 1.4. e per ulteriori approfondimenti alla esaustiva e minuziosa ricostruzione storica presente nell'opera di M. ROTONDI, *L'abuso del diritto*, cit., pagg. 267 – 282.

<sup>64</sup> Qualificano come "uso anomalo" del diritto soggettivo, quello esercitato nel caso degli atti emulativi, A. TORRENTE – P. SCHLESINGER, *Manuale di diritto privato*, Milano, 2011 pag. 77 e D. MESSINETTI, *Abuso del diritto*, voce in *Enc. del Dir., Aggiornamento 2: Abuso – Tribunale*, Milano, 1998, pag. 4.

ad arrecare danno ad altri e sia privo di un qualsivoglia interesse per il titolare del diritto stesso.

Chiari esempi di tale vicinanza fra i due istituti si ritrovano, da un lato, nel tedesco § 226 BGB, il quale stabilisce che “l’esercizio del diritto non è ammissibile, se ha come unico scopo il provocare danno ad altri”<sup>65</sup> e, dall’altro, l’austriaco § 1295 dell’*Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch*, d’ora in avanti ABGB, ove la riforma del 1916 inserì, per la prima volta<sup>66</sup>, una disposizione che creava dei limiti all’esercizio del diritto soggettivo. Infatti il legislatore al § 1295 aggiunse un secondo comma che recitava, e recita tutt’ora:

*“Chi provoca intenzionalmente un danno con un comportamento contrario al buon costume, è responsabile per tale danno, ma nel caso in cui lo stesso sia stato causato nell’esercizio di un diritto, ne risponderà solamente, quando l’esercizio del diritto era manifestamente diretto a provocare danno ad altri”* (t.d.A.)<sup>67</sup>

Sebbene tali formulazioni siano state riconosciute, da una parte della dottrina, come l’affermazione positiva della figura dell’abuso del diritto<sup>68</sup>, balza

---

<sup>65</sup> Per il testo in lingua originale si veda *supra* nota 53.

<sup>66</sup> Si consideri infatti che l’ABGB del 1811 non conteneva alcun riferimento né all’abuso del diritto né all’emulazione, per un approfondimento si veda P. MADER, *Rechtsmißbrauch und unzulässige Rechtsausübung*, cit., pagg. 157 – 159.

<sup>67</sup> Il testo originale del § 1295, secondo comma ABGB stabilisce:

*“Auch wer in einer gegen die guten Sitten verstößenden Weise absichtlich Schaden zufügt, ist dafür verantwortlich, jedoch falls dies in Ausübung eines Rechtes geschah, nur dann, wenn die Ausübung des Rechtes offenbar den Zweck hatte, den anderen zu schädigen.”*. Inoltre tale disposizione deve essere collegata al successivo § 1305 ABGB, il quale, con un espresso richiamo al § 1295, secondo comma, si occupa di precisare che, di alcun danno dovrà rispondere colui il quale eserciterà il suo diritto nei limiti previsti dalla legge, come si evince dal testo della norma:

*“Wer von seinem Rechte innerhalb der rechtlichen Schranken (§ 1295, Absatz 2) Gebrauch macht, hat den für einen anderen daraus entspringenden Nachteil nicht zu verantworten.”*

<sup>68</sup> S. PATTI, *Abuso del diritto*, cit., pag. 3; A. GAMBARO, *Abuse of Rights in Civil Law Tradition*, cit., pag. 640; le considera quasi delle epifanie legali R. SACCO, *Abuso del diritto*, voce in *Dig. Disc. Priv.*, IV, 2012, in banca dati *leggiditalia.it*, par. 2. Curioso è, però, notare come siano gli autori italiani a qualificare il § 226 BGB e il § 1295 ABGB quale prima espressione legislativa dell’abuso del diritto e non altrettanto avvenga nella letteratura tedesca ed austriaca. Ad esemplificazione tra molti si riporta il pensiero di W. SIEBERT, *Verwirkung und Unzulässigkeit der Rechtsausübung*, Marburg in Essen, 1934, pagg. 106 e ss, il quale chiarisce come *“Daß im geltenden deutschen Recht von einem einheitlichen Tatbestand des Rechtsmißbrauch nicht die Rede sein kann, ergibt sich aus dem verschiedenen Inhalt der einzelnen, jeweils einen bestimmten Tatbestand enthaltenden Vorschriften.”* Ossia che nella legislazione tedesca non sia presente un concetto unitario di abuso del diritto. L’A. deriva tale affermazione dalla constatazione che in nessuna delle singole disposizioni legislative (qui l’A. si riferisce implicitamente ai §§ 226, 242 e 826, n.d.A.) siano presenti tutti i caratteri distintivi della figura dell’abuso. Anche nella letteratura austriaca si registra il rifiuto di considerare il § 1295 quale manifestazione della figura dell’abuso del diritto, sul punto P. MADER, *Rechtsmißbrauch und unzulässige Rechtsausübung*, cit. pagg. 168 – 169, il quale riporta il pensiero del KOZIOL e del HARRER, per i quali l’emulazione e l’abuso del diritto sono figure estremamente diverse, in quanto per il primo l’emulazione è un

subito agli occhi, che il legislatore tedesco prima e quello austriaco poi<sup>69</sup>, abbiano operato una scelta ben determinata legando l'ammissibilità dell'esercizio del diritto soggettivo all'intenzione di nuocere. Tale scelta non può rimanere nella penombra, in quanto l'*animus nocendi*, quale condizione fondante la fattispecie emulativa, limita fortemente le possibilità di costruire un divieto all'abuso del diritto dalle norme sugli atti emulativi. Infatti la scure dell'inammissibilità colpisce solamente quell'esercizio del diritto volto, intenzionalmente, a provocare danno ad altri, e nel caso del § 226 BGB, il campo si restringe ulteriormente<sup>70</sup>, dovendo essere l'*animus nocendi* l'unico scopo per cui tale diritto è stato esercitato.

La suddetta esclusività e l'intenzione di nuocere di per sé stessa hanno *de facto* ridotto la portata operativa della norma<sup>71</sup>, tramutando quello che doveva rappresentare il principio generale, da cui sviluppare la teoria del divieto d'abuso del diritto, in una *lex specialis* di applicazione residuale<sup>72</sup>.

---

esempio di contrarietà alla norma e rifiuta l'ammissibilità di un abuso del diritto soggettivo, in quanto non sarebbe esercizio, ma violazione del diritto stesso, mentre per HARRER la previsione dell'*animus nocendi* crea un elemento di specificazione rispetto al concetto di abuso del diritto e ne restringe eccessivamente la portata. Parzialmente diversa è invece la posizione di T. MAYER-MALY/H. BÖHM, *Die Behandlung des Rechtsmißbrauches im österreichischen Privatrecht, in L'abus de droit. Inchieste di diritto comparato*, a cura di M. ROTONDI, Padova, 1979, pag. 223 e ss., il quale invece riconosce nel § 1295 e nella sottostante figura dell'emulazione una forma di manifestazione dell'abuso del diritto.

<sup>69</sup> Nonostante sia praticamente scontato precisa come la riforma del 1916 derivi dall'influenza delle nuove codificazioni del BGB e del ZGB, P. MADER, *Rechtsmißbrauch und unzulässige Rechtsausübung, cit.*, pag. 160.

<sup>70</sup> Ancora più restrittivo è il nostro art. 833 c.c., il quale si colloca nel libro terzo della proprietà e si riferisce agli atti compiuti dal proprietario, a differenza del § 226 BGB, che essendo inserito nel libro primo ossia nell'*Allgemeiner Teil*, ossia parte generale, gode sicuramente di un'applicazione più ampia. L'applicazione della norma nazionale è stata sempre circoscritta a casi ben delimitati, nei quali, oltre alla presenza dell'*animus nocendi*, si richiede che il compimento dell'atto non abbia arrecato alcuna utilità al proprietario, si veda, sul punto, la cospicua casistica riportata da P. BELLONI – PERESUTTI, *Commentario breve al codice civile*, in G. CIAN/A. TRABUCCHI, Padova, 2011, pagg. 686 – 687. Tale utilità, che fa salvo, dunque, l'atto emulativo del proprietario, viene definita da P. RESCIGNO, *L'abuso del diritto, cit.*, pagg. 232 e 233, quale espressione dello spirito egoista che contraddistingue il diritto di proprietà, impedendo conseguentemente “una costruzione dell'abuso che si fondi sull'art. 833 c.c., e che voglia estendere ed applicare a tutti i rapporti giuridici privati i principi generali ricavati da quella disposizione”. Concorde sull'impossibilità di estendere la rigida nozione degli atti emulativi ad altri settori dell'ordinamento è anche M. P. MARTINES, *Teorie e prassi sull'abuso del diritto*, Padova, 2006, pag. 31.

<sup>71</sup> Tra le aspre critiche della dottrina tedesca dell'epoca si ricorda qui il pensiero di F. ENDEMANN, *Einführung in das Studium des bürgerlichen Gesetzbuches*, Berlin, 1900, pag. 357, per il quale il § 226 rappresentava una disposizione nata morta, ossia “*ein totgeborenes Gesetz ist*” e quello di J. W. HEDEMANN, *Die Flucht in die Generalklauseln – Eine Gefahr für Recht und Staat*, Tübingen, 1933, pag. 7, ove l'A. si esprime in termini di “carriera fallita” per il § 226 BGB.

<sup>72</sup> Si esprime in tal senso W. SIEBERT, *Verwirkung und Unzulässigkeit der Rechtsausübung, cit.*,

Pertanto, essendo l'intenzione di nuocere l'elemento soggettivo di carattere pregnante dell'emulazione, cozza con la nozione stessa di abuso, a cui il requisito dell'*animus nocendi* non è necessario, un'assimilazione tra le due figure<sup>73</sup>.

## 2.2. La buona fede e l'*exceptio doli generalis*

Altro ruolo chiave, nel tentativo di ricondurre la figura dell'abuso del diritto all'interno di istituti romanistici classici, o quanto meno nell'alveo di disposizioni codificate, è stato svolto dalla dottrina con riferimento alla clausola generale della buona fede<sup>74</sup>.

---

pagg. 130 – 131, ove l'A. precisa che, sebbene il § 226 fosse stato concepito dal legislatore come *lex generalis*, data la formulazione estremamente restrittiva, si era inevitabilmente trasformato in una *lex specialis* soprattutto in confronto ai §§ 826 e 242 BGB, su cui *infra* par. 2.2. Concorde sulla portata restrittiva del § 226 BGB, indi per cui non è da quest'ultimo derivabile una ricostruzione generale del divieto di abuso del diritto W. WEBER, *Treu und Glauben (§ 242 BGB)*, in *J. von Staundingers Kommentar zum Bürgerliches Gesetzbuch*, Berlin, 1961, pag. 743, D 10.

<sup>73</sup> Oltre alle posizioni della dottrina già menzionate alle note 68 e 70, si ricorda come per altro autorevole autore V. GIORGIANNI, *L'abuso del diritto nella teoria della norma giuridica*, cit., pag. 136, parlare promiscuamente di atto emulativo ed abuso del diritto sia una “gravissima *contaminatio* concettuale”, in quanto “l'atto emulativo si presenta come un atto difforme altresì da un preciso e specifico obbligo normativamente imposto al proprietario (...) che si ritrova sancito nell'art. 833 c.c. Il che fa sì che esso concreti palesemente il contenuto della forma qualificativa di illecito, e non già della qualificazione di abuso”. Similmente L. BIGLIAZZI GERI, *Buona fede nel diritto civile*, cit., par. 26 ove l'A. argomenta *a contrario* la natura di limite esterno al diritto di proprietà del divieto di atti emulativi in quanto se se ne riconoscesse la qualificazione di limite interno “si dovrebbe anche ammettere che neanche in apparenza un atto del genere potrebbe essere considerato espressione del diritto, giacché neanche in apparenza esso potrebbe essere ricondotto al suo contenuto (formale e sostanziale) e risultare quindi, seppur soltanto esteriormente, conforme al contenuto astratto di esso. Non, dunque, cattivo esercizio di un diritto (id est, abuso in senso proprio di questo), ma inesistenza, rispetto all'atto compiuto, di un diritto che lo sostenga”, operando in tal senso un netto distinguo tra le due figure. Ancora R. SACCO, *Abuso del diritto*, cit., par. 12 sottolinea come l'elemento soggettivo “dequalificante dell'inutilità-nocività” contraddistingue con precisione l'emulazione rendendola “dal punto di vista della qualità della fattispecie, diversa e opposta rispetto all'abuso del diritto, che fa capo ad una clausola generale elastica e informale” arrivando alla conclusione che “il divieto di emulazione non può confondersi con il generale divieto di abuso del diritto, né può valere come prova che il legislatore sia incline al divieto generale dell'abuso”. Di opinione differente è invece C. RESTIVO, *Contributo ad una teoria dell'abuso del diritto*, cit., pagg. 96 – 97 ove l'A. riconosce negli atti emulativi uno sviamento dall'interesse, non essendo gli stessi volti a realizzare alcun interesse del proprietario e in tal senso “il divieto di compiere gli atti emulativi, sanzionando gli atti che in concreto risultano non rispondere all'interesse sotteso al diritto di proprietà, si manifesta come un primo momento di emersione normativa della categoria dell'abuso”.

<sup>74</sup> Senza pretesa di esaustività, per quanto riguarda il piano nazionale, si ricordano gli scritti di U. NATOLI, *Note preliminari ad una teoria dell'abuso del diritto nell'ordinamento giuridico italiano*, cit., pag. 26 e ss.; P. RESCIGNO, *L'abuso del diritto*, cit., pag. 232 e ss., ove l'A. afferma che “appare più corretto il tentativo di costruire il divieto generale dell'abuso, piuttosto che sulla

Ebbene la connessione tra i concetti di esercizio abusivo del diritto, da un lato, e quello invece opposto di buona fede, dall'altro, non fu prerogativa esclusiva della dottrina, ma venne avvertita anche dal legislatore, che in alcuni casi ne codificò la vicinanza o, per lo meno, ne progettò l'attuazione<sup>75</sup>.

Sicuramente uno degli esempi più eclatanti del collegamento tra la clausola generale della buona fede e la figura dell'abuso del diritto, presente nella legislazione, è rappresentato tutt'oggi dal § 2 dello *Zivilgesetzbuch* svizzero, d'ora in avanti ZGB, del 1907, entrato in vigore nel 1912, che così stabilisce:

*“B. Contenuto dei rapporti giuridici*

*I. Comportamento secondo buona fede*

*Ognuno è tenuto a comportarsi secondo buona fede nell'esercizio dei propri diritti e nell'adempimento dei propri doveri.*

*Il manifesto abuso del diritto non viene tutelato dall'ordinamento. (t.d.A.)”<sup>76</sup>*

In questo modo il legislatore svizzero nel consacrare l'ingresso dell'abuso del diritto nel diritto positivo, come balza immediatamente alla vista, non dedicava al principale limite interno del diritto soggettivo un'autonoma disposizione. Infatti, ponendolo al secondo comma, lo legava sistematicamente alla clausola della buona fede oggettiva contenuta nel primo comma<sup>77</sup>. Tale

---

norma degli atti emulativi, sul principio di correttezza nel rapporto obbligatorio o sulla clausola generale della buona fede nell'esecuzione del contratto”; G. CATTANEO, *Buona fede obbiettiva e abuso del diritto*, in *Riv. trim. dir. civ. e proc. civ.*, 1971, pag. 613 e ss.; L. BIGLIAZZI GERI, *Buona fede nel diritto civile*, cit., par. 26 e M. P. MARTINES, *Teorie e prassi sull'abuso del diritto*, cit., pag. 61 e ss. Fortemente critico invece C. RESTIVO, *Contributo ad una teoria dell'abuso del diritto*, cit., pagg. 184 – 187.

<sup>75</sup> A. LEVI, *Teoria generale del diritto*, Padova, 1967, pag. 451.

<sup>76</sup> Si riporta qui di seguito il testo originale del § 2 ZGB:

*“B. Inhalt der Rechtsverhältnisse*

*I. Handeln nach Treu und Glauben*

*Jedermann hat in der Ausübung seiner Rechte und in der Erfüllung seiner Pflichten nach Treu und Glauben zu handeln.*

*Der offenbare Missbrauch eines Rechtes findet keinen Rechtsschutz.”*

<sup>77</sup> Sull'intenso dibattito dottrinale sviluppatosi in Svizzera in ordine al rapporto tra il primo e il secondo comma del § 2 ZGB si veda E. ZELLER, *Treu und Glauben und Rechtsmissbrauchsverbot*, Zürich, 1981, pagg. 184 – 193. L'A. riporta, infatti, le considerazioni di numerosi giuristi svizzeri fra le quali sia quelle del MERZ che quelle del BÜRGI, i quali sostengono la totale dipendenza del divieto dell'abuso del diritto dalla clausola generale della buona fede, concludendo, conseguentemente, per una totale inutilità del secondo comma. Il MERZ infatti, creando un paragone con la situazione tedesca, afferma che *“So betrachtet, verliert Abs. 2 jede selbständige Bedeutung: Er geht im Gebot des Handelns nach Treu und Glauben auf, wie das deutsche Schikanenverbot (BGB 226) in BGB 242 aufgegangen ist. Dieser Auffassung kann nicht zugestimmt werden.”*, mentre il BÜRGI vede il secondo comma del § 2 ZGB come una semplice formulazione in negativo della clausola generale di buona fede espressa al comma precedente,

collegamento, seppure indiretto tra esercizio abusivo di un diritto soggettivo e buona fede, non rimase, però, un caso isolato, ma venne adottato quale matrice dell'art. 74<sup>78</sup> del progetto di codice italo-francese delle obbligazioni, datato 1927, il quale, però, non vide mai la luce<sup>79</sup>, e di numerose altre disposizioni europee basate su tale rapporto, tra le quali quella greca<sup>80</sup>, portoghese<sup>81</sup>, spagnola<sup>82</sup> e

---

come si evince da „*Der Rechtsmissbrauch tritt also im schweizerischen Recht gewissermassen als die Forderung zum Handeln nach Treu und Glauben mit negativem Vorzeichen auf, nicht etwa als eine besondere weitere Maxime neben Treu und Glauben und auch nicht als eine Unterabteilung davon, wie z.B. das Schikanenverbot des früheren Rechtes es zweifellos war*“. Di opinione invece opposta è ZELLER che a pag. 328 riconosce nel comportamento secondo buona fede e nel divieto dell'abuso del diritto, due principi distinti e indipendenti, costituendo quest'ultimo una clausola generale espressa con funzione correttiva del sistema.

<sup>78</sup> “E’ tenuto al risarcimento colui che ha cagionato danno ad altri, eccedendo, nell’esercizio del proprio diritto, i limiti posti dalla buona fede o dallo scopo per il quale il diritto gli fu riconosciuto”.

<sup>79</sup> Stesso destino di oblio toccò all’art. 7 presente nel progetto di riforma dei codici che portò poi all’emanazione del codice civile italiano del 1942, il quale avrebbe dovuto introdurre nella legislazione il divieto di abuso del diritto slegato dal concetto di buona fede oggettiva. Il testo del mai nato art. 7 prevedeva “Nessuno può esercitare il proprio diritto in contrasto con lo scopo per cui il diritto stesso gli è riconosciuto”, eliminando perciò ogni riferimento alla buona fede, dopo le numerose critiche sollevate all’art. 74 del progetto di codice italo-francese delle obbligazioni, per una disamina dei motivi di tali mancate codificazione si vedano V. GIORGIANNI, *L’abuso del diritto nella teoria della norma giuridica*, cit., pagg. 12 – 19 e G. MICARI, *La teorica del Rechtsmissbrauch nell’ordinamento giuridico italiano: rapporti con la buona fede e gli atti illeciti dannosi*, in *Giust. civ.*, 2005, II, pag. 360.

<sup>80</sup> Fino all’entrata in vigore del codice civile greco nel 1946, l’ordinamento ellenico non prevedeva alcuna norma disciplinante l’abuso del diritto e dottrina e giurisprudenza affrontavano i casi di esercizio abusivo di un diritto soggettivo per il tramite della figura di derivazione romanistica dell’*exceptio doli generalis*. L’approccio mutò con l’introduzione del codice che all’art. 281 stabiliva e stabilisce tutt’ora che “L’esercizio di un diritto è vietato, se lo stesso supera manifestamente i limiti previsti dalla buona fede o dal buon costume o dallo scopo sociale o economico del diritto” (t.d.A. dal tedesco). Per consultare il testo della norma e per un approfondimento si veda, N. A. DELOUKAS, *Der Rechtsmissbrauch im griechischen Privatrecht*, in *L’abus de droit. Inchieste di diritto comparato*, cit., pag. 57 e ss.

<sup>81</sup> Molto simile, per non dire identica, alla clausola generale greca è la disposizione in vigore dal 1966 in Portogallo, ossia l’art. 334 del Código Civil, il quale stabilisce “È ilegítimo o exercício de um direito, quando o titular exceda manifestamente os limites impostos pela boa fé, pelos bons costumes ou pelo fim social ou económico desse direito”, prevedendo quindi la sanzione dell’inammissibilità dell’esercizio di un diritto, quando lo stesso violi i limiti imposti anche dalla buona fede. Per un approfondimento si veda F. A. CUNHA DE SÁ, *O abuso do direito na doutrina e na jurisprudência de Portugal*, in *L’abus de droit. Inchieste di diritto comparato*, cit., pag. 31 e ss.

<sup>82</sup> Emblematico è l’art. 7 del Código Civil spagnolo che, in seguito alla riforma del 1974, dispone “1. Los derechos deberán ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe. 2. La ley no ampara el abuso del derecho o el ejercicio antisocial del mismo. Todo acto u omisión que por la intención de su autor, por su objeto o por las circunstancias en que se realice sobrepase manifiestamente los límites normales del ejercicio de un derecho, con daño para tercero, dará lugar a la correspondiente indemnización y a la adopción de las medidas judiciales o administrativas que impidan la persistencia en el abuso.” Emblematico perché il primo comma, dove prevede che i diritti debbano esercitarsi in modo conforme alle esigenze della buona fede, e la prima parte del secondo comma, la quale stabilisce che la legge non tutela l’abuso del diritto o l’esercizio antisociale dello stesso, sono praticamente identici al § 2 ZGB. Per ulteriori informazioni si vedano, F. FERNANDEZ DE VILLAVICENCIO, *El abuso del derecho en la*



polacca<sup>8384</sup>.

Fondamentale è, però, risalire alle origini di tale connessione tra buona fede ed esercizio del diritto soggettivo, la quale non può certamente motivarsi con l'apparizione di un fulmine a ciel sereno nell'ordinamento elvetico. Infatti la riflessione dottrinale e giurisprudenziale sorge con l'entrata in vigore del BGB nel 1900 e si sviluppa sul testo del § 242, il quale stabilisce che:

*“Prestazione secondo buona fede*

*Il debitore è obbligato ad eseguire la prestazione così come lo richiede la buona fede, avendo riguardo agli usi del traffico giuridico”* (t.d.A.)<sup>85</sup>

In realtà, ad un primo sguardo, si osserva come la norma contenga unicamente l'enunciazione di una clausola generale che impone, nei rapporti giuridici, la correttezza del comportamento, peraltro del solo debitore, non essendovi possibilità alcuna di scovare nel dato testuale un riferimento alla figura dell'abuso del diritto<sup>86</sup>. Infatti la teorizzazione teutonica, diffusasi poi anche tra i giuristi di altri paesi europei<sup>87</sup>, dell'abuso quale esercizio di un diritto soggettivo

---

*doctrina y en la jurisprudencia españolas, in L'abus de droit. Inchieste di diritto comparato, cit., pag. 77 e ss e M. ATIENZA – J. R. MANERO, Illeciti atipici: l'abuso del diritto, la frode alla legge, lo sviamento di potere, Bologna, 2004 (trad. it. a cura di Valentina Carnevale), pagg. 33 – 69.*

<sup>83</sup> Seguiva la stessa scia l'art. 134 del codice dell'obbligazioni polacco rimasto in vigore fino al 1939, il quale disponeva che “Chi volutamente o per negligenza, esercitando un proprio diritto, ha arrecato danno ad altri, è obbligato a risarcirlo se è andato al di fuori dei limiti stabiliti dalla buona fede o dallo scopo per il quale gli spettava tale diritto”. La traduzione è tratta da A. OHANOWICZ, *L'abuso del diritto soggettivo nella dottrina e nella giurisprudenza della Polonia, in L'abus de droit. Inchieste di diritto comparato, cit., pag. 305 e ss.*

<sup>84</sup> Per una panoramica di più ampio respiro sul concetto di abuso del diritto nei vari ordinamenti si veda per intero il volume *L'abus de droit. Inchieste di diritto comparato, cit.*, ove certamente non manca la varietà delle esperienze trattate, che a tratti potrebbero essere definite quali esotiche, ricomprendendo l'opera numerose testimonianze da tutta l'America Latina fino all'Estremo Oriente con l'esperienza giapponese.

<sup>85</sup> Si riporta qui di seguito il testo in lingua originale del § 242 BGB:

*“Leistung nach Treu und Glauben*

*Der Schuldner ist verpflichtet, die Leistung so zu bewirken, wie Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte es erfordern.“*

<sup>86</sup> Così similmente sul piano nazionale, che è stato fortemente influenzato dalla pandettistica tedesca e dall'elaborazione del BGB, infatti le norme espressive del concetto di buona fede presenti nel codice civile italiano, quali gli art. 1175 c.c., art. 1337 c.c. e art. 1375 c.c., disciplinanti rispettivamente nell'ordine il comportamento secondo correttezza del debitore e del creditore, il comportamento secondo buona fede nelle fasi preliminari e di trattativa nella conclusione del contratto e nell'esecuzione di quest'ultimo, non manifestano alcun riferimento al concetto di abuso del diritto.

<sup>87</sup> Oltre agli autori già richiamati alla nota 74, si segnala anche F. PROSPERI, *L'abuso del diritto nella fiscalità vista da un civilista, in Dir. prat. Trib., 2012, n. 4, pagg. 748 – 751*, dove l'A. aderisce a quella corrente dottrinale che ritrova nella buona fede e nella correttezza del comportamento negoziale, le basi per sviluppare il principio generale di divieto d'abuso del diritto.

in violazione del canone della buona fede oggettiva non deriva da un'interpretazione letterale del § 242, ma da un tentativo, riuscito, di dottrina e giurisprudenza di trovare ivi un appiglio normativo ad uno degli istituti correttivi dell'iniquità di derivazione romanistica, l'*exceptio doli generalis*, che la codificazione del Novecento aveva escluso dal BGB. Questa ricostruzione si spiega con l'affezione dei giuristi tedeschi per gli antichi canoni romanistici, che, come noto, venivano perpetrati e adattati alle esigenze della modernità attraverso l'*usus modernus pandectarum*. Così il rimedio dell'*exceptio doli* continuava ad operare la sua funzione di repressione di comportamenti ritenuti abusivi o antisociali<sup>88</sup>, venendo, però, ricollegato ad una violazione della clausola generale della buona fede oggettiva presente nel § 242 BGB<sup>89</sup>. Tale connessione fu il frutto dell'importante lavoro ermeneutico condotto congiuntamente da dottrina e giurisprudenza che, grazie ad una progressiva espansione interpretativa della disposizione sulla buona fede<sup>90</sup>, la trasformarono nel più importante limite

---

<sup>88</sup> Si consideri che all'interno dell'onnicomprensiva figura dell'*exceptio doli generalis* venivano fatti confluire numerosi rimedi giuridici, destinati a contrastare varie fattispecie di comportamenti abusivi, tra i quali anche le figure del *venire contra factum proprium* e della *Verwirkung*. La prima identificava quell'agire del titolare del diritto che lo esercitava in modo contrario ad un proprio precedente comportamento, sul quale controparte aveva fatto affidamento, violando pertanto la massima *pacta sunt servanda* e radicandosi quindi “*tief in der persönlichen Gerechtigkeit, zu deren innerstem Element die Wahrhaftigkeit gehört*” come sottolinea F. WIEACKER, *Zur rechtstheoretischen Präzisierung del § 242 BGB*, Tübingen, 1956, pag. 28. La seconda, invece, è volta a contrastare quell'agire del titolare del diritto che, dopo numerosi anni di inerzia nell'esercizio o nella difesa del suo diritto, ma prima che siano trascorsi i termini per la decadenza o la prescrizione, decide, con comportamento contrario al proprio precedente, sul quale controparte aveva fatto affidamento, di attivarsi a tutela del diritto stesso. In quest'ultimo caso W. SIEBERT, *Verwirkung und Unzulässigkeit der Rechtsausübung*, cit., pag. 2 sottolinea come „*Unter dem Ausdruck «Verwirkung» taucht der Gedanke der illoyalen Verspätung (...) auf*“, ossia che si tratti di ritardo sleale e prosegue nella propria argomentazione a pag. 59 specificando come la stessa costituisca “un tipico caso di inammissibile esercizio del diritto in quanto contrasta con i valori di *Treu und Glauben*”.

<sup>89</sup> Ad onor del vero il rimedio dell'*exceptio doli generalis* non trovò immediatamente un fondamento normativo nel § 242 BGB, ma venne, in un primo momento ricostruito, nel raggio d'azione del § 826 BGB rubricato delle “Lesioni intenzionali derivanti da comportamenti contrari al buon costume”, il quale prevede che “*Wer in einer gegen die guten Sitten verstoßenden Weise einem anderen vorsätzlich Schaden zufügt, ist dem anderen zum Ersatz des Schadens verpflichtet.*”, ossia che chi causa intenzionalmente danno ad altri tramite un comportamento contrario al buon costume, è obbligato a risarcire il danno (t.d.A.). La norma venne intesa dai giuristi dell'epoca come la naturale evoluzione dell'antico istituto e inizialmente venne presa a riferimento come “canale di legittimazione per la repressione di tutta una serie di tipici comportamenti abusivi”, sul punto si veda F. RANIERI, *Norma scritta e prassi giudiziale nell'evoluzione della dottrina tedesca del Rechtsmissbrauch*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1972, pagg. 1222 – 1224 ed in particolare la giurisprudenza citata in nota.

<sup>90</sup> Con il tempo infatti vi fu un progressivo abbandono della figura dell'*exceptio doli generalis* per sanzionare i casi di abuso del diritto, riconoscendo direttamente nella prescrizione giuridica del § 242 BGB il “*rechtliche Begründung des Verbots der unzulässigen Rechtsausübung ohne*

all'esercizio del diritto<sup>91</sup>, fornendo, in tal modo, la base testuale per una più ampia ricostruzione del divieto di abuso del diritto<sup>92</sup>.

Orbene tale evoluzione teorica dell'abuso del diritto, quale violazione del precetto dell'agire secondo buona fede, oltre ad aver influenzato i legislatori di vari paesi europei, come già menzionato<sup>93</sup>, ha dato l'avvio ad un inteso dibattito dottrinale sulla possibilità o meno di sovrapporre le due figure con gli opposti obiettivi di dichiarare, da un lato, l'inutilità del divieto dell'abuso del diritto e dall'altro, nel dimostrare le differenze ontologiche tra le stesse, di affermarne la netta differenza e, conseguentemente, la necessaria coesistenza.

Prima di riportare brevemente le diverse teorie sul ruolo, il significato e la portata dell'istituto della buona fede, una premessa è d'obbligo. La varietà di esiti conclusivi sul rapporto tra tale clausola e la figura dell'abuso del diritto, anche contrastanti tra loro, è data dai diversi punti di osservazione e di analisi prescelti per lo studio della clausola generale della buona fede<sup>94</sup>.

Così quell'autorevole dottrina che sostiene strenuamente l'inesistenza dell'abuso del diritto<sup>95</sup>, sposa una visione etico-sociale del concetto di buona fede, la quale introdurrebbe nei rapporti giuridici il valore della solidarietà<sup>96</sup>, quale

---

*anderweitige gesetzliche Regelung kaum zu entbehren*", così W. WEBER, *Treu und Glauben* (§ 242 BGB), *cit.*, pag. 753, D 35.

<sup>91</sup> Definiscono la clausola di buona fede e conseguentemente il § 242 BGB come il più importante limite all'esercizio del diritto L. W. HAGER, *Schikane und Rechtsmissbrauch im heutigen bürgerlichen Rechte*, München, 1913, pag. 128 e W. SIEBERT, *Verwirkung und Unzulässigkeit der Rechtsausübung*, *cit.*, pag. 59, il quale porta ad un gradino successivo la riflessione della buona fede intesa quale limite, affermando che la stessa costituirebbe in realtà una limitazione del contenuto stesso del diritto.

<sup>92</sup> F. RANIERI, *Norma scritta e prassi giudiziale nell'evoluzione della dottrina tedesca del Rechtsmissbrauch*, *cit.*, pagg. 1231 – 1232. Sul punto osserva in modo efficace anche A. GENTILI, *Abuso del diritto, giurisprudenza tributaria e categorie civilistiche*, *cit.*, pag. 17, che "Agganciato al principio del § 242 BGB l'abuso diviene una delle manifestazioni della violazione del canone della buona fede."

<sup>93</sup> *Supra* note 80, 81, 82 e 83.

<sup>94</sup> C. RESTIVO, *Contributo ad una teoria dell'abuso del diritto*, *cit.*, pag. 152.

<sup>95</sup> F. SANTORO-PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, *cit.*, *loc. cit.*.

<sup>96</sup> Fra i molti che concordano sul punto si ricordano S. RODOTÀ, *Le fonti di integrazione del contratto*, Milano, 1969, pag. 150 e ss., ove l'A. definisce sia la correttezza che la buona fede quali "criteri di specificazione del principio di solidarietà"; A. A. DOLMETTA, *Exceptio doli generalis*, voce in *Enc. Giur. Treccani*, XIII, Aggiornamento, Roma, 1997, pag. 9, dove l'A. precisa che "la normativa costituzionale di solidarietà entra strutturalmente nella nozione stessa di buona fede, svolgendo il ruolo di determinare tecnicamente il significato che la regola viene per diritto positivo ad assumere" e G. M. UDA, *La buona fede nell'esecuzione del contratto*, Torino, 2004, pag. 50 e ss. per il quale la buona fede "si pone come categoria normativa idonea a rendere effettivo, nell'ambito del contratto, il principio solidaristico inteso nel suo aspetto del superamento dell'individualismo, ovvero del contrattualismo egoistico" e individuando nella clausola di buona

misura di bilanciamento tra i contrapposti interessi, creando di fatto un limite interno all'esercizio del diritto soggettivo. Pertanto le norme disciplinanti i doveri di correttezza e buona fede diventerebbero il mezzo tramite il quale l'ordinamento giuridico argina la realizzazione di interessi divergenti dal principio di solidarietà, potendo conseguentemente "considerarsi eliminata la figura dell'abuso del diritto"<sup>97</sup>.

Tale ricostruzione della buona fede, quale veicolo di valori etici e sociali nell'ordinamento, non ha mancato, però, di sollevare numerose obiezioni. Infatti si è evidenziato come, in tal modo, si rischi di fagocitare la buona fede in un indistinto e vago riferimento alla solidarietà e di trasformarla in un mero canone regolatore della convivenza sociale<sup>98</sup>. Non solo, ma da più parti si è evidenziato come la buona fede attenga, in realtà, alla funzione oggettiva del rapporto, essendo deputata a garantire a tutte le parti il raggiungimento del proprio interesse<sup>99</sup>. Il canone di buona fede impedisce quindi che uno dei soggetti coinvolti realizzi il proprio obiettivo a discapito degli altri, operando in concreto un bilanciamento tra tutti gli interessi in gioco. Ma tale *modus operandi* rispecchia un agire fondamentalmente egoista, in quanto ognuno considera se stesso e i propri interessi quale centro unico del rapporto giuridico. Così la buona fede tende solo a comporre istanze contrapposte in un'ottica di lealtà reciproca tra i contraenti e non può, sicuramente, venire rappresentata quale espressione del

---

fede il "recettore del principio costituzionale di solidarietà". La connessione fra buona fede e solidarietà non è estranea nemmeno alle pronunce della Corte di Cassazione come si evince, fra le molte, da Cass., 24 dicembre 1999, n. 10511, in banca dati *DeJure.it*, punto 2.6.2 per la quale "entrando (detto dovere di solidarietà) in sinergia con il canone generale di buona fede oggettiva e correttezza (artt. 1175, 1337, 1359, 1366, 1375 c.c.), all'un tempo gli attribuisce una vis normativa e lo arricchisce di contenuti positivi", trasformando così la buona fede nel canale giuridico d'ingresso della solidarietà nell'ordinamento, e da Cass., 15 marzo 2004, n. 5240, in banca dati *DeJure.it*, che oltre a riconoscere nella buona fede "una specificazione degli inderogabili doveri di solidarietà sociale imposti dall'art. 2 della Costituzione" (punto 2.3), sancisce l'inammissibilità, nell'ordinamento nazionale, della teoria della *Verwirkung* (punti 2.2. e 2.3)

<sup>97</sup> F. SANTORO-PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile, cit., loc. cit.*

<sup>98</sup> C. SALVI, *Abuso del diritto, cit., loc. cit.*; G. CATTANEO, *Buona fede obbiettiva e abuso del diritto, cit.*, pag. 626. Inoltre sempre lo stesso A. sottolinea come la tendenza ad allargare le maglie del concetto di buona fede sia un dato comune alla dottrina italiana e a quella d'oltralpe, come si legge a pag. 620 nota 26 nelle parole dello STAMMLER, *Das Recht der Schulverhältnisse in seinen allgemeinen Lehren: Studien zum Bürgerlichen Gesetzbuche für das Deutsche Reich*, Berlin, 1897, pag. 43 "Treu und Glauben ist die Norm zur Entscheidung eines rechtlichen Streites, welche in einer besonderen Sachlage im Sinne des sozialen Ideales das Richtige angiebt" (enfaticizzazione aggiunta).

<sup>99</sup> C. SALVI, *Abuso del diritto, cit., loc. cit.*; G. CATTANEO, *Buona fede obbiettiva e abuso del diritto, cit.*, pag. 626; J. ESSER, *Allgemeiner Teil*, in *Schuldrecht*, Karlsruhe, 1968, pag. 32 e ss.

principio di solidarietà, inteso quest'ultimo come preminenza dell'altro e dei suoi bisogni<sup>100</sup>, dato che oltre a ribaltarne la prospettiva se ne travalicherebbe la portata legislativa.

Questa parte della dottrina, che rifiuta l'assimilazione tra la clausola della buona fede e il principio di solidarietà, le riconosce per lo più una funzione correttiva, ossia quella di strumento offerto al giudice per valutare il comportamento esecutivo, in modo che l'interprete stesso sia concretamente, e non solamente diretto, in modo formalistico, alla realizzazione degli interessi in gioco<sup>101</sup>, cosicché la buona fede svolgerebbe il suo ruolo principale nel momento attuativo del rapporto giuridico<sup>102</sup>. Orbene tale visione della buona fede denota

---

<sup>100</sup> C. RESTIVO, *Contributo ad una teoria dell'abuso del diritto*, cit., pagg. 204 – 212, dove l'A. precisa come “Buona fede e solidarietà cessano di apparire come concetti complici, partecipi della stessa sostanza valoriale, e risultano poli dialettici della contrapposizione tra le ragioni dell'egoismo e della fraternità” e prosegue enunciando che “la matrice dello spirito collaborativo che permea la vicenda contrattuale, e di cui la buona fede è espressione, è l'interesse egoistico del soggetto che, per realizzarsi, necessità della cooperazione altrui e, per ottenerla, è costretta a vincolarsi ad un assetto di interessi composito”, concludendo poi con “la pretesa di ricondurre l'autonomia privata ad una logica solidaristica appare allora una forzatura, perché presuppone lo sradicamento della stessa da quella logica egoistica che le è connaturata; e appare, altresì, priva di fondamento positivo”. Posizione molto simile è quella più risalente di G. CATTANEO, *Buona fede e abuso del diritto*, cit., pag. 630 in cui l'A. ricorda come dai romanisti *bona fides iudicia* “Alla buona fede, anzitutto, è stata ritenuta largamente estranea ogni preoccupazione di giustizia distributiva, ogni contenuto sociale. Non è essa strumento per ridistribuire la ricchezza, né per proteggere i deboli (...)”.

<sup>101</sup> *Ex multis* si ricordano C. SALVI, *Abuso del diritto*, cit., loc. cit.; G. CATTANEO, *Buona fede e abuso del diritto*, cit. pag. 613 e ss.; U. BRECCIA, *Diligenza e buona fede nell'attuazione del rapporto obbligatorio*, cit., passim; L. BIGLIAZZI GERI, *Buona fede nel diritto civile*, cit., par. 15 e 16. Concorda sulla funzione correttiva della buona fede K. LARENZ, *Allgemeiner Teil*, in *Lehrbuch des Schuldrecht*, München, 1979, pag. 108.

<sup>102</sup> Altra autorevole dottrina, che fa capo sul piano nazionale a E. BETTI, *Teoria generale delle obbligazioni*, I, Milano, 1953, pag. 68 e ss., assume una diversa prospettiva nello studio della buona fede, privilegiando la sua influenza sulla struttura del rapporto obbligatorio piuttosto che sull'aspetto attuativo dello stesso. Così alla buona fede viene riconosciuta una funzione integrativa, tanto che la stessa diventa fonte di obblighi ulteriori, rispetto al quadro delineato dalle parti, al fine di consentire la completa realizzazione degli interessi dedotti in contratto. Similmente J. ESSER, *Allgemeiner Teil*, cit., pag. 23 e ss., il quale afferma come nella dottrina e nella giurisprudenza tedesche siano ricondotti al canone della buona fede tutta una serie di *Nebenpflichten*. Orbene tale ipotesi ricostruttiva presenta una pecca. Essa, infatti, impedisce la configurazione stessa della figura dell'abuso, in quanto il comportamento abusivo violando tali ulteriori obblighi costituirebbe automaticamente un illecito, cosicché dalla categoria dell'abuso si passerebbe a quella dell'eccesso. Pertanto la suddetta interpretazione del canone di buona fede risulta inutile in un'indagine sull'abuso del diritto, sul punto si veda C. RESTIVO, *Contributo ad una teoria dell'abuso del diritto*, cit., pagg. 153 – 154. Attribuisce invece entrambe le funzioni, sia quella integrativa che quella correttiva o di bilanciamento tra interessi, J. F. O'CONNOR, *Good Faith in English Law*, Aldershot, 1990, pag. 100 e ss. in quanto, da un lato, sostiene che “*The principle functions more often to supplement or supersede existing rules where the demand of honesty, fairness and reasonableness so require*” e dall'altro, però, sottolinea il ruolo di bilanciamento della buona fede “*where there is a conflict of good faith and honesty, fairness and reasonableness demand that the interests of both parties be balanced as far as possible*”; una

quasi istantaneamente una sinergia con la figura dell'abuso del diritto, in quanto entrambe richiamano alla mente l'idea del limite all'esercizio del diritto e quella del controllo delle modalità di svolgimento della condotta. E proprio tale assonanza è stata utilizzata da questa parte della dottrina per dichiarare la superfluità del rimedio del divieto dell'abuso del diritto, il quale, secondo il punto di vista in questione, non addurrebbe, in ultima analisi, alcun elemento chiarificatore o di precisione alla già, di per sé, autonoma e completa, clausola di buona fede<sup>103</sup>.

Ebbene, nonostante la vicinanza fra i due concetti, acuita peraltro dalla giurisprudenza, la quale tende a sovrapporre e a ritenere interscambiabili l'abuso del diritto e il comportamento contrario a buona fede<sup>104</sup>, altra parte della dottrina

---

precisazione è, però, d'obbligo, in quanto nei sistemi di *common law* non esiste un concetto di buona fede assimilabile a quello presente nei sistemi di *civil law*, concretizzandosi la *good faith* in una doppia anima, da un lato, quale regola base del principio *pacta sunt servanda* e dall'altro quale evoluzione del precetto morale *ex bono et aequo* di matrice cristiana, per un approfondimento pagg. 1 – 11 e pagg. 17 – 20.

<sup>103</sup> Così C. SALVI, *Abuso del diritto*, cit., pagg. 3 e 4, il quale dichiara che la derivazione del concetto di abuso del diritto dal canone di buona fede “sia tutto sommato non tanto inesatta, quanto improduttiva. Essa non consente, infatti, di estendere né l'ambito di applicazione, né la portata precettiva”, da cui le logiche conclusioni per cui “il ricorso a una formula ampia e indeterminata come quella dell'abuso del diritto sembra privo di effettiva utilità, e qualche volta può anzi risultare tautologico”. Come già indicato *supra* nota 62, si esprime in termini di “inutile doppione” R. SACCO, *L'abuso della libertà contrattuale*, cit., loc. cit.. Ancora si può dedurre da A. GAMBARO, *Abuse of Rights in Civil Law Tradition*, cit., pag. 642, quando commenta “we should say that the prohibition of abusing rights does exist everywhere, but has lost any autonomous practical function” e nell'acuta osservazione dello stesso ID., *Abuso del diritto (dir. comp. e stran.)*, cit., pag. 5, per la quale “dato il carattere negativo implicito nel termine abuso, la doppia negazione rivolta al consociato per ammonirlo a non comportarsi in modo abusivo è sussumibile nell'affermazione con cui lo si invita a comportarsi secondo buona fede, correttezza, ecc (...)”. Anche B. CHENG, *General Principles of Law as Applied by International Courts and Tribunals*, London, 1953, pag. 121, non riconosce all'abuso del diritto alcuna portata innovativa dato che “the theory of abuse of rights (...) is merely an application of this principle [good faith] to the exercise of rights”.

<sup>104</sup> Sul piano nazionale il primo riconoscimento della figura dell'abuso del diritto si registra in Cass., 15 novembre 1960, n. 3040, in *Foro it.*, 1961, I, pagg. 256 – 261, la quale accoglie la nozione di abuso quale “uso anormale del diritto che può condurre il comportamento del singolo (...) fuori della sfera del diritto soggettivo”. Brevemente: la fattispecie riguardava la tolleranza dell'Istituto Case Popolari di Messina per l'occupazione abusiva di alcuni suoi appartamenti all'interno di un complesso condominiale, la quale aveva provocato la richiesta di risarcimento danni da parte degli altri condomini allo stesso Istituto per le cattive condizioni in cui versavano le parti comuni dell'edificio. La Suprema Corte accoglieva la doglianza statuendo che il mancato uso del proprio diritto costituisce abuso nei casi in cui vi sia “inosservanza di specifiche norme di condotta poste a tutela di diritti altrui”. Tale decisione fu ferocemente criticata, da un lato, da A. SCIALOJA, *Il «non uso» è «abuso» del diritto soggettivo?*, in *Foro it.*, 1961, I, pagg. 256 – 261 che afferma la totale inutilità del richiamo alla figura dell'abuso nel caso di specie e osserva come “Nessuno s'era mai sognato di dire che chi non usa il proprio diritto, *abusa* (o, peggio, secondo il tenore letterale della motivazione *compie un uso anormale*) del proprio diritto, perché, sul piano semplice, modesto, ma sommamente utile del buon senso, non uso ed abuso sono una

ha enucleato le ragioni di una distinzione. Tale alterità deriva dal fatto che buona fede e abuso del diritto presentano differenze strutturali consistenti, presupponendo la prima un bilanciamento tra interessi contrapposti sconosciuto al secondo, in quanto la condotta abusiva viene analizzata in sé e per sé, confrontandola con l'interesse sotteso alla previsione giuridica di specie, non rilevando minimamente i profili intersoggettivi<sup>105</sup>. Abuso del diritto e buona fede

---

contraddizione in termini, l'abuso essendo appunto un uso eccessivo, smodato del diritto.", e dall'altro da P. RESCIGNO, *L'abuso del diritto*, cit., pag. 242 che sottolinea come abuso del diritto ed eccesso dal diritto siano due figure autonome, essendo quest'ultima un caso di illecito. Da questa prima pronuncia in avanti la Suprema Corte inizia ad accostare le due figure di buona fede e di abuso come in Cass., 16 febbraio 1963, n. 357, in *Foro pad.*, 1964, I, pag. 1283 e ss., in Cass., 5 gennaio 1966, n. 89, in *Foro pad.*, 1966, I, pag. 524 e ss. e ancora in Cass., 21 maggio 1975, n. 2014, in *Giust. civ.*, 1975, I, pag. 1700 e ss. dove i Supremi Giudici esplicano che "si incorre nella violazione della normativa di buona fede in caso di abuso del diritto, e cioè di alterazione funzionale di esso, come quando si esorbiti dalle finalità per le quali il diritto è concesso. L'inosservanza dei limiti relativi al contenuto del diritto, e lo sconfinamento da essi nell'esercizio dello stesso, incidendo negativamente nella sfera giuridica dei soggetti con i quali il portatore della posizione giuridica sostanziale viene in relazione, determinano l'inadempimento degli obblighi della correttezza e della buona fede". Tale posizione non muta nel corso del tempo come si evince da Cass., 14 novembre 1997, n. 11271, in *Giust. civ.*, 1997, I, pag. 2727 e ss. per la quale "È contrario a buona fede, e quindi si rileva illegittimo per abuso del diritto il comportamento del creditore (...)" e da Cass., 6 giugno 2002, n. 8251, in banca dati *DeJure.it*, che stabilisce "sul controverso tema dell'abuso del diritto soggettivo (...) la giurisprudenza è oggi orientata in senso positivo sulla base (...) della clausola generale di buona fede (artt. 1175 e 1375 cod. civ.) per i rapporti obbligatori". Così anche la recente pronuncia Cass., 18 settembre 2009, n. 20106, in banca dati *DeJure.it*, ove dopo una premessa evolutiva della figura dell'abuso del diritto la Corte sottolinea che la stessa ricorre quando il titolare di un diritto soggettivo, lo esercita in modo contrario ai doveri di correttezza e buona fede. Una simile commistione avviene anche nella giurisprudenza elvetica per cui in BGE 78 II 221 S. 227 viene enunciato che "*einen Rechtsmissbrauch darstellt und darum gegen Treu und Glauben verstösst*", reperibile su <http://www.servat.unibe.ch/dfr/pdf/c2078221.pdf>, in BGE 83 II 345 S. 349/50, si legge "*das Gebot des Handelns nach Treu und Glauben und das ihm entsprechende Verbot des Rechtsmissbrauches*", BGE 86 II 221 S. 232 punto 6 precisa "*einen offenkundigen Rechtsmissbrauch darstellt, d.h. gegen Treu und Glauben verstösst*", ancora BGE 94 I 120 S. 126 statuisce "*Zu den genannten Rechtsgrundsätzen gehört ferner derjenige von Treu und Glauben (...). Auch ihm soll eine Initiative nicht zuwiderlaufen. Sie darf deshalb insbesondere nicht rechtsmissbräuchlich sein.*" e infine BGE 99 II 55 S. 57 che si esprime "*rechtsmissbräuchlich im Sinne des Art. 2 ZGB, weil Treu und Glauben verlangt hätten*" tutte reperibili sul sito istituzionale del Tribunale Federale Elvetico <http://www.bger.ch/index/jurisdiction/jurisdiction-inherit-template/jurisdiction-recht-leitentscheide1954-direct.htm>.

<sup>105</sup> C. RESTIVO, *Contributo ad una teoria dell'abuso del diritto*, cit., pagg. 184 – 185. Similmente G. D'AMICO, *Libertà di scelta del tipo contrattuale e frode alla legge*, Milano, 1992, pag. 6, il quale sottolinea come la buona fede sia un sindacato sulle modalità operative dell'esercizio del diritto, mentre l'abuso del diritto verifica le finalità ultime che sono il motivo dell'esercizio del diritto. Così anche G. MICARI, *La teorica del Rechtsmissbrauch nell'ordinamento giuridico italiano: rapporti con la buona fede e gli atti illeciti dannosi*, cit., pag. 372. Concorda sulla diversità tra la clausola di buona fede e il divieto dell'abuso del diritto P. TERCIER, *L'abus de droit en droit privé suisse*, in *L'abus de droit. Inchieste di diritto comparato*, cit., pag. 448, ove l'A. precisa che "*L'assimilation des deux institutions procède d'une conception à la fois trop large et trop étroite (...). L'observation des règles de la bonne foi est un principe général qui imprègne chaque droit et chaque obligation; l'invocation de l'abus de droit est une mesure exceptionnelle à laquelle le juge ne doit recourir que dans des situations manifestement contraires à l'idée de*

operano pertanto su due piani distinti, cosicché una loro sovrapposizione non solo renderebbe il primo una superfetazione del secondo, ma genererebbe una confusione concettuale tale da rendere più gravosa l'opera dell'interprete, poiché l'abuso configura un criterio di valutazione autonomo e precedente rispetto alla buona fede, slegato da vincoli contrattuali o obbligatori. Pertanto privare la clausola della buona fede oggettiva della sua struttura relazionale, al fine di ricomprendervi l'abuso, significherebbe snaturare il concetto stesso di buona fede e ridurla ad un meta-valore proprio degli ordinamenti democratici moderni, quale un generico indirizzo di tenere un comportamento corretto verso gli altri consociati<sup>106</sup>.

### 2.3. Gli atti in frode alla legge

Osservanza delle *verba legis* ma difformità dalla *sententia legis* costituiscono le caratteristiche fondamentali che accomunano le definizioni del concetto di abuso del diritto e dell'istituto della frode alla legge<sup>107</sup>. Ad una prima lettura parrebbe quindi possibile un'assimilazione delle due figure, cosicché forte sarebbe la tentazione di inglobare l'abuso nella frode alla legge<sup>108</sup>. In realtà, una tale commistione non può condurre a risultati chiarificatori del concetto di abuso, ma, anzi, genererebbe solo un'inutile confusione, dato che vi è una differenza strutturale tra i due istituti, ossia ciò che caratterizza la *sententia legis* nei due casi<sup>109</sup>.

---

*justice*".

<sup>106</sup> C. SALVI, *Abuso del diritto*, loc. cit., il quale sostiene che le regole di buona fede e correttezza sono applicabili al più "alle ipotesi in cui tra le parti sussiste un vincolo speciale che, se non necessariamente integri un rapporto obbligatorio in senso stretto, ne presenti tuttavia le fondamentali connotazioni strutturali." Ne estendono ancora di più la portata e la sfera operativa gli autori tedeschi, per i quali la buona fede può oltrepassare, senza snaturarsi, i confini dei rapporti obbligatori, fra tutti si veda K. LARENZ, *Allgemeiner Teil*, cit., pag. 107 il quale precisa che "*Darum ist der Grundsatz nicht auf Schuldverhältnisse zu beschränken, sondern gilt überall dort, wo eine rechtliche Sonderverbindung vorliegt, unter dieser Voraussetzung daher z. B. auch im Sachenrecht, im Verfahrensrecht und im öffentlichen Recht.*"

<sup>107</sup> Per il rapporto tra le due figure in campo tributario si veda *infra* par. 3.2.

<sup>108</sup> O al contrario la frode alla legge nella più generale figura dell'abuso del diritto come indica G. D'AMICO, *Libertà di scelta del tipo contrattuale e frode alla legge*, Milano, 1992, pag. 100.

<sup>109</sup> Andrebbe oltre gli scopi della presente indagine compiere in questa sede un dettagliato trattato sulla figura della frode alla legge, sicché si accenna solo che unitamente alla tipologia di *sententia legis*, vi sarebbe un altro elemento che, ritenuto essenziale da una parte della dottrina nella configurazione dell'istituto della frode, distinguerebbe quest'ultima dall'abuso del diritto, e cioè



Nella frode alla legge il rispetto formale per il dato letterale del testo normativo si concretizza, tramite un negozio indiretto, nel conseguimento del risultato che la disposizione legislativa espressamente vieta, o meglio, nell'attuazione dell'interesse che la norma proibisce di raggiungere<sup>110</sup>. Pertanto l'elemento di discriminazione, a cui va posta la massima attenzione è ciò che la parte con il suo comportamento sostanzialmente aggira, sfrutta, tradisce. Nel caso della frode al centro del meccanismo fraudolento è posto l'obbligo normativo, il cui spirito viene tradito. Diversamente, invece, accade nei casi di abuso del diritto, ove la difformità dalla *sententia legis* fa riferimento non ad un obbligo normativo, bensì ad un diritto soggettivo<sup>111</sup>. Ciò si inquadra perfettamente nel tipico concetto di matrice civilistica di abuso quale uso distorto dell'autonomia negoziale che il legislatore concede alle parti, cosicché il diritto del singolo viene utilizzato con una finalità diversa o addirittura opposta, rispetto a quella per la quale lo stesso era stato legislativamente riconosciuto.

I due concetti operano pertanto su due piani differenti, in quanto la frode, rivelandosi un atto in contrasto con un obbligo normativo, assume la qualifica di atto illecito<sup>112</sup>, mentre nei casi di abuso del diritto si ha un uso distorto del diritto soggettivo, uno sviamento dall'interesse normativo sottostante, ma tale agire costituisce pur sempre una sfumatura dell'esercizio del diritto stesso, che non può identificarsi con l'illecito<sup>113</sup>.

---

l'elemento soggettivo. Infatti l'intento elusivo costituisce per i sostenitori della teoria soggettiva il requisito essenziale al fine di realizzare la fattispecie della frode alla legge, come indicano L. CARRARO, *Valore attuale della massima «fraus omnia corrumpit»*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1949, pagg. 787 – 789 e A. TEICHMANN, *Die Gesetzesumgehung*, cit., pag. 68 dove l'A., citando il *Bundesgerichtshof*, precisa come “*daß die Absicht, (...), das einzige Kriterium sei, durch das das unzulässige Rechtsgeschäft von dem zulässigen Geschäft gleicher Form unterschieden werde.*”. Per un'analisi completa della teoria soggettiva si veda poi G. D'AMICO, *Libertà di scelta del tipo contrattuale e frode alla legge*, cit., pagg. 70 – 81.

<sup>110</sup> Per un'autorevole e storica definizione si veda F. FERRARA, *Teoria del negozio illecito nel diritto civile italiano*, cit., pag. 22 ove l'A. specifica che “La frode non urta o trasgredisce apertamente un divieto, ma per una via indiretta cerca raggiungere lo stesso risultato materiale contenuto nella proibizione” concludendo che la frode costituisca “una violazione indiretta dello spirito della legge mercè una forma apparentemente non proibita”.

<sup>111</sup> Sul punto V. GIORGIANNI, *L'abuso del diritto nella teoria della norma giuridica*, cit., pag. 144 e M. ATIENZA – J. R. MANERO, *Illeciti atipici: l'abuso del diritto, la frode alla legge, lo sviamento di potere*, cit., pagg. 93 – 94.

<sup>112</sup> A cui ad esempio l'ordinamento italiano commina la sanzione della nullità secondo il combinato disposto degli artt. 1344 e 1418 c.c..

<sup>113</sup> V. GIORGIANNI, *L'abuso del diritto nella teoria della norma giuridica*, cit., pag. 145; G. PERLINGIERI, *Profili civilistici dell'abuso tributario: l'inopponibilità delle condotte elusive*, Napoli, 2012, pagg. 61 – 62.

### **3. L'inutile mutuabilità delle nozioni civilistiche per contrastare l'abuso del diritto in campo tributario**

La preliminare analisi del concetto di abuso di diritto in campo civile, compiuta nei paragrafi precedenti, costituisce il necessario punto di partenza per affrontare lo studio dell'evoluzione dell'abuso del diritto nel settore fiscale, fenomeno che negli ultimi anni ha conosciuto un'amplissima diffusione e uno sviluppo autonomo rispetto ai canoni civilistici.

Infatti, se al diritto civile va riconosciuto il merito di aver sviluppato le linee generali del concetto di abuso e di aver focalizzato l'attenzione della dottrina su tale problematica, è al contempo vero che le riflessioni civilistiche male si attagliano al fenomeno dell'abuso del diritto in campo fiscale. Questo perché, sebbene il diritto tributario debba considerarsi "un diritto di secondo grado" rispetto a quello civile<sup>114</sup>, in quanto costruisce il sistema impositivo basandosi su presupposti d'imposta, la cui definizione si ritrova negli istituti civilistici<sup>115</sup>, presenta, al contempo, un differente meccanismo operativo, dettato dalla diversità di interessi che tale branca del diritto è volta a soddisfare: da un lato, regolazione dei rapporti tra privati nell'ottica di una sostanziale parità nel diritto civile e, dall'altro, disciplina dei rapporti di tipo pubblicistico tra contribuente e Stato nel diritto tributario<sup>116</sup>.

---

<sup>114</sup> P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, cit., pag. 24; S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Padova, 1992, pag. 44, la quale parla di "dipendenza del diritto tributario dal diritto civile". Tuttavia con ciò non si vuole affermare un inesistente primato del diritto civile sul diritto tributario come osserva E. DE MITA, *Diritto tributario e diritto civile: profili costituzionali*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, pag. 146. Sul punto osserva molto acutamente, riportando anche l'insegnamento contenuto nella pronuncia del *Bundesverfassungsgericht* ossia della Corte Costituzionale Federale, P. FISCHER, *L'esperienza tedesca*, in *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, a cura di A. DI PIETRO, Milano, 1999, pag. 229, che "Non deve essere disconosciuta al diritto tributario una propria teleologia, né può essere considerato un diritto mutuato dal diritto civile o accessorio al medesimo(...) il diritto tributario, non può necessariamente soccombere innanzi al diritto civile: diritto tributario e diritto civile, sono, infatti, da ritenersi aspetti di un unico ordinamento giuridico e, in quanto tali, necessitano, di volta in volta, di una propria indagine teleologica."

<sup>115</sup> Infatti come precisa E. DE MITA, *Diritto tributario e diritto civile: profili costituzionali*, cit., pag. 154 "non esiste un fatto reale contrapposto alla rappresentazione che di esso ne faccia la legge civile, non esistono concetti «economici» di «vendita» e di «impresa», concetti pregiudiziali che costituiscano parametro e della legge civile e della legge tributaria".

<sup>116</sup> P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, cit., pag. 23; W. R. WALZ, *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung: Grundlinien e. relativ autonomen*

In tal senso si spiega l'attuale autonomia che la figura dell'abuso del diritto ha conquistato in campo tributario. Autonomia che non appare, però, come un fulmine a ciel sereno, ma è il frutto di un lungo percorso di tentativi, svolto sia da parte della dottrina che da parte della giurisprudenza, di inquadrare l'abuso in campo fiscale negli schemi classici di noti istituti civilistici<sup>117</sup> e che, in ultima analisi dato il fallimento degli stessi, ha condotto all'elaborazione di una figura distinta.

### 3.1. La simulazione

Sicuramente tra i tentativi sopra menzionati, il primato storico spetta alla simulazione<sup>118</sup>. Con tale istituto si intende quell'agire delle parti, per il quale un negozio è solo apparentemente reale e voluto dalle stesse, al fine di essere invocato di fronte ai terzi, ma che sostanzialmente opera come schermo. Infatti lo stesso cela un accordo simulatorio tra le parti, volto a privare di qualsiasi effetto il negozio noto ai terzi, nel caso di simulazione assoluta, oppure a determinare

---

*Steuerrechtsdogmatik*, Heidelberg, 1980, pag. 226 e J. DANZER, *Die Steuerumgehung*, cit., pagg. 104 e 105.

<sup>117</sup> Sul punto vedi *infra* par. 3.1. e 3.2.

<sup>118</sup> Prima ancora che in campo fiscale l'interazione tra simulazione e abuso, o meglio elusione, è stata investigata sul piano del diritto civile dal padre della Scuola Storica Friedrich Carl von Savigny nel suo *System des römischen Rechts*, I, Berlin, 1840, pag. 324, il quale sosteneva l'identità di negozi elusivi e di negozi simulati come emerge in "Man pflegt dieses (scil. die Anwendung der Norm auf Umgehungsfälle) so zu denken, als müsse zu diesem Zweck das umgangene Gesetz durch Auslegung ausgedehnt werden. Wenn z. B. wucherliche Zinsen unter dem Schein eines Kaufcontracts oder eine Conventionalstrafe versprochen werden, so nimmt man auf, der Gesetzgeber habe diese Fälle nur nicht bedacht; wäre er darauf aufmerksam geworden, so würde er mit einem Zusatz zum Wuchergesetz auch diese Verträge verboten haben, und da er es unterlassen, müßten wir jetzt seine Unbedachtsamkeit durch ausdehnende Auslegung zu Hilfe kommen. In der That aber steht die Sache ganz anders. Wir haben nicht da Gesetz zu interpretieren, welches ganz deutlich und zureichend ist, sondern die einzelne Handlung. Wenden wir auf diese den Grundsatz der Simulation an, so müssen wir den scheinbaren Kauf oder Strafvertrag als einen wirklichen Zinsvertrag behandeln, und wir berichtigen also in dieser Handlung durch unser Urtheil den Buchstaben nach seinem wirklichen Gedanken." riportato da A. TEICHMANN, *Die Gesetzesumgehung*, cit., pag. 7. Invece, per quanto riguarda il campo tributario lo strumento della simulazione, utilizzato in chiave antielusiva, è stato indagato per primo in tema d'imposta di registro, ove si prevedeva, e si prevede tutt'ora, l'applicazione dell'imposta sulla base degli effetti giuridici dell'atto piuttosto che sul titolo o sulla forma apparente dello stesso, sul punto E. ANTONINI, *Evasione ed elusione d'imposta – Gli atti simulati e le imposte di registro e delle successioni*, in *Giur. it.*, 1959, IV, pag. 97 e ss.; ID., *Azione di simulazione e legittimazione dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1963, II, pag. 425 e ss. e C. DAL PIAZ, *Aspetti del problema della simulazione in materia tributaria*, in *Temi trib.*, 1959, pag. 330 e ss.

effetti altri nel caso di simulazione relativa<sup>119</sup>.

Orbene è indubbio che entrambe le figure, sia quella della simulazione sia quella dell'abuso o dell'elusione<sup>120</sup>, si contraddistinguono per un aspetto di artificiosità e finzione che le accomuna, ma mentre nella prima l'accordo simulatorio rivela un inganno attuato dalle parti, nell'abuso l'artificiosità si manifesta in una costruzione realizzata *ad hoc* per aggirare la norma tributaria, cosicché nella simulazione si manipola la realtà, mentre nell'abuso sono le regole ad essere manipolate<sup>121</sup>. Infatti, il meccanismo simulatorio implica una divergenza tra gli atti posti in essere e la reale intenzione delle parti, in antitesi a quello abusivo, dove una tale divergenza non sussiste e, soprattutto, manca una volontà contraria e celata, perché l'agente vuole gli effetti dell'operazione materialmente posta in essere, in quanto è proprio grazie a quei precisi effetti, e non ad altri, che lo stesso otterrà un risparmio fiscale<sup>122</sup>.

Ulteriormente si deve considerare che la simulazione attua un comportamento ingannatorio nei confronti del Fisco, costituendo, pertanto, la stessa un'ipotesi di evasione d'imposta<sup>123</sup>, concetto quest'ultimo che esula totalmente dalla nozione di abuso/elusione.

Di talchè, la differenza concettuale tra le due figure, rende improprio l'uso della simulazione in chiave di strumento antielusivo<sup>124</sup>, senza dimenticare,

---

<sup>119</sup> A. TORRENTE – P. SCHLESINGER, *Manuale di diritto privato*, cit., pagg. 606 – 607.

<sup>120</sup> Si permetta al momento questa doppia dicitura, la quale verrà precisata *infra* par. 4.

<sup>121</sup> R. LUPI, *Elusione: esperienze europee tra l'uso e l'abuso del diritto tributario*, in *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, cit., pagg. 268 – 270.

<sup>122</sup> Visione concorde per G. RÖMER, *Gesetzesumgehung im deutschen Internationalen Privatrecht*, Düsseldorf, 1955, pag. 20 il quale sottolinea come “*Wer ein Umgehungsgeschäft vornimmt, will im Ernst das, was er erklärt.*”; J. von LACKUM, *Die Gesetzesumgehung im Europarecht*, Köln, 2009, pagg. 59 – 60 dove l'A. precisa che “*Ein Umgehungsgeschäft liege deshalb vor, wenn das Rechtsgeschäft ernstlich gewollt ist, ein Scheingeschäft, wenn das Rechtsgeschäft nicht ernstlich gewollt ist*” e similmente M. M. SCHICK, *Die Gesetzesumgehung im Licht der nationalen und gemeinschaftsrechtlichen Rechtsprechung*, Frankfurt, 2008, pagg. 68 – 75.

<sup>123</sup> In merito osserva S. FIORENTINO, *L'elusione tributaria. Scelte di metodo e questioni terminologiche*, Napoli, 1996, pag. 110 e ss. che, ove la simulazione conduca alla violazione di norme tributarie, la stessa sarà riconducibile “all'area dell'evasione d'imposta e, consequenzialmente, a quella dell'illecito tributario” e R. LUPI, *Manuale professionale di diritto tributario*, Milano, 1999, pagg. 73 – 74 precisa che “se ci sono artifici e raggiri non c'è elusione, ma simulazione e frode, cioè in definitiva evasione d'imposta” legando, in tal modo, frode e simulazione per il tramite di un filo conduttore costituito dalla fittizietà, che sta alla base di entrambi gli istituti.

<sup>124</sup> Sul punto rimane un caso isolato Cass., 26 ottobre 2005, n. 20816 in banca dati *Il Foro Italiano*, nella quale la Suprema Corte affermava che l'Amministrazione Finanziaria, nei casi di elusione fiscale, “è legittimata a dedurre la simulazione assoluta o relativa dei contratti stipulati dal

peraltro, che, il negozio simulato è per sua natura improduttivo degli effetti giuridici dichiarati, che non corrispondono alla volontà delle parti negoziali, e, quindi, l'effetto del risparmio d'imposta cercato attraverso l'elusione fiscale, non può di certo verificarsi per mezzo di un negozio inefficace<sup>125</sup>.

### **3.2. La frode alla legge e il concetto di abuso del diritto in campo tributario**

Altro istituto civilistico caro agli studiosi di diritto tributario, nel tentativo di assicurare un rimedio positivo alle problematiche dell'abuso e dell'elusione fiscale, è stato sicuramente quello della frode alla legge.

Come già evidenziato<sup>126</sup>, le due figure presentano sicuramente forti punti di contatto poichè, in entrambi i casi, al formale rispetto del dettato normativo si accompagna un travisamento di tipo "sostanziale" dello spirito della norma. Cosicché non appare impensabile la circostanza che autorevole dottrina, in un passato non troppo remoto, avesse ipotizzato di estendere l'applicabilità della

---

*contribuente (...)*", decisamente in controtendenza rispetto a più recenti pronunce come, ad esempio, Cass., 4 aprile 2008, n. 8772, in *Corr. trib.*, 2008, n. 22, pagg. 1777 – 1782 ove i Supremi Giudici hanno statuito che "la nozione di abuso del diritto prescinde da qualsiasi riferimento alla natura fittizia o fraudolenta di un'operazione, nel senso di una prefigurazione di comportamenti diretti a trarre in errore o a rendere difficile all'Ufficio di cogliere la vera natura dell'operazione. Né comporta l'accertamento della simulazione degli atti posti in essere in violazione del divieto di abuso".

<sup>125</sup> P. PISTONE, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995, pagg. 44 – 47; G. CHINELLATO, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, Padova, 2007, pag. 207. Inoltre G. PERLINGIERI, *Profili civilistici dell'abuso tributario: l'inopponibilità delle condotte elusive*, cit., pagg. 63 – 64 seppur riconoscendo che "l'abuso può realizzarsi mediante la simulazione, vero è pure che la simulazione non comporta necessariamente l'abuso o l'elusione fiscale e l'abuso non presuppone necessariamente la simulazione" ribadisce come i due concetti siano "ontologicamente distinti, anche con riferimento alle conseguenze e ai rimedi". Di diverso parere invece G. FALSITTA, *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto "abuso del diritto"*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, n. 6, pag. 349 e ss. per il quale, negli ultimi anni, si sarebbe diffuso, sul piano nazionale, un ingiustificato ricorso alla figura del diritto, il quale, nella maggior parte dei casi, si potrebbe tacitare tramite l'utilizzo della simulazione e ricorrendo ad un'interpretazione estensiva dell'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973. L'A., a sostegno della sua tesi, riporta l'esperienza di paesi quali la Spagna e la Germania che regolamentano specificamente la simulazione nelle loro leggi tributarie generali. Concorde sul punto è A. GENTILI, *Abuso del diritto, giurisprudenza tributaria e categorie civilistiche*, cit., pag. 21, il quale osserva che "(...), la domanda giusta da farsi a questo punto non è più quella sulla caratteristica e gli effetti dell'abuso, ma a che serva in definitiva il ricorso retorico all'argomento dell'"abuso" se esso, per la sua stessa essenza, nella sostanza riecheggia i luoghi logici della esteriorità ed apparenza dell'atto, della sua realtà intesa a mascherare una diversa operazione economica e ad aggirare un regime fiscale, che sono i luoghi logici tipici delle controversie di simulazione e di frode."

<sup>126</sup> *Supra* par. 2.3.

disciplina della frode alla legge alle fattispecie di elusione fiscale (e abuso in campo tributario)<sup>127</sup>.

Qui, a differenza del settore puramente civilistico, l'elemento di discriminare tra le due figure non può essere ricondotto alla qualificazione dell'abuso quale uso distorto dell'autonomia negoziale. Questo perché è lo stesso abuso in campo tributario a cozzare con una simile definizione. Infatti "ai fini tributari non si

---

<sup>127</sup> Nel panorama nazionale si vedano U. MORELLO, *Il problema della frode alla legge nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, I, 1991, pag. 11 per il quale "la frode alla legge va intesa come un principio generale (di cui l'art. 1344 c.c. appare solo una specificazione con efficacia nell'ambito del contratto illecito) suscettibile di applicazione in tutti i settori del nostro ordinamento giuridico e, in particolare, nel diritto tributario." e ancora a pag. 13 sottolinea come "Non vi è dubbio, in conclusione, che l'applicazione alla materia fiscale della tecnica della frode alla legge sia possibile (ed opportuna) anche senza un intervento normativo specifico" e F. GALLO, *Elusione, risparmio d'imposta e frode alla legge*, in *Giur. comm.*, I, 1989, pag. 377 e ss e ID., *Brevi spunti in tema di elusione e frode alla legge (nel reddito d'impresa)*, in *Rass. trib.*, 1989, pag. 11 e ss. Particolarmente quest'ultimo sosteneva l'applicabilità ai casi di elusione fiscale dell'art. 1344 del codice civile italiano, il quale statuisce che "Si reputa altresì illecita la causa quando il contratto costituisce il mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa". Egli stesso, però, era conscio dell'*impasse* in cui veniva a trovarsi l'interprete nel momento in cui avesse dovuto attribuire natura di norma imperativa alla legge tributaria. Infatti il sistema tributario si compone principalmente di norme inderogabili, delle quali alcune assumono un dato di fatto quale indice di capacità contributiva, altre disciplinano il procedimento applicativo, l'accertamento o la riscossione, ma né le une né le altre possono essere qualificate quali norme (imperative) proibitive o (imperative) precettive, a seconda che stabiliscano un divieto o un precetto. Pertanto GALLO proponeva di superare tale difficoltà considerando quale norma imperativa elusa l'art. 53 Cost., poiché espressiva dell'interesse collettivo alla giusta ed equa contribuzione. Tale teoria però contrastava inevitabilmente con il dettato costituzionale, il quale si contraddistingue per un'estrema genericità e non presenta la necessaria concretezza di una norma precettiva. Sul punto si vedano G. CHINELLATO, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, cit., pagg. 193 – 200 e P. M. TABELLINI, *L'elusione della norma tributaria*, Milano, 2007, pagg. 81 – 105, invece per una distinzione tra norme imperative e norme permissive, N. BOBBIO, *Norma giuridica*, in *Noviss. dig. it.*, Torino, 1957, Vol. XI, pag. 332, dove l'A. osserva che "le norme imperative servono a limitare una libertà, le norme permissive a liberare da una limitazione". Inoltre, in merito alla natura di norma imperativa dell'art. 53 Cost. e più in generale delle disposizioni tributarie, non si registra un orientamento univoco della Corte di Cassazione, la quale in Cass. SS.UU. 18 dicembre 1985, n. 6445, in banca dati *IlFforoItaliano*, aveva affermato che "l'art. 53 Cost. si pone come fonte immediata e imperativa la cui violazione può comportare la nullità delle manifestazioni d'autonomia negoziale con essa confliggenti" per essere successivamente smentita da Cass., 8 novembre 1995, n. 11598, Cass. 5 novembre 1999, n. 12327 entrambe in banca dati *IlFforoItaliano* e da ultimo da Cass., 3 settembre 2001, n. 11351, in *Corr. giur.*, 2002, n. 3, pagg. 349 – 351, ove i Supremi Giudici statuivano che "Non è sufficiente, infatti, che una norma sia inderogabile perché possa essere 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. 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. Per la dottrina d'oltralpe A. TEICHMANN, *Die Gesetzesumgehung*, cit., pag. 76; J. DANZER, *Die Steuerumgehung*, cit., pag. 15; S. SIEKER, *Umgehungsgeschäfte*, Tübingen, 2001, pag. 17; J. von LACKUM, *Die Gesetzesumgehung im Europarecht*, cit., pagg. 62 – 63 e M. BENECKE, *Gesetzesumgehung im Zivilrecht*, cit., pag. 47, ove l'A. sostiene come l'introduzione della nozione di divieto dell'abuso del diritto nella normativa tributaria tedesca abbia sancito l'uguaglianza dell'abuso rispetto alla figura della frode alla legge.

abusa dell'autoregolamentazione dei rapporti, ma della possibilità di stipulare un contratto invece di un altro"<sup>128</sup>. Di talchè le ragioni di una distinzione vanno cercate altrove e principalmente nel fatto che la frode alla legge fiscale abbraccia un raggio d'azione più ristretto rispetto alla categoria dogmatica dell'abuso tributario.

Infatti il concetto di frode alla legge fiscale ricomprende le fattispecie di aggiramento di obblighi tributari attraverso la realizzazione di un risultato economico che sostanzialmente equivale a quello tipico di un altro atto, il quale, a differenza di quello prescelto dal contribuente, attua il presupposto d'imposta<sup>129</sup>. Orbene le suddette fattispecie costituiscono sicuramente le ipotesi più frequenti di abuso in campo tributario, ma non sono le uniche. Sebbene si verificano più sporadicamente, esistono fattispecie di abuso in cui il contribuente sfrutta una posizione fiscale di vantaggio, creando artificiosamente i requisiti giuridici che gli permettono l'accesso al beneficio fiscale, senza, però, che sussistano quegli elementi economici previsti dal legislatore a giustificazione del suddetto regime agevolato<sup>130</sup>. In questi ultimi casi l'istituto della frode alla legge risulterebbe inservibile, cosicché la tutela offerta dallo stesso sarebbe solamente di tipo parziale e, conseguentemente, inadatta a coprire tutte le possibili operazioni

---

<sup>128</sup> R. LUPI, *Diritto tributario – Parte generale*, Milano, 2005, pag. 104; ID., *Manuale professionale di diritto tributario*, cit., pag. 79 ove l'A. sottolinea come “per il sistema fiscale i contratti valgono quindi come fatti, come presupposti cui si collega un effetto predeterminato dalla legge; nel diritto tributario, lo schema tradizionale privatistico in cui i contratti sono manifestazioni di autoregolamentazione e di autonomia privata si rovescia: i contratti assumono quindi il valore di fatti, di presupposti di tassazione e l'autonomia privata non si esplica così nel contenuto di accordi quanto piuttosto nella scelta dei tipi negoziali di cui servirsi, anche in vista della diversa disciplina tributaria applicabile” e ancora D. STEVANATO – R. LUPI, *Elusione fiscale tra anomalia dei comportamenti civilistici e frode allo spirito della legge tributaria*, in *Dial. Trib.*, 2006, n. 5, pag. 626 dove l'A. esplica che l'elusività di un'operazione non si estrinseca nell'abuso dell'autonomia negoziale, bensì “nella oggettiva idoneità di un assetto negoziale ad ottenere un risparmio d'imposta osservando formalmente le regole tributarie ma violandone lo spirito, la *background justification*”. Infine insegnava A. HENSEL, *Diritto tributario*, Milano, 1956, pag. 146 che l'abuso costituisce sostanzialmente “la realizzazione di un risultato economico in una *forma giuridica* anormale” dove “la forma giuridica adottata *non corrisponde* al risultato perseguito; non è necessario che il negozio giuridico in questione sia insolito nel senso di non frequente (...)”.

<sup>129</sup> Si consideri che la disposizione aggirata non deve obbligatoriamente rientrare nel novero delle norme imperative, posto che anche le cosiddette norme materiali possono essere oggetto di comportamenti elusivi, sul punto è illuminante l'esempio riportato da R. LUPI, *Diritto tributario – Parte generale*, op. cit., loc. cit., che alla nota 44 riferisce l'*escamotage* del produttore di maglioni di *cachemire* il quale, per sfuggire alla gravosa aliquota IVA del 38%, avvedutosi di una imprecisione normativa, inseriva negli stessi delle piccole quantità di lana.

<sup>130</sup> P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, cit., pagg. 27 – 28.

elusive.

Pertanto dal punto di vista fiscale il rimedio della disciplina di contrasto della frode alla legge non svolge a pieno quel ruolo di opposizione ai fenomeni elusivi, che parte della dottrina gli avrebbe voluto conferire<sup>131</sup>, sicché si è reso necessario volgere l'attenzione altrove, allo scopo di trovare uno strumento di più ampio respiro. In tal senso, quindi, la teoria del divieto dell'abuso tributario<sup>132</sup>, la quale ricomprende le varie casistiche suesposte, appare come l'unico rimedio operativo adatto a contrastare assetti negoziali di tipo elusivo, dato che lo stesso concetto di abuso assume connotati differenti in relazione al settore giuridico cui si riferisce.

#### **4. L'affermazione del rimedio dell'abuso del diritto in campo tributario**

È risultato, pertanto, chiaro come il concetto di abuso del diritto fosse quello più calzante nelle situazioni summenzionate, ove nessun altro strumento normativo già esistente si era rivelato utilmente percorribile. Le operazioni poste in essere, nel pieno rispetto della lettera della legge, ma dalle quali deriva un vantaggio fiscale, contrario allo spirito della previsione normativa, configurano un abuso del diritto in campo tributario, i cui mezzi di contrasto vanno cercati, pertanto, altrove. Tali operazioni presentano, altresì, uno schema di realizzazione, nella maggior parte dei casi, particolarmente complesso, ove il risultato economico viene sì conseguito, ma per il tramite di tortuose costruzioni negoziali<sup>133</sup>.

Appare chiaro, quindi, come la figura dell'abuso del diritto sviluppata dalla dottrina civilista mal si attagli al fenomeno suesposto. Nel caso dell'abuso in

---

<sup>131</sup> *Supra* nota 127.

<sup>132</sup> Nel caso di specie risulta impossibile servirsi non solo dei vari istituti messi a disposizione dal diritto civile, ma anche della stessa nozione di abuso sviluppatasi in tale branca del diritto, in quanto diverse sono le problematiche che attengono al diritto tributario rispetto a quello civile, sicché “il problema delle norme giuridiche (...), non può essere impostato in campo tributario allo stesso modo come lo sarebbe in campo privatistico e commerciale”, sul punto si veda C. C. CARLI, *Diritto tributario europeo e “paradisi fiscali”; abuso del diritto ... di stabilimento o lacuna del sistema fiscale comunitario?*, in *Riv. dir. eu.*, 1988, pag. 137.

<sup>133</sup> Sottolinea come nel caso dell'abuso del diritto in campo tributario sia usuale descrivere il fenomeno con la terminologia di negozi manipolati e di uso distorto di negozi giuridici, F. TESAURO, *Elusione ed abuso nel diritto tributario italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, n. 4, pagg. 699 – 700.



campo fiscale non si pone un problema di limiti all'esercizio di un diritto soggettivo – tranne forse quando oggetto di abuso siano norme che conferiscono un'agevolazione – ma di limiti interni della norma tributaria. Quando il contratto o la catena negoziale posta in essere dal contribuente contrasti con lo spirito della disposizione normativa il limite va ricercato all'interno di quest'ultima e non nell'autonomia negoziale<sup>134</sup>. Risulta essere, pertanto, naturale che la dottrina tributaria, partendo dalla ricostruzione civilista del concetto di abuso, abbia poi sviluppato una nozione autonoma, in linea con le particolarità del fenomeno tributario. Peculiarità che si riflettono, conseguentemente, anche sulle tecniche di contrasto dell'abuso in campo fiscale.

Il fenomeno abusivo si contraddistingue, infatti, per un elevato livello di insidiosità e per una rapida evoluzione, tale che un elenco di disposizioni specifiche, il quale tenti di arginare ogni singola costruzione abusiva, si rivela essere un rimedio poco efficace, in quanto non riesce a colpirle tutte<sup>135</sup>. Si assiste, così, ad una sorta di inseguimento infinito alle costruzioni negoziali abusive da parte del legislatore, il quale, però, dovendo seguire l'iter parlamentare di approvazione delle varie disposizioni legislative si troverà sempre ad adottare soluzioni *ex post*, essendo i traffici commerciali immediati rispetto alle riforme o alle introduzioni normative.

Chiaro, quindi, che l'elaborazione di un concetto generale, quale il divieto d'abuso del diritto in campo tributario, sia apparso come un strumento maggiormente incisivo nel contrasto alle fattispecie abusive, proprio per la sua portata ampia e di immediata applicazione. Infatti, in alcune legislazioni tale

---

<sup>134</sup> Di parere contrario invece S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2012, pag. 20, per il quale l'elusione sorge “quando vi è ricorso a forme negoziali anomale o atipiche per conseguire vantaggi tributari che non potrebbero altrimenti ottenersi” o ancora “la strumentalizzazione della libertà negoziale in vista della fruizione dei più favorevoli trattamenti che il legislatore ricollega a determinate soluzioni contrattuali” e F. TESAURO, *Compendio di diritto tributario*, Torino, 2002, pag. 135 il quale osserva che “si ha elusione quando il contribuente, per conseguire un determinato risultato, ricorre all'uso improprio – vale a dire all'abuso – delle forme giuridiche. Abusando di uno strumento giuridico, il contribuente evita di applicare la normativa fiscale appropriata per quel risultato economico, in quanto abusa delle forme giuridiche adoperate”.

<sup>135</sup> J. HEY, *Spezialgesetzgebung und Typologie zum Gestaltungsmissbrauch*, in *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, a cura di R. HÜTTEMANN, Köln, 2010, pag. 140, la quale, invece, ricorda lo storico e critico pensiero di ENNO BECKER, sottolineando come “(...) *spezialgesetzliche Erfassung einer jeden Umgehungsgestaltung ein zum Schitern verurteiltes Unterfangen sei (...)*”.

rimedio è confluito nella formulazione di una clausola generale antielusiva<sup>136</sup> o, in altri casi, come in quello nazionale, si è sviluppato un concetto di divieto d'abuso del diritto in campo tributario di elaborazione giurisprudenziale, il quale, a sua volta, è stato profondamente influenzato dall'opera ermeneutica della Corte di Giustizia<sup>137</sup>.

Le due vie, nonostante la diversità della forma, esprimono, in realtà, come si vedrà nel prosieguo della trattazione, un approccio sostanzialmente identico alle fattispecie abusive, cosicchè la preferenza per l'una o l'altra via non è da ricercarsi nella maggior efficacia di un metodo sull'altro, ma piuttosto su scelte prettamente politiche<sup>138</sup>. Infatti, introdurre una clausola generale antiabuso o lasciare che il contrasto alle fattispecie abusive sia risolto attraverso un principio generale di elaborazione giurisprudenziale costituisce una scelta di politica legislativa, la quale ben potrebbe decidere di adottare altri metodi, come ad esempio una serie di norme antielusive specifiche.

Orbene, nel corso della presente trattazione non si intendono analizzare le ragioni politiche di una tale tipologia di scelta, ma affrontare un fenomeno oramai diffuso, che identifica nella teorizzazione del divieto d'abuso del diritto il migliore dei rimedi possibili<sup>139</sup> contro il proliferare di operazioni abusive ai danni del Fisco.

## 2.2. L'abuso del diritto in campo tributario e le nozioni di evasione

---

<sup>136</sup> Si vedano *infra* cap. II, par. 2.1.3.1. e cap. IV, par. 2.

<sup>137</sup> Si vedano *infra* cap. III e cap. IV e senza pretese di esaustività a titolo esemplificativo T. TASSANI, *I confini dell'abuso del diritto e il caso del conferimento di azienda con successiva cessione delle partecipazioni*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, I, pag. 329 e ss.

<sup>138</sup> Tendenzialmente la formulazione di un rimedio giurisprudenziale, e pertanto non scritto, trova forti ostilità nei giuristi di *civil law*, in quanto ritengono che l'assenza di un appiglio normativo costituisca un attacco al valore supremo della certezza del diritto, sul punto si veda ad esempio S. LA ROSA, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: differenze ed interferenze*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, n. 4, pag. 715. Chiaro, però, che se l'alternativa di diritto positivo è rappresentata da una clausola generale antiabuso, la quale, essendo, per definizione, di portata ampia e composta da termini volutamente generali, le esigenze di certezza non vengono soddisfatte nemmeno con questa soluzione, come si evince ad esempio dalle opinioni sull'emananda clausola generale italiana, ove si chiede al legislatore una maggiore precisione nella delimitazione della terminologia, F. GALLO, *Brevi considerazioni sulla definizione di abuso del diritto e sul nuovo regime del c.d. adempimento collaborativo*, in *Dir. prat. Trib.*, 2014, n. 6, pagg. 948 – 951.

<sup>139</sup> Come nel più noto racconto filosofico di VOLTAIRE, *Candido, ovvero l'ottimismo*, intr. I. CALVINO, trad. P. BIANCONI, Milano, 1989, si vedrà poi nel prosieguo – e ad ognuno viene lasciato un autonomo giudizio – se lo strumento del divieto d'abuso del diritto si riveli essere il migliore nel contrasto alle fattispecie abusive.

## ed elusione fiscale: le ragioni di un chiarimento

Allo specifico concetto di elusione fiscale si è ricorso numerose volte nel corso dei precedenti paragrafi senza averne trattato specificamente e soprattutto senza averne delineato i confini rispetto ad altre figure, cui lo stesso viene affiancato nell'immaginario collettivo<sup>140</sup>.

Autorevole dottrina enunciava che “l'essenza della elusione delle imposte sta (...) in questo, che un'imposta è elusa, ossia che attraverso un determinato procedimento intenzionale fin da principio, venga posto in essere un fatto che non integri i presupposti per la imposizione oppure attenui la grossezza dell'imposta dovuta. In ciò la *elusione* differisce dalla *evasione* dell'imposta, per la quale esiste il fatto che è fondamento della imposizione, ma la sua esatta valutazione da parte degli organi amministrativi viene impedita mediante un comportamento illegale del contribuente.”<sup>141</sup> Orbene il comportamento elusivo risulta essere conforme al dettato normativo, non violando alcuna disposizione tributaria, ma determina un risparmio d'imposta generato tramite un utilizzo strumentale di forme negoziali, sicchè il contribuente ottiene ugualmente il risultato economico da lui desiderato, ma percorrendo una strada diversa da quella esplicitamente prevista dalla fattispecie impositiva<sup>142</sup>.

Appare, pertanto, chiaramente come la nozione di elusione sia per un verso “auto-contraddittoria”<sup>143</sup> e per altro, un astuto stratagemma<sup>144</sup> per sottrarsi

---

<sup>140</sup> Relativamente alla sovrapposizione delle nozioni di elusione ed evasione fiscale si vedano G. FALSITTA, *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto “abuso del diritto”*, cit., loc. cit., e F. TESAURO, *Elusione ed abuso nel diritto tributario italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, n. 4, pagg. 699 – 701. Osserva come tra i concetti di elusione e abuso vi sia una significativa commistione anche J. DANZER, *Die Steuerumgehung*, cit., pag. 12, il quale afferma “*Im unmittelbaren Zusammenhang mit der Lehre von der Gesetzesumgehung steht die Lehre vom Rechtsmißbrauch.*”

<sup>141</sup> E. BLUMENSTEIN, *Sistema di diritto delle imposte*, Milano, 1954, pag. 27. Concorde sul punto un'altra illustre voce della dottrina tributarista tedesca A. HENSEL, *Diritto tributario*, cit., pag. 148 dove alla nota 164 specifica “Il che distingue l'elusione dell'imposta dalla frode fiscale, in quest'ultimo caso si tratta di un inadempimento (colpevole) della pretesa tributaria già validamente sorta attraverso la realizzazione della fattispecie, mentre nell'elusione si impedisce il sorgere della pretesa tributaria evitando la fattispecie legale”.

<sup>142</sup> A. LOVISOLO, *Evasione ed elusione tributaria*, voce in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1989, XII, pag. 2, ove l'A. ulteriormente precisa che “l'elusione, quindi, consiste nell'evitare (in tutto o in parte) l'obbligo d'imposta senza violare la legge tributaria, traducendosi nello sfruttamento degli «spazi» lasciati «aperti» dalle norme di imposizione”, posizione che trova concorde S. LA ROSA, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: differenze ed interferenze*, cit., pag. 713.

<sup>143</sup> Tale è l'aggettivo a cui ricorre P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento*

legalmente all'imposizione fiscale, uno sorta di ibrido tra il legittimo risparmio d'imposta e la vietata evasione fiscale<sup>145</sup>. Quest'ultima, invece, si pone apertamente in contrasto con il dato normativo, in quanto il contribuente realizza il presupposto d'imposta e al contempo si sottrae illegalmente all'obbligo tributario<sup>146</sup>.

Orbene, posto che l'elusione fiscale si sostanzia fundamentalmente in una violazione dello spirito della legge, ma nella contestuale osservanza del dettato legislativo<sup>147</sup>, si sottolinea come la stessa presenti una doppia anima<sup>148</sup>, poiché può configurarsi o nell'aggiramento di norme impositive, sicché il contribuente evita di porre in essere la fattispecie sottoposta a tassazione ottenendo ugualmente il risultato economico desiderato, oppure nell'aggiramento di norme agevolative, ove il contribuente riesce a ricreare artificiosamente le condizioni previste dalla norma per beneficiare della disciplina fiscalmente favorevole prevista dalla

---

europo, cit., pag. 28.

<sup>144</sup> Decisamente divertente è il paragone creato da J. WHEELER, *The Grin of the Cheshire Cat in Alice*, in *Eur. Tax.*, 1983, pagg. 302 e ss., tra i comportamenti elusivi e il personaggio dello Stregatto nel libro di Lewis Carroll *Alice in Wonderland* ove quest'ultimo scriveva “[Il gatto Cheshire] scomparve piuttosto lentamente, cominciando dalla punta della coda, e finendo con il sogghigno, che rimase per un po' di tempo dopo che il resto era sparito” citato da S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, cit., pag. 132. Orbene, a parte l'ilarità che tale confronto suscita, si può condividere tale parallelo solo nella misura in cui serve a risaltare la natura di ingegnoso artificio dell'elusione, che abilmente dà scacco alla norma e al legislatore.

<sup>145</sup> Sottolinea G. CORASANITI, *Contrasto all'elusione e all'abuso del diritto nell'ordinamento tributario*, in *Obbl. e Contr.*, 2012, n. 5, pag. 325, come questa sia la *communis opinio*. Per una differenziazione tra i concetti di elusione, legittimo risparmio d'imposta ed evasione fiscale si veda anche P. M. TABELLINI, *L'elusione della norma tributaria*, cit., pagg. 15 – 26.

<sup>146</sup> Per un approfondimento del fenomeno giuridico ed economico dell'evasione si rimanda a C. F. GROSSO, *L'evasione fiscale: controllo e sanzioni*, Torino, 1980; A. LOVISOLO, *Evasione ed elusione tributaria*, cit., pag. 1 e ss.; V. VISCO, *Evasione fiscale*, voce in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, V, Torino, 1990, pag. 291 e ss.; A. CONTRINO, *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto: profili teorici e problematiche operative*, Bologna, 1996; H. W. KRUSE, *Il risparmio d'imposta, l'elusione fiscale e l'evasione*, in *Trattato di diritto tributario*, a cura di A. AMATUCCI, Padova, 2001, pagg. 1115 – 1135 e B. SANTAMARIA, *La frode fiscale*, Milano, 1987. Con riguardo al concetto giuridico di frode fiscale si precisa brevemente che lo stesso non va assimilato alla figura dell'evasione, in quanto il primo realizza un comportamento più insidioso rispetto alla semplice evasione. Nel caso della frode, infatti, vengono attuati una serie di artifici e raggiri, previsti dalla norma quali elementi costitutivi del reato, per ingannare l'Amministrazione Finanziaria e rendere più complessa l'individuazione da parte di quest'ultima della sottrazione all'obbligo tributario. Sembra confondere le due diverse fattispecie penali, invece, G. PERLINGIERI, *Profili civilistici dell'abuso tributario: l'inopponibilità delle condotte elusive*, cit., pag. 82.

<sup>147</sup> Specifica J. DANZER, *Die Steuerumgehung*, cit., pag. 5, come “*Daß die Steuerumgehung ein Unterfall der Gesetzesumgehung ist, wird von niemandem in Frage gestellt.*”

<sup>148</sup> *Supra*, par. 3.2..

stessa<sup>149</sup>.

Ad una prima lettura tale generica definizione di elusione pare coincidere sostanzialmente con il concetto di abuso del diritto in campo tributario, in quanto anche quest'ultimo presenta gli stessi identici requisiti. Tale posizione non è condivisa, invece, sul piano nazionale dalla dottrina, in quanto quest'ultima ritiene che il concetto di abuso del diritto, per come sviluppato e utilizzato dalla giurisprudenza<sup>150</sup>, sia di portata molto più estesa rispetto alla semplice elusione fiscale<sup>151</sup>.

Orbene, posto che si avrà modo di ritornare sull'utilità e sulla correttezza del ricorso a questa antica, ma sempre attuale, figura, in relazione ai casi di elusione fiscale, al momento ciò che preme sottolineare è l'esistenza di tali due figure<sup>152</sup> e in modo particolare dell'abuso del diritto in campo tributario, il quale è

<sup>149</sup> A. LOVISOLO, *Evasione ed elusione tributaria*, cit., pag. 3.

<sup>150</sup> Illuminante è l'analisi della giurisprudenza fatta da G. FALSITTA, *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto "abuso del diritto"*, cit., pag. 349 e ss. Per una curiosa definizione di elusione si rimanda a Cass., 8 aprile 2009, n. 8487, dove viene affermato che: "l'elusione fiscale può assumere sia la forma della mera devianza (utilizzo improprio di uno strumento normativo) che quella dell'abuso di diritto positivo (nel quale vengono posti in essere una molteplicità di atti al solo fine di ottenere il risparmio fiscale)".

<sup>151</sup> F. TESAURO, *Elusione ed abuso nel diritto tributario italiano*, cit., pagg. 700 – 701 dove l'A. osserva come la nozione di abuso elaborata dalla Corte di Cassazione ricomprenda anche la simulazione e S. LA ROSA, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: differenze ed interferenze*, cit., pagg. 711 – 712, il quale teme uno sconfinamento nel diritto penale perché "perseguire l'elusione fiscale attraverso l'ottica dell'abuso del diritto significa infatti muovere concreti passi nel senso dell'equiparazione concettuale e normativa dell'elusione e dell'evasione fiscale". Contrario alla classificazione dell'elusione quale *species* del più ampio *genus* dell'abuso P. FISCHER, *L'esperienza tedesca*, in *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, cit., pagg. 222 e 223, per il quale "Nell'elusione fiscale, l'autonomia civilistica dei privati non viene toccata; di conseguenza la menzione di "abuso" che compare nella dicitura del titolo, consiste, nell'appurare, in prospettiva un *proposito* di elusione fiscale. In tanto si abusa delle "possibili forme giuridiche", in quanto, il contribuente, le adopera per ottenere una qualificazione fiscale, che è da ritenersi senza alcun fondamento giuridico (*rectius*: male intenzionata, fraudolenta). Ma questo assunto, deve trovare poi, il proprio riscontro giuridico, nella interpretazione della normativa tributaria che va attuata caso per caso. (...) Decisiva, a tal proposito, è sempre e soltanto l'interpretazione, metodologicamente fondata della normativa tributaria da applicarsi."

<sup>152</sup> Non considera, invece, l'elusione come una vera e propria categoria normativa, cosicché come unico istituto giuridico rimane l'abuso del diritto A. GIOVANNINI, *L'abuso del diritto nella legge delega fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, n. 3, I, pag. 241, ove l'A. sostiene che "Grattando l'intonaco che tralaticamente la sorregge, penso che l'elusione non possa essere considerata propriamente una sua categoria, piuttosto debba essere guardata come categoria economica, esaurente la propria utilità, dal nostro punto di vista, sul piano della descrizione della fattispecie. (...) rimango dell'idea che l'elusione, per come tradizionalmente intesa, non possa indossare i panni della norma giuridica. Per il diritto la categoria che viene in considerazione è l'abuso perché è solo la violazione del suo divieto che determina conseguenze giuridicamente rilevanti (...)." In ordine alla giuridicità della figura dell'elusione, invece, di parere completamente opposto è A. DI PIETRO, *Presentazione*, in *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, cit., pag. XIII, ove

sicuramente una tematica di rilevanza centrale. Questo in quanto è imprescindibile, per i sistemi tributari nazionali, un'analisi della natura e dell'impatto di tale concetto di stampo europeo, che è ormai entrato insistentemente a far parte dell'orizzonte giuridico non solo delle pronunce della Corte di Giustizia, ma anche di quelle nazionali.

---

attentamente l'A. osserva come "(...) l'elusione fiscale ha potuto, finalmente, rivelare il proprio profilo giuridico: la ricerca unitaria è servita, infatti, a valorizzare gli aspetti strutturali e funzionali dell'elusione, scaturiti da un confronto tra le esperienze dei diversi Paesi, fondato e coerente proprio in virtù dell'analisi giuridica che l'ha sorretta e dell'uso del relativo metodo. L'analisi del fenomeno elusivo, coinvolgendo – già in via preliminare – il ruolo e l'efficacia delle norme tributarie, anche indipendentemente dalle soluzioni di diritto positivo che i singoli Stati hanno specificatamente adottato, ha finito per collocare lo stesso nell'ambito più generale dell'applicazione delle norme tributarie." Concorda anche P. FISCHER, *L'esperienza tedesca*, in *L'elusione fiscale nell'esperienza europea, cit.*, (trad. di C. BELLUZZI) pag. 229, ove l'A. puntualizza "Si deve riconoscere inoltre, che, l'elusione fiscale, è un aspetto *particolare* della elusione della norma imperativa in generale." Sul punto, però, sembra necessario un chiarimento, in quanto non si condivide la traduzione che è stata offerta al lettore. Il traduttore ha reso il concetto ampio e generico di *Gesetzesumgehung*, ossia elusione/aggiramento della legge, con elusione della norma imperativa, locuzione che nella terminologia giuridica italiana evoca immediatamente l'art. 1344 c.c. disciplinante il contratto in frode alla legge. Ad avviso di chi scrive, invece, la nozione teutonica di *Gesetzesumgehung* prescinde dalla natura di norma imperativa per abbracciare l'intero fenomeno dell'elusione delle disposizioni normative in generale.

## Capitolo II

### L'interpretazione della norma quale fase prodromica e complementare della figura dell'abuso del diritto in campo tributario

SOMMARIO: 1. Brevi cenni sui fattori originanti la problematica dell'abuso del diritto in campo tributario – 1.1. Il linguaggio – 1.2. Le lacune normative – 2. L'abuso del diritto in campo tributario e i metodi dell'interpretazione e dell'analogia – 2.1.1. L'interpretazione teleologica e il concetto di “*noch möglicher Wortsinn*” – 2.1.2. La *wirtschaftliche Betrachtungsweise* e l'interpretazione funzionale – 2.1.3. L'evoluzione tedesca e austriaca del dibattito: *Außen-und Innentheorie* – 2.2. Il ruolo dell'analogia con riferimento all'abuso del diritto – 2.3. Il ricorso alla clausola generale anti-abuso – 2.3.1. Le ragioni di una scelta: la decisione teutonica di adottare una clausola generale antielusiva – 2.4. Il ricorso alla figura del principio generale in relazione alla tematica dell'abuso del diritto – 3. Il concetto di abuso del diritto in campo tributario come principio generale: quali ragioni?

#### 1. Brevi cenni sui fattori originanti la problematica dell'abuso del diritto in campo tributario

Agli inizi del secolo scorso autorevole dottrina scriveva “le leggi fiscali sono, a differenza di molte altre, troppo bene formulate perché ogni tentativo di eluderle non trovi quasi sempre da parte dell'amministrazione e della giurisprudenza la possibilità di un'energica repressione”<sup>1</sup>. Orbene tale affermazione fa sicuramente sorridere il contemporaneo studioso di diritto tributario, per lo meno quello nazionale, il quale deve costantemente affrontare, da un lato, una considerevole mole di disposizioni normative<sup>2</sup>, alcune caratterizzate anche da una stratificazione conflittuale nella gerarchia delle fonti e fra i vari

---

<sup>1</sup> G. ROTONDI, *Gli atti in frode alla legge nella dottrina romana e nella sua evoluzione posteriore*, cit., pag. 219.

<sup>2</sup> Sull'ipertrofia legislativa che non contraddistingue solamente il diritto tributario, ma tutte le branche del diritto, M. AINIS, *Se 50.000 leggi vi sembrano poche: nel labirinto delle istituzioni, tra norme assurde e riforme impossibili*, Milano, 1999.

L'interpretazione della norma quale fase prodromica e complementare della figura  
dell'abuso del diritto in campo tributario

livelli di governo<sup>3</sup> e tutte contraddistinte da una tecnica redazionale piuttosto dubbia<sup>4</sup>.

Chiaro che il summenzionato sostrato legislativo ha generato le condizioni ideali perché il fenomeno elusivo, sebbene antico quanto la legge stessa<sup>56</sup>, diventasse particolarmente fiorente negli ultimi decenni<sup>7</sup> e, conseguentemente,

---

<sup>3</sup> F. VIOLA – G. ZACCARIA, *Diritto e interpretazione. Lineamenti di teoria ermeneutica del diritto*, Bari, 1999, pagg. 153 – 154, i quali denunciano come “la cura di evitare antinomie tra norme, o di fare in modo che norme gerarchicamente subordinate non confliggano con norme gerarchicamente sovraordinate, ha un influsso ormai trascurabile nel panorama generale di una legislazione sempre più ridotta a provvedimento amministrativo, e quindi sempre più piegata alle esigenze contingenti della politica.”

<sup>4</sup> G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, pag. 85 riporta a titolo d'esempio di tale grave problema “l'inclusione, nell'ambito di leggi regolanti una data materia, di disposizioni concernenti una materia diversa; la frammentazione della disciplina di determinate materie in provvedimenti sparsi e disorganici, che andrebbero pertanto ricondotti ad unità tramite lo strumento del testo unico; l'abuso della tecnica del rinvio legislativo, che costringe ad estenuanti opere di ricostruzione delle disposizioni applicabili; la prassi normativa dell'abrogazione di tutte le disposizioni incompatibili con le disposizioni sopravvenute, che rende sovente arduo il coordinamento tra nuova e vecchia disciplina; l'abuso del decreto legge, non di rado privo di quelle straordinarie esigenze di necessità e urgenza che il dettato costituzionale richiede”. Parlano di “elefantiasi legislativa e di amministrativizzazione della legge” F. VIOLA – G. ZACCARIA, *Diritto e interpretazione. Lineamenti di teoria ermeneutica del diritto*, cit., pagg. 151 – 153, che comportano “un degrado qualitativo dei testi ed una consistente caduta delle caratteristiche stilistiche del linguaggio normativo, e ancora, una sempre maggiore difficoltà, quasi una strutturale ritrosia, nel trasmettere modelli e direttive giuridiche che guidino il comportamento sociale e lo conformino secondo schemi coerenti.” Per ciò che riguarda “l'amministrativizzazione, la burocratizzazione della legge, per certi versi l'ermafroditismo legale”, con particolare riferimento al diritto tributario si veda, G. TREMONTI, *Scienza e tecnica della legislazione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1992, pag. 51 e ss.

<sup>5</sup> A tal proposito P. KIRCHHOF, *Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen der Besteuerung*, in *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, cit., pag. 10, ricorda lo stratagemma attuato da Solone nel 604 a.C. per aggirare il divieto imposto agli Ateniesi, sanzionato con la pena di morte, di incitare alla guerra contro l'isola di Salamina con le parole o con gli scritti, dopo la sconfitta subita. Il giovane Solone, che non poteva tollerare una simile onta ed era deciso a ridare nuovo vigore e orgoglio al popolo ateniese, cantò la chiamata alle armi. Solone non venne punito, perché la norma proibiva le parole e gli scritti, ma non i canti.

<sup>6</sup> È noto ai più l'adagio popolare secondo cui “fatta la legge, trovato l'inganno”, il quale non rispecchia altro che il dato reale per cui l'elusione fiscale presenta origini antiche, come si era già evidenziato nel Cap. I, par. 1.2.2., in particolare alla nota 38 con l'esempio del venditore di pelli nella pubblica piazza riportato da A. BERLIRI, *L'ordinamento tributario della prima metà del sec. XIV nell'opera di Bartolo da Sassoferrato*, cit., a cui si rimanda. Allo stesso si aggiungono anche gli episodi di vita quotidiana del medioevo tedesco e austriaco riportati da P. KIRCHHOF, *Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen der Besteuerung*, in *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, cit., pag. 11, ove l'A. osserva come “Als im deutschen Mittelalter die Steuern nach der Anzahl der Fenster eines Hauses berechnet wurden, haben viele Hauseigentümer auf Licht in ihren Wohnungen verzichtet und die Fenster zugemauert. Als die Dachfläche zur Bemessungsgrundlage für eine österreichische Vermögensteuer wurde, hat diese Steuer viele Burgenbewohner veranlasst, die Burgen zu verlassen. Die Steuerpflichtigen verzichten auf Licht, vertraute Lebensgewohnheiten und Lebenskomfort, um Steuern zu sparen.”

<sup>7</sup> Coglie particolarmente nel segno A. DI PIETRO, *Presentazione*, in *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, cit., pag. XVI, ove l'A., traendo le conclusioni alla fine di un convegno a metà degli anni '90, osservava “(...) è emersa infatti un'Europa fiscale in cui senza distinzioni di



destasse l'interesse di molta parte della dottrina<sup>8</sup>.

Orbene la diffusione di tali comportamenti, però, è solamente aggravata da una sciatta e sovrabbondante produzione normativa<sup>9</sup>, poiché altre sono le ragioni che, di fatto, si pongono alla base del problema dell'abuso in campo tributario. Infatti, dato che il comportamento elusivo si contraddistingue per il formale rispetto del contenuto letterale della norma, in contrasto, però, con lo spirito della stessa<sup>10</sup>, se ne deduce che la causa, sottostante a tale fenomeno, vada ricercata nelle criticità insite nel linguaggio giuridico, inteso quale strumento di comunicazione<sup>11</sup>. Infatti è proprio il linguaggio che, a sua volta, origina un'altra problematica molto dibattuta dalla dottrina, quella delle lacune nell'ordinamento giuridico<sup>12</sup>, peculiarità da cui deriva il fenomeno dell'abuso del diritto.

Nodo essenziale del problema risulta essere allora il testo giuridico. Quest'ultimo, che paradossalmente nel caso dell'abuso è presente e viene rispettato, in stretta correlazione con i comportamenti sociali, attua un'interazione fra dato letterale e dato pratico, la quale diventa l'elemento centrale

---

nazionalità, i parenti sono incredibilmente generosi, i padri particolarmente affettuosi nei confronti dei loro figli, i soci sono sorprendentemente prodighi, le società preferiscono dedicarsi all'ingegneria finanziaria sebbene questa – proprio perché produce una proliferazione continua di soggetti tra loro collegati – finisca poi con il distrarle dalle logiche di mercato”.

<sup>8</sup> Sul piano nazionale i contributi in materia di elusione ed abuso in campo tributario hanno conosciuto una crescente e costante fortuna da circa vent'anni ad oggi. Fra le prime opere monografiche si rammentano, senza pretesa di esaustività, S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, cit.; P. PISTONE, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit.; S. FIORENTINO, *L'elusione tributaria. Scelte di metodo e questioni terminologiche*, cit.

<sup>9</sup> P. PERLINGIERI, *Le ragioni di un Convegno. Le leggi «speciali» in materia civile: tecniche legislative e individuazione della normativa*, in *Rass. dir. civ.*, 1985, pag. 609.

<sup>10</sup> *Supra*, cap. I.

<sup>11</sup> O meglio quale “*classe di tutti i processi di comunicazione linguistica*, dal punto di vista dei contenuti e delle loro strutture, e dunque dell'insieme delle *relazioni sintattiche, semantiche e pragmatiche* intrattenute dai segni linguistici che costituiscono (in quanto facenti parte di lingue specifiche) il veicolo della comunicazione stessa” V. VILLA, *Una teoria pragmaticamente orientata dell'interpretazione giuridica*, Torino, 2012, pag. 166. Per una distinzione fra linguaggio, quale strumento di comunicazione tra esseri umani, e lingua, quale sistema di comunicazione basato su fonemi e lessemi, si veda G. TARELLO, *Diritto, enunciati, usi*, Bologna, 1974, pagg. 135 – 136.

<sup>12</sup> La problematica delle lacune nell'ordinamento giuridico rappresenta un tema caro alla dottrina, la quale, principalmente nel corso dello scorso secolo, ha dato vita ad intensi dibattiti scientifici al riguardo, per un approfondimento della tematica si vedano, senza pretese di esaustività, E. ZITELMANN, *Lücken im Recht*, Leipzig, 1903; W. BURCKHARDT, *Die Lücken des Gesetzes und die Gesetzesauslegung*, Bern, 1925; K. ENGISCH, *Der Begriff der Rechtslücke. Eine analytische Studie zu Wilhelm Sauers Methodenlehre*, in *Festschrift für Wilhelm Sauer zu seinem 70. Geburtstag am 24. Juni 1949*, Berlin, 1949, pagg. 85 – 102; N. BOBBIO, *Teoria dell'ordinamento giuridico*, Torino, 1960; C. W. CANARIS, *Die Feststellung von Lücken im Gesetz*, Berlin, 1983.

L'interpretazione della norma quale fase prodromica e complementare della figura dell'abuso del diritto in campo tributario

dell'interpretazione giuridica, visto che la stessa nasce allo scopo di spiegare e regolare le azioni sociali<sup>13</sup>. Azioni sociali, le quali inglobano anche i comportamenti giudicati, dopo un processo di sussunzione prima e comparazione poi, abusivi.

### 1.1. Il linguaggio

È certamente indiscusso che il linguaggio abbia un ruolo pregnante, controverso e decisivo nell'esistenza stessa del diritto<sup>14</sup>. Questo perché, a differenze di altre scienze, il diritto non è chiamato a spiegare accadimenti naturali, ma a disciplinare la vita dell'essere umano all'interno della comunità, cosicché sarebbe impossibile l'utilizzo di un linguaggio formale e asettico, inidoneo ad incidere sui rapporti intersoggettivi. Infatti, nel diritto il linguaggio assolve al ruolo basilare, e fondamentale al contempo, di passare dall'indistinto al determinato "istituendo nomi, descrizioni, orientamenti normativi che nulla hanno a che fare con un presunto ordine dei fatti e come tuttavia questi discorsi costituiscano un «mondo», cioè il nerbo di una cultura e la sostanza della comunicazione quotidiana"<sup>15</sup>.

Diventa pertanto essenziale, per comprendere al meglio il ruolo dell'interpretazione giuridica, elemento chiave nel fenomeno dell'abuso in campo tributario, affrontare alcuni aspetti riferibili alla semantica dei vocaboli e alla struttura degli enunciati. Si consideri che il testo normativo, come qualsiasi tipologia di testo si compone di vocaboli<sup>16</sup>, i quali, combinandosi tra loro attraverso l'analisi logica, formano gli enunciati normativi, che costituiscono le unità linguistiche minime dotate di un significato completo<sup>17</sup>. Orbene un

---

<sup>13</sup> F. VIOLA – G. ZACCARIA, *Diritto e interpretazione. Lineamenti di teoria ermeneutica del diritto*, cit., pagg. 239 – 240 e 436.

<sup>14</sup> U. SCARPELLI, *Contributo alla semantica del linguaggio normativo*, Torino, 1959 e F. VIOLA – G. ZACCARIA, *Diritto e interpretazione. Lineamenti di teoria ermeneutica del diritto*, cit., pag. 86.

<sup>15</sup> U. ECO, *Segno*, Milano, 1973, pag. 130; F. VIOLA – G. ZACCARIA, *Diritto e interpretazione. Lineamenti di teoria ermeneutica del diritto*, cit., pag. 87 e G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, cit., pag. 94.

<sup>16</sup> G. TARELLO, *Diritto, enunciati, usi*, cit., pag. 147, il quale osserva come "l'elemento più semplice che, i fini di analisi, si isola studiando le lingue è il «vocabolo» (il vocabolo essendo l'elemento caratteristico delle lingue rispetto agli altri linguaggi).

<sup>17</sup> G. TARELLO, *Diritto, enunciati, usi*, cit., pagg. 175 – 176 ove l'A. sottolinea la diversità fra le

raggruppamento di vocaboli, all'interno del testo normativo, va a formare i termini<sup>18</sup>, che attraverso le varie tecniche e possibilità interpretative, condurranno il destinatario del testo dall'enunciato alla proposizione, ossia al prodotto fruibile dell'intera opera della comunicazione<sup>19</sup>.

Tale operazione apparentemente banale e lineare può rivelarsi, in realtà, particolarmente ostica, dato che i testi giuridici, tra cui quelli tributari, sono per lo più costituiti da termini generali, i quali possono ricomprendere più proposizioni nello stesso enunciato ed essere, pertanto, intesi dal fruitore in modo non univoco. Questo perché il termine generale si caratterizza per l'estensione, ossia lo stesso si riferirebbe a tutti gli enti per i quali lo stesso è vero e non ad un unico ente<sup>20</sup>. Ciò comporta una inevitabile vaghezza<sup>21</sup> del dato normativo, perché a fronte di casi chiari, che certamente rientrano nella classe di enti prevista dal termine generale, ve ne saranno sempre altri per i quali si dubiterà che l'estensione del termine generale li riesca a coprire<sup>22</sup>.

Tutto ciò deriva dalla *struttura aperta* dei termini generali, che se utilizzati in una proposizione precettiva, tipo di proposizioni che caratterizzano molta parte dei testi normativi, non riusciranno mai a regolare tutti i possibili casi

---

nozioni di proposizione ed enunciato, ove “per «proposizione» si intende un segmento di linguaggio dotato di autonomia ed individuato solo dall'autonomia della comunicazione che costituisce”, la quale “si esprime attraverso enunciati”, di talché “una proposizione può essere espressa da più enunciati in una stessa lingua (...), oppure un enunciato può non esprimere alcuna proposizione, o può esprimere una e una sola proposizione (...) o può esprimere più di una proposizione”.

<sup>18</sup> Si noti che termine va distinto da vocabolo in quanto il primo è “ente componente di un enunciato *interpretato* come esprimente *una* proposizione”, mentre il secondo è “ente di una lingua”, G. TARELLO, *Diritto, enunciati, usi, cit.*, pag. 218.

<sup>19</sup> ID., *Diritto, enunciati, usi, cit.*, pag. 219, nota 5.

<sup>20</sup> Per la differenza tra termini singolari e termini generali si veda ID., *Diritto, enunciati, usi, cit.*, pagg. 217 – 237.

<sup>21</sup> Si noti come G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario, cit.*, pagg. 110 – 111 osserva che “è *semanticamente ambiguo* un predicato di cui sia incerto il senso, mentre è *semanticamente vago* un predicato di cui sia indeterminato il riferimento”. Per un approfondimento sulla definizione di vaghezza C. LUZZATI, *La vaghezza delle norme*, Milano, 1990 e S. MACHETTI, *Uscire dal vago: analisi linguistica della vaghezza nel linguaggio*, Roma, 2006.

<sup>22</sup> K. ENGISCH, *Einführung in das juristische Denken*, Stuttgart, 1977, 7ed., pag. 108, ove l'A. osserva “*kann man bei den unbestimmten Begriffen einen Begriffskern und einen Begriffshof unterscheiden. Soweit wir uns über Inhalt und Umfang der Begriffe im Klaren sind, haben wir es mit dem Begriffskern zu tun. Wo die Zweifel sich einstellen, beginnt der Begriffshof*”. Si tratta pertanto di termini che presentano al contempo un nucleo ben definito ma anche una zona di penombra da cui scaturisce “l'incertezza sulla possibilità di far ricadere sotto un determinato concetto determinati casi”, cfr. E. GIORGINI, *Linguaggio giuridico, teoria dell'interpretazione e tecniche legislative*, in *Sulle tecniche di redazione normativa nel sistema democratico*, a cura di P. PERLINGIERI, a cura di P. PERLINGIERI, Napoli, 2010, pag. 208. Concorde sul punto anche R. P. SCHENKE, *Die Rechtsfindung im Steuerrecht*, Tübingen, 2007, pag. 299.

L'interpretazione della norma quale fase prodromica e complementare della figura  
dell'abuso del diritto in campo tributario

ipotizzabili<sup>23</sup>. Tale dato reale è, per quanto ci si sforzi, immutabile in quanto il linguaggio giuridico, che per sua natura non è un linguaggio matematico<sup>24</sup>, si avvale necessariamente di termini generali<sup>25</sup>. Questa insopprimibile necessità non viene scalfita nemmeno dalla considerazione, che il linguaggio giuridico, e a maggior ragione quello legale tributario, sia comunque un linguaggio estremamente tecnico, in quanto, sebbene la tecnicità delimiti l'arbitrarietà dell'interprete, non azzeri l'area dei possibili casi-limite<sup>26</sup>.

Tali difficoltà, derivanti, in modo prevalente, dal dato testuale, si riflettono poi sulla comprensione del dettato normativo e conseguentemente sulle fattispecie da questo regolate, potendo creare quelle lacune dell'ordinamento, che si pongono alla base dei comportamenti abusivi. Infatti il problema relativo alla vaghezza e ambiguità terminologica della norma si pone a monte e genera problemi di interpretazione del testo stesso<sup>27</sup>, mentre la lacuna, come si vedrà qui di seguito, costituisce il risultato dell'interpretazione, essendo già stata estrapolata una

---

<sup>23</sup> H. L. A. HART, *Il concetto di diritto*, Torino, 2002, pagg. 150 – 151, ove l'A. sottolinea come il legislatore umano si trovi ad operare "sotto l'influenza di due svantaggi tra loro connessi" ogni volta che cerchi di regolare, in via anticipata e in modo non vago, una condotta tramite criteri generali, infatti "il primo svantaggio è la nostra relativa non conoscenza dei fatti: il secondo è la relativa indeterminatezza dei nostri scopi".

<sup>24</sup> G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario, cit.*, pagg. 105 e 127, ove l'A. attentamente osserva come "il linguaggio naturale, a differenza del linguaggio artificiale, non è costituito da termini e connettivi sintattici rigorosamente definiti, sicché il significato degli enunciati di cui esso si compone contiene inevitabili margini di indeterminatezza: il predicato è soggetto a margini di ambiguità semantica (incertezza del *senso*) e di vaghezza semantica (indeterminatezza del *riferimento*)."

<sup>25</sup> Precisa K. ENGISCH, *Einführung in das juristische Denken, cit.*, pag. 109 "Viele unbestimmte Begriffe sind in einem gleich näher zu erläuternden Sinne „normative“ Begriffe. (...) Leider ist der Begriff des „normativen“ Begriffs selbst nicht „eindeutig“".

<sup>26</sup> ID., *L'interpretazione nel diritto tributario, cit.*, pag. 117, ove l'A. riporta l'esempio della locuzione tecnica "costo inerente all'attività d'impresa", la quale, però, è tutt'altro che di facile qualificazione. Altro significativo esempio è quello della disciplina tributaria delle pertinenze in relazione all'imposta comunale sugli immobili prima e all'imposta municipale propria ora, ove il termine tecnico, ma allo stesso tempo generale, pertinenza viene interpretato dai contribuenti nell'accezione di diritto civile di bene destinato dal proprietario in modo durevole a servizio o ornamento della cosa principale, mentre l'amministrazione finanziaria e la stessa giurisprudenza qualificano la pertinenza come quel bene asservito alla cosa principale per reali esigenze estetiche, economiche o di altro tipo, si vedano sul punto Cass., 30 novembre 2009, n. 25127 e Cass., 29 ottobre 2010, nn. 22128 e 22129, tutte reperibili nella banca dati *DeJure.it*. In tali casi, quindi, per delineare i confini del termine pertinenza non è stato sufficiente fare ricorso all'interpretazione sistematica, ma si è proceduto ad un'integrazione estensiva del termine generale. Tale vicenda, di carattere prettamente interpretativo, veniva, invece, risolta facendo, inutilmente, ricorso al divieto di abuso del diritto, ossia sostenendo che la qualificazione di pertinenza effettuata dal contribuente fosse stata simulata per ottenere una minore imposizione, sul punto si veda V. FICARI, *Il pandemico principio dell'abuso del diritto raggiunge anche l'Ici!*, in *Boll. Trib.*, 2010, pag. 574 e ss.

<sup>27</sup> Su cui *infra* par. 2.

norma, a cui la lacuna è collegata, sicchè si identifica con la creazione dell'interprete, il quale attesta l'impossibilità di trovare nella formulazione normativa la disciplina dirimente il caso a lui sottoposto<sup>28</sup>.

## 1.2. Le lacune normative

Alle problematiche legate al linguaggio, e quindi al significato e all'estensione dei singoli vocaboli, si affiancano, inoltre, quelle relative al significato di un complesso dato normativo e cioè all'estensione di una norma dell'ordinamento.

Orbene tale tema, caro alla teoria generale, è strettamente legato alla figura dell'abuso del diritto, in quanto come suesposto, la stessa si realizza quando, pur nel rispetto formale del dato normativo, il comportamento del contribuente ottiene un vantaggio contrario allo spirito della norma. L'uomo della strada classificherebbe tale atteggiamento come quello con il quale il contribuente, in modo scaltro e astuto, sfrutta le maglie della legge<sup>29</sup>. Viene così a percepirsi una discrepanza fra ciò che la disposizione letteralmente prevede e ciò che invece dovrebbe prevedere, sicchè la norma si considera inadeguata e insoddisfacente<sup>30</sup>. Tale tensione tra la realtà e l'idealità viene definita da quella parte della dottrina, la quale si rifà al pensiero e agli studi di ZITELMANN, come *unechte Lücke*, ossia una lacuna impropria, poiché l'ordinamento risulta carente solamente se lo si paragona alla perfezione di un ordinamento ideale<sup>31</sup>.

Orbene prima di approfondire la tematica dell'abuso del diritto quale lacuna dell'ordinamento, sarà necessario operare alcuni brevi richiami ai risultati,

---

<sup>28</sup> G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, cit., pagg. 372 – 373.

<sup>29</sup> Sul punto si veda M. KLEIN, *Die "nicht angemessene rechtliche Gestaltung" im Steuerumgehungstatbestand des § 42 AO*, Köln, 1994, pag. 1, dove l'A. riporta il discorso del deputato BURLAGE, in merito al problema dell'elusione fiscale, al momento dell'approvazione della legge generale sull'imposizione del *Reich* il 22 novembre 1919: "*Man soll doch nicht denen, die einige List besitzen, um wie ein Goldfischlein durch die Maschen des Gesetzes hindurchzuschlüpfen, Vorteile zuwenden auf Kosten der anderen Staatsbürger, welche gerade und ehrlich ihren Weg gehen und dann ihre Steuer entrichten müssen. Wir wissen alle: wir haben so schwere Lasten in den nächsten Jahre, daß wir die Vorteile, die solchen steuerlistigen Personen zugewandt werden, geradezu als unerträglich empfinden würden*", ove di sicuro effetto è il paragone tra il pesciolino rosso e il contribuente che elude la norma, in quanto entrambi sgusciano, il primo tra le maglie delle reti da pesca e il secondo tra le maglie della legge.

<sup>30</sup> G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, cit., pag. 415.

<sup>31</sup> E. ZITELMANN, *Lücken im Recht*, cit., passim.

L'interpretazione della norma quale fase prodromica e complementare della figura  
dell'abuso del diritto in campo tributario

peraltro non univoci, cui è giunta la teoria generale del diritto in relazione alla problematica delle lacune.

Innanzitutto è d'obbligo fare un passo indietro e chiarire cosa si intende per lacuna. Con tale termine si identifica quel fenomeno per cui manca una norma giuridica che regoli il caso sottoposto all'attenzione dell'interprete, o ancor meglio la mancanza di una norma giuridica cui il giudice possa richiamarsi per dirimere la controversia a lui sottoposta<sup>32</sup>.

Riconoscere il concetto di lacuna significa, però, porre in dubbio il dogma della completezza della legge, tema caro e strenuamente difeso dalla corrente del positivismo giuridico<sup>33</sup>. Infatti ammettere l'esistenza di una lacuna significa affermare che l'ordinamento è incompleto, di talchè mancando la disposizione atta a regolare il caso controverso si verificherebbe una situazione di stallo per la quale il giudice non potrebbe dirimere la questione sottopostagli. Tale possibilità non è ammissibile negli ordinamenti giuridici moderni caratterizzati dalla codificazione del diritto, fra i quali quello italiano, francese e tedesco, in quanto vige uno specifico *Justizverweigerungsverbot* o in altre parole un divieto per il

---

<sup>32</sup> N. BOBBIO, *Analogia*, voce in *Noviss. dig. ital.*, Torino, Vol. I, 1957, pag. 604; N. BOBBIO, *Lacune del diritto*, voce in *Noviss. dig. ital.*, Torino, Vol. IX, 1957, pag. 419 e R. GUASTINI, *Lacune del diritto*, voce in *Dig. civ.*, Torino, 1993, X, pag. 12. Sembrano, invece, avvicinarsi maggiormente al concetto di lacuna impropria K. ENGISCH, *Einführung in das juristische Denken*, cit., pag. 139, per il quale nel campo giuridico la lacuna consiste in "eine unbefriedigende Unvollständigkeit innerhalb des Rechtsganzen", C. W. CANARIS, *Die Feststellung von Lücken im Gesetz*, cit., pag. 53, ove l'A. osserva come "Eine Lücke liegt vor (...), wenn im positiven Recht eine Regelung fehlt, obwohl die Rechtsordnung in ihrer Gesamtheit eine solche fordert" e anche per SAUER, il cui pensiero è riportato da K. ENGISCH, *Der Begriffe der Rechtslücke. Eine analytische Studie zu Wilhelm Sauers Methodenlehre*, in *Festschrift für Wilhelm Sauer zu seinem 70. Geburtstag am 24. Juni 1949*, cit., pag. 85, per il quale le lacune si presentano nei casi "in denen das Gesetz schweigt, während gerade für einen vorliegenden Sachverhalt eine Rechtsnorm erwartet wird."

<sup>33</sup> M. CORSALE, *Lacune dell'ordinamento*, voce in *Enc. del dir.*, Milano, 1973, XXIII, reperibile nella banca dati online *Enciclopedia del diritto.it*; N. BOBBIO, *Lacune del diritto*, cit., pagg. 419 e 420, dove l'A. sottolinea la differenza tra lacune della legge e lacune del diritto, specificando come il dogma della completezza si riferisca alla legge, frutto del volere dell'onnipotenza del legislatore. Per K. ENGISCH, *Einführung in das juristische Denken*, cit., loc. cit., la differenza fra lacune del diritto e lacune della legge richiede una necessaria chiarificazione iniziale su ciò che si considera diritto, infatti "Denken wir bei dem Recht nur an das Gesetzesrecht, so ist „Rechtslücke“ soviel wie „Gesetzeslücke“. Genauer wollen wir von einer „Gesetzeslücke“ dort sprechen, wo dem Gesetz für eine rechtliche Frage, die wir zu stellen haben, durch Auslegung (...) keine Antwort abzugewinnen ist. Denke wir dagegen beim „Recht“ an das gesamte „positive Recht“, das neben dem Gesetzesrecht auch das Gewohnheitsrecht umfaßt, so haben wir eine Rechtslücke nur dann vor uns, wenn weder das Gesetz noch das Gewohnheitsrecht eine rechtliche Antwort auf eine rechtliche Frage geben".

giudice di emettere una pronuncia di *non liquet*<sup>34</sup>. Ecco quindi che il concetto di lacuna si manifesta e diventa rilevante proprio perché sussiste tale divieto e, infatti in sua assenza, la problematica delle lacune non verrebbe nemmeno ad esistenza, poiché il giudice potrebbe tranquillamente lasciare irrisolto il caso a lui sottoposto. Allo stesso tempo, proprio perché, invece, il giudice deve assolvere all'obbligo di dirimere la questione controversa, si crea il dogma della completezza dell'ordinamento giuridico<sup>35</sup>. Di talché è evidente come i tre aspetti, divieto di denegata giustizia, completezza della legge e lacune, siano tutti interdipendenti.

Orbene, in questa sede non si intende riportare compiutamente il dibattito e le conclusioni a cui è giunta la teoria generale del diritto in merito al dogma della completezza dell'ordinamento, ma si ritiene di condividere la posizione di illustre dottrina che sostiene, se non la completezza, per lo meno la completabilità dell'ordinamento tramite lo strumento dell'autointegrazione<sup>36</sup>. Prima però di affrontare tale punto, al fine di comprendere meglio il fenomeno dell'abuso del diritto, pare necessario fare un ultimo richiamo al concetto di lacuna e all'articolazione presente al suo interno delle varie tipologie di lacune esistenti. Infatti queste ultime, intese quali mancanza di una specifica disposizione atta a regolare la fattispecie, costituiscono solo una parte delle lacune in cui l'interprete può imbattersi.

Una prima suddivisione operata dalla teoria generale del diritto è stata quella fra lacune proprie (le cosiddette *echte Lücken*) e lacune improprie (*unechte Lücken*), ove le prime sono vere e proprie assenze di regolamentazione, mentre le seconde vengono considerate carenze dell'ordinamento unicamente se si prende come parametro di riferimento un ipotetico ordinamento ideale<sup>37</sup>, tanto che le

---

<sup>34</sup> N. BOBBIO, *Lacune del diritto*, cit., pagg. 423 – 424 che lo definisce come un principio generale di tutti gli ordinamenti statuali moderni, sia esso espressamente statuito o meno; M. C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, pag. 203.

<sup>35</sup> K. ENGISCH, *Der Begriffe der Rechtslücke. Eine analytische Studie zu Wilhelm Sauers Methodenlehre*, in *Festschrift für Wilhelm Sauer zu seinem 70. Geburtstag am 24. Juni 1949*, cit., pag. 97, il quale riporta il chiaro pensiero di SAUER sulla completezza dell'ordinamento, infatti "*Lücken gibt es nicht im Recht überhaupt. Denn das Recht muß selbstverständlich eine als notwendig erkannte Regelung für konkrete Fälle bieten*".

<sup>36</sup> N. BOBBIO, *Analogia*, cit., pag. 604 e ID., *Teoria generale del diritto*, Torino, 1993, pag. 237. Sulla specifica attività di autointegrazione, *infra* par. 2.

<sup>37</sup> Questa è la distinzione operata da ZITELMANN nel suo *Lücken im Recht*, cit., *passim*. Nell'opera l'A. osserva come le uniche lacune esistenti siano quelle in cui la regolamentazione si

L'interpretazione della norma quale fase prodromica e complementare della figura  
dell'abuso del diritto in campo tributario

stesse vengono anche definite lacune ideologiche o assiologiche.

Ulteriore bipartizione è quella stabilita dalla dottrina fra lacune primarie (o *primäre Lücken*) e lacune secondarie (o *sekundäre Lücken*), ove le prime sono presenti nell'ordinamento fin dall'inizio, essendo le stesse imputabili al legislatore, mentre le seconde si verificano successivamente in seguito al cambiamento dei valori sociali, allo sviluppo di nuovi fenomeni economici o al progresso tecnologico<sup>38</sup>. Tale suddivisione dà luogo poi ad una ripartizione aggiuntiva della categoria delle lacune primarie, le quali vengono distinte in lacune volontarie (o intenzionali) e involontarie (o inintenzionali, quelle che si identificano con la cosiddetta *planwidrige Unvollständigkeit*)<sup>39</sup>. Le prime sono frutto di una specifica volontà del legislatore, il quale avrebbe precisamente voluto non qualificare un comportamento o una situazione, di talchè un tentativo di integrazione da parte dell'interprete sarebbe *contra legem*, mentre le seconde sarebbero caratterizzate da una inintenzionalità del legislatore nella loro determinazione e lascerebbero, quindi, aperta la possibilità di una ricerca del diritto *praeter legem*<sup>40</sup>.

---

presenta incompleta, mentre le lacune improprie non meritano l'attenzione del giurista. Essendo però l'A. un convinto sostenitore del positivismo giuridico, al fine di non confutare lui stesso il dogma della completezza dell'ordinamento con la precedente ammissione dell'esistenza di lacune, formula al contempo la teoria della norma generale esclusiva. Con tale tesi ZITELMANN sostiene che ogni norma che regola un comportamento (cosiddetta norma particolare inclusiva) è accompagnata da altra norma, il più delle volte inespressa, che esclude la regolamentazione di tutti gli altri comportamenti non considerati, cosicché questi ultimi saranno permessi. Più estrema è la posizione di BERGBOHM, riportata da K. ENGISCH, *Einführung in das juristische Denken*, cit., pag. 140, per il quale gli ambiti non disciplinati dalle norme sono *rechtsleerer Raum*, infatti l'illustre giurista sostiene "Entweder eine Frage ist im positiven Recht entschieden, dann haben wir keine Rechtslücke vor uns, oder sie ist nicht im positiven Recht entschieden, dann fällt sie in den „rechtsleeren Raum“, und wir haben dann wieder keine Rechtslücke vor uns; denn eine Rechtslücke wäre eine Lücke im Rechtsganzen, indessen sich der rechtsleere Raum um das Recht herum erstreckt". Sul punto similmente anche J. DANZER, *Die Steuerumgehung*, cit., pag. 58, il quale precisa che "Nicht immer, wenn das Gesetz schweigt, liegt eine Lücke vor. Das Schweigen des Gesetz kann „beredt“, d.h. planmäßig sein, und zwar in zweifachem Sinne: entweder soll überhaupt keine rechtliche Regelung eingreifen, dann fällt die Frage in den rechtsfreien Raum, oder aber es zeigt sich, daß es für einen nicht ausdrücklich geregelten Fall die Rechtsfolge nicht will."

<sup>38</sup> In questo senso si esprime K. ENGISCH, *Einführung in das juristische Denken*, cit., pagg. 145 – 146, il quale sottolinea come "Es gibt, wie man auch sagt, nicht nur „primäre Lücken“, also Lücken, die von vornherein einer gesetzlichen Regelung anhaften, sondern auch „sekundäre Lücken, d.h. Lücken, die erst nachträglich in Erscheinung treten, weil die Verhältnisse sich geändert haben."

<sup>39</sup> Il fautore di tale efficace definizione è C. W. CANARIS, *Die Feststellung von Lücken im Gesetz*, cit., pag. 16, per il quale "Eine Gesetzeslücke ist eine planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes".

<sup>40</sup> M. CORSALE, *Lacune dell'ordinamento*, cit., par. 2.



Questa la ripartizione, in via generale<sup>41</sup>, del concetto di lacuna, la quale si lega in modo polivalente al fenomeno dell'abuso del diritto. Ossia, ripercorrendo le differenze fra le lacune summenzionate, l'interprete riuscirebbe a ricondurre quest'ultimo nel raggio d'azione di più di una tipologia di lacuna. Infatti, posto che solamente la lacuna volontaria risulta logicamente incompatibile con il fenomeno dell'abuso, in quanto il legislatore ha consapevolmente deciso di non disciplinare quella particolare fattispecie, l'abuso del diritto potrebbe essere in relazione sia con le lacune improprie, con quelle secondarie e con quelle involontarie. Con le lacune improprie perchè il mondo in cui viviamo è caratterizzato, a fronte della limitatezza dei nostri mezzi, da una serie infinita di fatti, accadimenti e variabili, di talchè il comportamento abusivo riuscirà sempre a trovare spazio nella finitezza del nostro ordinamento, nel caso di specie quello tributario, proprio in ragione del fatto che quest'ultimo sarà sempre incompleto se paragonato ad un ordinamento ideale. Con le lacune secondarie perché l'abuso del diritto può trovare terreno fertile nell'evoluzione e nel progresso quotidiano, dato che non sempre le norme esistenti riescono ad adattarsi contemporaneamente all'evolversi della società<sup>42</sup>. Cosicché nel tempo in cui il legislatore completerà le opportune modifiche, si potranno registrare casi di abuso basati su tale tipo di lacuna. Infine, per ciò che attiene alle lacune involontarie si osserva come le stesse costituiscano il campo d'elezione dei fenomeni abusivi, in quanto questi ultimi pongono in essere operazioni legittime, ma contrarie allo spirito della norma, operazioni che il legislatore non aveva ipotizzato al momento dell'emanazione della suddetta disposizione e che sfruttano proprio tale mancanza di previsione<sup>43</sup>.

---

<sup>41</sup> Per un ulteriore approfondimento delle varie tipologie di lacune individuate dalla teoria generale del diritto si rinvia a C. W. CANARIS, *Die Feststellung von Lücken im Gesetz*, cit., pagg. 129 – 143, il quale esplica anche altre sottocategorizzazioni, tra cui ad esempio quelle delle *offene und verdeckte Lücken* e quelle delle *bewusste und unbewusste Lücken*.

<sup>42</sup> Si pensi ad esempio a tutte le problematiche relative alla tassazione del commercio elettronico e alla corretta suddivisione della potestà impositiva tra i vari stati coinvolti.

<sup>43</sup> Classico esempio di comportamenti abusivi derivanti dall'esistenza di una lacuna involontaria sono i fenomeni di *dividend washing* e *dividend stripping*. In entrambi i casi si trattava di modalità alternative di incasso dei dividendi, ove nel primo caso generalmente esistevano un fondo comune d'investimento e una società di capitali residente. Ora il fondo d'investimento, poichè per effetto del proprio regime impositivo, non poteva fruire del credito d'imposta sui dividendi, cedeva alla società residente, che poteva fruire del credito d'imposta, titoli azionari o quote di partecipazione in società ed enti commerciali, prima della distribuzione del dividendo, riacquistandoli subito dopo la distribuzione ad un prezzo inferiore. In questo modo, il fondo trasformava un dividendo,

L'interpretazione della norma quale fase prodromica e complementare della figura dell'abuso del diritto in campo tributario

Orbene, a prescindere dalle varie tipologie di lacune, il confronto tra la quotidiana realtà delle svariate operazioni poste in essere dai contribuenti e il dato normativo, rende innegabile la loro esistenza<sup>44</sup>. E lo stesso accade per i comportamenti abusivi in campo tributario, con cui gli interpreti si trovano a confrontarsi con sempre maggiore frequenza e che, negli ultimi anni, hanno destato l'interesse non solo dei legislatori nazionali, ma anche di organismi internazionali<sup>45</sup>.

Data la chiara correlazione tra il fenomeno dell'abuso del diritto e l'esistenza di lacune nell'ordinamento, diventa essenziale approfondire il ruolo dell'interpretazione e dell'ermeneutica<sup>46</sup> per comprendere, come e se, queste ultime possano condurre ad una fattiva soluzione del problema.

## **2. L'abuso del diritto in campo tributario e i metodi dell'interpretazione e dell'analogia**

---

soggetto ad una ritenuta d'imposta, in una plusvalenza fiscalmente irrilevante ex art. 9, co. 1, l. 23 marzo 1983, n. 77, mentre la società incassava il dividendo, scomputava la ritenuta d'acconto e il relativo credito d'imposta (non spettante ai fondi comuni d'investimento mobiliare secondo la medesima legge n. 77/83) e deduceva fiscalmente la minusvalenza realizzata tramite negoziazione. Diversamente invece il *dividend stripping*, il quale consisteva nell'operazione con cui una società non residente e non avente stabile organizzazione in Italia, non potendo usufruire del credito d'imposta sui dividendi, cedeva ad una società residente il diritto di usufrutto sulle azioni possedute. I vantaggi fiscali, in questo caso, derivavano, oltre che dal beneficio del credito d'imposta (da cui era esclusa la società non residente), nella deducibilità del costo dell'usufrutto azionario e nell'applicazione di una minore ritenuta, a titolo di acconto, in luogo di quella, di più elevato ammontare, che avrebbe dovuto effettuarsi a titolo d'imposta. Tali fenomeni avevano trovato una vastissima diffusione tra gli anni Ottanta e Novanta del secolo scorso, tanto che il legislatore accortosi della lacuna, decise di porvi rimedio introducendo delle disposizioni *ad hoc* per contrastare il fenomeno, ossia i commi 6bis e 7bis all'art. 14 T.U.I.R. (ante riforma 2003). Per un approfondimento si veda S. CIPOLLINA, *Elusione fiscale*, in *Riv. dir. fin.*, 2007, I, pag. 555 e ss.

<sup>44</sup> M. C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., pag. 202.

<sup>45</sup> Si pensi alla Raccomandazione della Commissione Europea 2012/772/UE del 6 dicembre 2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva richiamabile al seguente indirizzo <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2012:338:0041:0043:IT:PDF> e il Rapporto presentato dall'OECD e i relativi piani d'azione in tema di *Base Erosion and Profit Shifting* richiamabili al seguente indirizzo <http://www.oecd.org/tax/beps-reports.htm>, su cui *supra* Introduzione. Inoltre per un ulteriore breve approfondimento sulla Raccomandazione della Commissione si rimanda, *infra* Riflessioni conclusive.

<sup>46</sup> Sulla stretta correlazione tra interpretazione ed elusione fiscale A. DI PIETRO, *Presentazione*, in *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, cit., pag. XIV, sottolinea come "(...) una volta riconosciuto che l'applicazione delle norme tributarie non richiede l'uso di criteri interpretativi diversi da quelli previsti ed utilizzabili, in via generale, per tutte le norme giuridiche, la qualifica e l'efficacia giuridica del fenomeno elusivo non poteva non diventare un aspetto del più ampio problema interpretativo delle norme tributarie."

Il ridestato interesse per lo studio dei fenomeni di abuso del diritto in campo tributario, volto non solo a conoscere gli accadimenti in sé, ma anche focalizzato a contrastarli, deve necessariamente affrontare le tematiche dell'interpretazione e dell'analogia<sup>47</sup>, posto che il fulcro della problematica è comprendere il significato profondo del dato normativo.

Orbene proprio il testo della norma diviene l'elemento centrale di tale analisi e con esso l'indagine sull'esistenza della possibilità di integrazione del dato letterale sia tramite la tecnica dell'autointegrazione sia tramite quella dell'eterointegrazione.

Così la lettera della norma costituirà, a seconda dei differenti approcci dottrinari, il punto di arrivo o di partenza dell'opera ermeneutica, con l'unico limite del completo stravolgimento del testo giuridico.

### **2.1.1. L'interpretazione teleologica e il concetto di “*noch möglicher Wortsinn*”**

Autorevole dottrina sosteneva che “la vera elusione inizia esattamente là dove finisce l'arte dell'interpretazione”<sup>48</sup>, ossia quando le tecniche e le metodologie che contraddistinguono l'interpretazione giuridica, non permettono, comunque, di colmare le lacune presenti nella legislazione, così che il comportamento abusivo, posto in essere dal contribuente, non trova rimedio nella formulazione normativa, nemmeno tramite un'estensione dello stesso operata con l'impiego degli oramai noti criteri ermeneutici.

---

<sup>47</sup> Attenta dottrina A. GENTILI, *Abuso del diritto, giurisprudenza tributaria e categorie civilistiche*, cit., pagg. 12 e 13, individua un parallelismo tra il ragionamento analogico e quello di contrasto all'abuso del diritto, osservando, però, cutaneamente, come “L'argomento dell'abuso rientra dunque sia pure in senso lato nel genere dei ragionamenti per analogia, che operano riconducendo i casi sotto disposizioni che a prima vista non li concernono. Prossimo il genere; ma diversa la specie. Cosa c'è di specificamente diverso, qui? C'è che con l'analogia, invocando l'identità di *ratio* si applica una disposizione ad un caso (formalmente e strutturalmente, ma non teleologicamente) diverso, *che non è regolato*. Invece con l'abuso, invocando l'identità di *ratio*, si applica una disposizione ad un caso (formalmente e strutturalmente, ma non teleologicamente) diverso, *che è regolato*.”

<sup>48</sup> A. HENSEL, *Zur Dogmatik des Begriffs “Steuerumgehung”*, in *Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann*, München, 1923, pag. 244, ristampato in *System des Familiensteuerrechts und andere Schriften, Festschrift für Albert Hensel*, a cura di E. REIMER – C. WALDOFF, Köln, 2000, ove il testo in lingua originale si esprime nei seguenti termini “*Die echte Steuerumgehung hängt genau dort an, wo die Auslegungskunst zu versagen beginnt*”.

L'interpretazione della norma quale fase prodromica e complementare della figura  
dell'abuso del diritto in campo tributario

Orbene, al fine di comprendere se il ruolo dell'interpretazione sia del tutto irrilevante nel contrasto alle fattispecie di abuso, si dovrà analizzare quale sia la massima estensione raggiungibile dal dettato normativo. Ora qualsiasi testo legislativo presenta quale limite espresso la lettera della norma, la quale può essere certamente interpretata, ma non totalmente stravolta o intesa in modo tale da privarla del significato convenzionale attribuitole dalla comunità di riferimento. Tramite il mezzo interpretativo non si può pertanto oltrepassare il confine del c.d. *noch möglicher Wortsinn*<sup>49</sup> ossia del significato ancora ricomprendibile nel termine, pena la totale avulsione dal testo di legge e la perdita assoluta di rilevanza delle parole, quale mezzo di comunicazione convenzionalmente accettato. Uno stesso vocabolo può essere sì polisemico, ma mai portatore di infiniti significati, tanto da cadere nel più assoluto relativismo<sup>50</sup>,

---

<sup>49</sup> Per un approfondimento sull'ampia locuzione di *noch möglicher Wortsinn* si vedano E. HÖHN, *Zweck(e) der Steuerrechts und Auslegung*, in *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke*, a cura di J. LANG, Köln, 1995, pagg. 216 – 218 e K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Köln, 1993, pagg. 1271 – 1272.

<sup>50</sup> Emblematico al riguardo è K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung, cit., loc. cit.*, il quale puntualizza come l'interpretazione sia sempre interpretazione di qualcosa e l'interpretazione giuridica costituisca interpretazione di un testo scritto, ove le parole non risultano essere articolazioni arbitrarie, ma mezzi di comunicazione portatori di un significato convenzionale funzionali alla comprensione tra esseri umani. Pertanto quando l'interlocutore, dato un determinato testo giuridico di base, non comprende l'interpretazione che altri ne derivano, significa che la stessa è stata spinta oltre il *noch möglicher Wortsinn*, privando il testo di qualsivoglia utilità. L'A. infatti così si esprime "*Auslegung ist immer Auslegung von etwas. Gesetzesauslegung ist Auslegung eines sprachlichen Textes. Von ihm darf Auslegung sich nicht gänzlich lösen; Auslegung ist Gesetzesanwendung secundum legem. Löst die Gesetzesanwendung sich ganz vom Text, so wird sie zur Gesetzes- oder Rechtsfortbildung. Der Wortlaut steckt die äußersten Grenzen vertretbarer Sinnvarianten oder Auslegungsmöglichkeiten ab. Fast jedes Wort beinhaltet mehrere, aber nicht beliebig viele Sinnvarianten. Die Grenze der Möglichkeiten ergibt sich aus dem möglichen (im Sinne von: noch möglichen), dem äußersten Wortsinn; das ist derjenige Sinn, der nach dem Sprachgebrauch eben noch mit dem mehr- oder vieldeutigen Ausdruck verbunden werden kann. Er bildet die Grenze der Auslegung. Darüber, daß Rechtsanwendung jenseits des möglichen Wortsinns – durch Lückenausfüllung – ebenfalls zulässig ist. Dem Einwand, eine Wortsinnngrenze lasse sich nicht feststellen, ist entgegenzuhalten: Wörter sind keine willkürlichen Lautungen, sondern Mittel der Sprachkonvention; fast alle Wörter enthalten zwar mehrere Sinn- oder Bedeutungsvarianten und –nuancen: könnte einem Wort – besser einem Text – aber ein beliebiger Sinn beigelegt oder untergelegt werden, so wäre zwischenmenschliche Verständigung gar nicht möglich. Die Wortsinnngrenzen ergeben sich aus den Konventionen der Sprachgemeinschaft. Was diese nicht mehr versteht, liegt jenseits der Grenzen des möglichen Wortsinns. (...) Geht es um einen Gesetzestext, um juristische Fachsprache, so greift es zu kurz, den möglichen Wortsinn allein mit einem Sprachwörterbuch ausmessen zu wollen. Die Gesetzessprache hat ihre eigenen fachsprachlichen Konventionen; sie werden von allgemeinen Wörterbüchern nur in Grenzen berücksichtigt. Viele Fachausdrücke tauchen in allgemeinen Wörterbüchern gar nicht auf. (...) Schöpft die Auslegung die Wortsinnngrenzen voll aus, so spricht man von **extensiver Auslegung**; entscheidet sie sich für eine enge Sinnvariante, so spricht man von **restriktiver Auslegung**."* Di opinione totalmente opposta era invece parte della dottrina svizzera, la quale non riteneva il *noch möglicher Wortsinn* limite estremo dell'interpretazione, posto che anche questo non rappresentava

pena l'incomprensione completa tra gli esseri umani e il conseguente caos primordiale nelle relazioni sociali, le quali necessitano del diritto al fine di stabilire un ordine, seppur minimo, essenziale ad una tollerabile convivenza tra gli individui<sup>51</sup>.

Pertanto l'interpretazione teleologica del testo normativo, la quale, per definizione, attribuisce rilievo al senso generale e allo scopo della norma, intesi nella loro complessità e coerenza unitaria, non potrà spingersi oltre il confine del *noch möglicher Wortsinn*, poiché, altrimenti, verrebbe totalmente stravolto il significato della disposizione normativa, ottenendo, quindi, un complessivo capovolgimento dei valori fondanti il positivismo giuridico tipici dei sistemi codificati, quali quello nazionale.

Infatti, si verificherebbe il passaggio da un predominio dell'interpretazione normativa, ancora legata al canone letterale, ad uno dello spirito della norma sul significato strettamente ricavabile dai termini<sup>52</sup>.

L'interpretazione, che sconfinava oltre il *noch möglicher Wortsinn*, perde, pertanto, la sua natura di strumento interpretativo della norma per diventare vera e propria integrazione della stessa<sup>53</sup>, di talchè quello è il limite estremo a cui l'interpretazione, compresa anche quella teleologica, può legittimamente

---

un dato certo, ma dipendeva dall'attribuzione di significato data dall'interprete: il confine del *noch möglicher Wortsinn* è mobile e deriva, in ogni caso, da una valutazione di parte. Secondo tale visione la letteralità del testo poteva essere pacificamente superata in favore di una "*umfassende Auslegung*", risultato di un ricorso molto ampio, quasi illimitato, al metodo teleologico. Si vedano sul punto i maggiori esponenti di tale teoria P. LOCHER, *Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht*, Bern, 1983, *passim* e R. A. RHINOW, *Rechtsetzung und Methodik. Rechts-theoretische Untersuchungen zum gegenseitigen Verhältnis von Rechtsetzung und Rechtsanwendung*, Basel/Stuttgart, 1979, *passim*. Tale teoria è stata, però oggetto di numerose e aspre critiche principalmente per la situazione di estrema incertezza che viene a generare nell'applicazione del dato normativo e per l'eccessiva estensione raggiunta dall'interpretazione giuridica, infatti E. HÖHN, *Zweck(e) der Steuerrechts und Auslegung*, *cit.*, pag. 218 sostiene che "(...) *die umfassende Auslegung die Gefahr in sich birgt, daß im Rahmen der Auslegung den Zweckargumenten zu viel Beachtung geschenkt und damit eine extensive Gesetzesauslegung praktiziert wird.*"

<sup>51</sup> Per tentare di regolare il cosiddetto "Stato di natura" caratterizzato dai due concetti cardine del *bellum omnium contra omnes* e del *homo homini lupus* reso famoso dal filosofo inglese Thomas Hobbes nel suo *Leviatano*.

<sup>52</sup> G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, *cit.*, pag. 384, il quale osserva come possa ammettersi per l'appunto "una prevalenza dello spirito della lettera, non altrettanto potrà dirsi per la prevalenza dello spirito sul testo".

<sup>53</sup> Così C. W. CANARIS, *Die Feststellung von Lücken im Gesetz*, *cit.*, pag. 23, il quale sottolinea come "*Soweit sich die Entscheidung aber noch irgendwie mit dem Wortlaut des Gesetzes vereinbaren läßt, reicht auch die Autorität des vom Gesetzgeber Angeordneten. Damit ist das Abgrenzungskriterium für die Scheidung der Rechtsfindung secundum legem von der Lückenfüllung der mögliche Wortsinn des Gesetzes*".

L'interpretazione della norma quale fase prodromica e complementare della figura dell'abuso del diritto in campo tributario

raggiungere<sup>54</sup>. Conseguentemente l'ormai nota affermazione, per cui l'elusione inizia ove l'interpretazione finisce, deve considerarsi corretta, non potendo tutte le fattispecie di abuso essere ricondotte nella sfera d'azione della norma tributaria, pena il superamento del significato ancora ricomprendibile nei vocaboli componenti il testo legislativo. Si pensi, ad esempio, ai casi summenzionati di *dividend washing* e *dividend stripping*<sup>55</sup>, ove l'interpretazione teleologica nei limiti del *noch möglicher Wortsinn* non avrebbe potuto ricomprendere tali costruzioni giuridiche nel significato, ancorché interpretato estensivamente, della formulazione normativa, poiché le stesse avevano sfruttato appositamente una mancanza di regolamentazione normativa. Un'interpretazione della norma, che avesse permesso un'imposizione secondo il dettato normativo vigente, avrebbe perso la sua natura interpretativa per virare completamente nell'integrazione normativa. Si sarebbe trattato non più di semplice interpretazione, bensì di creazione teleologica.

### 2.1.2. La *wirtschaftliche Betrachtungsweise* e l'interpretazione funzionale

Il ruolo dell'interpretazione, particolarmente di quella teleologica, per contrastare il fenomeno dell'abuso in campo tributario, è già stato oggetto di intensi dibattiti dottrinali<sup>56</sup>. Tale problema aveva trovato spazio all'interno di un

---

<sup>54</sup> Si tratta della cd. *Andeutungstheorie*, per un approfondimento si veda K. ENGISCH, *Einführung in das juristische Denken*, cit., pagg. 82 – 83 e 104 – 105.

<sup>55</sup> *Supra* nota 43.

<sup>56</sup> Da un lato, ci si riferisce al pensiero, che verrà meglio riportato in questo paragrafo, sviluppato dagli autori tedeschi ed austriaci relativo ad una lettura in chiave prettamente economica del diritto tributario, ossia la cd. *wirtschaftliche Betrachtungsweise*. Le origini di tale teoria risalgono ad *Enno Becker*, il quale già nella sua opera *Die Reichsabgabenordnung*, Berlin, 1926, all'annotazione 2 del § 4 RAO 1919 osservava “*Die Würdigung des Sachverhalts nach seiner wirtschaftlichen Bedeutung und die Auslegung des Steuergesetzes nach seinem Zweck greifen in solchen Fällen ineinander*”. Dall'altro lato, si ricorda l'intenso dibattito dottrinale, che ha interessato gli studiosi d'oltralpe di diritto tributario, relativo all'essenzialità o meno di una clausola antielusiva espressa, quale il tedesco § 42 AO o l'austriaco § 22 BAO, meglio noto come la diatriba tra *Innentheorie* e *Außentheorie*. Un ruolo fondamentale viene assunto proprio dall'interpretazione, dato che i sostenitori dell'*Innentheorie* ritengono tale criterio ermeneutico sufficiente a contrastare i fenomeni elusivi e, al contempo, superflua una clausola generale espressa, *infra* par. 2.1.3. Per un approfondimento in lingua originale sulla teoria della *wirtschaftliche Betrachtungsweise* si vedano P. BÖHMER, *Erfüllung und Umgehung des Steuertatbestandes*, Düsseldorf, 1958, pagg. 5 – 11; W. GASSNER, *Rechtsgrundlagen der wirtschaftlichen und rechtlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht*, in *Tax Form and substance in tax law, Cahiers de droit fiscal international*, 2002, Vol. LXXXVIIa, pagg. 119 – 149 e T. KOTSCHNIGG, *Beweisrecht der BAO*, Wien, 2011, § 21 *passim*.

più ampio dibattito sulla natura delle norme tributarie e sulla corretta interpretazione delle stesse, in quanto branca del diritto piuttosto peculiare, risultante dall'unione di nozioni giuridiche con altre prettamente economiche. Tale teoria interpretativa, meglio nota con i termini di *wirtschaftliche Betrachtungsweise* o, sul piano nazionale, come dibattito sull'interpretazione funzionale<sup>57</sup> delle norme, era sorta in Germania<sup>58</sup> principalmente per adattare e coadiuvare tra loro i concetti civilistici e quelli fiscali ed economici che compongono le norme tributarie. In questo modo la disposizione legislativa non era sottoposta ad un'interpretazione giuridica fondata unicamente sull'analisi dei concetti giuridici, ma tale lettura doveva essere modificata per dare rilevanza alla

---

<sup>57</sup> Il maggior esponente della teoria dell'interpretazione funzionale delle norme di diritto tributario, chiaramente ispirata alla teoria della *wirtschaftliche Betrachtungsweise* tedesca, fu GRIZIOTTI – teoria poi ulteriormente sostenuta dai suoi allievi della Scuola di Pavia tra cui JARACH e POMINI – il quale nella sua opera *Lo studio funzionale dei fatti finanziari*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1940, pagg. 312 e 313 osservava come “Lo studio funzionale del rapporto giuridico, che sta a fondamento dell'entrata e la giustifica, significa saldare il diritto finanziario con la catena di ricerche causali (causa politica, causa giuridica, causa economica) che fanno capo all'operazione tecnico-giuridica dell'entrata, per dare alla ricerca carattere razionale che è il segno di civiltà per un ordinamento finanziario (...)” e ancora che “Con lo studio funzionale si hanno tutte le coordinate politiche, giuridiche, economiche e tecniche, che servono a precisare il punto controverso. Non si tratta di discutere soltanto sul significato delle parole fatto palese secondo la loro connessione e l'intenzione del legislatore, ma della norma manifestata da queste parole di precisare la funzione nell'ordinamento giuridico, secondo l'analisi e la sintesi delle funzioni (...)”. Sul punto si vedano anche ID., *Il principio della realtà economica negli articoli 8 e 68 della legge di registro*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1939, II, pagg. 202 – 208; ID., *L'interpretazione funzionale delle leggi finanziarie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1949, I, pagg. 347 – 362; D. JARACH, *La considerazione del contenuto economico nell'interpretazione delle leggi d'imposta*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1937, II, pagg. 54 – 56. A tale pensiero si opponeva fermamente quello di A. UCKMAR, *Interpretazione funzionale delle norme tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1949, I, pag. 184 e ss., il quale non condivideva il pensiero degli studiosi della Scuola di Pavia, poiché l'interpretazione doveva considerarsi una e volta a spiegare il significato della norma, ma l'interpretazione funzionale invece sostituisce al legislatore l'interprete e “consente l'applicazione del tributo a casi non previsti dal testo legislativo, onde una materia così delicata e che deve essere disciplinata da norme precise e tassative, verrebbe lasciata all'arbitrio dell'interprete”. Secondo l'illustre giurista invece la teoria funzionale “è in completo contrasto non solo con la legge del registro, ma con i più elementari principi di diritto. Troppo spesso si dimentica che le leggi tributarie sono *norme giuridiche*, e per la loro interpretazione ed applicazione si devono usare i metodi e gli strumenti approntati dalle dottrine giuridiche e non quelli approntati dalle scienze economiche”. A sostegno delle proprie posizioni richiamava infine la pronuncia della Suprema Corte del 19 agosto 1947, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1949, II, pag. 132, secondo la quale “Una ricerca dell'Ufficio sul fine ultimo economico giuridico che le parti hanno voluto raggiungere con l'atto al fine di determinare la tassa in relazione a questo fine, mentre da nessuna disposizione di legge è prescritta, è contraria a quel criterio di certezza che deve presiedere alla identificazione del contenuto giuridico degli atti, dovendosi l'imposta applicare in base alle pattuizioni emergenti da detti atti. È questa un'indagine che prescinde alle finalità economiche giuridiche che le parti hanno avuto di mira di raggiungere e all'essersi o meno tali finalità raggiunte, ma che ha lo scopo di accertare, prendendo in considerazione le pattuizioni, quali sostanzialmente e giuridicamente siano stati i rapporti giuridici dalle qualificazioni ad essi date e dalla forma adottata”.

<sup>58</sup> Vedi nota 51.

L'interpretazione della norma quale fase prodromica e complementare della figura  
dell'abuso del diritto in campo tributario

sottostante natura economica, che la norma voleva tutelare o in alternativa assoggettare ad imposizione. Indi per cui la *wirtschaftliche Betrachtungsweise* costituiva, e costituisce, una forma di interpretazione teleologica orientata a privilegiare lo scopo economico a cui tende la norma tributaria<sup>59</sup>. Si tratta, in realtà, di una sorta di correttivo generale<sup>60</sup> per modellare i concetti civilistici o di diritto commerciale, fondanti le norme tributarie, sull'obiettivo fiscale od economico che queste si prefissano, cercando così di superare un'interpretazione formalistica del dato letterale. Tale teoria, partendo dalla considerazione secondo cui il diritto tributario è incentrato sul principio di capacità contributiva, è volta a tassare il cd. *wirtschaftliche Gleiche*, ossia l'equivalente economico, in modo identico, di talchè l'interpretazione del diritto tributario deve prescindere dai concetti giuridici per prediligere quelli economici<sup>61</sup>.

Orbene il dibattito su tale teoria ha interessato indirettamente anche la problematica dell'abuso in campo tributario. Infatti i sostenitori della *wirtschaftliche Betrachtungsweise* e gli studiosi nazionali, per ciò che riguarda l'interpretazione funzionale delle norme tributarie<sup>62</sup>, hanno individuato, in tale concezione, una funzione attiva nella lotta alle fattispecie elusive. Questo perché, privilegiando la sostanza economica dell'operazione posta in essere, si conferisce prevalenza alla capacità contributiva espressa da quest'ultima, piuttosto che alla

---

<sup>59</sup> K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, cit., pag. 1284, il quale sottolinea come tale teoria non sia un metodo particolare ma "*Unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise wird mehr verstanden als eine bestimmte Art der Auslegung*".

<sup>60</sup> Anche definito *Interpretationkorrektur* da W. GASSNER, *Interpretation und Anwendung der Steuergesetze*, Wien, 1972, pag. 131.

<sup>61</sup> G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, cit., pag. 208. Si consideri che tale principio deve guidare sempre l'interpretazione delle norme tributarie, anche nel caso di comportamenti illeciti o elusivi del dato normativo, sul punto si veda K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, cit., pag. 1320, il quale sostiene che "**Das Steuerrecht ist nicht wertfrei, sonst wäre es kein Recht. Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, das der Besteuerung weithin zugrunde liegt, ist ein wertendes Prinzip. Würde der Zuwachs an Leistungsfähigkeit nicht berücksichtigt, wenn dieser Zuwachs auf gesetz- oder sittenwidrigen Geschäften beruht, würde illegales oder unsittliches Verhalten vor legalem, anständigem Verhalten begünstigt, prämiert.**"

<sup>62</sup> Sul punto si veda l'opera di D. JARACH, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, Padova, 1936, pag. 57 e ss. dedicata allo studio dell'imposta di registro e, in modo particolare, al previgente art. 8, il quale statuiva che le tasse dovevano essere "applicate secondo l'intrinseca natura e gli effetti degli atti o dei trasferimenti, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente". Tale norma veniva considerata dall'A., da un lato, la concreta dimostrazione della bontà della teoria dell'interpretazione funzionale, posto che "L'analogia di cui parla al capoverso dell'art. 8 è evidentemente analogia di portata economica degli atti, non analogia di forma o di negozi giuridici", cosicché la stessa doveva essere intesa come rivolta alla realtà economica del fatto, e, dall'altro, riconosceva in tale disposizione una sostanziale funzione antielusiva.



sua forma giuridica<sup>6364</sup>.

A tale principio sono ispirate sia la clausola generale antielusiva tedesca sia quella austriaca, le quali autorizzano le Amministrazioni fiscali dei rispettivi Stati a riprendere a tassazione determinati collegamenti negoziali anomali secondo l'intrinseca natura economica della costruzione giuridica posta in essere dal contribuente<sup>65</sup>. Tali clausole vengono appunto viste<sup>66</sup>, come una traduzione

---

<sup>63</sup> E. BECKER, *Applicazione della legge d'imposta secondo criteri economici obbiettivi nella giurisprudenza della Corte finanziaria del Reich*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1937, II, pagg. 224 – 225 l'A. sottolineava come “I negozi giuridici, in caso di dubbio, devono essere trattati, ai fini tributari, in modo corrispondente a criteri economici obbiettivi. Che cosa ciò significhi, risulta dal commento «i contribuenti possono, è vero, ordinare i loro rapporti economici secondo il loro libero volere, essi possono all'uopo anche tener conto di criteri tributari – ossia possono, a causa dell'imposta, ordinare i loro rapporti *economicamente*, vale a dire effettivamente, in modo diverso da quel che avrebbero fatto senza tener conto dell'imposizione – ma si deve sempre considerare che, secondo il § 1 dello *Steueranpassungsgesetz*, la legge vuole che le fattispecie, che economicamente si equivalgono, vengano trattate nello stesso modo, e che non è permesso al contribuente *di influire sull'obbligo d'imposta con qualche costruzione giuridica senza reale contenuto*»”.

<sup>64</sup> La tendenza a privilegiare la sostanza economica sull'inquadramento giuridico della fattispecie non è propria solo dell'ormai risalente teoria della *wirtschaftliche Betrachtungsweise* o dell'interpretazione funzionale, ma è il criterio di riferimento utilizzato dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea per valutare se vi sia stata una violazione delle disposizioni in materia di Iva o delle libertà fondamentali sancite dal Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea. Da ultimo si veda l'interessante pronuncia CGUE, 20 giugno 2013, C – 653/11, *Newey*, che in un caso di costruzione giuridica abusiva, al fine di poter beneficiare a pieno titolo della detrazione dell'Iva sull'acquisto di servizi pubblicitari, da parte di un soggetto che poneva in essere operazioni di intermediazione creditizia, esente dall'imposta, la Corte affermava che “*il ruolo delle clausole contrattuali nell'ambito della qualificazione di un'operazione come imponibile, si deve rammentare la giurisprudenza della Corte secondo cui la valutazione della realtà economica e commerciale costituisce un criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune dell'IVA (v., in tal senso, sentenza del 7 ottobre 2010, Loyalty Management UK e Baxi Group, C-53/09 e C-55/09, Racc. pag. I -9187, punti 39 e 40 nonché la giurisprudenza ivi citata)*”. Ove, prescindendo, in questa sede, dalla specifica operazione che era stata posta in essere dal soggetto passivo Iva, si evince, chiaramente, la dipendenza della rappresentazione giuridica rispetto alla sostanza economica sottostante. Da tale atteggiamento del Supremo Giudice europeo ne è discesa una rinascita degli effetti economici su quelli giuridici, come ha correttamente evidenziato anche A. CARINCI, *La rilevanza fiscale del contratto tra modelli impositivi, timori antielusivi e fraintendimenti interpretativi*, in *Rass. Trib.*, 2014, 5, pagg. 975 – 976, il quale parla di “ritorno al passato” e alla nota 57 riporta Cass., 13 marzo 2014, n. 5877, che stabilisce come “(...) *l'autonomia contrattuale e la rilevanza degli effetti giuridici dei singoli negozi (e non anche di quelli economici, riferiti alla fattispecie globale) restano necessariamente circoscritti alla regolamentazione formale degli interessi delle parti, perché altrimenti finirebbero per sovvertire detti criteri impositivi*”, alla stessa nota vi sono poi ulteriori riferimenti giurisprudenziali rilevanti sul piano nazionale. Invece il testo della sentenza della Corte di Giustizia è reperibile sul sito [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>65</sup> Infatti i testi di entrambe le clausole pongono come punto di riferimento la natura economica della costruzione giuridica come si evince dall'estratto della versione tedesca “*wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht*.” e da quello dell'austriaca “*wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären*.” Per un approfondimento *infra* par. 2.3. e cap. IV, parr. 2.1. e 2.2.

<sup>66</sup> K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, cit., pag. 1323 e ss; W. GASSNER, *Interpretation und*

L'interpretazione della norma quale fase prodromica e complementare della figura dell'abuso del diritto in campo tributario

espressa della teoria della *wirtschaftliche Betrachtungsweise*, giungendo, però, a conclusioni diverse sulla loro natura e sulla loro essenzialità. Infatti, se per una parte della dottrina, tale forma di interpretazione teleologica della norma può spingersi oltre il *noch möglicher Wortsinn*, al fine di scovare la vera natura economica dell'operazione posta in essere, senza bisogno di alcuna disposizione espressa che l'autorizzi<sup>67</sup>, per altra parte, tali clausole, ampliando, come su evidenziato, rispetto al limite espresso dal dettato normativo, costituiscono la giustificazione per l'utilizzo di ben altro strumento ermeneutico: l'analogia quale rimedio dell'interprete alle lacune legislative<sup>68</sup>. Tale ultima posizione, lascia intendere come, nel caso dell'abuso e delle clausole generali antielusive espresse, l'interpretazione teleologica, volta a comparare, a fini impositivi, figure giuridiche differenti accomunate da una stessa natura economica, travalichi i confini posti all'interpretazione nella quadripartizione classica per divenire integrazione analogica.

In realtà, quindi, sebbene la teoria della *wirtschaftliche Betrachtungsweise* abbia avuto un ruolo di primaria importanza relativamente all'equità e all'uguaglianza nella tassazione e conseguentemente nella discussione concernente l'abuso del diritto in campo tributario, tale ultima problematica non può trovare solo all'interno della teoria suesposta una soluzione dirimente, posto che un'operazione interpretativa di tale portata presuppone un'integrazione normativa, che una semplice interpretazione teleologica, volta ad enucleare il senso della disposizione legislativa, pare non poter attuare.

---

*Anwendung der Steuergesetze, cit.*, pag. 24 e ss. e anche W. GASSNER – M. LANG, *Die rechtsstaatliche Entwicklung im Abgabenrecht*, in *Staatsrecht in Theorie und Praxis. Festschrift für Robert Walter* a cura di H. MAYER – J. CLEMENS – R. LAURER – K. RINGHOFER – R. THIENEL, Wien, 1991, pagg. 159 – 180.

<sup>67</sup> Trattasi dell'*Innentheorie*, corrente di pensiero che viene considerata minoritaria in Germania, ma maggioritaria in Austria, di cui uno fra i maggiori esponenti è stato W. GASSNER, *Interpretation und Anwendung der Steuergesetze, cit.*, *passim*, il quale sostiene come il problema dell'abuso in campo tributario sia un problema prevalentemente interpretativo, che una clausola generale quale § 22 BAO, non può risolvere, mentre lo sarebbe un'interpretazione teleologica delle norme tributarie nel loro complesso. Sul fronte tedesco si ricorda J. DANZER, *Die Steuerumgehung, cit.*, pag. 106, il quale lapidariamente osserva “*Es sollte darum darauf verzichtet werde, eine Gestaltung, überhaupt als unangemessen zu bezeichnen. Stattdessen sollte man emotionslos allein urteilen, daß ein Tatbestand erfüllt ist oder nicht. § 42 AO ist ohne materielle Bedeutung.*”

<sup>68</sup> K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung, cit.*, pag. 1326 e *infra* par. 2.2.

### 2.1.3. L'evoluzione tedesca e austriaca del dibattito: *Außen-und Innentheorie*

Nel paragrafo precedente si è fatto cenno al ruolo dell'interpretazione nel contrasto alle fattispecie abusive e come il dibattito dottrinale abbia influenzato la comprensione delle clausole generali antiabuso presenti in alcuni ordinamenti. La discussione, in ordine all'importanza dell'interpretazione ai fini della lotta all'elusione fiscale, è stata particolarmente viva e animata fra gli studiosi d'oltralpe, i quali si sono divisi tra sostenitori dell'*Außentheorie*, da un lato, e *Innentheorie* dall'altro<sup>69</sup>.

Il pensiero dell'*Innentheorie*, sposato dalla dottrina minoritaria in Germania e da quella maggioritaria invece in Austria e in Svizzera<sup>70</sup>, ritiene che la problematica dell'abuso del diritto in campo tributario<sup>71</sup>, possa essere risolta sia attraverso l'interpretazione estensiva, andando anche oltre il significato del *noch möglicher Wortsinn* della norma elusa, sia tramite l'uso dell'analogia. Secondo tale teoria, la singola norma tributaria, sarebbe dotata di “una sua intrinseca forza<sup>72</sup>”, capace di affermarsi senza intermediari e si farebbe rispettare utilizzando quegli strumenti dell'ordinamento giuridico, sviluppati dallo studio metodologico delle norme<sup>73</sup>. Ecco dunque che per tale corrente di pensiero una clausola generale antielusiva, come il § 42 AO o il § 22 BAO, sarebbe superflua (*überflüssig*)<sup>74</sup>, in

<sup>69</sup> Il primo ad utilizzare il termine *Innentheorie* fu GASSNER nella sua opera *Interpretation und Anwendung der Steuergesetze* come sottolinea anche P. FISCHER, *Geltungsanspruch des Steuergesetzes, Steuerumgehung und „wirtschaftliche oder sonst nicht beachtliche außersteuerliche Gründe“*, in *FR*, 2001, 23, pag. 1214, nota 19.

<sup>70</sup> *Supra*, nota 67. Per ulteriori approfondimenti sulla dottrina dell'*Innentheorie* si vedano W. GASSNER, *Interpretation und Anwendung der Steuergesetze*, cit., passim; ID., *Das allgemeine und das besondere Umgehungsproblem im Steuerrecht*, in *Festschrift für H. W. Kruse*, Köln, 2001, pagg. 187 – 188; M. TANZER, *Rechts – und Gestaltungsmissbrauch im Abgabenrecht*, in *Gelber Brief des Instituts für Finanzwissenschaft und Steuerrecht nr. 129*, Wien, 1983, pag. 1 e ss.; M. LANG, *Der Gestaltungsmissbrauch (§ 22 BAO) in der jüngeren Rechtsprechung des VwGH*, in *ÖStZ*, 1994, n. 8, pag. 173 e ss.; ID., *Der Normgehalt des § 22 BAO*, in *ÖStZ*, 2001, n. 4, pag. 65 e ss. e C. BÖING, *Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch in Europa*, Hamburg, 2006, pagg. 55 – 56.

<sup>71</sup> E per gli aderenti a tale corrente di pensiero, non solo nel diritto tributario ma anche nel diritto civile, A. TEICHMANN, *Die „Gesetzesumgehung“ im Spiegel der Rechtsprechung*, in *JZ*, 2003, pagg. 764 – 767.

<sup>72</sup> A. TEICHMANN, *Die Gesetzesumgehung*, cit., pag. 69, il quale appunto sostiene che le norme detengano “*eine eigene Kraft zu wahren*”.

<sup>73</sup> C. BÖING, *Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch in Europa*, cit., pagg. 55 – 56.

<sup>74</sup> Tale concezione risale già ad E. BECKER, *Reichsabgabenordnung*, cit., § 5 Anm. 4b, il quale considerava invece essenziale il § 4 RAO sull'interpretazione economica per la lotta all'elusione fiscale, in quanto questa sarebbe “*eigentlich eine Auslegungsfrage*”.

L'interpretazione della norma quale fase prodromica e complementare della figura  
dell'abuso del diritto in campo tributario

quanto lo scopo della norma, ricavato grazie all'interpretazione, potrebbe essere fatto valere illimitatamente, senza dover quindi ricorrere ad un'apposita fattispecie.

Si tratta, dunque, per i sostenitori di questa corrente di pensiero di una questione di applicabilità della singola norma<sup>75</sup>, che già al suo interno (*innen*), avrebbe le potenzialità per evitare che la norma stessa venga elusa, potenzialità che vengono fatte emergere tramite le conclusioni per analogia e l'interpretazione teleologica in entrambe le sue manifestazioni: estensiva e riduttiva.

Le clausole generali antielusive si ridurrebbero, perciò, ad un mero consiglio interpretativo, poiché rimarebbero semplicemente affiancate alle singole norme sostanziali tributarie, vista proprio la mancanza di un loro significato autonomo<sup>76</sup>.

A tale visione, si oppone quella riconducibile ai sostenitori dell'*Außentheorie*<sup>77</sup>, i quali considerano, invece, le clausole generali antielusive quale elemento essenziale per riuscire a contrastare il fenomeno dell'abuso in campo tributario. Infatti questi ultimi, partendo dalla premessa che, a differenza degli aderenti all'*Innentheorie*, il diritto tributario, quando manca di elementi

---

<sup>75</sup> W. GASSNER, *Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, in *Festschrift für E. Höhn*, Bern, 1995, pag. 85 dove l'A. spiega che "l'elusione della legge è un problema riguardante il raggio d'azione della norma"; S. SIEKER, *Umgebungsgeschäfte*, cit., pag. 214 che seguendo il pensiero di GASSNER scrive "Mit der Anerkennung einer teleologischen Auslegung von Gesetzen und der prinzipiellen Zulässigkeit richterlicher Rechtsfortbildung ist das Bedürfnis für eine eigenständige Umgehungslehre entfallen. Die Gesetzesumgehung ist eine Frage der Rechtsanwendung, die an die Rechtsverbindlichkeit der jeweiligen gesetzlichen Regelung und deren Durchsetzbarkeit aus eigener Kraft anknüpft."

<sup>76</sup> P. FISCHER, *Geltungsanspruch des Steuergesetzes, Steuerumgehung und „wirtschaftliche oder sonst nicht beachtliche außersteuerliche Gründe“*, cit., pag. 1214; C. BÖING, *Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch in Europa*, cit., pag. 56. Critica, sebbene con argomenti diversi, la portata delle clausole generali anti-abuso anche P. KIRCHHOF, *Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen der Besteuerung*, in *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, cit., pag. 22, il quale attentamente sottolinea come "Wüssten wir Vernunft von Unvernunft rechtlich zu unterscheiden, Normengebrauch vom Normenmissbrauch tatbestandssicher zu trennen, wären fast alle unsere Auslegungsprobleme gelöst. Doch die Missbrauchsformel schafft Unbestimmtheit, schwächt die Gesetzesbindung, macht die Rechtsfolge unvorhersehbar. Kaum ein Tatbestand ist missbrauchsanfälliger als Missbrauchstatbestand."

<sup>77</sup> K. – D. DRÜEN, *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, a cura di K. TIPKE/W. KRUSE, Köln, 2008, § 42, Tz. 8, dove l'A. spiega come il nome *Außentheorie*, creato anch'esso dai sostenitori dell'opposta corrente di pensiero, stia ad indicare come per tale dottrina la soluzione all'abuso in campo tributario vada cercata "all'esterno" (*von außen*) della singola norma tributaria quindi tramite le clausole generali antielusive.

definitori, generalmente non ammette il ricorso all'analogia<sup>78</sup>, sottolineano come tramite le clausole generali anti-abuso si sia introdotta una eccezione a tale regola e che le stesse dispongano di un valore costitutivo nella repressione dei fenomeni elusivi, contrariamente alla natura solo declaratoria affermata dalla corrente dottrinale minoritaria. In quest'ottica le clausole generali antielusive autorizzerebbero il giudice a superare il significato emergente dal dettato normativo disciplinante il singolo fatto imponibile e permetterebbero, dunque, di calcolare una adeguata imposizione fiscale della forma giuridica scelta dal contribuente, la quale, in realtà, non risulta essere adeguata al fatto economico sottostante<sup>79</sup>.

In realtà, secondo la visione della dottrina maggioritaria, le clausole generali antielusive non ammetterebbero in nessun caso, nemmeno in via eccezionale, il ricorso all'analogia nella prevenzione di abusi nell'ambito del diritto tributario<sup>80</sup>, ma, esclusivamente, una interpretazione teleologica della singola norma elusa, la quale può essere possibile, senza una concreta sussunzione della disposizione stessa nel raggio d'azione delle clausole antiabuso, solamente in casi eccezionali, quando cioè non vengono superati i limiti del significato letterale, emergente dalla combinazione dei vocaboli<sup>81</sup>, inteso nella versione del *noch möglicher Wortsinn*<sup>82</sup>.

Inoltre gli aderenti all'*Außentheorie* mettono in evidenza come la mancata esistenza, e il conseguente mancato ricorso alle clausole antielusive, andrebbero a creare la cosiddetta "*Richterrecht*", ossia la legge del giudice, acuendo il problema dell'incertezza del diritto presente nella legge<sup>83</sup>.

---

<sup>78</sup> Per un breve approfondimento sull'uso dell'analogia nel diritto tributario, *infra* par. 2.2.

<sup>79</sup> C. BÖING, *Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch in Europa*, cit., pag. 58.

<sup>80</sup> K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, cit., pag. 1326.

<sup>81</sup> D. GOSCH, § 42 AO - *Anwendungsbereich und Regelungsreichweite*, in *Harzburger Steuer-Protokoll*, 1999, pag. 225 e ss., dove l'A. osserva che "*Missbrauchsbekämpfung ohne konkrete Subsumtion unter § 42 AO mag die Dinge vereinfachen, sie ist aber verfehlt*". Anche se l'A. stesso non nega le difficoltà di una tale sussunzione perchè nella pagina successiva prosegue dicendo "*Die insoweit einschlägige Regelung des § 42 AO lässt den Rechtsanwender häufig rat-und hilflos zurück.(...)Angesichts dieser unbestimmten Rechtsbegriffe bleibt manches im Unklaren. Wenn werden Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts lediglich ausgenützt, wann werden solche missbraucht? Führt jeder Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten, wenn ein solcher denn zu bejahen ist, zwangsläufig zur Umgehung des Steuergesetzes?*".

<sup>82</sup> K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, cit., pagg. 1271 – 1272.

<sup>83</sup> G. ROSE, *Missbrauchs-Innentheorie und Steuerplanungssicherheit*, in *FR*, 2003, 24, pagg. 1275 – 1276; C. GLORIUS-ROSE, *Gestaltungsmissbrauch und Steuerberatung*, Berlin, 2005, pagg. 37

L'interpretazione della norma quale fase prodromica e complementare della figura  
dell'abuso del diritto in campo tributario

Da tale, sebbene sommaria<sup>84</sup>, analisi delle due posizioni si comprende come il ruolo dell'interpretazione, intesa quale elaborazione del testo normativo al fine di estrapolare il significato ancora ricomprendibile nell'unione dei vocaboli che lo compongono, sebbene sia molto importante non può certo essere ritenuto dirimente del problema. Infatti, nel caso dell'*Außentheorie*, l'interpretazione diviene fondamentale per comprendere il corretto significato e la portata applicativa della norma elusa, ma la stessa è poi ritenuta insufficiente a contrastare le fattispecie abusive. L'interpretazione deve, pertanto, venire affiancata da un valido ausilio, ossia una specifica disposizione scritta, che autorizzi il ricorso all'analogia per assoggettare a tassazione determinate costruzioni giuridiche che sfuggono all'imposizione o che beneficiano di un regime fiscale molto vantaggioso, se paragonato ad altre fattispecie dagli identici effetti economici. D'altro canto, per ciò che attiene all'*Innentheorie*, pare che l'interpretazione, a cui i sostenitori di tale corrente di pensiero si riferiscono, non si limiti ad un

---

– 39, dove l'A. sottolinea che “Die „innentheoretische“ Betrachtungsweise ist allerdings durch aus kritikanfällig, denn sie setzt den Richter an die Stelle des Gesetzgebers, ohne ihn durch das Gesetz (§ 42 AO) entsprechend zu legitimieren (...). Daneben besteht die Gefahr, Intuition und höchstpersönliches Gesetzessinnverständnis an die Stelle klar nachprüfbarer juristischer Einzel-Subsumtionsschritte treten zu lassen, was eine erhebliche Verminderung der Steuerplanungssicherheit zur Folge hat.” A quest'osservazione risponde W. GASSNER, *Das allgemeine und das besondere Umgehungsproblem im Steuerrecht*, cit., pag. 188 per il quale invece l'*Innentheorie* avrebbe un ambito d'applicazione molto più ristretto, poichè la decisione di adeguatezza verrebbe fatta solamente dal legislatore nella scelta del fatto imponibile.

<sup>84</sup> Per completezza si evidenzia come il legislatore tedesco abbia voluto ribadire l'essenzialità di una clausola generale di contrasto all'elusione fiscale, dapprima con la legge di riforma StÄndG 2001, ove è stato introdotto un secondo comma il quale espressamente stabiliva che l'applicabilità della clausola generale antielusiva potesse essere esclusa solo per legge e poi con la legge di riforma JStG 2008, ove la clausola generale antielusiva è stata fortemente rimaneggiata, ma mantenuta nell'ordinamento. Per quanto riguarda poi il pensiero della giurisprudenza tedesca, si constata come non vi sia mai stata una presa di posizione espressa verso una delle due correnti di pensiero. Si può, forse, affermare che la *Bundesfinanzhof* ricorra ad una combinazione del patrimonio intellettuale di entrambe. Infatti, se implicitamente, si può dedurre una preferenza per la visione dell'*Außentheorie*, dato il numero estremamente elevato di sentenze della Corte Federale Finanziaria che hanno fatto e continuano a fare riferimento al § 42 AO, non si possono, però, tralasciare quelle sentenze in cui la decisione finale è stata ricavata o attraverso l'interpretazione o attraverso un rafforzamento dei valori posti alla base della norma elusa, seguendo dunque il cosiddetto *innentheoretisches Gedankengut*, come si evince dalle seguenti pronunce BFH, 30 ottobre 1996, II R 72/94, in *BStBl.*, 1997, II, pag. 97 e ss.; BFH, 12 febbraio 1992, X R 121/88, in *BStBl.*, 1992, II, pag. 468 e ss.; BFH, 17 giugno 1998, X R 68/95, in *BStBl.*, 1998, II, pag. 667 e ss.; BFH, 18 luglio 2001, I R 48/77, in *FR*, 2001, pag. 1220 e ss.; BFH, 22 novembre 2002, VIII R 46/00, *DStR*, 2002, pag. 717 e ss. Non dissimile la situazione in Austria per ciò che attiene al pensiero del legislatore e agli orientamenti giurisprudenziali, i quali sono fortemente influenzati dall'opera ermeneutica della *Bundesfinanzhof*, a differenza della dottrina, la quale sostiene la visione dell'*Innentheorie*. Per un approfondimento sulle clausole generali antielusive sia tedesca che austriaca si veda *infra* par. 2.3. e cap. IV.

interpretazione teleologica della norma, ma, molte volte, si configuri quale interpretazione estensiva della stessa o analogica di fattispecie similari, fino a trasformarsi in una sostanziale integrazione del dato normativo lacunoso<sup>85</sup>. Di talchè, anche in questa circostanza, sebbene l'interpretazione, intesa nel senso di interpretazione entro i confini del *noch möglicher Wortsinn*, svolga un compito essenziale nella fase iniziale di inquadramento della fattispecie, diventa poi, nella fase di applicazione pratica, insufficiente per contrastare l'abuso del diritto in campo tributario.

## 2.2. Il ruolo dell'analogia con riferimento all'abuso del diritto

Il problema dell'analogia, evocato nel paragrafo precedente, è sicuramente un tema molto vasto e impegnativo, caro al ragionamento giuridico-filosofico<sup>86</sup>, il quale influisce, però, in modo pregnante, sull'applicazione pratica delle singole disposizioni legislative<sup>87</sup>.

Per ciò che riguarda il diritto tributario, la dottrina si è interrogata se questo potesse ammettere il ricorso all'integrazione analogica<sup>88</sup>. Risposta positiva,

---

<sup>85</sup> *Supra* note 70 e 71.

<sup>86</sup> Per un approfondimento generale sulla funzione e sul ruolo dell'analogia nell'applicazione del diritto, nella sconfinata produzione dottrinale su tema, si vedano M. S. GIANNINI, *L'analogia giuridica*, in *Jus*, 1941, pag. 516 e ss. e 1942, pag. 41 e ss.; L. GIANFORMAGGIO, *Analogia*, voce in *Digesto sez. civile*, 1987, in banca dati *Leggi d'Italia*; N. BOBBIO, *Analogia*, *cit.*, pag. 601 e ss.; ID., *L'analogia nella logica del diritto*, Milano, 2006, pagg. 163 – 167, ove l'A. ricorda come l'analogia non possa essere qualificata come creazione, ma, sempre e solo, come una forma di interpretazione del diritto e, infine, C. W. CANARIS, *Die Feststellung von Lücken im Gesetz*, *cit.*, pagg. 144 – 194.

<sup>87</sup> La problematica, infatti, presenta risvolti pratici evidenti come osserva M. S. GIANNINI, *L'analogia giuridica*, *cit.*, 1941, pag. 41, ove l'A. sottolinea "È una cosa a tutti nota, e da tutti ammessa, che non ogni norma può estendersi per analogia: la comune opinione distingue le norme che non possono estendersi per loro intrinseca impossibilità (norme eccezionali), da quelle che non possono estendersi per disposizione dell'ordinamento (per es. le cc. dd. norme restrittive del libero esercizio dei diritti, di cui all'art. 4 delle disp. prel. ora abrogato). Altre volte non si fa alcuna distinzione, e si lascia l'argomento nel generico. Importante è invece la tesi del Bobbio, il quale ritiene che l'impossibilità dell'analogia non derivi dalla natura della norma, ma dalla mancanza del presupposto logico dell'estensione, il *quid* comune M, per cui l'analogia incontrerebbe non già limiti di diritto, ma limiti di fatto, in quanto l'inesistenza del *quid* comune M si avrebbe tutte le volte che «la ragione della norma» per la sua eccezionalità, rende poco o del tutto improbabile che si avveri una situazione di fatto «che partecipi della stessa ragione di eccezionalità». (...) Impostando il problema come problema di limiti del contenuto della fattispecie normativa, la soluzione è semplice ed evidente: potranno estendersi per analogia le norme che per il loro contenuto possono ricondursi a un principio."

<sup>88</sup> Senza pretesa di esaustività, relativamente all'ammissibilità dell'analogia in campo tributario, si vedano M. S. GIANNINI, *L'interpretazione e l'integrazione delle leggi tributarie*, in *Riv. dir. fin.*

L'interpretazione della norma quale fase prodromica e complementare della figura  
dell'abuso del diritto in campo tributario

come già evidenziato in precedenza, è stata data dagli aderenti all'*Innentheorie*, che trovano proprio nell'analogia uno dei metodi correttivi al problema dell'elusione fiscale, dichiarando per l'appunto che le clausole generali antielusive, come quelle previste dal § 42 AO o dal § 22 BAO, abbiano natura solamente declaratoria. Sarebbe dunque, quasi automatico, per coloro invece che sostengono la natura costitutiva di tali disposizioni, vedere nelle stesse una eccezione legislativa, che ammette l'analogia nei casi di abuso del diritto tributario<sup>89</sup>.

I primi dubbi sulla possibilità di ricorrere all'integrazione analogica in tale ambito del diritto possono sicuramente ricondursi alla natura stessa del diritto tributario, il quale rappresenta un classico diritto d'intervento nella libertà e nella proprietà del singolo individuo<sup>90</sup>, che deve dunque essere riservato solamente al

---

*sc. fin.*, 1941, pag. 95 e ss. e pag. 170 e ss.; E. VANONI, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie, altri studi di diritto finanziario*, cit.; A. AMATUCCI, *Interpretazione della norma di diritto finanziario*, Napoli, 1965; J. WERNDL, *Zur Analogie im Steuerrecht*, in *ÖJZ*, 1997, pag. 298 e ss. e G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, cit.; R. P. SCHENKE, *Die Rechtsfindung im Steuerrecht*, cit., pagg. 170 – 183; G. CREZELIUS, *Analogieanweisungen in Steuergesetzen*, in *FR*, 2008, 19, pag. 889 e ss. e W. – D. ARNOLD, *Lücken im Gesetz – Aktuelle Fragen zur Analogie*, in *Steuerrecht, Verfassungsrecht, Europarecht Festschrift für Hans Georg Ruppe*, Wien, 2007, pag. 19 e ss. con interessanti riferimenti giurisprudenziali ai casi di applicazione dell'analogia da parte del *Verwaltungsgerichtshof*, supremo giudice austriaco in materia tributaria.

<sup>89</sup> K. – D. DRÜEN, *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, cit., § 42 AO, Tz. 9 e K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, cit., pag. 1326. Altra parte della dottrina sostiene che le clausole generali anti elusive non ammettano l'analogia quale strumento di contrasto all'abuso del diritto e che la disposizione introduca, in realtà, una finzione della fattispecie concreta. La *Sachverhaltfunktion* consiste, dunque, nel fingere che sia avvenuto il fatto, che la clausola generale definisce adeguato agli accadimenti economici, il quale effettivamente trova una sua disciplina all'interno di una norma tributaria. Si differenzia, perciò, dall'analogia, perché, in quest'ultimo caso, la fattispecie effettivamente realizzata viene sussunta sotto una fattispecie giuridica finta, che in realtà, il contribuente non ha mai realizzato, questo perché le due fattispecie, quella realizzata dal contribuente e quella regolata dal legislatore, sono simili e, dunque, vengono estese le conseguenze giuridiche positivizzate al fatto non disciplinato dalla norma. Si tratta in entrambi i casi di finzione, ma mentre per l'analogia a venire simulata è la fattispecie giuridica, nel caso della *Sachverhaltfunktion* a venire simulata è, invece, la fattispecie concreta, per un approfondimento sulla tematica si vedano K. – D. DRÜEN, *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, cit., § 42 AO, Tz. 11. e M. KLEIN, *Die "nicht angemessene rechtliche Gestaltung" im Steuerumgehungsstatbestand des § 42 AO*, Köln, 1994, pagg. 26 – 27 e pagg. 37 – 42.

<sup>90</sup> Così, infatti, problematizza, trovando, al contempo, una soluzione alternativa all'integrazione analogica G. CREZELIUS, *Analogieanweisungen in Steuergesetzen*, cit., pag. 895, ove l'A. osserva come "Das ist mit der insbesondere im Eingriffsrecht Steuerrecht bedeutsamen Frage verknüpft, ob die Rechtsanwendung noch vom möglichen Wortsinn des Normtextes gedeckt ist oder über sie hinausgeht. Diese Frage der Zulässigkeit einer steuerverschärfenden Analogie soll hier nicht weiter problematisiert werden, weil die hier interessierenden Normen mit Ähnlichkeitsanweisungen eine gesetzgebungstechnische Besonderheit aufweisen.". Sulla qualificazione di diritto d'intervento del diritto tributario anche K. – D. DRÜEN,



legislatore. Ed infatti le norme tributarie sono sottoposte a riserva di legge seppur relativa.

Nonostante ciò, la dottrina ha proseguito il dibattito sull'ammissibilità dell'integrazione analogica nel diritto tributario, facendo riferimento, più che ad una dimensione generale di applicabilità dell'integrazione analogica all'intero settore, alla "capacità di analogia" (*Analogiefähigkeit*) delle singole norme tributarie<sup>91</sup>. Questo perchè la struttura del ragionamento analogico presuppone un riferimento ai valori, agli obbiettivi, ai motivi o ai principi che hanno determinato il legislatore a far conseguire ad un determinato fatto specifiche conseguenze giuridiche, per vedere se questi possano essere estesi al caso simile, ma che non è regolato dall'apposita norma<sup>92</sup>.

Considerando, dunque, la natura delle norme tributarie è dato osservare come solamente per le leggi tributarie che perseguono uno scopo sarebbe possibile un'integrazione analogica della norma stessa. Si tratta generalmente di

---

*Unternehmerfreiheit und Steuerumgehung*, in *StuW*, 2008, 2, pag. 160, ove l'A. strenuamente sostiene che "Anders als im Zivilrecht stoßen indes die belastende extensive Auslegung und erst recht die Analogie zu Lasten des Steuerpflichtigen an rechtsstaatliche Grenzen. Steuerrecht ist und bleibt Eingriffsrecht. Die Beschränkung der grundrechtlichen Freiheit bedarf stets einer gesetzlichen Besteuerungsgrundlage; sie steht nicht im Belieben der Finanzverwaltung. Darum greift der Gesetzgeber im Kampfe gegen Steuerumgehung vielfach zum gesetzlichen Instrument eines präventiven Umgehungsschutzes." Non concepisce, invece, il diritto tributario come un diritto d'intervento A. AMATUCCI, *Interpretazione della norma di diritto finanziario*, cit., pagg. 67 – 69, ove l'A. osserva come "Le norme finanziarie non contrastano, poi, con i principi generali del sistema, in quanto attraverso la disciplina del fenomeno, costituito dalla determinazione, provvista, gestione e spesa dei mezzi economici occorrenti alla vita degli enti pubblici, mirano a consentire la vita dello Stato e, quindi, del diritto; non possono, di conseguenza essere considerate in contrasto con i principi fondamentali del diritto stesso. Sotto un profilo peculiare, poi, la natura eccezionale è estranea alla norma finanziaria istitutiva di tributi la quale non assolve alcuna funzione restrittiva dell'esercizio dei diritti del contribuente. L'ordinamento giuridico, infatti, non riconosce l'ambito dell'esercizio del diritto sul quale graverebbe l'obbligazione tributaria, sacrificandolo."

<sup>91</sup> F. J. HAAS, *Der Missbrauchstatbestand des § 42 AO – ein unkalkulierbareres Risiko für die unternehmerische Gestaltungspraxis?*, in *Festschrift für A. Raupach*, a cura di P. KIRCHHOF – K. SCHMIDT – W. SCHÖN – K. VOGEL, Köln, 2006, pag. 15.

<sup>92</sup> M. KLEIN, *Die "nicht angemessene rechtliche Gestaltung" im Steuerumgehungstatbestand des § 42 AO*, cit., pag. 30; K. – D. DRÜEN, *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, cit., § 42 AO, Tz. 10; G. SÖFFING, *Die Steuerumgehung und die Figur des Gesamtplans*, in *BB*, 2004, pag. 2785, in cui l'A. osserva come i possibili significati dei termini della legge costituiscano i confini entro i quali andare a ricondurre le fattispecie da sottoporre ad integrazione analogica, ma come ben precisa "Wenn aber der mögliche Wortsinn eines Gesetzes die Grenze seiner Auslegung ist, dann liegt die Steuerumgehung jenseits dieser Grenze; denn die Steuerumgehung betrifft ja gerade Sachverhalte, die vom Wortsinn eines Gesetzes nicht erfasst werden. Weil der Wortsinn eines Gesetzes die Grenze der Auslegung bildet, fängt die Steuerumgehung erst dort an, wo die Auslegungskunst beginnt. Mit anderen Worten, der Steuerumgeher erfüllt den Wortsinn des Steuergesetzes nicht".

L'interpretazione della norma quale fase prodromica e complementare della figura dell'abuso del diritto in campo tributario

norme fiscali a scopo sociale o tributi di “scopo” (*Lenkungsnormen*), le quali non sono unicamente motivate da un fine fiscale, ma, anzi, sono deputate al raggiungimento di determinati obiettivi di natura politico-sociale<sup>93</sup>. Queste, però, sono solo una minima parte delle leggi tributarie, che per la maggior parte appartengono alle norme a scopo fiscale o finanziario, le quali servono a coprire il bisogno finanziario per il mantenimento dello Stato e, perciò, suddividono i carichi fiscali tra i cittadini. Dunque l'intenzione del prelievo delle entrate, che caratterizza tali norme non è lo scopo, ma il motivo. Queste ultime, a differenza delle leggi fiscali a scopo sociale, non perseguono un fine ulteriore e non vogliono regolare una fattispecie concreta, dalla quale emerga, attraverso il perfezionamento della norma, in caso di una lacuna dell'ordinamento, per l'appunto uno scopo ulteriore<sup>94</sup>. Ecco dunque che, se per la maggior parte delle norme tributarie l'integrazione analogica deve considerarsi esclusa, “sarebbe privo di senso, che il § 42 AO la permettesse”<sup>95</sup>.

Pertanto l'abuso del diritto in campo tributario, frutto di una lacuna normativa, deve trovare altrove il proprio correttivo, posto che l'analogia, di per sé sola, non appare idonea a fornire una soluzione del problema praticamente attuabile e ammissibile.

### **2.3. Il ricorso alla clausola generale anti-abuso**

Nel corso dei paragrafi precedenti, affrontando il rapporto tra le varie sfaccettature dell'interpretazione e la tematica dell'abuso del diritto, si è accennato ad uno strumento classico di contrasto alle fattispecie abusive, ossia la clausola generale anti-abuso. Come si vedrà nel prosieguo della trattazione<sup>96</sup>, alcuni sistemi legislativi hanno introdotto tale disposizione normativa, quale rimedio giuridicamente posto al fenomeno dell'abuso del diritto in campo tributario.

---

<sup>93</sup> G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, cit., pag. 210, dove l'A. riporta come esempi di norme di scopo, le norme dirette ad incentivare o disincentivare determinati consumi, a proteggere l'ambiente, ecc.

<sup>94</sup> M. KLEIN, *Die “nicht angemessene rechtliche Gestaltung” im Steuerumgehungsstatbestand des § 42 AO*, cit., pagg. 30 – 31.

<sup>95</sup> J. DANZER, *Die Steuerumgehung*, cit., pag. 88.

<sup>96</sup> *Infra*, par. 2.3.1.

Una simile scelta, prescindendo momentaneamente da ragioni di tipo storico, politico e sociale, non può che derivare dalle profonde riflessioni attuate con gli strumenti dell'ermeneutica classica e dai limiti che sono emersi da quest'ultima nell'approcciare la problematica dell'abuso.

La clausola generale antielusiva, infatti, con il suo carattere metanormativo consentirebbe di superare i confini dell'interpretazione posti dalla corrente giuspositivista, al fine di adeguare un troppo ristretto, o addirittura assente, dato normativo, alle multiformi operazioni poste in essere dal contribuente. La stessa, infatti, non pone una disciplina dettagliata, ma autorizza una riqualificazione o una rilettura dei fatti in conformità allo spirito della norma oggetto di abuso<sup>97</sup>. In questo senso, la clausola generale offre al giudice un canone interpretativo sia della realtà fattuale che del quadro normativo esistente.

L'introduzione di un tale tipo di norma apparentemente potrebbe essere identificata con il trionfo della posizione dell'*Außentheorie* e con quello di parte della dottrina, la quale ritiene necessaria la presenza di una norma scritta al fine di arginare il fenomeno abusivo. Tutto ciò, però, non deve trarre in inganno e far ritenere che una simile soluzione si ponga in linea con il pensiero giuspositivista<sup>98</sup>, posto che le clausole generali per definizione consentono all'interprete sicuramente un'interpretazione estensiva del significato immediato del testo normativo, ma forse anche un'integrazione vera e propria di quest'ultimo<sup>99</sup>. Ecco, quindi, che per il tramite della clausola generale si conferisce all'interprete la possibilità di forgiare il significato della norma secondo i dettami dell'*Innentheorie*, costituendo così il *noch möglicher Wortsinn* un limite non più invalicabile.

Il rimedio di clausola generale antiabuso espressa potrebbe, quindi, apparire come la soluzione alle tante criticità sollevate alla problematica

---

<sup>97</sup> Come ben evidenzia E. FABIANI, *Clausola generale*, voce in *Enc. Del diritto, Annali*, V, Milano, 2012, pag. 184, riportando le parole di IRTI, la clausola generale costituisce “un criterio destinato ad operare all'esterno”.

<sup>98</sup> ID., *Clausola generale*, voce in *Enc. Del diritto, Annali, cit.*, pag. 190, ove l'A. citando GENTILI e RODOTÀ, sottolinea come le clausole generali “in ambiente giuspositivista, ispirato alla precisione e alla determinatezza delle disposizioni di un codice, divengono al contempo una singolarità e un problema e segnano dunque, rispetto al metodo legislativo tipico del positivismo giuridico ad alla logica che vi è sottesa, un indubbio momento di rottura”.

<sup>99</sup> Così G. ALPA, *Le fonti non scritte e l'interpretazione*, in *Trattato di diritto civile*, Torino, 1999, pag. 364, ove riportando il pensiero di RENÈ DAVID, osserva come le clausole generali siano da considerarsi espressive del potere creativo dell'interprete.

L'interpretazione della norma quale fase prodromica e complementare della figura  
dell'abuso del diritto in campo tributario

dell'abuso del diritto da parte dell'ermeneutica classica. Orbene, il condizionale è d'obbligo posto che di fondo vi era, e vi è tuttora, un'ineliminabile indeterminatezza legata al linguaggio, di cui ogni norma si compone<sup>100</sup>, cosicché l'interpretazione della disposizione difficilmente potrà essere univoca, e soprattutto perché, profondamente diverso è l'atteggiamento nei confronti della clausola generale anti-abuso da parte del legislatore e da parte del giudice. Il primo, infatti, vorrebbe colpire tutti i casi di abuso, di talché la soluzione ideale sarebbe un esaustivo elenco di disposizioni antielusive speciali, il quale non lasci, peraltro, eccessivo spazio ad un'interpretazione-integrazione ad opera del giudice. Ma il legislatore, ben conscio dell'irrealizzabilità sostanziale di tale rimedio, preferisce optare per l'introduzione di un'unica disposizione antielusiva, dai termini generali e ampi, che permetta di ricomprendere tutti i possibili fenomeni abusivi. I termini ampi, però, per loro natura, autorizzano il giudice a fornire un cospicuo numero di interpretazioni differenti degli stessi<sup>101</sup>, cosicché si genera, inevitabilmente, una spirale infinita di visioni antitetiche<sup>102</sup>.

Tale antinomia, di cui il legislatore è perfettamente a conoscenza, non ha scalfito e non scalfisce, comunque tuttora, la convinzione dello stesso che la clausola generale antielusiva rimanga, in fin dei conti, la soluzione più accettabile per la lotta ai fenomeni di abuso<sup>103</sup>. Infatti, se, da un lato, si registra una

---

<sup>100</sup> *Supra*, par. 1.1.

<sup>101</sup> Sul punto, sebbene ormai risalente, rimane sempre illuminante lo scritto di J. W. HEDEMANN, *Die Flucht in die Generalklauseln – Eine Gefahr für Recht und Staat*, cit., pagg. 58 e 59, ove l'A. sottolinea come "Aller Kulturwerte, alle wirtschaftliche Belange der Nation und der Einzelbeteiligten sollen mittels der Generalklauseln ihren Eingang in das Rechtsganze finden. (...) So erscheinen die Generalklauseln geradezu als ein Stück offengelassener Gesetzgebung." cosicché, a differenza di una norma specifica, le clausole generali offrono al giudice un raggio d'azione più ampio, ma le cui determinazioni conclusive possono anche divergere da quelle ipotizzate dal legislatore.

<sup>102</sup> In tema di abuso e di clausole generali antielusive le posizioni del legislatore e del giudice saranno tendenzialmente inconciliabili, in quanto come osserva A. GENTILI, *Il diritto come discorso*, in *Trattato di diritto privato*, a cura di G. IUDICA – P. ZATTI, Milano, 2013, pag. 454, l'abuso "non concerne, come quei complessi organici di precetti che sono gli istituti, il discorso del legislatore sui fatti, bensì sempre il discorso – meta discorso – dell'interprete sul discorso del legislatore sui fatti. Il primo approda a fattispecie, il secondo a criteri; il primo vuole determinatezza, il secondo discrezionalità."

<sup>103</sup> Ed infatti l'attuale esistenza, ad esempio, dei §§ 42 AO (in cui è stato trasfuso il § 6StAnpG) e 22 BAO ne è una conferma, per un approfondimento, *infra* par. 2.3.1. per le ragioni storiche di una simile introduzione e cap. 4 per la situazione odierna. Ma così anche la prossima introduzione di una clausola generale antielusiva nel panorama nazionale in attuazione della delega contenuta nell'art. 5, legge 11 marzo 2014, n. 23 e il percorso indicato dalla Raccomandazione della Commissione Europea 2012/772/UE sulla pianificazione fiscale aggressiva del 6 dicembre 2012, la quale invita gli Stati Membri ad adottare una simile tipologia di norma, richiamabile al seguente

fondamentale insoddisfazione da parte del legislatore, il quale non potrà mai trovare nella clausola antielusiva il rimedio definitivo al suddetto problema<sup>104</sup>, dall'altro lato, però, non si può che constatare come lo stesso non vi abbia rinunciato e non vi rinunci. Il legislatore, infatti, ritiene che, unicamente tramite una clausola antiabuso, gli sia permesso affrontare, seppure in modo parziale e non risolutivo, le fattispecie abusive, in una sorta di ossequio apparente agli insegnamenti della teoria giuspositivista. Ecco, quindi, che, seguendo una tale ottica, risulta fondamentale l'esistenza di una norma, la quale guidi l'interpretazione di altre disposizioni normative<sup>105</sup> oltre il *noch möglicher Wortsinn* desumibile, autonomamente, dalla singola norma che è stata oggetto di abuso.

In realtà, si confermerà in maniera più dettagliata nel prosieguo, ciò che si è, in questo frangente, solamente accennato, ossia che la clausola generale antielusiva sia sostanzialmente l'espressione di un cortocircuito interpretativo, di scarsa utilità e, soprattutto, priva di autonomia nel contrasto ai fenomeni abusivi<sup>106</sup>.

### 2.3.1. Le ragioni di una scelta: la decisione teutonica di adottare una clausola generale antielusiva

Nel corso dei paragrafi precedenti si è evidenziato, seppure indirettamente,

---

indirizzo <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2012:338:0041:0043:IT:PDF> e *infra*

Riflessioni conclusive.

<sup>104</sup> Il quale viene per l'appunto definito da ID., *Il diritto come discorso*, in *Trattato di diritto privato*, cit., pag. 455 anche "un argomento con cui ottenere un risultato altrimenti precluso. Un risultato eversivo del giuspositivismo."

<sup>105</sup> Tutto ciò anche perché la norma non costituisce una monade, ma anzi, come ben evidenzia M. T. FÖGEN, *Das Lied vom Gesetz*, in *Carl – Friedrich von Siemens Stiftung*, n. 87, München, 2007, pag. 7, "Ein Gesetz kommt selten allein. Das nackte Gesetz hat, so scheint es, keine Existenz. Die Tautologie „Gesetz ist Gesetz“ ist nichts wert, die Paradoxie „Gesetz ist nicht Gesetz“ erst recht nicht. Zahlreich waren und sind deshalb die Versuche, dem Gesetz eine Zweitfassung zu verleihen, es zu verdoppeln, ihm ein Präludium vorauszuschicken oder einen Segen nachzusenden, ihm einen Ursprung zu verschaffen oder ihm ein anderes, ein literarisches, ein poetisches Gewand anzuziehen – und ihm zu sagen, was es sagt."

<sup>106</sup> *Infra* cap. IV e Riflessioni conclusive. Sul punto si evidenzia brevemente quello che già attenta dottrina aveva sottolineato in tempi non sospetti, ossia che "(...) le clausole generali sono sembrate accomunate dallo stesso destino: quello di rimanere prigioniere delle loro stesse formulazioni normative; di riproporre nel caso specifico problemi interpretativi che si erano voluti superare per le norme impositive." così A. DI PIETRO, *Presentazione*, in *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, cit., pag. XIX.

L'interpretazione della norma quale fase prodromica e complementare della figura  
dell'abuso del diritto in campo tributario

la scelta che i legislatori, sia tedesco che austriaco, hanno compiuto in ordine alla metodologia di contrasto alle fattispecie abusive in campo tributario. Nel complesso quadro d'azione, destinato ad arginare il fenomeno elusivo, tra interpretazione teleologica, interpretazione estensiva, integrazione analogica, adozione di normative speciali o di clausole generali, entrambi i Paesi decidevano di imboccare un percorso ben preciso, quello delle clausole generali anti-abuso, che, a parere di chi scrive, sembra opportuno iniziare ad analizzare, per comprendere l'efficienza e l'efficacia di una tale scelta.

È noto ai più che la Germania prima e l'Austria poi, infatti, abbiano stabilito, già nell'arco della prima metà del secolo scorso, di introdurre una clausola generale antielusiva all'interno dei rispettivi ordinamenti tributari<sup>107</sup>. Uno dei motivi di tale determinazione deve originariamente essere ricercato nel particolare momento storico vissuto dalla Germania al termine del primo conflitto mondiale, che l'aveva vista uscire sconfitta e a cui erano state imposte esorbitanti riparazioni di guerra, cosicché le esigenze finanziarie e di bilancio dello Stato avevano richiesto un pesante intervento correttivo nell'economia pubblica del Paese<sup>108</sup>. Tale intervento, però, si era inevitabilmente tramutato in un inasprimento del sistema impositivo, a cui la popolazione, già sfiancata dai lunghi anni del primo conflitto mondiale, aveva cercato di sottrarsi con ogni possibile stratagemma, tanto che il fenomeno elusivo aveva conosciuto una particolare diffusione<sup>109</sup>.

Orbene il problema, già consistente di per sé solo, era stato ulteriormente acuito da alcune decisioni giurisprudenziali<sup>110</sup>, ove i giudici d'oltralpe avevano

---

<sup>107</sup> L'introduzione di una clausola generale antielusiva è avvenuta in Germania nel 1919 con l'adozione del § 5 *Reichsabgabenordnung* (RAO) e in Austria nel 1938 con il § 1 *Steueranpassungsgesetz* (StAnpG), ove, in seguito all'annessione dell'Austria al Terzo Reich, si è trasposta esattamente la clausola generale tedesca, la quale, nel frattempo, era, però, già stata oggetto di due modifiche legislative, per un rapido *excursus* storico rispettivamente della clausola tedesca e di quella austriaca si vedano M. KLEIN, *Die "nicht angemessene rechtliche Gestaltung" im Steuerumgehungstatbestand des § 42 AO*, cit., pagg. 10 – 17 e T. LEITNER, *Steuerumgehung und Missbrauch im Steuerrecht*, cit., pagg. 22 e 23.

<sup>108</sup> Sul punto si veda P. PISTONE, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., pag. 68.

<sup>109</sup> Emblematica l'affermazione di A. HENSEL, *Zur Dogmatik des Begriffs "Steuerumgehung"*, in *Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann*, cit., pag. 259 o in *System des Familiensteuerrechts und andere Schriften, Festschrift für Albert Hensel*, cit., pag. 332, ove l'A. definisce il periodo 1918 – 1920 come "der Zeit des größten Steuerschiebertums!".

<sup>110</sup> Esempio chiarificatore e che viene ripetutamente citato dalla dottrina è certamente quello della sentenza *Mitropa*. Il caso riguardava una società per azioni dedita all'estrazione e lavorazione

applicato in modo totalmente letterale la normativa tributaria, dando così sempre maggiore spazio a casi di abuso in campo tributario. Ecco, quindi che, oltre all'aspetto socio – politico<sup>111</sup> del problema, legato chiaramente alla peculiare situazione storico – economica della Germania del primo dopoguerra, emergeva nettamente il nodo centrale caratterizzante il contrasto all'elusione fiscale: l'interpretazione della norma<sup>112</sup>. Vi era, infatti, un sostanziale disallineamento tra l'interpretazione, che il legislatore avrebbe voluto fosse attribuita ad una determinata disposizione tributaria, e quella che veniva, invece, realmente elaborata dagli interpreti.

La clausola generale antielusiva venne, pertanto, introdotta proprio al fine di ricomporre tale contrasto, tentando, così, il legislatore di fornire al giudice lo strumento per ampliare l'interpretazione dell'angusto dato normativo. Orbene l'introduzione di tale clausola, invece che agevolare la lotta alle fattispecie abusive, divise, dottrina e giurisprudenza tra detrattori e sostenitori della nuova

---

della potassa, la cui attività era cessata nel 1909, senza che la società fosse stata cancellata dal registro delle imprese. Nel 1916 tutte le azioni, le quali appartenevano ad un unico proprietario, furono vendute ad altra proprietà e alla società, ancora dotata di personalità giuridica, vennero cambiati sede e scopo sociale (si ricava dalla letteratura che la società si sarebbe dedicata alla produzione di vagoni-letto). A quel punto l'Amministrazione finanziaria richiese il pagamento di una nuova imposta di bollo, in quanto, tale trasformazione era stata considerata come una nuova costituzione di società. Tuttavia il *Reichsfinanzhof* (RFH, 16 luglio 1919, II A 142/19, in *RFHE* 1, pag. 126 e ss.) pur avendo riscontrato la natura elusiva del negozio posto in essere dal contribuente, statuì che nessuna imposta di bollo era dovuta nel caso di specie il ricorso, in quanto *“Satzungsänderungen sind stempelfrei, und zwar auch dann, wenn mit ihnen die gleiche Wirkung erreicht wird, wie wenn eine neue Aktiengesellschaft errichtet würde. Das Gesetz enthält keine Vorschriften dahin, dass Umgehungsgeschäfte so besteuert werden sollen wie das Geschäft, dessen Versteuerung die Beteiligten ersparen wollten. (...) Sollte jene Änderung des Gesellschaftsvertrages nicht ernst gemeint gewesen sein – wofür übrigens nichts spricht - , so würde der dahingehende Beschluss vielleicht nichtig sein, aber nicht dahin Wirksamkeit haben können, dass eine neue Aktiengesellschaft errichtet werde.”* Per un approfondimento sul caso *Mitropa* si veda ID., *Zur Dogmatik des Begriffs “Steuerumgehung”*, in *Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann*, cit., pagg. 259 e 260 o in *System des Familiensteuerrechts und andere Schriften, Festschrift für Albert Hensel*, cit., pagg. 332 e 333.

<sup>111</sup> Ciò anche in considerazione della circostanza che la scelta di quali indici economici debbano essere sottoposti a tassazione, costituisce, in ultima analisi, una decisione di tipo politico come evidenzia ID., *Zur Dogmatik des Begriffs “Steuerumgehung”*, in *Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann*, cit., pag. 223 o in *System des Familiensteuerrechts und andere Schriften, Festschrift für Albert Hensel*, cit., pag. 307, il quale sottolinea come *“Diese Entscheidung über die zur Besteuerung geeignete Wirtschaftslage (im weitesten Sinne) ist politischer, nicht rechtlicher Natur; die juristische Aufgabe des Steuergesetzgeber beginnt erst mit der Umformung des legislatorischen Motivs zum Rechtssatz, der gewählten ökonomischen Situation zum gesetzlichen Tatbestand.”*

<sup>112</sup> Riteneva, infatti, che *“Umgebungsbekämpfung ist Auslegungsfrage”* E. BECKER, *Die Reichsabgabenordnung*, cit., § 5 RAO.

L'interpretazione della norma quale fase prodromica e complementare della figura  
dell'abuso del diritto in campo tributario

clausola<sup>113</sup>, tanto che, la stessa ebbe una storia travagliata fin dai suoi albori<sup>114</sup>. Il § 5 RAO<sup>115</sup>, trasfuso poi, con un testo praticamente identico, nel 1931 nel § 10 RAO, veniva, invece, traslato nel 1934 nel § 6 StAnpG<sup>116</sup> con un significativo numero di modifiche. Tralasciando, in questa sede, le modalità applicative dettate dall'influenza dell'ideologia nazionalsocialista dominante nel periodo<sup>117</sup>, alla

---

<sup>113</sup> Per un approfondimento sulle posizioni contrapposte di *Außentheorie* e *Innentheorie*, *supra* par. 2.1.3. e 2.2.

<sup>114</sup> Si osserva come già nel 1923, ossia a quattro anni dall'introduzione del § 5 RAO, A. HENSEL, *Zur Dogmatik des Begriffs "Steuerumgehung"*, in *Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann*, *cit.*, pagg. 286 – 288 o in *System des Familiensteuerrechts und andere Schriften, Festschrift für Albert Hensel*, *cit.*, pag. 351 – 353, evidenziava come il dibattito dottrinale vertesse sulla possibilità di mantenere o abrogare la clausola generale antielusiva, per cui l'A. fermo sostenitore della necessità di una tale norma, comprendendone i limiti strutturali (il § 5 RAO limitava l'abuso alle forme giuridiche di diritto civile, prevedeva inoltre una definizione di abuso, ecc.) ne proponeva un correttivo.

<sup>115</sup> Il testo della clausola era il seguente:

*I. Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden.*

*II. Ein Missbrauch im Sinne des Abs. 1 liegt vor, wenn:*

*1. in Fällen, wo das Gesetz wirtschaftliche Vorgänge, Tatsachen und Verhältnisse in der ihnen entsprechenden rechtlichen Gestaltung einer Steuer unterwirft, zur Umgehung der Steuer ihnen nicht entsprechende, ungewöhnliche Rechtsformen gewählt oder Rechtsgeschäfte vorgenommen werden, und*

*2. nach Lage der Verhältnisse und nach der Art, wie verfahren wird oder verfahren werden soll, wirtschaftlich für die Beteiligten im wesentlichen derselbe Erfolg erzielt wird, der erzielt wäre, wenn eine den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen entsprechenden rechtliche Gestaltung gewählt wäre, und ferner*

*3. etwaige Rechtsnachteile, die der gewählte Weg mit sich bringt, tatsächlich keine oder nur geringe Bedeutung haben.*

*III. Liegt ein Missbrauch vor, so sind die getroffenen Maßnahmen für die Besteuerung ohne Bedeutung. Die Steuern sind so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnisse angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Steuern, die auf Grund der für unwirksam zu erachtenden Maßnahmen etwa entrichtet sind, werden auf Antrag erstattet, wenn die Entscheidung, die diese Maßnahmen als unwirksam behandelt, rechtskräftig geworden ist."*

<sup>116</sup> La *Steueranpassungsgesetz* (StAnpG) andò a sostituire la *Reichsabgabenordnung* (RAO) del 1931, la quale aveva apportato delle modifiche a quella precedente del 1919, ma senza alcuna variazione contenutistica per quanto riguardava il § 5 RAO 1919, che venne, per l'appunto, trasfuso nel § 10 RAO 1931.

<sup>117</sup> Con l'introduzione della *Steueranpassungsgesetz* nel 1934 il § 1 dettava i nuovi criteri interpretativi non solo delle norme tributarie, ma degli stessi fatti imponibili secondo quella che era la *nationalsozialistische Weltanschauung*. La norma stabiliva, infatti, che:

*I. Die Steuergesetze sind nach nationalsozialistischer Weltanschauung auszulegen.*

*II. Dabei sind die Volksanschauung, der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze, und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen.*

*III. Entsprechendes gilt für die Beurteilung von Tatbeständen."*

Ora cosa si dovesse intendere per visione nazionalsocialista del mondo, è ben spiegato da un delirante commento di SCHLECHT riportato da R. P. SCHENKE, *Die Rechtsfindung im Steuerrecht*, *cit.*, pag. 210, nota 786, ove l'A. osserva come *"Den Juristen interessiert vor allem, wie wirkt sich die nationalsozialistische Weltanschauung auf dem Gebiet des Rechts und der Rechtsanwendung aus. Um der Beantwortung dieser Frage näherzukommen, müssen wir auf die Grundprinzipien des Nationalsozialismus zurückgreifen, und hier kann nur der Schöpfer des Nationalsozialismus, der Führer selbst, authentisch entscheiden, nur er allein verkörpert die Idee*



norma veniva apportato un cambiamento radicale rispetto ai suoi antecedenti, in quanto veniva eliminata la definizione di abuso, che la stessa in precedenza enunciava. Il legislatore aveva operato tale modifica analizzando l'esperienza giurisprudenziale frutto di quegli anni, la quale aveva insegnato allo stesso che, l'aver inserito nella formulazione della clausola generale una delimitazione del concetto di abuso, aveva condotto all'opposto risultato di restringere il campo applicativo della clausola antiabuso stessa, anziché a quello di ampliarne la portata<sup>118</sup>.

Orbene, tale breve descrizione dell'evoluzione storica<sup>119</sup> della clausola generale antielusiva tedesca<sup>120</sup> evidenzia come, già dai primi momenti di vita<sup>121</sup>, tale norma non si fosse rivelata lo strumento *ad hoc* per sconfiggere il fenomeno elusivo. Questo perché, come già evidenziato<sup>122</sup>, esisteva, ed esiste tuttora, una tensione ineliminabile tra potere legislativo e potere giudiziario in ordine all'utilizzo delle clausole generali antielusive.

Infatti, ciò che emerge dal quadro sopra raffigurato è una situazione di sostanziale insofferenza da parte del legislatore che, da un lato, non riesce a rinunciare all'inserimento, nel proprio sistema tributario, di una norma ampia che consenta di far fronte ad ogni possibile forma di abuso, ma dall'altro vorrebbe veicolare l'utilizzo della stessa secondo canoni rigidi e assolutamente incompatibili con la natura di una clausola generale.

Si palesava già, pertanto, l'assurdo sforzo di fissare paletti all'interpretazione di una metanorma, ossia di una norma il cui compito è quello

*am reinsten, nur er ist Führer und Interpret seines eigenen Ichs.*" Sul punto si veda anche P. FISCHER, *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, a cura di W. HÜBSCHMANN – E. HEPP – A. SPITALER, Köln, 2008, § 42 AO, Rz. 7.

<sup>118</sup> Si legge, infatti, nella relazione ministeriale in RStBl., 1934, pag. 1398 e ss., a riguardo del precedente § 10 RAO che lo stesso fosse "*so eng und umständlich*" che "*ihre Anwendung in der Praxis sehr erschwert*".

<sup>119</sup> Esorbita dagli scopi della presente trattazione l'analisi minuziosa e completa di tutte le tappe evolutive e delle ragioni dei mutamenti subiti dalla clausola generale antielusiva tedesca, per approfondire i quali si vedano M. KLEIN, *Die "nicht angemessene rechtliche Gestaltung" im Steuerumgehungstatbestand des § 42 AO, cit., loc. cit.*; M. WENDT, *§ 42 AO vor dem Hintergrund der Rechtsprechung, in Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, cit.*, pagg. 117 – 120 e, inoltre, si consenta il rinvio anche a S. MARTINENGO, *L'abuso del diritto in Germania e il § 42 dell'Abgabenordnung*, in *Rass. Trib.*, 2010, n. 3, pag. 659 e ss.

<sup>120</sup> Per l'evoluzione storica della clausola generale austriaca si veda T. LEITNER, *Steuerumgehung und Missbrauch im Steuerrecht, cit., loc. cit.*

<sup>121</sup> Per l'evoluzione successiva, relativa alle modifiche degli ultimi anni, si veda *infra* cap. 4.

<sup>122</sup> *Supra*, par. 2.3.

L'interpretazione della norma quale fase prodromica e complementare della figura dell'abuso del diritto in campo tributario

di consentire un'interpretazione estensiva di altre norme.

#### **2.4. Il ricorso alla figura del principio generale in relazione alla tematica dell'abuso del diritto**

Nella trattazione dell'ermeneutica classica<sup>123</sup>, alla problematica della lacunosità involontaria del testo normativo, viene proposto, tra i vari rimedi tradizionali, anche quello del ricorso all'autointegrazione della norma per il tramite dei principi generali del diritto<sup>124</sup>.

Chiaro, quindi, che nel caso dell'abuso del diritto, ove sostanzialmente non sussiste una normativa specifica che regoli la fattispecie oggetto di esame, sorge legittimamente l'interrogativo se la problematica possa essere affrontata ricorrendo all'utilizzo dei principi generali.

Prima, però, di iniziare a comprendere quali siano le ragioni della correlazione instauratasi tra il concetto di divieto d'abuso del diritto e quella di principio generale<sup>125</sup>, non pare superfluo accennare brevemente, e senza pretese di completezza, alla nozione di principio.

Quest'ultima, anche nel linguaggio dell'uomo della strada, evoca l'idea di una norma o di una regola generale, la cui ampiezza fa sì che il principio giuridico non sia limitato ad un settore specifico del diritto, ma fornisca, in modo appunto generale, le direttive comportamentali, che l'interprete deve tenere nel caso concreto<sup>126</sup>. Oltre a tale caratteristica i principi si possono distinguere da una qualsiasi altra disposizione normativa poiché gli stessi identificano una norma basilare del sistema, senza la quale non potrebbe esistere l'odierno ordinamento giuridico, connotandolo con valori etico-politici propri di una determinata

---

<sup>123</sup> Sul punto non si può che richiamare C. W. CANARIS, *Die Feststellung von Lücken im Gesetz*, cit., pag. 93 e ss e E. BETTI, *Teoria generale dell'interpretazione*, vol. II, a cura di G. CRIFÒ, Milano, 1990, pag. 839 e ss.

<sup>124</sup> Autorevole dottrina evidenzia altresì tale posizione, L. GIANFORMAGGIO, *Analogia*, voce in *Digesto sez. civile*, cit., par. 10 e N. BOBBIO, *Lacune del diritto*, voce in *Noviss. dig. ital.*, cit., pag. 604.

<sup>125</sup> *Infra*, par. 3 e soprattutto cap. III.

<sup>126</sup> Così G. ALPA, *Le fonti non scritte e l'interpretazione*, in *Trattato di diritto civile*, cit., pag. 370, il quale osserva come "I principi si collocano nello spazio ricompreso tra i precetti e gli standard. Non debbono essere troppo generali, da non poter essere utilizzati; né esprimere vuote parole, che non trovano nella realtà una qualche rispondenza."

ideologia e hanno generalmente una portata indefinita<sup>127</sup>.

Appurata la natura normativa degli stessi<sup>128</sup> e superata la commistione con il metodo ermeneutico dell'*analogia iuris*<sup>129</sup>, si può certamente affermare come i principi generali del diritto costituiscano un essenziale strumento di integrazione del dato normativo lacunoso<sup>130</sup>, essendo, tra l'altro, parte integrante della cultura

<sup>127</sup> N. BOBBIO, *Principi generali di diritto*, cit., pagg. 890 – 891, mentre per R. DWORKIN, *Taking Rights Seriously*, London, 1977, pagg. 22 – 28, si definisce principio “*a standard that is to be observed, not because it will advance or secure an economic, political, or social situation deemed desirable, but because it is a requirement of justice or fairness or some other dimension of morality.*”, l’A. poi prosegue sottolineando come “*The difference between legal principles and legal rules is a logical distinction. Both sets of standards point to particular decisions about legal obligation in particular circumstances, but they differ in the character of the direction they give. Rules are applicable in an all-or-nothing fashion.*” e ancora “*Principles have a dimension that rules do not – the dimension of weight or importance.*”

<sup>128</sup> Ciò che oggi viene ritenuto quasi scontato, ha dato vita, per il passato, ad un intenso dibattito dottrinale, fra coloro che negavano e coloro che, invece, sostenevano la natura normativa dei principi generali. Tra i primi si ricorda il BETTI, il quale osservava che i principi non rappresentavano altro che “«orientamenti e ideali di politica legislativa» aventi valore «di criteri direttivi per l’interpretazione e di criteri programmatici per il progresso della legislazione», e come tali mai tradotti o rispecchiati nelle norme singole del sistema, caratterizzato, rispetto alla somma delle norme singole, «da una eccedenza di contenuto deontologico»” come riportato da N. BOBBIO, *Principi generali di diritto*, cit., pag. 890. Tra i secondi si ricorda il CRISAFULLI, il quale argomentava il suo sostegno alla natura normativa dei principi basandosi fondamentalmente su due concetti, da un lato, perché, quando gli stessi vengano tratti per generalizzazione da norme positive, risulta incomprensibile come possano perdere la natura di norma, posto che proprio da una norma sono stati estrapolati, dall’altro, quando anche non siano derivati da norme, i principi sono volti a dettare prescrizioni e direttive di portata generale agli interpreti, di talchè la natura normativa risulta essere insita nella loro funzione. Per un approfondimento della tematica e per un ampio richiamo bibliografico sul punto si veda V. CRISAFULLI, *Per la determinazione del concetto dei principi generali del diritto*, in *Riv. int. fil. dir.*, 1941, XXI, pagg. 41 – 63, pagg. 157 – 181 e pagg. 230 – 264.

<sup>129</sup> Considera i due termini come equivalenti L. GIANFORMAGGIO, *Analogia*, cit., par. 10, ove l’A. osserva “Mentre per analogia juris, quando ancora si usa questa locuzione, si intende il ricorso ai principi generali del diritto”. Sul punto similmente anche W. GASSNER, *Interpretation und Anwendung der Steuergesetze*, cit., pag. 14, il quale osserva come “*Bei der Rechtsanalogie wird aus mehreren Regelungen ein Grundsatz entnommen und dieser auf gesetzlich nicht erfaßte Sachverhalte angewandt*”. In realtà, tale concezione, se può considerarsi astrattamente corretta per i principi estrapolati da norme positive, non lo è per gli altri, i quali, invece, derivano da altri valori come idee e convenzioni tramandate, ai quali è del tutto estraneo il procedimento di interpretazione e integrazione analogica, sul punto si veda N. BOBBIO, *Principi generali di diritto*, cit., pag. 895.

<sup>130</sup> Di opinione opposta C. W. CANARIS, *Die Feststellung von Lücken im Gesetz*, cit., pagg. 194 – 196, il quale sottolinea come l’integrazione tramite i principi giuridici non sia sempre ammissibile, in modo particolare, quando vi sia un divieto di integrazione analogica, come ben si evince da “*wo die Analogie verboten ist, da ist selbstverständlich erst recht die Rechtsfortbildung auf Grund allgemeiner Rechtsprinzipien untersagt*”. Va ben oltre invece U. NATOLI, *Note preliminari ad una teoria dell’abuso del diritto nell’ordinamento giuridico italiano*, cit., pag. 23, il quale con riferimento all’abuso del diritto, non limita il ricorso ai principi generali solamente ai casi in cui siano presenti delle lacune, in quanto “deve apparire inaccettabile a chiunque ritenga che la scienza del diritto non si riduca ad un gretto e formalistico positivismo – che, cioè, il mestiere del giurista non sia e non possa essere esaurito in una pura e semplice tecnica meccanicistica e senza contenuto – rappresentando, invece, l’espressione di una ricerca, che, sia pure senza perdere di vista il dato positivo, tenda in ogni momento a ritrovare in esso le stimmate di quei principi etici,

L'interpretazione della norma quale fase prodromica e complementare della figura dell'abuso del diritto in campo tributario

giuridica europea e internazionale<sup>131</sup>.

Tale breve delucidazione, sebbene assolutamente e volutamente limitata, visto che la questione non risulta essere quella centrale nella presente trattazione, permette già di svolgere alcune considerazioni. In primo luogo le caratteristiche dei principi generali hanno consentito di inserire il divieto d'abuso del diritto tra quelli ricavati da idee e convinzioni morali, che permeano la società nel corso del tempo<sup>132</sup>. Questo perché l'utilizzo strumentale della normativa, al fine di ottenere un vantaggio, fiscale nel caso *de quo*, contrario allo spirito della legge, nel corso degli anni si è trasformato da un semplice sentimento di riprovevolezza morale ad una forma di vera e propria carenza giuridica a cui porre rimedio. Conseguentemente ne deriva che il principio di divieto d'abuso possa essere annoverato tra quei principi, il cui scopo sia quello di integrare il bagaglio giuridico della società nei casi in cui venga avvertita una lacuna non ulteriormente tollerabile.

Quale principio generale, quindi, il divieto d'abuso del diritto potrebbe costituire un valido ausilio in soccorso all'interprete nella lotta alle fattispecie abusive, ma, al contempo, non si può sottocere che lo stesso presenti le medesime criticità e faccia affiorare i medesimi dubbi già evidenziati nell'analizzare il ricorso alle clausole generali. I principi generali sono strumenti ampi che, per definizione non apportano direttive specifiche<sup>133</sup>, ma abbisognano di un lavoro ermeneutico sul loro dettato, cosicché il ruolo dell'interprete diventa di rilevanza

---

sociali e politici, che sono i fondamenti della civile convivenza, della quale la norma giuridica non è che uno strumento.”

<sup>131</sup> Si osserva, infatti, come all'art. 38 dello Statuto della Corte Internazionale di Giustizia, reso esecutivo in Italia con la legge di ratifica n. 848 del 17 agosto 1957, reperibile nel testo originale in lingua francese su [www.normattiva.it](http://www.normattiva.it), faccia espresso riferimento ai principi generali del diritto per la risoluzione delle controversie, come si evince dalla seguente traduzione (dell'A.):

“I. La Corte, cui è affidata la missione di regolare conformemente al diritto internazionale le divergenze che le sono sottoposte, applica:

(...)

c.) i principi generali di diritto riconosciuti delle nazioni civili”.

<sup>132</sup> Così N. BOBBIO, *Principi generali di diritto*, cit., loc. cit. e G. ALPA, *Le fonti non scritte e l'interpretazione*, in *Trattato di diritto civile*, cit., pag. 372, ove l'A. annoverandolo tra i principi espressivi di valori precisa anche che “È controverso invece il principio di «abuso del diritto». In altri ordinamenti esso è accreditato dottrinalmente e nella prassi giurisprudenziale; nel nostro, esso ha vita stentata: ma sembra l'araba fenice perché risorge dalle sue ceneri quante volte viene espulso dall'ordinamento.”

<sup>133</sup> Chiarissimo sul punto è E. BETTI, *Teoria generale dell'interpretazione*, vol. II, a cura di G. CRIFÒ, cit., pag. 846, ove l'A. chiarisce come “dai principi generali non si possono ricavare a priori, per semplice deduzione, le disposizioni particolari che risolvono problemi pratici e contingenti (...)”.

centrale. Similmente a quanto avviene con il ricorso alle clausole generali, le tendenze accentratrici e di stampo positivista del legislatore devono cedere di fronte alle possibilità che tali rimedi offrono al giudice nell'interpretare l'operazione negoziale.

Ciò, però, non ha arrestato il diffondersi della teorizzazione del divieto d'abuso del diritto quale principio generale, che, particolarmente in campo tributario, ha conosciuto, come si vedrà nel prosieguo<sup>134</sup>, un sicuro rafforzamento di tale posizione.

### **3. Il concetto di divieto d'abuso del diritto in campo tributario come principio generale: quali ragioni?**

Si è pocanzi accennato come il concetto di divieto d'abuso del diritto, possa, in via d'astrazione teorica, assurgere a principio generale dell'ordinamento e come questo percorso stia conoscendo una diffusione sempre maggiore. Prima, però, di analizzare nel prosieguo di questo lavoro<sup>135</sup>, se effettivamente il concetto di abuso del diritto in campo fiscale, inteso quale divieto di fare ricorso a costruzioni giuridiche che avvantaggino il contribuente, in condizioni non intenzionalmente create dal legislatore, possa oramai considerarsi alla stregua di un principio generale del diritto<sup>136</sup>, non pare superfluo arrestarsi un istante e compiere una riflessione prodromica. Preliminarmente risulta, infatti, necessario approfondire le ragioni di una simile evoluzione e per farlo, nel caso di specie, si dovrà rivolgere l'attenzione alla realtà giuridico-sociale contemporanea.

Alle volte, infatti, quando l'interprete si confronta con un caso pratico, prima ancora di fare riferimento alle norme, percepisce quasi istintivamente quale sarebbe la soluzione corretta dello stesso, o per lo meno, quella equa. Tale sensazione giuridico-emotiva<sup>137</sup> deve, però, essere sempre ricondotta nei binari

---

<sup>134</sup> Si veda in modo particolare *infra* cap. III.

<sup>135</sup> Si rimanda per lo sviluppo e la portata di tale principio al cap. III e per l'influenza dello stesso sulla legislazione e sulla giurisprudenza degli ordinamenti nazionali al cap. IV.

<sup>136</sup> A voler considerare la Cass., SS.UU., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, reperibili sulla banca dati *DeJure.it*, nell'ordinamento italiano sarebbe ormai pacificamente presente un principio generale di divieto dell'abuso del diritto in campo tributario.

<sup>137</sup> Questo perché come acutamente rileva M. CORSALE, *Lacune dell'ordinamento, cit.*, par. 5 "l'ordinamento giuridico esiste nella coscienza dei consociati come insieme di finalità da

L'interpretazione della norma quale fase prodromica e complementare della figura dell'abuso del diritto in campo tributario

dell'applicazione normativa, secondo i canoni giuridico-ermeneutici classici, pena l'arbitrio più assoluto<sup>138</sup>. Il problema si presenta, come nel caso dell'abuso, quando manchi totalmente una norma *ad hoc*, trovandosi, quindi, l'interprete di fronte ad una lacuna normativa, oppure quando l'interpretazione, anche quella teleologica, della norma non soddisfi la cd. ideologia metagiuridica dell'interprete stesso<sup>139</sup>. In questi casi si registra una tendenza ad elaborare una soluzione, il più in linea possibile, con quella sensazione giuridico-emotiva di correttezza che l'interprete avverte nel proprio animo. Chiaramente il giurista non può accettare, in assenza di un dato normativo, il mero ricorso al suo sentire soggettivo, quale decisione del caso sottopostogli, ma cercherà di oggettivarlo tramite riferimenti a valori/("fonti") giuridici alternativi quali gli orientamenti giurisprudenziali e le correnti dottrinali, indagando anche sull'esistenza di un principio giuridico immanente nel sistema, che gli consenta di armonizzare la soluzione del caso concreto al proprio interno sentire.

Come poco sopra evidenziato, questa è la situazione di conflitto interiore che sperimenta l'interprete trovandosi *vis-à-vis* con una costruzione giuridica, la quale sfrutti le maglie della legge, beneficiando, quindi, di una lacuna non volutamente prevista dal legislatore (cd. *unbewusste Lücken*), proprio come nel caso dell'abuso del diritto in campo tributario.

Ebbene non è un caso che l'interprete, al fine di superare tale problematico vuoto normativo, si interroghi anche sull'eventuale esistenza di un principio generale, che gli permetta di ovviare, da un lato, alla sua personale condizione di disagio interiore e, dall'altro, al ben più giuridico inconveniente di *déni de justice*<sup>140</sup>.

---

perseguire (specifiche o determinate, non importa) viste nell'ottica di una *Weltanschauung* storicamente determinata."

<sup>138</sup> Chiarissimo sul punto è A. GENTILI, *Il diritto come discorso*, in *Trattato di diritto privato*, cit., pag. 402, il quale osserva "Chi scrive crede che il fondamento della giustizia sia procedurale. Che cioè i valori come il giusto non si constatino, né si intuiscono. E che perciò null'altro possa garantirci la giustizia della decisione che l'esservi pervenuti razionalmente, attraverso un uso corretto dell'argomentazione."

<sup>139</sup> Così si esprime K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, cit., pagg. 1306 – 1307.

<sup>140</sup> Il ricorso ai principi generali del diritto, nel caso in cui sia il rimedio dell'interpretazione che quello dell'analogia non riescano a colmare il vuoto normativo esistente, viene considerato favorevolmente anche in campo tributario da illustre dottrina. Infatti E. VANONI, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie, altri studi di diritto finanziario*, cit., pag. 305 sul punto osserva come "Quando manchi una chiara norma di condotta ed il ricorso all'analogia non è sufficiente a far superare i dubbi, il richiamo ai principi generali, che governano il dovere degli

A tali sentite esigenze se ne aggiunge poi un'ulteriore relativa specificatamente al campo fiscale. Infatti, l'attuale evoluzione dei traffici commerciali a livello globale ha favorito il proliferare di fattispecie abusive sotto il profilo tributario, cosicchè si assiste quotidianamente<sup>141</sup> ad un'erosione progressiva delle risorse essenziali dell'Erario, la quale si traduce in un danno crescente per l'intera collettività.

Chiaro, quindi, che una tale situazione induca l'interprete a valutare ogni possibile strumento al fine di porre rimedio al suddetto problema e ponga le basi ideali affinché il concetto di divieto d'abuso del diritto assurga al rango di principio generale dell'ordinamento, posto che, come ha evidenziato illustre dottrina, lo stesso "emerge non tanto da questa o da quella norma del sistema, e neppure dallo spirito del sistema nel suo complesso, quanto dalla auscultazione, cui il giurista è chiamato, di esigenze etico-politiche manifestantisi in una determinata società in contrasto con convinzioni che vanno declinando"<sup>142</sup>.

---

individui di concorrere alle spese degli enti pubblici, serve a dare all'interprete una sicura linea direttiva per vincere le incertezze nascenti dalle contraddizioni e dall'insufficienza delle norme scritte".

<sup>141</sup> *Supra*, Introduzione.

<sup>142</sup> N. BOBBIO, *Principi generali di diritto*, cit., loc. cit.

## Capitolo III

### La nascita del principio europeo di divieto dell'abuso del diritto in campo tributario e i suoi elementi caratteristici

SOMMARIO: 1. Cenni introduttivi sui principi generali nell'ordinamento europeo – 1.1. La collocazione dei principi nelle fonti europee – 1.2. Le caratteristiche dei principi generali nel diritto europeo – 1.3. Il ruolo coadiuvante dei principi nel rafforzamento dell'ordinamento europeo – 2. Il concetto di divieto d'abuso del diritto nella giurisprudenza della Corte di Giustizia: considerazioni preliminari – 2.1. Una necessaria premessa: la Babele linguistica delle sentenze della Corte di Giustizia – 2.2. Brevi cenni sull'evoluzione giurisprudenziale dell'abuso del diritto nelle sentenze della Corte di Giustizia – 3. I componenti del concetto di abuso del diritto: l'elemento oggettivo e l'elemento soggettivo – 3.1. Le varie declinazioni dell'elemento oggettivo – 3.1.1. Le forme giuridiche e i collegamenti negoziali rilevanti – 3.1.2. L'inadeguatezza della costruzione negoziale – 3.1.3. L'assenza di valide ragioni economiche o anche extraeconomiche e l'assenza di un'effettiva realtà economica – 3.1.4. L'indebito vantaggio fiscale – 3.1.5. Il requisito indiretto della tutela del mercato comune e dell'integrazione economica – 3.2. Le varie declinazioni dell'elemento soggettivo – 3.2.1. L'(ir)rilevanza dell'elemento soggettivo – 3.2.2. Il fine elusivo come obiettivo unico, principale o prevalente – 4. Il divieto d'abuso in campo tributario: le due anime – 4.1. La possibile *reductio ad unum* del concetto europeo di abuso del diritto tributario – 5. Dall'unitario concetto di abuso del diritto alla nascita del principio di divieto d'abuso del diritto

#### 1. Cenni introduttivi sui principi generali nell'ordinamento europeo

È già emersa, nel corso della presente trattazione<sup>1</sup>, sebbene in forma ancora interrogativa, l'esistenza di un filo conduttore tra la figura dell'abuso del diritto e quella del principio generale, tanto che quella parte della dottrina, specializzata nello studio della filosofia giuridica, ha attribuito al divieto di abuso

---

<sup>1</sup> *Supra*, cap. II, par. 3.



del diritto natura di principio<sup>2</sup>. Orbene, al fine di indagare se una simile conclusione sia tutt'oggi condivisibile, è essenziale tenere in considerazione il diverso quadro ordinamentale che si apre di fronte all'interprete europeo contemporaneo. Infatti dal 25 marzo 1957, data della firma dei cd. Trattati di Roma, il giurista europeo è stato chiamato progressivamente, ma in modo sempre più incalzante, a confrontarsi con la presenza di un ordinamento nuovo, la cui preminenza sugli ordinamenti nazionali degli Stati Membri è stata affermata con forza fin dall'inizio dalla Corte di Giustizia delle Comunità Europee<sup>3</sup>. Appare pertanto chiaro come qualsiasi riflessione giuridica, anche *prima facie* di respiro squisitamente nazionale, come dovrebbero essere quelle relative al settore dell'imposizione diretta<sup>4</sup>, non possa prescindere dalle caratteristiche peculiari e dall'impatto che l'Unione Europea ha esercitato, esercita ed eserciterà sulla legislazione e sul diritto di ogni singolo Stato Membro, inteso quale insieme di norme scritte, consuetudinarie, orientamenti giurisprudenziali, insegnamenti dottrinali e principi fondanti il sistema giuridico. E proprio, a causa o per fortuna, a seconda della differente prospettiva, dell'esistenza e dell'interazione di tale ordinamento nuovo con i vari ordinamenti nazionali, che la discussione, relativa alla tematica del divieto dell'abuso del diritto, la quale si era praticamente spenta

---

<sup>2</sup> Si veda N. BOBBIO, *Principi generali di diritto, cit., loc. cit.*

<sup>3</sup> Emblematiche e vere e proprie architravi dell'ordinamento europeo sono le pronunce CGUE, 16 agosto 1962, causa C – 26/62, *Van Gend & Loos* e CGUE, 15 luglio 1964, causa C – 6/64, *Costa c. ENEL*, entrambe reperibili in [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu). Con la prima pronuncia a pag. 23, infatti, la Corte di Giustizia ha riconosciuto che la Comunità (ora Unione Europea) costituisce “*un ordinamento giuridico di nuovo genere nel campo del diritto internazionale, a favore del quale gli Stati hanno rinunciato, anche se in settori limitati, ai loro poteri sovrani*”, mentre, con la seconda, ha affermato la preminenza del diritto comunitario sulla legislazione nazionale posteriore con esso contrastante, infatti, a pag. 1145, i giudici europei hanno statuito che “*scaturito da una fonte autonoma, il diritto nato dal Trattato non potrebbe, in ragione appunto della sua specifica natura, trovare un limite in qualsiasi provvedimento interno senza perdere il proprio carattere comunitario e senza che ne risultasse scosso il fondamento giuridico della stessa Comunità. Il trasferimento, effettuato dagli Stati a favore dell'ordinamento giuridico comunitario, dei diritti e degli obblighi corrispondenti alle disposizioni del Trattato implica quindi una limitazione definitiva dei loro diritti sovrani, di fronte alla quale un atto unilaterale ulteriore, incompatibile con il sistema della Comunità, sarebbe del tutto privo di efficacia.*”

<sup>4</sup> Il condizionale è d'obbligo, e, anzi, ormai si può affermare come tale espressione sia sostanzialmente priva di significato, posto che le misure tributarie adottate dai singoli Stati Membri possono, in realtà, avere un impatto diretto sul funzionamento dell'ormai creato e operativo Mercato Unico, sul punto si vedano a titolo esemplificativo le storiche sentenze della Corte di Giustizia, CGUE, 28 gennaio 1986, causa C – 270/83, *Commissione Francia*, meglio nota come *Avoir Fiscal* e CGUE, 28 gennaio 1992, causa C – 204/90, *Bachmann*, entrambe reperibili su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

La nascita del principio di divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo e i suoi  
elementi caratteristici

dopo gli intensi dibattiti dottrinali del passato<sup>5</sup>, ha conosciuto una fiorente  
rinascita<sup>6</sup>.

Che tale rinato interesse abbia trovato terreno fertile sul piano del diritto  
europeo non sorprende il giurista moderno, posto che la Corte di Giustizia ha  
prediletto, e tutt'ora predilige, il ricorso a valori e concetti di portata generale<sup>7</sup>, ciò  
è riscontrabile anche a proposito della tematica del divieto di abuso del diritto.  
Tale considerazione si spiega, e si spiegherà più avanti, con le peculiarità  
intrinseche dell'Unione Europea, prima Comunità Economica Europea, e con il  
ruolo di garante dei Trattati<sup>8</sup> che la Corte di Giustizia ha assunto negli anni, come  
si dirà meglio nel prosieguo<sup>9</sup>.

Orbene, pretendo le mosse dal suesposto dato giurisprudenziale, si  
constata come non sia certamente casuale che la tematica dei princìpi generali, in  
seno all'ordinamento europeo, risulti essere oggetto di fervidi confronti  
dottrinali<sup>10</sup>. Ne deriva, pertanto, che sarà essenziale affrontare, in via preliminare e  
per sommi capi, le ragioni e la portata di tali princìpi, al fine di comprendere,  
quale sia l'effettivo ruolo del divieto dell'abuso del diritto, strumento risolutorio  
cui il giudice europeo affida sempre più numerose pronunce<sup>11</sup>, il suo impatto

---

<sup>5</sup> Sebbene in una differente branca del diritto, *supra*, cap. I, paragrafi 1.3. e 1.4.

<sup>6</sup> La prima pronuncia in cui la Corte inizia a fare riferimento a pratiche abusive, è CGUE, 3 dicembre 1974, causa C – 33/74, *Van Binsbergen*, punto 13, ove si legge “È, del pari, giusto riconoscere ad uno Stato Membro il diritto di provvedere affinché un prestatore di servizi, la cui attività si svolga per intero o principalmente sul territorio di detto Stato, non possa utilizzare la libertà garantita dall'art. 59 allo scopo di sottrarsi alle norme sull'esercizio della sua professione la cui osservanza gli sarebbe imposta ove egli si stabilisse nello Stato in questione”, che risulta ancora più esplicito nella versione inglese, la quale menziona *the purpose of avoiding the professional rules of conduct*. Viene così inaugurato un filone giurisprudenziale in tema di abuso che ha interessato varie materie, fra cui anche l'imposizione diretta, ed è sempre più corposo e attuale, dato l'elevato numero di pronunce che si registrano a riguardo. Il testo è richiamabile in [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>7</sup> Tale tendenza non è propria solo degli interpreti moderni, in quanto l'utilizzo di concetti e clausole generali si era riscontrata anche nel passato, come già evidenziava J. W. HEDEMANN, *Die Flucht in die Generalklauseln – Eine Gefahr für Recht und Staat*, cit., *passim*.

<sup>8</sup> F. VANISTENDAEL, *Le nuove fonti del diritto ed il ruolo dei principi comuni nel diritto tributario*, in *Per una costituzione fiscale europea*, a cura di A. DI PIETRO, Padova, 2008, pag. 98.

<sup>9</sup> *Infra*, par. 1.1. e 1.2.

<sup>10</sup> Emblematica del forte interesse per il ruolo dei principi generali nell'ordinamento europeo è l'uscita, a pochi anni di distanza l'una dell'altra, di due interessanti raccolte di saggi sul tema, ossia *General Principles of European Community Law*, a cura di U. BERNITZ – J. NERGELIUS, The Hague, 2000 e *General Principles of EC Law in a Process of Development*, a cura di U. BERNITZ – J. NERGELIUS – C. CARDNER, The Hague, 2008.

<sup>11</sup> Si vedano tra le decisioni più recenti CGUE, 22 dicembre 2010, causa C – 103/09, *Weald Leasing*; CGUE, 22 dicembre 2010, causa C – 277/09, *RBS Deutschland*; CGUE, 27 ottobre 2011,

sull'ordinamento comunitario e, di conseguenza, gli effetti che lo stesso inevitabilmente produce poi sugli ordinamenti nazionali.

### 1.1. La collocazione dei principi nelle fonti europee

Illustre e attenta dottrina ha sottolineato come “con i principi la Comunità Europea era stata creata, pur senza esserne consapevole”<sup>12</sup>, racchiudendo in una semplice frase un'importante verità.

L'iniziale inconsapevolezza, in tema di principi generali, deriva sicuramente dalla circostanza che sia l'originario Trattato CECA, sia i successivi trattati, fino all'attuale Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (d'ora in avanti TFUE), non attribuiscono ai principi generali un ruolo predominante tra le fonti del diritto europeo. Infatti l'art. 340 TFUE, come i suoi predecessori<sup>13</sup>, in cui si ritrova l'unico riferimento<sup>14</sup> ai “*principi generali comuni ai diritti degli Stati membri*” li menziona in relazione alla responsabilità extracontrattuale dell'Unione Europea, relegandoli pertanto ad una funzione secondaria.

L'importanza e il ruolo cardine che i principi generali del diritto hanno assunto negli anni, si deve certamente al lavoro ermeneutico della Corte di Giustizia, la quale ne ha saputo valorizzare, da un lato, la natura di base giuridica comune, al fine di rafforzare la creazione di un ordinamento del tutto peculiare e nuovo, come quello europeo, e dall'altro, l'apporto operativo dei principi nei rapporti tra quest'ultimo e l'ordinamento degli Stati Membri<sup>15</sup>.

---

causa C – 504/10, *Tanoarch*; CGUE, 8 settembre 2011, causa C – 78/08, *Paint Graphos*; CGUE, 29 marzo 2012, causa C – 417/10, *3M Italia* e CGUE, 20 giugno 2013, C – 653/11, *Newey*, tutte reperibili su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>12</sup> A. DI PIETRO, *Introduzione*, in *I principi europei del diritto tributario*, a cura di A. DI PIETRO – T. TASSANI, San Giuliano Milanese, 2013, pag. XV.

<sup>13</sup> Si tratta dell'art. 188 del Trattato CECA e dell'art. 288 del Trattato istitutivo della Comunità Europea (CE), entrambi reperibili tramite <http://eur-lex.europa.eu/homepage.html?locale=it>.

<sup>14</sup> Con riferimento ai diritti fondamentali ora l'art. 6 del Trattato sull'Unione Europea li definisce quali principi generali, il cui testo è consultabile all'indirizzo <http://eur-lex.europa.eu/homepage.html?locale=it>.

<sup>15</sup> Un rapporto quello tra ordinamenti nazionali e ordinamento europeo che, ai suoi albori, poteva essere descritto quasi come conflittuale, data anche la difficoltà delle Corti Costituzionali – e fra queste si annovera sicuramente quella italiana – di giustificare la preminenza del secondo, posto che il Trattato istitutivo era stato ratificato tramite una legge ordinaria, per l'evoluzione di tale rapporto si vedano le pronunce della Corte Costituzionale, 24 febbraio 1964, n. 14, *Costa*; 27 dicembre 1973, n. 183, *Frontini*; 30 ottobre 1975, n. 232, *Industrie Chimiche* e 8 giugno 1984, n. 170, *Granital* tutte reperibili in [www.cortecostituzionale.it/actionGiurisprudenza.do](http://www.cortecostituzionale.it/actionGiurisprudenza.do) e CGUE, 9

La nascita del principio di divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo e i suoi elementi caratteristici

Infatti si può constatare nelle pronunce della Corte, come la stessa abbia iniziato a ricorrere sempre più frequentemente a tutta una serie di principi generali, anche in assenza nei Trattati di una norma *ad hoc*<sup>16</sup>, al fine di assicurare una sorta di *fil rouge* e colmare, in tal modo, quei difetti di completezza e coerenza, che contraddistinguono tipicamente gli ordinamenti giuridici fondati su disposizioni settoriali<sup>17</sup>.

Non stupisce, pertanto, come il riferimento e l'affidamento della Corte ai principi generali per la soluzione delle controversie si sia verificato fin dalle prime pronunce<sup>18</sup>, lasciando percepire l'essenzialità degli stessi per il rafforzamento e lo

---

marzo 1978, causa C – 106/77, *Simmenthal* richiamabile da [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu). Per un approfondimento dottrinale sui rapporti tra ordinamenti si vedano G. TESAURO, *The Effect of EU Law on the Italian Courts*, in *Continuity and Change in EU Law*, a cura di A. ARNULL – P. EECKHOUT – T. TRIDIMAS, Oxford, 2008, pagg. 432 – 445; M. HERDEGEN, *The Origins and Development of the General Principles of Community Law*, in *General Principles of European Community Law*, cit., pag. 3 – 23; F. GALLO, *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, in *Per una costituzione fiscale europea*, cit., pagg. 407 – 409.

<sup>16</sup> Si può peraltro ritenere che la Corte abbia trovato nel secondo comma dell'art. 263 TFUE (ex art. 230 del Trattato istitutivo CE) l'appiglio normativo legittimante il ricorso ai principi generali, proprio nella parte in cui attribuisce alla Corte di Giustizia la competenza a valutare i vizi degli atti derivanti da violazioni, oltre che dei trattati, “di qualsiasi regola di diritto relativa alla sua applicazione”. Il testo della norma è consultabile all'indirizzo <http://eur-lex.europa.eu/homepage.html?locale=it>.

<sup>17</sup> Sostengono la necessità di integrare la disciplina comunitaria con i principi generali G. GAJA, *Introduzione al diritto comunitario*, Bari, 2005, pag. 104 e G. STROZZI, *Diritto dell'Unione Europea. Parte Istituzionale: dal Trattato di Roma al Trattato di Nizza*, Torino, 2001, pag. 219, il quale evidenzia come le singole disposizioni “rischierebbero di formare un ordinamento giuridico “scollegato” e frammentario, in ragione anche della loro natura settoriale e spesso molto tecnica, se non fossero “cementate” da alcuni principi generali capaci di conferire omogeneità ed unità al sistema, contribuendo all'affermarsi di un ordinamento giuridico caratterizzato da propria autonomia e coerenza interna”. Per una più compiuta analisi del ruolo dei principi generali all'interno dell'ordinamento europeo si veda *infra* par. 1.2.

<sup>18</sup> Si pensi alla sentenza emessa dalla Corte di Giustizia della CECA, 12 luglio 1957, causa C – 7/56, *Algera*, nella quale vi è un espresso riferimento alle tradizioni giuridiche degli Stati Membri e, in particolar modo, al principio di certezza del diritto e a quello del rispetto della buona fede oggettiva, intesa quale *Treu und Glauben*. Tali valori sono oramai considerati pacificamente quali principi generali come emerge in modo chiaro, per il principio di certezza del diritto, da CGUE, 8 dicembre 2011, causa C – 81/10 P, *France Télécom/Commissione*, posto che al punto 100 la Corte sottolinea “il principio della certezza del diritto, che fa parte dei principi generali del diritto dell'Unione, esige che le norme di diritto siano chiare, precise e prevedibili nei loro effetti, affinché gli interessati possano orientarsi nelle situazioni e nei rapporti giuridici rientranti nella sfera del diritto dell'Unione”, entrambe le decisioni sono reperibili su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu). Per un approfondimento dottrinale relativo al principio di certezza del diritto si vedano J. TEMPLE LANG, *Legal Certainty and Legitimate Expectations as General Principles of Law*, in *General Principles of Community Law*, cit., pagg. 163 – 184; J. RAITIO, *The Principle of Legal Certainty as a General Principle of EU Law*, in *General Principles of EC Law in a Process of Development*, cit., pagg. 47 – 73 e R. SCHIAVOLIN, *Il principio di certezza del diritto e la retroattività delle norme impositrici*, in *I principi europei del diritto tributario*, cit., pagg. 27 – 58, mentre per un interessante analisi del principio di buona fede quale tassello del “processo di progressiva accentuazione del ruolo della clausola generale di correttezza in ambito europeo” si rinvia a M.

sviluppo dell'impianto ordinamentale europeo. Tale circostanza è desumibile anche dal *cursus honorum* che alcuni principi generali hanno compiuto con il trascorrere degli anni, passando da parametro valutativo di adozione giurisprudenziale a strumento codificato, posto che ne è stata riconosciuta la valenza di principio generale direttamente all'interno dei Trattati, come è avvenuto ad esempio per il principio di proporzionalità<sup>19</sup>.

È chiaro, quindi, come un tale passaggio, dall'opera ermeneutica della Corte di Giustizia alla positivizzazione di alcuni principi, nei Trattati istitutivi, risulti emblematico del ruolo cardine degli stessi per la tenuta dell'intero quadro ordinamentale europeo. Nell'operare in tale direzione la Corte è solita attingere all'esperienza e alle tradizioni giuridiche comuni degli Stati Membri<sup>20</sup> per

---

TRIVELLIN, *Il principio di buona fede oggettiva*, in *I principi del diritto tributario*, cit., pagg. 59 – 98.

<sup>19</sup> Il principio di proporzionalità è risultato essere negli anni uno dei pilastri dell'intera struttura giuridica dell'Unione Europea. Infatti, già alla fine degli anni '80, per la Corte di Giustizia era chiara la natura di principio generale del summenzionato principio di proporzionalità, come si evince, ad esempio, dalla sentenza CGUE, 11 luglio 1989, causa C – 265/87, *Herman Schraeder*, punto 21 “*Il principio di proporzionalità è riconosciuto da una giurisprudenza costante della Corte come parte dei principi generali del diritto comunitario. In forza di tale principio, la legittimità di provvedimenti che impongono oneri finanziari agli operatori è subordinata alla condizione che detti provvedimenti siano idonei e necessari per il conseguimento degli obiettivi legittimamente perseguiti dalla normativa in causa, fermo restando che, qualora si presenti una scelta tra più misure appropriate, è necessario ricorrere alla meno restrittiva, e che gli oneri imposti non devono essere sproporzionati in relazione agli scopi perseguiti*”. L'importanza di tale principio è stata, poi, pienamente sancita con l'introduzione dello stesso nei Trattati istitutivi, in particolar modo, all'art. 5 TUE. In realtà, tale norma pare limitare la portata del principio di proporzionalità a parametro di valutazione degli atti dell'Unione e, più in generale, delle misure adottate dalle istituzioni europee, in relazione agli obiettivi posti dai Trattati stessi. Ma la Corte ne ha sempre valorizzato l'ampio raggio d'azione, estendendo la sua influenza anche nella valutazione dell'azione legislativa degli Stati Membri, sul punto F. VANISTENDAEL, *Le nuove fonti del diritto ed il ruolo dei principi comuni nel diritto tributario*, in *Per una costituzione fiscale europea*, cit., pagg. 102 – 103. Per la consultazione della sentenza e dei testi normativi richiamati si vedano gli indirizzi [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu) e <http://eur-lex.europa.eu/homepage.html?locale=it>. Quali spunti di approfondimento sul principio di proporzionalità nel diritto tributario europeo si vedano A. MONDINI, *Principio di proporzionalità ed attuazione del tributo: verso la costruzione di un principio generale del procedimento tributario*, in *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, a cura di T. TASSANI, Roma, 2009, pagg. 75 – 110; ID., *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*, Pisa, 2012; P. MARCHESSOU, *Uguaglianza e proporzionalità nel diritto tributario*, in *Per una costituzione fiscale europea*, cit., pagg. 244 – 248 e A. FORNIELES GIL, *Il principio di proporzionalità*, in *I principi del diritto tributario*, cit., pagg. 159 – 187.

<sup>20</sup> In realtà i principi generali, che tanto influenzano il lavoro dei giudici europei, non risultano essere comuni agli ordinamenti giuridici di tutti gli Stati Membri, posto che, se la circostanza era ancora ipotizzabile alle origini della Comunità Europea, ove il numero degli stati partecipanti era piuttosto esiguo, oggi, al cospetto di 28 sistemi giuridici differenti, costituisce pura irrealtà. Giove evidenziare tuttavia, come, anche quando una tale operazione di ricerca e condivisione complessiva sarebbe stata possibile, la Corte abbia sempre preferito alcuni ordinamenti, fra tutti

La nascita del principio di divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo e i suoi  
elementi caratteristici

estrapolare strumenti utili alla risoluzione delle controversie che le vengono sottoposte, ma evitando, dall'altro lato, di stravolgere completamente i valori giuridici degli ordinamenti nazionali, i quali subiranno gli effetti di tali decisioni. I principi generali diventano, così, lo zucchero con cui far deglutire l'amara medicina al legislatore nazionale.

Orbene, visto che il ricorso ai principi generali nell'assetto giuridico europeo è, oramai, una realtà innegabile e che gli stessi vengono considerati indiscutibilmente fonte del diritto comunitario, *rectius* europeo<sup>21</sup>, diventa essenziale comprendere le ragioni sottese a tale processo e quali siano le caratteristiche dei principi a livello europeo, al fine di valutare compiutamente se l'elaborazione del divieto dell'abuso del diritto, sviluppata dalla Corte di Giustizia, possa assurgere, o meno, al rango di principio.

## 1.2. Le caratteristiche dei principi generali nel diritto europeo

Come già menzionato<sup>22</sup>, molta parte di quelli che ad oggi vengono considerati principi generali del diritto europeo, sono stati ricavati dall'esperienza e dalle tradizioni giuridiche comuni degli Stati Membri e adattati dalla Corte alle necessarie esigenze del nuovo ordinamento europeo<sup>23</sup>.

In tal senso, quindi, il divieto dell'abuso del diritto ben rientra nel novero

---

quello tedesco, per delineare la normativa generale di riferimento utile alle singole decisioni, sul punto G. GAJA, *Introduzione al diritto comunitario*, cit., pag. 105.

<sup>21</sup> La dottrina è unanime sulla natura di fonte del diritto comunitario dei principi generali e, pertanto, si riportano solo alcune voci a titolo informativo, posto che la letteratura sul punto è sconfinata, M. HERDEGEN, *The Origins and Development of the General Principles of Community Law*, in *General Principles of European Community Law*, cit., pag. 8; F. VANISTENDAEL, *Le nuove fonti del diritto ed il ruolo dei principi comuni nel diritto tributario*, in *Per una costituzione fiscale europea*, cit., pag. 111; J. NERGELIUS, *General Principles of Community Law in the future: Some Remarks on their Scope, Applicability and Legitimacy*, in *General Principles of European Community Law*, cit., pag. 223 e G. D'ANGELO, *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2013, pag. 37.

<sup>22</sup> *Supra*, par. 1.1.

<sup>23</sup> Si consideri che la dottrina tende comunque a fare una *summa divisio* tra principi presenti nei Trattati istitutivi e quelli frutto dell'elaborazione e creazione giurisprudenziale da parte della Corte di Giustizia, sul punto F. VANISTENDAEL, *Le nuove fonti del diritto ed il ruolo dei principi comuni nel diritto tributario*, in *Per una costituzione fiscale europea*, cit., *passim*. Invece L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, pagg. 1 – 5, suddivide in principi generali in quattro gruppi: 1) i principi generali esplicitati o comunque desumibili dai Trattati; 2) i principi generali comuni desumibili dagli ordinamenti degli Stati Membri; 3) i principi relativi alla protezione dei diritti fondamentali dell'uomo e 4) i principi generali del diritto internazionale.

di quei valori comuni<sup>24</sup>, a cui i giudici europei attingono, ma tale elemento non risulta essere sufficiente per ottenere la qualifica di principio generale nell'ordinamento europeo. Questi ultimi, infatti, data la loro natura di regole generiche<sup>25</sup>, presentano caratteristiche proprie in quanto, come sopra accennato, diventano, preliminarmente, il metro di valutazione, da un lato, della legittimità degli atti emanati dall'Unione Europea con i limiti imposti dai Trattati e, dall'altro, della legittimità dell'azione legislativa dei singoli Stati Membri in relazione al diritto europeo<sup>26</sup>.

Pertanto tale duplice funzione, come evidenzia parte della dottrina, comporta come gli stessi, non siano intesi unicamente nella loro qualità di strumenti interpretativi, volti quindi ad assistere la Corte di Giustizia nel delimitare i confini di una disposizione dei Trattati, di un regolamento o di una direttiva, allo scopo poi di giudicare l'eventuale incompatibilità delle disposizioni nazionali, ma costituiscano al contempo valido supporto per il giudizio di legittimità degli atti propri dell'Unione<sup>27</sup>. Di talchè, coloro che sposano tale linea di pensiero, non possono accettare l'attribuzione della natura di principio generale alla teorizzazione del divieto dell'abuso del diritto, nonostante la sua funzione interpretativa sia innegabile, poiché la stessa non è mai stata utilizzata quale parametro di riferimento per valutare l'azione legislativa dell'Unione<sup>28</sup>.

---

<sup>24</sup> Per l'evoluzione del divieto dell'abuso del diritto negli ordinamenti di parte degli Stati Membri, con riferimento principalmente al diritto civile, *supra* cap. I.

<sup>25</sup> Così G. D'ANGELO, *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, cit., loc. cit. e A. ARNULL, *What is a General Principle of EU Law*, in *Prohibition of Abuse of Law – A New General Principle of EU Law*, a cura di R. DE LA FERIA – S. VOGENAUER, Oregon, 2011, pag. 7, li definisce quali “*legal standards that are derived from legal rules by way of inductive generalisation*”.

<sup>26</sup> Così G. GAJA, *Introduzione al diritto comunitario*, cit., pag. 104 e P. FARMER, *Prohibition of Abuse of (European) Law: The Creation of a New General Principle of EU Law through Tax: A Response*, in *Prohibition of Abuse of Law – A New General Principle of EU Law*, cit., pag. 3.

<sup>27</sup> ID., *Prohibition of Abuse of (European) Law: The Creation of a New General Principle of EU Law through Tax: A Response*, in *Prohibition of Abuse of Law – A New General Principle of EU Law*, cit., loc. cit., il quale annovera, tra tale tipologia di principi, espressamente quelli dell'eguaglianza, della proporzionalità, della certezza del diritto e della tutela del legittimo affidamento.

<sup>28</sup> Sostengono l'assenza del requisito dell'indipendenza della dottrina del divieto dell'abuso del diritto, considerandola, invece, un semplice strumento interpretativo P. FARMER, *Prohibition of Abuse of (European) Law: The Creation of a New General Principle of EU Law through Tax: A Response*, in *Prohibition of Abuse of Law – A New General Principle of EU Law*, cit., pagg. 3 e 4; D. WEBER, *Abuse of Law in European Tax Law: an Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ – Part 1*, cit., par. 3 e A. ZALASINSKI, *The Principle of Prevention of (Direct Tax) Abuse: Scope and Legal Nature – Remarks on the 3M Italia Case*, in *Eur. Tax.*, 2012, pag. 453, dove l'A. sottolinea come “*The status of a “principle”*”

La nascita del principio di divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo e i suoi elementi caratteristici

A suffragare tale posizione si aggiungevano poi ulteriori considerazioni, in parte valide e in parte oramai superate. In primo luogo, la circostanza che l'esistenza del principio del divieto dell'abuso del diritto non sia mai stata riconosciuta dalla Corte di Giustizia<sup>29</sup>, argomento che ad oggi parrebbe smentito dalle pronunce di *Halifax* e *Kofoed*<sup>30</sup>. A tale motivo seguiva poi quello secondo cui la dottrina del divieto dell'abuso non goda di omogenea diffusione fra le tradizioni giuridiche di tutti gli Stati Membri<sup>31</sup>, circostanza anch'essa facilmente

---

*originates from a sort of linguistic generalization referring to various forms and applications of the concept of abuse under EU law*".

<sup>29</sup> Così A. KJELLGREN, *On the Border of Abuse – The Jurisprudence of the European Court of Justice on Circumvention, Fraud and Other Misuses of Community Law*, in *EBLR*, 2000, pag. 190, il quale evidenziava *"the Court never has recognized the existence of a principle on abuse within the Community legal order. On the contrary, especially in the earlier cases, such an existence has been expressly denied. What do we find, however, is a rather cautiously formulated doctrine on abuse in general which, arguably, does not amount to a full-fledged general principle of law"*. Sulla inopportunità di configurare il divieto dell'abuso del diritto quale principio generale si pronunciava anche l'A. G. TESAURO nelle Conclusioni, 4 febbraio 1998, causa C – 367/96, *Kefalas*, punto 21 *"non ritengo siano nel frattempo maturate le condizioni per "consacrare" nell'ordinamento comunitario, un principio generale in base al quale possa essere negato, in quanto abusivo, l'esercizio di un diritto attribuito da una disposizione comunitaria"*, reperibili su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>30</sup> In CGUE, 21 febbraio 2006, causa C – 255/02, *Halifax*, punto 70, viene sancito *"il principio di divieto di comportamenti abusivi"* e in CGUE, 5 luglio 2007, causa C – 321/05, *Kofoed*, punto 38 la Corte osserva che *"il principio generale di diritto comunitario secondo il quale l'abuso del diritto è vietato"*. Tali posizioni vanno, però, raffrontate alle affermazioni contenute in CGUE, 29 marzo 2012, causa C – 417/10, *3M Italia*, punto 32, ove la Corte avvisa che *"nel diritto dell'Unione non esiste alcun principio generale dal quale discenda un obbligo per gli Stati membri di lottare contro le pratiche abusive nel settore della fiscalità diretta"*. Il poc'anzi menzionato inciso viene valorizzato da D. WEBER, *Abuse of Law in European Tax Law: an Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ – Part I, cit., loc. cit.*, per rafforzare la considerazione che, quanto affermato in *Kofoed*, vada inteso a maglie larghe, ossia che, in quel caso, la Corte, riunita nella Prima Sezione, non intendesse affermare l'esistenza di un vero e proprio principio generale di diritto europeo per il quale l'abuso del diritto è vietato, ma semplicemente tributare importanza al principio, inteso nel significato ampio del termine, affermato dalla Grande Sezione con *Halifax*. Sul rapporto tra le sezioni della Corte di Giustizia in tema di abuso del diritto anche A. ARNULL, *What is a General Principle of EU Law?*, in *Prohibition of Abuse of Law – A New General Principle of EU Law, cit.*, pagg. 20 e 21. Di opinione contraria invece R. DE LA FERIA, *Prohibition of Abuse of (Community) Law: the Creation of a New General Principle of EC Law through Tax*, in *CML Rev.*, 2008, 45, pagg. 433 – 439 e P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo, cit.*, pagg. 188 – 193. I testi delle pronunce sono richiamabili da [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>31</sup> Così sottolineava l'A. G. TESAURO nelle Conclusioni, 4 febbraio 1998, causa C – 367/96, *Kefalas*, punto 22, rimarcando che, sebbene la nozione di abuso del diritto fosse diffusa nella maggior parte degli Stati Membri, la stessa rimaneva sconosciuta nel Regno Unito e in Danimarca, consultabili su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu). Sulla ignoranza, nel senso di non conoscenza, di tale concetto nei paesi nordici K. E. SØRENSEN, *Abuse of Rights in Community Law: a Principle of Substance or merely Rhetoric?*, in *CML Rev.*, 2006, 43, pag. 440 e ivi nota 61 e B. BANOUN, *Tax Avoidance Rules in Scandinavian and Anglo-American Law*, in *Bull. Int. Tax.*, 2002, pag. 485 e ss., per il Regno Unito S. N. FROMMEL, *United Kingdom tax law and abuse of rights*, in *Intertax*, 1991, 2, pag. 54 e ss.



superabile, posto che è già stato evidenziato<sup>32</sup> come non sia necessaria una condivisione a livello generale dei principi affinché gli stessi vengano recepiti e trasformati dalla Corte in principi generali di diritto europeo, come è avvenuto, ad esempio, per il tedesco principio di proporzionalità. Infine, come la nozione di abuso non sia chiaramente delineata dalla Corte, ma tale argomento può ritenersi oramai nettamente confutato da *Halifax* e dalle successive pronunce<sup>33</sup>.

L'altra parte del mondo accademico, ossia quella che considera il divieto dell'abuso del diritto quale principio generale del diritto europeo, conduce un'analisi diversa. Infatti, partendo dalle caratteristiche dei principi generali presenti nel diritto europeo, individua quelli che sono gli elementi identificanti degli stessi, sottolineando, al contempo, la difficoltà di fornire una nozione unitaria di principio generale, proprio in relazione al nuovo ordinamento europeo<sup>34</sup>.

Tale corrente di pensiero concentra la propria attenzione sui caratteri, per così dire, istituzionali che un principio generale deve possedere per essere considerato tale, ossia la generalità, lo "spessore" e la non decisività. Con il termine generalità si deve intendere non solo un determinato livello di astrazione dalle singole disposizioni specifiche, ma anche un certo grado di autorevolezza nel mondo giuridico, come ad esempio la rilevanza che viene attribuita ai principi dalla giurisprudenza. Per "spessore" si fa, invece, riferimento all'importanza del concetto che viene espresso dal principio, il quale dovrà riguardare un valore chiave per un settore o per l'intero sistema giuridico. Ed infine con l'espressione "non decisività" si definisce quella particolarità dei principi, per la quale gli stessi non sono portatori di una decisione finale, ma indicano, per lo più, il percorso da seguire, orientando la soluzione del giudice<sup>35</sup>. Un tale quadro di partenza porterebbe probabilmente a conclusioni diverse sulla natura dell'elaborazione

---

<sup>32</sup> G. GAJA, *Introduzione al diritto comunitario*, cit., pagg. 103 – 106.

<sup>33</sup> Si rimanda per una compiuta analisi delle sentenze ai successivi paragrafi, *infra* parr. 3, 3.1.1., 3.1.2., 3.1.3., 3.1.4., 3.1.5., 3.2., 3.2.1. e 3.2.2.

<sup>34</sup> Definisce quale anodino il concetto di principio generale A. ARNULL, *What is a General Principle of EU Law?*, in *Prohibition of Abuse of Law – A New General Principle of EU Law*, cit., pag. 7; R. DE LA FERIA, *Prohibition of Abuse of (Community) Law: the Creation of a New General Principle of EC Law through Tax*, cit., pag. 435.

<sup>35</sup> R. DE LA FERIA, *Prohibition of Abuse of (Community) law : the Creation of a New General Principle of EC Law through Tax*, cit., loc. cit.; X. GROUSSOT, *General Principles of Community Law*, Groningen, 2006, pagg. 127 – 130 e per le caratteristiche dei principi si veda R. DWORKIN, *Taking Rights Seriously*, cit., loc. cit. nelle parti richiamate al cap. II, par. 3, nota 122.

La nascita del principio di divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo e i suoi elementi caratteristici

teorica del divieto dell'abuso del diritto, rispetto all'opposta corrente di pensiero, posto che, da un'analisi sommaria, il concetto di divieto dell'abuso sembra presentare tutti i caratteri poc'anzi elencati. Il condizionale, però, è d'obbligo, in quanto una simile considerazione non può essere assunta *a priori*, vista l'esistenza di copiosa giurisprudenza comunitaria<sup>36</sup> e di recenti approdi legislativi<sup>37</sup> sul tema, ma necessita di una compiuta indagine del concetto di abuso, così come sviluppato dalla Corte di Giustizia.

### **1.3. Il ruolo coadiuvante dei princìpi nel rafforzamento dell'ordinamento europeo**

Nei precedenti paragrafi si è trattato dei princìpi generali del diritto europeo, in particolare modo della loro collocazione nelle fonti comunitarie e delle caratteristiche che li contraddistinguono, si è quindi analizzata una realtà ormai consolidata dell'ordinamento giuridico europeo. Orbene, quello che ad oggi appare come un dato di fatto è stato, però, il frutto di un lungo percorso evolutivo compiuto dalla Corte di Giustizia, la quale aveva, ed ha tuttora, un obiettivo preciso, realizzabile proprio grazie ai princìpi generali: la tutela e il rafforzamento del diritto europeo nei confronti delle singole legislazioni nazionali, al fine di assicurare la piena attuazione del mercato unico europeo<sup>38</sup>.

L'esigenza di ricorrere ai princìpi generali, quali strumenti interpretativi e valutativi delle norme, nasce dagli ostacoli che si sono posti alla Corte di Giustizia nel garantire l'integrazione economica del mercato, vista la settorialità delle

---

<sup>36</sup> *Infra*, paragrafi 2, 3, 3.1.1., 3.1.2., 3.1.3., 3.1.4., 3.1.5., 3.2., 3.2.1. e 3.2.2.

<sup>37</sup> Da un lato, ci si riferisce alla Raccomandazione della Commissione Europea 2012/772/UE del 6 dicembre 2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva e sugli effetti nella legislazione nazionale e, dall'altro, al recentissimo accordo politico raggiunto dal Consiglio ECOFIN il 9 dicembre 2014 per l'inserimento di una clausola generale antiabuso *de minimis* nella testo della direttiva 2011/96/UE concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi, su cui anche *infra* Riflessioni Conclusive. Il testo della raccomandazione è richiamabile al seguente indirizzo <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2012:338:0041:0043:IT:PDF>, mentre il comunicato del raggiunto accordo politico e la proposta di modifica della direttiva sono rispettivamente richiamabili ai seguenti indirizzi [http://italia2014.eu/media/4084/parent-subsidiary-directive\\_press-release.pdf](http://italia2014.eu/media/4084/parent-subsidiary-directive_press-release.pdf) e <http://register.consilium.europa.eu/doc/srv?l=EN&f=ST%2016435%202014%20INIT>.

<sup>38</sup> Considerava già nel 2005 il mercato unico come “una realtà economica acquisita e consolidata” A. DI PIETRO, *Per una costituzione fiscale europea – Conclusioni*, in *Per una costituzione fiscale europea, cit.*, pag. 443.

competenze dell'Unione Europea<sup>39</sup>. Infatti i giudici europei sono stati chiamati ad operare in un ordinamento giuridico del tutto nuovo, che, nonostante le inevitabili lacune, derivanti dalla sua natura di sistema volutamente incompleto, doveva essere applicato in modo uniforme e mai relegato in secondo piano<sup>40</sup>, rispetto alle legislazioni dei singoli Stati Membri, pena il fallimento del progetto europeo. Ecco, quindi, che a fronte di un quadro ordinamentale parziale, il ricorso ai principi generali, alternativamente quelli presenti, la minoranza per la verità, nei Trattati istitutivi<sup>41</sup>, e quelli estrapolati dall'esperienza giuridica comune degli Stati Membri, ha permesso di conquistare, prima, e mantenere, poi, l'integrazione economica a livello europeo<sup>42</sup>.

Pertanto il ruolo fondamentale dei principi generali è stato, e continua ad essere, quello di assicurare omogeneità e unitarietà, ad un sistema che difetta di coerenza interna, vista la frammentarietà che lo contraddistingue<sup>43</sup>. Ne consegue che, tramite i principi generali, la Corte di Giustizia è riuscita ad estendere l'applicabilità delle norme europee oltre gli angusti limiti segnati dal Trattato, ponendosi, quindi, quale organo propulsore<sup>44</sup> della diffusione del diritto europeo<sup>45</sup>. Tale attività dei giudici europei, contraddistinta in dottrina dalla felice

---

<sup>39</sup> L'Unione Europea oggi, e così anche in tutte le sue forme precedenti, ha competenza limitata alle materie previste all'art. 3 TFUE, ove sono elencate quelle a competenza esclusiva dell'Unione, e all'art. 4 TFUE, che elenca, invece, le materie di competenza concorrente, reperibili su <http://eur-lex.europa.eu/homepage.html?locale=it>.

<sup>40</sup> Si ricorda come il primato del diritto europeo debba essere garantito anche in quegli ambiti rimasti di piena competenza nazionale, sul punto è emblematica CGUE, 14 febbraio 1995, causa C – 279/93, *Schumacker*, punto 21, ove la Corte statuiva “*se è vero che allo stato attuale del diritto comunitario la materia delle imposte dirette non rientra, in quanto tale, nella competenza della Comunità, ciò non toglie tuttavia che gli Stati Membri sono tenuti ad esercitare le competenze loro attribuite nel rispetto del diritto comunitario*”, reperibile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>41</sup> E comunque, anche se contenuti nei testi normativi dei Trattati, il loro ruolo è stato decisamente valorizzato dal lavoro ermeneutico della Corte di Giustizia, che ne ha ampliato l'estensione e l'applicabilità, così F. VANISTENDAEL, *Le nuove fonti del diritto ed il ruolo dei principi comuni nel diritto tributario*, in *Per una costituzione fiscale europea*, cit., pag. 102.

<sup>42</sup> A. DI PIETRO, *Introduzione*, in *I principi europei del diritto tributario*, cit., pag. XVI.

<sup>43</sup> P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, cit., pag. 197.

<sup>44</sup> ID., *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, cit., pag. 193.

<sup>45</sup> Osserva attenta dottrina G. D'ANGELO, *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, cit., pag. 40, come “i principi svolgono una funzione promozionale perché, in quanto regole generiche e suscettibili di applicazione anche ad altri campi non regolati espressamente da norme europee, si pongono come suscettibili di allargare l'applicabilità di queste ultime anche ad altri settori dell'ordinamento europeo, svolgendo quindi una funzione diffusiva del diritto europeo”.

La nascita del principio di divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo e i suoi elementi caratteristici

locuzione “*judicial activism*”<sup>46</sup>, ha permesso non solo lo sviluppo generale del diritto europeo, ma ha anche iniziato a gettare le basi per una sorta di *ius commune europaeum*<sup>47</sup>, in cui fondamentale è proprio il ruolo dei principi generali derivati dalle tradizioni giuridiche degli Stati Membri. In tal senso, grazie ai principi, non si è assicurata solamente l'integrazione economica, ossia il raggiungimento dell'obiettivo del mercato unico, ma la Corte di Giustizia si è spinta molto oltre intraprendendo un cammino di integrazione giuridica<sup>48</sup>, il quale sta portando a un maggior ravvicinamento tra gli ordinamenti dei singoli Stati Membri<sup>49</sup>.

Tale fenomeno appare, probabilmente, ancora più eclatante ove si affronti la giurisprudenza comunitaria nel settore della fiscalità, il quale, ad eccezione delle imposte indirette e di alcune direttive, come ad esempio quella relativa al regime tributario relativo alle società commerciali madre – figlia<sup>50</sup> o quella dedicata alle operazioni straordinarie, quali fusioni e scissioni<sup>51</sup>, è rimasto nella piena sovranità degli Stati Membri. Ed è proprio qui, che il ruolo dei principi generali può essere maggiormente apprezzato, posto che il garantire sia l'applicazione uniforme sia il primato del diritto europeo, in un ambito attraversato da forti gelosie nazionali, richiedeva, e richiede, uno sforzo

---

<sup>46</sup> X. GROUSSOT, *The General Principles of Community Law in the Creation and Development of Due Process Principles in Competition Law Proceedings: From Transocean Marine Paint (1974) to Montecatini (1999)*, in *General Principles of European Community Law*, cit., pag. 185; ID., *General Principles of Community Law*, cit., pag. 9.

<sup>47</sup> Così sostiene J. NERGELIUS, *General Principles of Community Law in the future: Some Remarks on their Scope, Applicability and Legitimacy*, in *General Principles of European Community Law*, cit., loc. cit., il quale riporta, inoltre, le parole del Presidente della Corte di Giustizia IGLESIAS in un discorso tenuto di fronte al Parlamento danese il 26 Aprile 1999 sull'importanza dell'attivismo giudiziale, ossia “*no other issue in European law is today in fact more important or better suited for intensified and through research than the development of common European legal principles*”.

<sup>48</sup> A. DI PIETRO, *Introduzione*, in *I principi europei del diritto tributario*, pag. XV e ss.

<sup>49</sup> Sull'essenziale ruolo della Corte di Giustizia nel ravvicinamento tra sistemi di *civil law* e sistemi di *common law* si veda A. ARNULL, *The European Union and its Court of Justice*, Oxford, 2006, pag. 335, il quale definisce tale attività quale “*one of the Court's most remarkable and inspired initiatives*”. Inoltre sull'integrazione giuridica fra gli ordinamenti dei singoli Stati Membri e il progressivo avvicinamento di questi con l'ordinamento europeo, *infra* cap. IV.

<sup>50</sup> Dir. 90/435/CEE relativa al regime fiscale comune applicabile alle società madri e società figlie di Stati Membri diversi, ora rifiuta nella direttiva 2011/96/UE. Il testo è richiamabile da <http://eur-lex.europa.eu/homepage.html?locale=it>.

<sup>51</sup> Dir. 90/434/CEE relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, alle scissioni parziali, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni concernenti società di Stati Membri diversi e al trasferimento della sede sociale di una SE e di una SCE tra Stati Membri, ora rifiuta nella direttiva 2009/133/CE. Il testo è richiamabile da <http://eur-lex.europa.eu/homepage.html?locale=it>.

interpretativo che non sarebbe possibile affrontare sulla base del solo dato testuale di normative settoriali<sup>52</sup>. Solo i principi generali, quindi, data la loro formulazione ampia e condivisa dalle culture giuridiche di vari Stati Membri, potevano, e possono, essere accettati dai singoli legislatori, quale strumento non solo d'integrazione economica, ma indirettamente anche di integrazione e armonizzazione fiscale<sup>53</sup>.

Risulta chiaro, quindi, che essendo tale il ruolo dei principi generali nel diritto europeo, l'esame sulla natura della teorizzazione del divieto dell'abuso del diritto dovrà a sua volta inserirsi in tale quadro. Come già ribadito, prima di giungere a facili conclusioni, sarà necessario condurre un'analisi della giurisprudenza comunitaria sul tema, posto l'oramai acclarato ruolo creativo, seppur con attenzione alle tradizioni giuridiche nazionali, della Corte di Giustizia, con la breve anticipazione che, in tempi recentissimi, perfino uno stato quale il Regno Unito<sup>54</sup>, che, da sempre, è stato restio a riconoscere il concetto di *abuse of rights*<sup>55</sup>, ha introdotto espressamente in un testo normativo, la figura del divieto

---

<sup>52</sup> G. D'ANGELO, *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, cit., pag. 40, ove l'A. ribadisce l'importanza dei principi generali nel settore tributario posto che gli stessi possono "consentire di evitare un'applicazione asimmetrica del diritto europeo, che contribuirebbe ad alimentarne l'incertezza".

<sup>53</sup> A. DI PIETRO, *Introduzione*, in *I principi europei del diritto tributario*, cit., pagg. XXIII – XXIV, il quale sottolinea come "il successo dei principi è stato anche il successo della giurisprudenza: questa ne ha sostenuto l'efficacia, nella visione dell'integrazione fiscale, con una forza sempre più vincolante data appunto dai principi di diritto che ne corroborano l'affermazione nei confronti di tutti i giudici e non solo di quelli remittenti".

<sup>54</sup> Chiara è stata l'influenza delle sentenze *Halifax* e *Cadbury Schweppes* anche sul diritto tributario inglese, ove nel 2013 è stata introdotta una clausola generale anti abuso, *infra* nota 56. Ciò che è interessante notare riguarda la circostanza che già nel 1998 il governo aveva lanciato una pubblica discussione per l'inserimento di una simile disposizione, la quale era rimasta, però, lettera morta come sottolinea T. BOWLER, *Tackling Tax Avoidance in the UK*, in *Beyond Boundaries – Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, a cura di J. FREEDMAN, Oxford, 2008, pag. 63, il cui testo è disponibile all'indirizzo [http://www.hmrc.gov.uk/consult/consult\\_1.htm](http://www.hmrc.gov.uk/consult/consult_1.htm). Tale discussione ritrovava, invece, nuovo vigore proprio nel 2007, come si evince da D. PICKUP, *In Relation to General Anti-Avoidance Provisions: A Comparative Study of the Legal Frameworks Used by Different Countries to Protect Their Tax Revenues*, in *Beyond Boundaries – Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, cit., pagg. 10 e 11 e J. TILEY, *The Avoidance Problem: Some UK Reflections*, in *Beyond Boundaries – Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, cit., pag. 72. Per la significativa influenza esercitata dalle pronunce della Corte di Giustizia nell'introduzione di una clausola generale antielusiva inglese, si veda anche J. FREEDMAN, *Interpreting Tax Statutes: Tax Avoidance and the Intention of the Parliament*, in *Law Quart. Rev.*, 2007, Vol. 123, pag. 53 e ss.

<sup>55</sup> D. A. WARD, *The Business Purpose Test and Abuse of Rights*, cit., pag. 1258, ove l'A. conferma che "(...) in the development of the common law in England the courts have consistently rejected any recourse to the concept of abuse of rights.". Inoltre, per un approfondimento

La nascita del principio di divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo e i suoi elementi caratteristici

dell'abuso del diritto<sup>56</sup>.

## 2. Il concetto di divieto d'abuso del diritto nella giurisprudenza della Corte di Giustizia

### 2.1. Una necessaria premessa: la Babele linguistica delle sentenze della Corte di Giustizia

Prima di rivolgere l'attenzione alle elaborazioni della Corte di Giustizia è necessario puntualizzare come il tema dell'abuso del diritto sia uno di quelli che maggiormente ha risentito, e tuttora risente, del carattere plurilinguistico in cui opera tale giudice<sup>57</sup>.

Orbene, ancor prima di affrontare la problematica del multilinguismo, si è osservato<sup>58</sup> come i confini e la natura dell'abuso del diritto in campo tributario siano tutt'altro che chiari anche all'interno di uno stesso ordinamento<sup>59</sup>. Risulta inevitabile, quindi, che tale difficoltà si trasfonda poi anche nella formulazione dei rinvii pregiudiziali alla Corte, i quali denotano mancanza di chiarezza, la quale influisce, a sua volta, sia sulle conclusioni dell'Avvocato Generale sia sulle

---

dell'approccio anglosassone al problema dell'abuso in campo tributario si rimanda *infra* par. 3.1.3. e in particolare alla dottrina citata alla nota 159.

<sup>56</sup> La clausola generale antielusiva è entrata in vigore il 17 luglio 2013 ed è contenuta nella parte 5 del *Financial Act 2013*, il cui testo può essere consultato all'indirizzo <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/part/5/enacted>. Per i primi commenti sulla nuova clausola antiabuso inglese si vedano S. SOONG JOHNSTON, *U.K. to Slash Corporate Rate, Tackle Tax Avoidance*, in *Tax Notes Int.*, 2013, pagg. 1099 e 1100, J. FREEDMAN, *GAAR as a process and the process of discussing the GAAR*, in *Brit. Tax Rev.*, 2012, 1, pag. 22 e ss. e A. GREENBANK, *Sections 206 – 215 and Schedule 43: the general anti-abuse rule*, in *Brit. Tax Rev.*, 2013, 4, pagg. 505 – 511.

<sup>57</sup> L'importanza della diversità linguistica è sancita dall'art. 55 del Trattato sull'Unione Europea che infatti dispone "Il presente trattato, redatto in unico esemplare in lingua bulgara, ceca, danese, estone, finlandese, francese, greca, inglese, irlandese, italiana, lettone, lituana, maltese, olandese, polacca, portoghese, rumena, slovacca, slovena, spagnola, svedese, tedesca e ungherese, i testi in ciascuna di queste lingue facenti ugualmente fede, sarà depositato negli archivi del governo della Repubblica italiana, che provvederà a trasmetterne copia certificata conforme a ciascuno dei governi degli altri Stati firmatari." di talchè tutte le versioni linguistiche del trattato fanno parimenti fede, e lo stesso avviene per le differenti versioni di testi normativi e sentenze. Il testo del trattato è reperibile su <http://eur-lex.europa.eu/homepage.html>.

<sup>58</sup> *Supra*, Cap. I, par. 3.

<sup>59</sup> S. VOGENAUER, *The Prohibition of Abuse of Law: An Emerging General Principle of EU Law*, in *Prohibition of Abuse of Law – A New General Principle of EU Law*, cit., pag. 524, ove l'A., in un discorso più ampio, con riferimento ai differenti concetti di abuso, elusione ed evasione fiscale osserva che "Frequently there is even disagreement at the national level as to what exactly these terms mean and how they ought to be distinguished from one another."

pronunce della Corte<sup>60</sup>.

In aggiunta al suesposto elemento, è stato evidenziato come vengano a sommarsi due ulteriori aspetti problematici, i quali aggravano la situazione di incertezza e confusione che contorna la figura dell'abuso del diritto in campo tributario.

Il primo è sicuramente correlato all'ambiente plurilinguista in cui opera la Corte<sup>61</sup>. Orbene i concetti di elusione fiscale ed evasione fiscale si identificano in lingua inglese con le locuzioni *tax avoidance* e *tax evasion*, in lingua francese l'elusione si esprime con il termine *évasion*, mentre l'evasione si traduce con *fraude fiscale*, in lingua tedesca l'elusione e l'evasione fiscale sono rese dai termini *Steuerumgehung* e *Steuerhinterziehung*, a cui va ad aggiungersi l'ulteriore termine di *Steuerflucht*, che consiste nella distrazione di capitali all'estero, generalmente in paradisi fiscali, al fine di sottrarli all'imposizione. Invece spagnolo e portoghese, similmente all'italiano, designano l'elusione fiscale rispettivamente con *elusión fiscal* e *elisão fiscal* e il termine evasione con *evasión fiscal* e *evasão fiscal*. Si osserva immediatamente, quindi, la somiglianza linguistica tra alcuni di questi concetti giuridici, i quali, però, sono portatori di significati profondamente differenti tra loro, fenomeno che la lingua inglese definisce come *false friends*. Tale caratteristica ha, conseguentemente, offerto un

---

<sup>60</sup> P. MERKS, *Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning*, in *Intertax*, 5, n. 34, 2006, pagg. 280 – 281. Si consideri, poi, che tale assenza di chiarezza, già a livello della questione pregiudiziale, nel caso dei sistemi di *common law* è dettata dal fatto che il concetto di abuso del diritto costituisce, in quegli ordinamenti, un assurdo giuridico. Infatti, l'abuso costituisce un concetto tipicamente di *civil law*, che trapiantato nei sistemi anglosassone o scandinavi con i termini “*abuse of law*” o anche “*abuse of rights*”, rimane privo di significato, poiché non è concepibile un abuso che si realizzi tramite l'applicazione della norma, sul punto si vedano P. PISTONE, *L'abuso del diritto nella giurisprudenza tributaria della Corte di Giustizia dell'Unione Europea*, in *Dir. prat. trib. int.*, n. 2, 2012, pagg. 438 – 441 e AA.VV., *Opinion Statement of the CFE ECJ Task Force on the Concept of Abuse in European Law, Based on the Judgments of the European Court of Justice Delivered in the Field of Tax Law – November 2007*, in *Eur. Tax.*, 2008, pag. 35.

<sup>61</sup> S. VOGENAUER, *The Prohibition of Abuse of Law: An Emerging General Principle of EU Law*, in *Prohibition of Abuse of Law – A New General Principle of EU Law*, cit., pagg. 524 – 525, ove l'A. evidenzia come “*Much of the confusion seems to stem from the multi-lingual nature of the EU. The legal systems of the Member States feature a multitude of different, partially overlapping doctrines of 'abuse', 'fraud', 'evasion' or 'avoidance' and their legal terminologies attach different meanings to such notions. (...) If they are translated from one official language of the EU into another it is impossible to attain terminological precision. It may therefore be said that the muddled terminology of EU law simply reflects the 'semantic richness' prevailing in the national legal systems.*” Infatti attualmente le lingue ufficiali dell'Unione Europea sono 24, come si evince da [www.europa.eu](http://www.europa.eu).

La nascita del principio di divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo e i suoi elementi caratteristici

terreno fertile alla proliferazione di imprecisioni nelle traduzioni delle pronunce della Corte di Giustizia<sup>62</sup>, di talchè assai frequentemente le diverse versioni linguistiche, le quali, però, fanno tutte parimenti fede, sono fra loro discordanti<sup>63</sup>. Purtroppo il problema si riscontra fortemente non solo con i testi in lingua italiana delle sentenze dei giudici europei, ma anche con quelli normativi, ove, ad esempio, la locuzione “la frode o l’evasione fiscale”<sup>64</sup> risulta derivare da un piuttosto evidente errore di traduzione del testo francese “*la fraude ou l’évasion*

---

<sup>62</sup> Per un approfondimento in generale sulle problematiche legate alla corretta interpretazione giuridica nell’Unione Europea nonostante la corposa varietà linguistica, si rimanda a A. GLEZL, *Lost in Translation; Eu Law and Official Languages – Problem of the Authentic Text*, reperibile in [www.cels.law.cam.ac.uk/events/warsaw\\_conference.php](http://www.cels.law.cam.ac.uk/events/warsaw_conference.php) e K. FIORENZA, *Il processo di redazione degli atti comunitari e il ruolo del «giurista linguista»*, in *Sulle tecniche di redazione normativa nel sistema democratico*, cit., pag. 176 e ss., mentre per ciò che attiene più propriamente al diritto tributario R. P. SCHENKE, *Die Rechtsfindung im Steuerrecht*, cit., pag. 455. Inoltre, per ciò che attiene alle difficoltà legate alla corretta interpretazione delle versioni plurilinguistiche delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, si veda R. XENOPHON RESCH, *Not in Good Faith – A Critique of the Vienna Convention Rule of Interpretation Concerning its Application to Plurilingual (Tax) Treaties*, in *Brit. Tax. Rev.*, 2014, 3, pagg. 307 – 328.

<sup>63</sup> *Ex multis* CGUE, 11 marzo 2004, causa C – 9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant* nella versione italiana al paragrafo 51 prevede “(...) il trasferimento del domicilio di una persona fisica fuori dal territorio di uno Stato membro non implica, di per sé, l’evasione fiscale. Una presunzione generale di evasione o di frode fiscale non può fondarsi sul fatto che il domicilio di una persona fisica sia stato trasferito in un altro Stato membro (...)”, quella inglese invece “(...) the transfer of a physical person’s tax residence outside the territory of a Member State does not, in itself, imply tax avoidance. Tax avoidance or evasion cannot be inferred generally from the fact that the tax residence of a physical person has been transferred to another Member State (...)”, altro ancora esprime la versione tedesca “(...) Verlegt eine natürliche Person ihren Wohnsitz aus dem Gebiet eines Mitgliedstaats, so bedeutet dies für sich genommen keine Steuerflucht. Eine allgemeine Vermutung von Steuerflucht oder Steuerhinterziehung kann nicht auf den Umstand gestützt werden, dass eine natürliche Person ihren Wohnsitz in einen anderen Mitgliedstaat verlegt hat (...)”, infine le versioni francese e spagnola rispecchiano rispettivamente l’inglese e l’italiana. Simili discrepanze tra le varie traduzioni caratterizzano anche CGUE, 21 novembre 2002, causa C – 436/00, *X e Y*, nella versione italiana al paragrafo 62 prevede “Tuttavia, una presunzione generale di evasione o di frode fiscale non può fondarsi sul fatto che la società cessionaria o la società controllante di questa abbia sede in un altro Stato membro (...)”, in quella francese invece “Toutefois, une présomption générale d’évasion ou de fraude fiscales ne saurait être fondée sur la circonstance de l’établissement de la société cessionnaire ou de la société mère de celle-ci dans un autre État membre (...)”, le versioni inglese, tedesca e spagnola coincidono con quella italiana, entrambe le sentenze nelle diverse versioni linguistiche sono reperibili in [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>64</sup> Ad esempio il testo dell’art. 11 della Dir. 434/90/CEE dispone che:

“Uno Stato membro può rifiutare di applicare in tutto o in parte le disposizioni dei titoli II, III e IV o revocarne il beneficio qualora risulti che l’operazione di fusione, di scissione, di conferimento d’attivo o di scambio di azioni:

a) ha come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l’evasione fiscale (...)”, quando invece nelle altre versioni linguistiche come l’inglese o la francese è chiaro come il testo si riferisca all’elusione e all’evasione fiscale. Il testo normativo è reperibile su <http://eur-lex.europa.eu/homepage.html>.



*fiscale*”<sup>65</sup>.

L’elemento scatenante tale confusione terminologica non è, però, da attribuirsi unicamente a un incorretto e impreciso lavoro di interpretazione e traduzione, ma anche alla totale disinvoltura con cui la Corte di Giustizia ricorre alla terminologia giuridica<sup>66</sup>. Tale considerazione si origina dal fatto che la stessa accosta e utilizza in modo interscambiabile i differenti concetti di abuso del diritto, elusione, evasione e frode fiscale. Infatti, oltre alle ormai ripetitive massime secondo cui “*gli interessati non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente del diritto comunitario*”<sup>67</sup> e “*la lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso è, infatti, un obiettivo riconosciuto e promosso*”<sup>68</sup>, si riscontrano frequentemente pronunce ove la stessa fattispecie viene inquadrata nell’uno o nell’altro concetto, come se gli stessi presentassero un significato omogeneo, assolutamente sovrapponibile e sostituibile, quasi fossero termini sinonimi<sup>69</sup>.

La suddetta combinazione di problematiche rende pertanto complesso il lavoro dello studioso, il quale deve affiancarsi alla lettura e all’analisi delle sentenze non solo con occhio critico, ma anche con un atteggiamento particolarmente prudente e attento. Sicché, nei casi che appaiono dubbi o

---

<sup>65</sup> Sul punto, però, va precisato che, nel caso di discordanza fra diverse versioni linguistiche di una norma comunitaria, la Corte di Giustizia ha stabilito che le stesse vadano interpretate in modo uniforme e in funzione del sistema e dello scopo della normativa di cui fa parte, si vedano CGUE, 27 ottobre 1977, causa C – 30/77, *Bouchereau*, par. 14; CGUE, 7 dicembre 1995, causa C – 449/93, *Rockfon*, par. 28, e CGUE, 17 dicembre 1998, causa C – 236/97, *Codan*, par. 28. Tutte le sentenze sono reperibili su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu)

<sup>66</sup> P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell’ordinamento europeo*, cit., pag. 52. Concordemente anche W. C. LOHSE, *Verwirrende Begriffsvielfalt im Gemeinschaftsrecht – am Beispiel von Steuerbetrug, -umgehung und –missbrauch sowie ähnlichen Begriffen*, in *Festschrift für Wolfram Reiß zum 65. Geburtstag*, a cura di P. KIRCHHOF – H. NIESKENS, Köln, 2008, pag. 645, ove l’A. evidenzia come “*Das steuerliche Sekundärrecht der EU verwendet die Tatbestandsmerkmale Steuerhinterziehung, Steuerumgehung, Steuermisbrauch, Steuervermeidung, Steuerbetrug und Steuerflucht, ohne dass diese Begriffe gegeneinander abgegrenzt oder definiert werden.*”

<sup>67</sup> *Ex multis*, CGUE, 21 febbraio 2006, causa C – 255/02, *Halifax*, par. 68; CGUE, 12 maggio 1998, causa C – 367/96, *Kefalas*, par. 20 e CGUE, 23 marzo 2000, causa C – 373/97, *Diamantis*, par. 33 tutte reperibili in [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>68</sup> Tra le altre si vedano CGUE, 21 febbraio 2006, causa C – 255/02, *Halifax*, par. 71 e CGUE, 29 aprile 2004, cause riunite C – 487/01 e C – 7/02, *Gemeente Leusden e Hoplin Groep*, par. 76, entrambe reperibili in [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>69</sup> Oltre alle sentenze già citate in questo paragrafo si vedano CGUE, 17 luglio 1997, causa C – 28/95, *Leur Bloem* e CGUE, 5 luglio 2007, causa C – 321/05, *Kofoed*, sempre richiamabili da [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

La nascita del principio di divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo e i suoi elementi caratteristici

palesamente erronei<sup>70</sup>, sarà preferibile non limitarsi ad esaminare solamente una versione linguistica, ma operare un confronto fra più esemplari così da eliminare, o quanto meno, tentare di arginare il più possibile, le incertezze e le ambiguità sia lessicali ma soprattutto giuridiche, che, nello studio attuale, inevitabilmente insorgono<sup>7172</sup>.

## **2.2. Brevi cenni sull'evoluzione giurisprudenziale dell'abuso del diritto nelle sentenze della Corte di Giustizia**

Il tema dell'abuso del diritto non rientra certamente tra le problematiche giuridiche che la Corte di Giustizia ha affrontato solo di recente. Correva l'anno 1974 quando l'elusione – in quel caso di una normativa nazionale disciplinante la professione forense<sup>73</sup> – si manifestava in una pronuncia della Corte. Da quel momento in poi si annoverano un nutrito numero di sentenze, peraltro in diversi settori<sup>74</sup>, che fondano la propria decisione ricorrendo al concetto di abuso del diritto<sup>75</sup>. Alcune di queste, più di altre però, costituiscono tappe fondamentali di

---

<sup>70</sup> Emblematico è sicuramente il caso della sentenza CGUE, 13 dicembre 2005, causa C – 446/03, *Mark&Spencer*, che nella traduzione italiana sussume erroneamente la questione fattuale nella categoria giuridica dell'evasione fiscale al posto invece dell'elusione fiscale, come si evince dai fatti di causa e soprattutto dalle altre versioni linguistiche, il testo della pronuncia è reperibile in [www.europa.curia.eu](http://www.europa.curia.eu).

<sup>71</sup> Così anche G. D'ANGELO, *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, cit., pagg. 27 – 33, a cui si rimanda per un approfondimento del problema del pluralismo linguistico nel diritto europeo e dei suoi riflessi sull'interpretazione delle norme dei vari ordinamenti.

<sup>72</sup> Per ovviare al problema del pluralismo linguistico parte della dottrina propone di ritornare ai tempi del diritto comune, ove, seppure divisa, l'Europa giuridicamente parlava la stessa lingua, prendendo pertanto come lingua di riferimento il latino, sul punto si veda L. IEVA, *Il latino nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in *Riv. ital. dir. pubbl. com.*, 2013, n. 5 – 6, pag. 1093 e ss.

<sup>73</sup> CGUE, 3 dicembre 1974, causa C – 33/74, *Van Binsbergen*, già citata alla nota 6 a cui si rimanda. Il testo della pronuncia è reperibile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>74</sup> Si pensi, ad esempio, al filone riguardante le emittenti televisive, relativo al rapporto tra l'aggiramento della normativa nazionale specifica e la libertà di prestazione di servizi, prevista dall'attuale art. 56 TFUE, ex art. 49 del Trattato CE, CGUE, 16 dicembre 1992, causa C – 211/91, *Commissione/Belgio*; CGUE, 3 febbraio 1993, causa C – 148/91, *Veronica* e CGUE, 5 ottobre 1994, causa C – 23/93, *TV10*. Le sentenze sono tutte consultabili all'indirizzo [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>75</sup> Per un'interessante analisi, ad ampio spettro, della giurisprudenza della Corte di Giustizia in tema di abuso del diritto, ma con un orizzonte temporale ormai risalente, si veda M. GESTRI, *Abuso del diritto e frode alla legge nell'ordinamento comunitario*, Milano, 2003. Quasi attuale invece, sebbene piuttosto schematico, il commento delle sentenze in A. NIEMANN, *Der allgemeine Missbrauchvorbehalt nach der Rechtsprechung des EuGH und seine Auswirkungen auf die Anwendung des § 42 AO*, Frankfurt, 2012. In questa sede si ritiene comunque opportuno sottolineare come una pedissequa analisi di tutte le sentenze pronunciate dalla Corte in materia di

un percorso che ha condotto la Corte di Giustizia ad attribuire sempre maggior rilevanza al concetto di divieto d'abuso del diritto, tanto da affermarne la natura di principio generale del diritto comunitario<sup>76</sup>.

L'*excursus* non può che partire dalla sentenza *Cremer*<sup>77</sup>, che, in un settore di competenza concorrente tra l'Unione e gli Stati Membri, quale la politica agricola comune<sup>78</sup>, iniziava ad evocare espressamente il concetto di abuso. La Corte afferma, infatti, come la normativa comunitaria “*non potrebbe in ogni caso estendersi fino a farvi rientrare pratiche abusive di operatori commerciali*”<sup>79</sup>. In questo modo i giudici europei iniziavano a rilevare il problema dello sfruttamento capzioso della norma e ad aprire al nuovo, ma in realtà antico, rimedio del divieto dell'abuso del diritto. Emergeva quindi, sempre con maggior vigore, la circostanza che proprio il diritto dell'Unione Europea fosse oggetto di costruzioni giuridiche *ad hoc*, al fine di trarre vantaggi non previsti dallo spirito delle disposizioni europee, tanto che la Corte di Giustizia aveva iniziato a sottolineare sistematicamente che “*i singoli non possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente delle norme comunitarie*”<sup>80</sup>. Tale statuizione, presente nel filone

---

abuso del diritto esorbiti dallo scopo della presente ricerca, volta ad indagare l'esistenza e gli effetti dell'ipotetico principio di divieto dell'abuso del diritto in campo tributario.

<sup>76</sup> Tale considerazione si basa sul dato letterale di alcune pronunce particolarmente significative e incisive della Corte come CGUE, 21 febbraio 2006, causa C – 255/02, *Halifax* e CGUE, 5 luglio 2007, causa C – 321/05, *Kofoed*, ma non si intende, in suddetta maniera, dare per assodata una valutazione, che è tutt'ora oggetto di numerosi dibattiti dottrinali, *supra* par.fi 1.2. e 1.3., *infra* par.fi 7 e 8. I testi delle pronunce sono richiamabili da [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>77</sup> CGUE, 11 ottobre 1977, causa C – 125/76, *Cremer*, la quale riguardava un caso relativo all'applicazione del regime delle restituzioni all'esportazione dei mangimi per animali composti da prodotti cerealicoli, dove l'esportatore, al fine di ottenere tale concessione, aveva aggiunto al foraggio una minima parte (2%) del prodotto beneficiante la restituzione secondo il regolamento n. 19/1962, ma, data la lacunosità del regolamento n. 166/64, in ordine al metodo di calcolo per la restituzione, la stessa era avvenuta per l'intero quantitativo di merce e non in proporzione all'apporto percentuale del prodotto agevolato. Cosicché i giudici europei escludevano che un alimento, che comprenda “in misura trascurabile” un solo prodotto previsto dal reg. 19/1962, potesse fruire della restituzione; il testo della sentenza è consultabile all'indirizzo [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>78</sup> Art. 4 TFUE. Il testo è reperibile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>79</sup> CGUE, 11 ottobre 1977, causa C – 125/76, *Cremer*, punto 21. Dello stesso tenore anche CGUE, 3 marzo 1993, causa C – 8/92, *General Milk Products*. Tutte richiamabili all'indirizzo [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>80</sup> CGUE, 12 maggio 1998, causa C – 367/96, *Kefalas*, punto 20; CGUE, 23 marzo 2000, causa C – 373/97, *Diamantis*, punto 33. Così K. E. SØRENSEN, *Abuse of Rights in Community Law: a Principle of Substance or merely Rhetoric?*, *cit.*, pag. 432 il quale sottolinea come “*the principle of abuse of rights normally works as an exception, where the person or company trying to rely on Community right for an improper or fraudulent end is denied that right*”. Il testo della pronuncia è consultabile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

La nascita del principio di divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo e i suoi elementi caratteristici

delle sentenze elleniche<sup>81</sup>, era accompagnata però dalla preminente esigenza “*di non pregiudicare la piena efficacia e l'applicazione uniforme delle disposizioni comunitarie negli Stati membri*”<sup>82</sup>, cosicché la tutela nei confronti dell'abuso appariva connotata da un atteggiamento cautelativo della Corte e per lo più settoriale.

Tale approccio trovava poi conferma in due sentenze successive, dai risultati completamente opposti: *Centros*<sup>83</sup> e *Emsland – Stärke*<sup>84</sup>. Nella prima la Corte di Giustizia affermava che, sebbene lo Stato Membro abbia il diritto di contrastare i comportamenti abusivi posti in essere dai suoi cittadini a danno delle norme nazionali e comunitarie, “*Il fatto che un cittadino di uno Stato membro che desideri creare una società scelga di costituirla nello Stato membro le cui norme di diritto societario gli sembrano meno severe e crei succursali in altri Stati membri non può costituire di per sé un abuso del diritto di stabilimento. Infatti, il diritto di costituire una società in conformità alla normativa di uno Stato membro e di creare succursali in altri Stati membri è inerente all'esercizio, nell'ambito di un mercato unico, della libertà di stabilimento garantita dal Trattato.*”<sup>85</sup>. In tal senso i giudici europei avallavano un comportamento di per sé abusivo, confermando, da un lato, quell'atteggiamento di cautela<sup>86</sup>, già espresso con il filone delle sentenze elleniche, e, dall'altro, come il metro di giudizio fosse

---

<sup>81</sup> Oltre alle pronunce riportate alla nota 79 si annovera anche il filone ellenico composto da CGUE, 24 marzo 1992, causa C – 381/89, *Syndesmos Melon* e CGUE, 12 marzo 1996, causa C – 441/93, *Pafitis*, tutte aventi ad oggetto l'esercizio di un diritto previsto dalla normativa comunitaria all'art. 25 della direttiva 77/91/CEE, disciplinante la costituzione di società per azioni, la salvaguardia e le modificazioni del capitale sociale, ritenuto abusivo dal giudice del rinvio. Tutte le sentenze sono consultabili su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu)

<sup>82</sup> CGUE, 23 marzo 2000, causa C – 373/97, *Diamantis*, punto 34, richiamabile all'indirizzo [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>83</sup> CGUE, 9 marzo 1999, causa C – 212/97, *Centros*, relativa alla creazione di una società a responsabilità limitata nel Regno Unito e alla successiva apertura di una succursale in Danimarca, al solo fine, peraltro mai contestato, di eludere le più severe norme danesi in tema di costituzione di s.r.l., reperibile, come le altre pronunce della Corte di Giustizia, su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>84</sup> CGUE, 14 dicembre 2000, causa C – 110/99, *Emsland – Stärke*, in materia di politica agricola comune, riguardante le restituzioni all'esportazione e, in modo particolare, le cosiddette operazioni ad “U”. Brevemente per operazioni ad U si intende quella costruzione giuridica per cui un operatore europeo esporta una merce verso uno stato non appartenente all'Unione Europea e reimporta poi la stessa merce all'interno dell'Unione senza che vi sia stata alcuna modifica della merce stessa allo scopo di beneficiare delle restituzioni all'esportazione. Per un approfondimento si veda anche *infra* nota 121. Il testo della pronuncia è reperibile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>85</sup> CGUE, 9 marzo 1999, causa C – 212/97, *Centros*, punti 24 e 27. Il testo della pronuncia è reperibile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>86</sup> Così R. DE LA FERIA, *Prohibition of Abuse of (Community) Law: the Creation of a New General Principle of EC Law through Tax*, cit., pag. 406.

garantire la preminenza del diritto comunitario e, nel caso di specie, le libertà previste dal Trattato. In tale ottica va letta anche *Emsland – Stärke*, la quale ha segnato una tappa fondamentale nell'evoluzione del concetto di divieto dell'abuso del diritto elaborato dalla Corte di Giustizia, in quanto per prima ha elencato gli elementi costitutivi delle pratiche abusive. Infatti, in tale sede i giudici europei stabilivano come, al fine determinare l'abusività o meno dell'operazione, da un lato, sia necessario “*un insieme di circostanze oggettive dalle quali risulti che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dalla normativa comunitaria, l'obiettivo perseguito dalla detta normativa non è stato raggiunto*”<sup>87</sup> e, dall'altro, che si debba accertare “*un elemento soggettivo che consiste nella volontà di ottenere un vantaggio derivante dalla normativa comunitaria mediante la creazione artificiosa delle condizioni necessarie per il suo ottenimento*”<sup>88</sup>. Compaiono, così, i requisiti essenziali affinché si possa configurare l'abuso. Abuso che, nel caso di specie, viene sancito dalla Corte, in quanto acclarato è l'utilizzo distorto delle norme comunitarie e conseguentemente, ritenendo abusiva la fattispecie, assicura alle stesse la piena efficacia e rispetto, tutela che peraltro deriva anche dalla pronuncia *Centros*, nonostante le opposte determinazioni in tema di abuso.

Elemento soggettivo, elemento oggettivo<sup>89</sup> e tutela del diritto dell'Unione costituivano, quindi, gli elementi cardine dell'iniziale concetto di abuso elaborato dalla Corte di Giustizia. Tali requisiti sono stati poi oggetto di specifico approfondimento nei due *leading cases* sull'abuso: *Cadbury Schweppes*<sup>90</sup> e *Halifax*<sup>91</sup>.

---

<sup>87</sup> CGUE, 14 dicembre 2000, causa C – 110/99, *Emsland – Stärke*, punto 52, reperibile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>88</sup> CGUE, 14 dicembre 2000, causa C – 110/99, *Emsland – Stärke*, punto 53, reperibile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>89</sup> Per un approfondimento sugli elementi oggettivo e soggettivo si vedano *infra* le sottoarticolazioni del par. 3.

<sup>90</sup> CGUE, 12 settembre 2006, causa C – 196/04, *Cadbury Schweppes*, relativa alla compatibilità comunitaria del regime CFC inglese alla luce della libertà di stabilimento, consultabile anch'essa su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>91</sup> CGUE, 21 febbraio 2006, causa C – 255/02, *Halifax*, ove la suddetta banca inglese, potendo detrarre l'Iva a monte solo in minima percentuale, dato lo svolgimento principale di attività finanziarie, aveva posto in essere una costruzione giuridica attraverso altre società del gruppo, che, in ultima istanza, le permettevano la piena detrazione dell'Iva assolta su operazioni di ristrutturazione di alcuni immobili della banca stessa, piena detrazione di cui la stessa non avrebbe

La nascita del principio di divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo e i suoi elementi caratteristici

Orbene, tali sentenze, partendo da un sostrato giuridico comune, enucleatosi nel divieto, per i cittadini dell'Unione Europea, di “*avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario*”<sup>92</sup>, paiono, ad una lettura sommaria, giungere a conclusioni diverse in tema di requisiti necessari a configurare l'abuso.

Infatti, in *Halifax*, la Corte di Giustizia specifica 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. Non solo. Deve altresì risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale. (...) Il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove le operazioni di cui trattasi possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di vantaggi fiscali.*”<sup>93</sup> In tal senso pare, quindi, di molto ridimensionata la portata dell'elemento soggettivo che era, invece, emersa in modo particolarmente rilevante dall'analisi di *Emsland – Stärke*.

Dato opposto si ricava invece da *Cadbury Schweppes*, ove i giudici europei hanno statuito che “*l'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 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*”<sup>94</sup>.

---

mai potuto beneficiare se avesse sostenuto direttamente gli oneri della ristrutturazione. Il testo della sentenza è consultabile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>92</sup> CGUE, 12 settembre 2006, causa C – 196/04, *Cadbury Schweppes*, punto 35 e CGUE, 21 febbraio 2006, causa C – 255/02, *Halifax*, punto 69. Entrambi i testi sono reperibili su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>93</sup> CGUE, 21 febbraio 2006, causa C – 255/02, *Halifax*, punti 74 e 75. Il testo è reperibile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>94</sup> CGUE, 12 settembre 2006, causa C – 196/04, *Cadbury Schweppes*, punto 64, inoltre i punti 54 e 55 stabiliscono che “*la nozione di stabilimento di cui alle disposizioni del Trattato relative alla libertà di stabilimento implica l'esercizio effettivo di un'attività economica per una durata di tempo indeterminata, mercé l'insediamento in pianta stabile in un altro Stato membro. Essa presuppone, pertanto, un insediamento effettivo della società interessata nello Stato membro*”.

Orbene emerge nettamente una differenza tra gli approcci espressi nelle due pronunce in questione, infatti *Cadbury Schweppes* considera l'elemento oggettivo in aggiunta rispetto a quello soggettivo e subordina l'esistenza di una pratica abusiva all'esistenza di costruzioni meramente artificiali esclusivamente finalizzate ad eludere l'imposta. Questa differenza può forse spiegarsi, per un verso, con la necessità di conciliare tale decisione con le precedenti pronunce in tema di abuso della libertà di stabilimento come *Centros*<sup>95</sup>, *Inspire Art*<sup>96</sup>, *Daily Mail*<sup>97</sup> ecc., e, dall'altro, con l'atteggiamento più cauto tenuto dalla Corte in materia di imposte dirette, ove il giudice europeo lascia che sia lo Stato Membro, attraverso la propria normativa anti-abuso, a contrastare i fenomeni di elusione ed abuso, sempre, però, nel massimo rispetto delle libertà fondamentali garantite dal Trattato<sup>99</sup>.

Tale breve ricognizione, peraltro parziale, visto che vi sono numerose altre pronunce in materia di abuso del diritto che coinvolgono il campo fiscale, ha permesso di rilevare come negli anni vi sia stata una crescente attenzione da parte della Corte di Giustizia per il fenomeno delle pratiche abusive. Attenzione che si è tramutata nel delineare, con sempre maggior precisione, i confini della suddetta figura, per giungere ad una ricostruzione teorica di più ampio respiro<sup>100</sup>. Pertanto,

---

*ospite e l'esercizio quivi di un'attività economica reale. 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 artificiali, prive di effettività economica e finalizzate ad eludere la normale imposta sugli utili generati da attività svolte sul territorio nazionale.*" Consultabile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>95</sup> CGUE, 9 marzo 1999, causa C – 212/97, *Centros*. Il testo è richiamabile all'indirizzo [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>96</sup> CGUE, 30 settembre 2003, causa C – 167/01, *Inspire Art*. Il testo è reperibile all'indirizzo [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>97</sup> CGUE, 27 settembre 1988, causa C – 81/87, *Daily Mail*, anch'essa consultabile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>98</sup> Pare concordare con tale esigenza di evitare la rottura con le precedenti decisioni P. PIANTAVIGNA, *Tax Abuse in European Union Law: A Theory*, cit., pag. 145.

<sup>99</sup> Uno dei primi che evidenziò la particolare cautela con cui la Corte di Giustizia affrontava, all'epoca, la tematica dell'abuso in generale fu A. KJELLGREN, *On the Border of Abuse – The Jurisprudence of the European Court of Justice on Circumvention, Fraud and Other Misuses of Community Law*, cit., pag. 191. Negli ultimi anni, invece, la dottrina ha rilevato come tale comportamento prudente della Corte si verifici preferibilmente in materia di imposizione diretta, così R. DE LA FERIA, *Prohibition of Abuse of (Community) Law: the Creation of a New General Principle of EC Law through Tax*, cit., pag. 406 e P. PISTONE, *European Direct Tax Law: Quo Vadis?*, in *A Vision of Taxes within and outside European Borders*, a cura di L. HINNEKENS – P. HINNEKENS, 2008, Alphen aan den Rijn, pag. 718.

<sup>100</sup> Si veda il brillante commento, con relativa ammonizione ai colleghi tributaristi, di F. VANISTENDAEL, *Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax*

La nascita del principio di divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo e i suoi elementi caratteristici

al fine di meglio comprendere l'attuale realtà giuridica in tema di abuso del diritto, il cui divieto potrebbe assurgere a principio generale dell'ordinamento europeo, sarà necessario procedere con ordine ed esaminare compiutamente i singoli requisiti che compongono la controversa figura.

### **3. I componenti del concetto di abuso del diritto: l'elemento oggettivo e l'elemento soggettivo**

In linea generale sono stati evidenziati i tratti distintivi della nozione di abuso del diritto i quali devono verificarsi, a parere della Corte di Giustizia, affinché se ne possa affermare la sussistenza. Come suesposto tali caratteri possono raggrupparsi in due macro aree: quella soggettivo – intenzionale e quella, invece, oggettivo – economica<sup>101</sup>.

Tali criteri sono essenziali per attuare quell'operazione che, per l'interprete, diventa difficilmente giustificabile da un punto di vista strettamente giuridico, in quanto si tratta di delegittimare un comportamento formalmente in

---

*law?*, in *EC Tax Rev.*, 2006, 4, pag. 192, che, a pochi mesi dalla pubblicazione di *Halifax e Cadbury Schweppes*, affermava “*there is a flourishing theory of abuse of Community law, but apparently tax lawyers prefer to spend their time in their own garden instead of visiting the garden of Community law and learning something from the flowers that are growing there*”.

<sup>101</sup> La dicotomia dei criteri può essere fatta risalire a L. JOSSERAND, *De l'esprit des droits et de leur relativité. Théorie dite de l'Abus des Droits*, cit., passim, il quale, per la verità, contemplava quattro criteri, al fine di negare la tutela all'esercizio di un diritto che era formalmente in armonia con il dato letterale della norma, ossia quello intenzionale, quello tecnico o relativo alla colpa nell'esecuzione, quello economico e quello teleologico o della deviazione dalla funzione sociale. Oggi, invece, per ciò che attiene specificamente il campo fiscale e, in particolare la nozione di abuso diffusasi a livello europeo, la dottrina pare propensa a sposare la bipartizione tra criterio soggettivo e criterio oggettivo, dato il possibile assorbimento del criterio teleologico in quello oggettivo e l'espulsione dal novero di quello tecnico, sul punto P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, cit., pagg. 126 – 129; S. CAFARO, *L'abuso del diritto nel sistema comunitario: dal caso Van Binsbergen alla Carta dei Diritti, passando per gli ordinamenti nazionali*, in *Dir. Un. Eur.*, 2003, 2 – 3, pag. 291 e ss., con particolare attenzione alla nota 31, ove l'A. ritiene che l'elemento teleologico sia da ricomprendere sia nell'elemento oggettivo, quale alterazione del fattore causale, sia in quello soggettivo come consapevolezza dell'alterazione; D. WEBER, *Abuse of Law in European Tax Law: an Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ – Part 1*, cit., par. 2, il quale suddivide fra “*subjective test*” e “*objective test*”; A. MARTIN JIMÉNEZ, *Towards a Homogeneous Theory of Abuse in EU (Direct) Tax Law*, in *Bull. Int. Tax.*, 2012, 66, n. 4, par. 2. Invece individua ancora tre criteri M. GESTRI, *Abuso del diritto e frode alla legge nell'ordinamento comunitario*, cit., pag. 223, ove l'A., oltre alla sussistenza dell'elemento soggettivo e di quello oggettivo, ritiene essenziale la presenza anche del criterio teleologico manifestantesi quando “l'invocazione da parte dell'interessato della norma comunitaria risulta in contrasto con la *ratio* della stessa, con la sua finalità”.



piena conformità con il dettato normativo<sup>102</sup>.

Ci si chiede, quindi, particolarmente in campo tributario e proprio alla luce delle pronunce già menzionate, quale sia la portata di tali parametri, se sia necessaria una compresenza degli stessi o se invece non sia attuabile una riconciliazione tra i due criteri<sup>103</sup>. Contemporaneamente si osserva come, a livello europeo, vengano in rilievo anche altri criteri di valutazione rispetto a quelli sviluppati nella teoria classica dell'abuso del diritto. Infatti, se, da un lato, anche nei casi di abuso affrontati dalla Corte di Giustizia vi è un'antitesi fra *verba* e *sententia legis*, intervengono però, dall'altro, ulteriori circostanze che i giudici europei valorizzano e che prescindono dagli aspetti meramente giuridici della questione. L'altro parametro, che emerge dall'analisi delle sentenze, rientra in quella che potrebbe essere definita come la *core mission* dell'Unione Europea, ossia la realizzazione della piena integrazione economica e di un mercato europeo davvero unico, di talchè i vari comportamenti di natura fiscale, presunti abusivi dalle norme nazionali, dovranno essere analizzati in relazione al grado di ostacolo prodotto all'attuazione dell'integrazione economica<sup>104</sup>. Si tratta, pertanto, di un criterio afferente ai sensibili obiettivi di politica economica dell'Unione, che

---

<sup>102</sup> Tale operazione, sia che venga posta in essere tramite un rimedio di natura giurisprudenziale come quello sviluppato dalla Corte di Giustizia, sia attraverso una clausola generale anti-abuso normativamente disciplinata, come il § 42 AO tedesco, pone al giurista un compito praticamente erculeo, posto che, come osserva P. KIRCHHOF, *Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen der Besteuerung*, cit., pag. 22, la clausola antielusiva tedesca aspira a “den Gebrauch vom Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts zu unterscheiden, die angemessene von der unangemessenen rechtlichen Gestaltung abzuheben, das Gewöhnliche vom Ungewöhnlichen, das Typische vom Untypischen, das Übliche vom Unüblichen, das Ökonomische vom Unökonomischen, das Vernünftige vom Unvernünftigen, das Praktikable vom Unpraktikablen zu trennen”.

<sup>103</sup> D. WEBER, *Abuse of Law in European Tax Law: an Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ – Part 1*, cit., par. 2.5., il quale osserva come “(...) the objective and the subjective abuse tests do not overlap as easily in the area of VAT as they do under the treaty freedoms”.

<sup>104</sup> Evidenzia tale circostanza W. SCHÖN, *Abuse of Rights and European tax law*, in *Comparative perspectives on revenue law – Essays in honour of John Tiley*, a cura di J. A. JONES – P. HARRIS – D. OLIVER, Cambridge, 2008, pag. 83, il quale, nel commentare la costruzione negoziale oggetto della sentenza *Halifax*, osserva come “If and so far as this choice is treated as abusive this decision has to be justified in the light of the aims of the internal market. This last remark leads us back to the heart of the tax avoidance problem. The economic theory which is the cornerstone of the internal market (including the fundamental freedoms and secondary EC tax law) aims at an effective freedom of choice for the taxpayer. This means that the choice of the taxpayer to arrange his (or her) affairs is in general protected under EC law. Any restriction to this freedom which might lead to a distortion of this choice and thus impedes the free flow of goods and services which meant to enhance the allocation of resources within the European Union is in general forbidden under EC law”.

La nascita del principio di divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo e i suoi elementi caratteristici

generalmente viene menzionato dalla Corte di Giustizia sempre in maniera indiretta, dal quale si evince come l'abuso del diritto risulti essere, forse, un problema più economico che giuridico<sup>105</sup>. A sommosso avviso di chi scrive, però, tale criterio non pare dotato di autonomia e potrebbe essere ricompreso nella macro area dell'elemento oggettivo, posto che all'interno dello stesso vengono valorizzati anche gli argomenti di spessore economico, che tendenzialmente contraddistinguono le fattispecie abusive.

### 3.1. Le varie declinazioni dell'elemento oggettivo

Nel processo di identificazione di una fattispecie abusiva sono, in ogni situazione, imprescindibili una serie di caratteristiche che si è deciso di raggruppare sotto la definizione onnicomprensiva di elemento oggettivo, ossia l'inadeguatezza della costruzione negoziale scelta dal contribuente, l'assenza di valide ragioni economiche, o anche extraeconomiche, come si vedrà oltre<sup>106</sup>, e il conseguente vantaggio fiscale indebito, che quest'ultimo è riuscito a realizzare dall'operazione abusiva<sup>107</sup>.

---

<sup>105</sup> Con tale affermazione non si intende sostenere l'assenza di un ragionamento giuridico della Corte nelle pronunce in tema di abuso, ma semplicemente sottolineare come alcune decisioni assunte dai giudici europei rispecchino esigenze, che si pongono al di là del solo criterio giuridico. Si pensi, ad esempio, a CGUE, 9 marzo 1999, causa C – 212/97, *Centros*, la cui costruzione giuridica era chiaramente abusiva (vedi *supra* nota 83), ma una decisione, in tal senso, avrebbe, inevitabilmente, alterato gli equilibri del mercato interno. Rifiuta di categorizzare come solamente economico il ragionamento operato dalla Corte di Giustizia G. D'ANGELO, *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, cit., pag. 90, il quale sostiene come “nel diritto europeo gli aspetti della circolazione della ricchezza rilevanti per il diritto tributario rivestono, e non potrebbe esser diversamente, carattere di giuridicità nel senso che si riconnettono sempre a posizioni tutelabili giuridicamente. (...) Altro è dire che nel diritto comunitario le categorie giuridiche che vengono imposte sono diverse da quelle proprie del diritto nazionale (il che parrebbe di una tale ovvietà da non doversene meravigliare), altro è sostenere che la Corte proceda ad elaborazioni di sostanza economica, mancando di un metodo giuridico proprio e prescindendo dal considerare la circolazione della ricchezza in alcuni suoi aspetti giuridici”. Non manca, invece, di sottolineare in riferimento alle pronunce *Cadbury* e *Halifax*, la pericolosa deriva sostanzialista che sta caratterizzando le decisioni della Corte di Giustizia, M. GREGGI, *Avoidance and abus de droit: The European Approach in Tax Law*, in *eJournal of Tax Research*, cit., pag. 42. Deriva che, a sua volta, si sta riverberando sulle sentenze del Supremo Giudice nazionale come evidenzia A. CARINCI, *La rilevanza fiscale del contratto tra modelli impositivi, timori antielusivi e fraintendimenti interpretativi*, cit., pagg. 976 e 977. Le pronunce qui richiamate possono essere consultate all'indirizzo [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>106</sup> *Infra* par. 3.1.3.

<sup>107</sup> Tali elementi chiaramente sono già stati dibattuti e analizzati dalla dottrina anche sul piano nazionale, dato che, alcuni di questi, costituiscono e costituiscono tutt'ora il fondamento delle clausole antiabuso nazionali, si vedano, senza pretese di esaustività, ad esempio, K. – D. DRÜEN,

La scelta dell’inserimento di tutti questi caratteri sotto la locuzione elemento oggettivo deriva dalla circostanza che gli stessi presentano tratti di obiettività, ossia dettano criteri, apparentemente chiari e determinati, tali da permettere all’interprete e, soprattutto, al contribuente di testare l’abusività del meccanismo negoziale prescelto. Ad un’osservazione superficiale potrebbero sembrare criteri oggettivamente fissati, dal legislatore o dal giudice, per valutare in modo *super partes* il comportamento del contribuente, pretendendo di garantire contemporaneamente l’esigenza di certezza del diritto, per un verso, e gli interessi dell’Amministrazione finanziaria, dall’altro, manifestando, così, di condividere con pienezza gli insegnamenti dell’*Außentheorie*<sup>108</sup> e rifuggendo, invece, l’interpretazione della norma quale solo metro di giudizio per l’abusività di una costruzione giuridica, come sostiene l’*Innentheorie*. Il condizionale è chiaramente

---

*Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, cit.*, § 42 AO, *passim*; P. FISCHER, *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, cit.*, § 42 AO e P. M. TABELLINI, *L’elusione fiscale*, Milano, 1988. La Corte, infatti, come già evidenziato *supra* par. 1.1. in materia di principi generali, attinge intensamente alle teorie e ai concetti giuridici sviluppati nel diritto nazionale dei singoli Stati Membri, per poi utilizzarli, rielaborati o meno, nelle proprie pronunce. Ha definito tale fenomeno “riflusso di ritorno” C. CALIFANO, *Principi comuni e procedimento tributario: dalle tradizioni giuridiche nazionali alle garanzie del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 9, pag. 993 e ss.. Per un approfondimento sulla reciproca influenza tra sistemi giuridici nazionali e ordinamento europeo, *infra* cap. IV.

<sup>108</sup> Che tali caratteri siano da far risalire all’influenza dell’*Außentheorie* ne è convinto C. BÖING, *Der Begriff des steuerlichen Gestaltungsmissbrauchs im Gemeinschaftsrecht*, in *EWS*, 2007, n. 2, pag. 60, ove l’A., in riferimento ai criteri oggettivi di determinazione dell’abuso del diritto osserva, “*Diese außentheoretische Vorgehensweise entspricht den auch im Gemeinschaftsrecht schutzwürdigen Rechtssicherheits – und Vertrauensschutzinteressen. Zugleich stehen solche konkretisierenden Merkmale im Interesse der Finanzbehörden an einer möglichst praktikablen Anwendung des Missbrauchsverbots*”. Si evidenzia, inoltre, la posizione dell’A. G. L. A. GEELHOED nelle Conclusioni, 29 giugno 2006, causa C – 524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, punto 66, che, in tema di sottocapitalizzazione e di contrasto delle fattispecie abusive, sottolinea l’importanza dei criteri oggettivi per la lotta alle operazioni abusive, come ben si evince da: “*It seems to me that the arm’s length principle, accepted by international tax law as the appropriate means of avoiding artificial manipulations of cross-border transactions, is in principle a valid starting point for assessing whether a transaction is abusive or not. To use the reasoning of the Court developed in the indirect tax sphere and other non-tax spheres, the arm’s length test represents in this context an objective factor by which it can be assessed whether the essential aim of the transaction concerned is to obtain a tax advantage. Moreover, it is in my view valid, and indeed to be encouraged, for Member States to set out certain reasonable criteria against which they will assess compliance of a transaction with the arm’s length principle, and in case of non-compliance with these criteria for them to presume that the transaction is abusive, subject to proof to the contrary. The setting out of such criteria is, to my eyes, in the interests of legal certainty for taxpayers, as well as workability for tax authorities.*” (nota redazionale: nonostante la presenza del testo anche in italiano si è preferito riportare la versione inglese, che è anche quella originaria, visti i numerosi errori di traduzione che la versione italiana presenta. La stessa, infatti, utilizza la terminologia propria dell’evasione, qualificazione errata esaminando i fatti di causa, e non quella propria dell’abuso. Per un confronto e una lettura di entrambe le versioni si veda [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).)

La nascita del principio di divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo e i suoi elementi caratteristici

d'obbligo, in quanto anche l'assenza di valide ragioni economiche o l'ottenimento di un vantaggio fiscale contrario allo spirito della norma, costituiscono concetti generali, che abbisognano di ulteriori chiarimenti e delimitazioni<sup>109</sup>. In tal senso lasciano anch'essi spazio all'interprete, che potrà darne una lettura estensiva o restrittiva, cosicché, in definitiva, non paiono soddisfare, né le esigenze di certezza del diritto e tutela del contribuente, né quelle di una rapida e facile applicazione del divieto di abuso del diritto da parte dell'Amministrazione finanziaria<sup>110</sup>.

Pertanto, i criteri che vengono ricompresi nell'elemento oggettivo non si contraddistinguono per una maggiore obiettività e determinatezza, ma semplicemente per valutare aspetti che prescindono dalle singole intenzioni interne del contribuente. Il carattere dell'oggettività, quindi, deriva dalla facile conoscibilità e sindacabilità che i soggetti terzi possono avere dei tratti identificativi della costruzione negoziale posta in essere. Conseguentemente, il raggruppamento dei requisiti suesposti nel comune denominatore di elemento oggettivo avviene con la tecnica dell'argomentazione *a contrario* o di risulta,

---

<sup>109</sup> Esempio emblematico al riguardo è il novero di sinonimi utilizzati dal *Bundesfinanzhof* per tentare di chiarire la portata della locuzione “*die nicht angemessene rechtliche Gestaltung*” (letteralmente la forma giuridica inadeguata) rispetto agli accadimenti economici, infatti il termine *nicht angemessene* è stato reso con “inadeguata, cioè insolita” in BFH, 23 ottobre 1991, I R 52/90, in *BFH/NV*, 1992, pag. 273; BFH, 10 ottobre 1991, XI R 1/86, in *BStBl.*, 1992, II, pag. 240; BFH, 31 luglio 1991, II R 79/88, in *BFH/NV*, 1992, pag. 411; BFH, 30 novembre 1989, IV R 97/86, in *BFH/NV*, 1991, pag. 433; BFH, 23 giugno 1988, IV R 139/86, in *BStBl.*, 1988, II, pag. 1002; BFH, 16 marzo 1988, X R 27/86, in *BStBl.*, 1988, II, pag. 631; BFH, 11 agosto 1987, IX R 163/83, in *BStBl.*, 1989, II, pag. 705; BFH, 23 settembre 1986, IX R 113/82, in *BStBl.*, 1987, II, pag. 220, con “inadeguata e insolita” in BFH, 28 gennaio 1992, VIII R 7/88, in *BStBl.*, 1993, II, pag. 87; BFH, 7 novembre 1991, V R 116/86, in *BStBl.*, 1992, II, pag. 271; BFH, 6 giugno 1991, V R 70/89, in *BStBl.*, 1991, II, pag. 867; BFH, 13 luglio 1989, V R 8/86, in *BStBl.*, 1990, II, pag. 101 e con “inadeguata quando insolita” in BFH, 3 febbraio 1987, IX R 85/85, in *BStBl.*, 1987, II, pag. 494. E ancora inadeguata è stato poi associato ad aggettivi quale “innaturale” in BFH, 17 gennaio 1991, IV R 132/85, in *BStBl.*, 1991, II, pag. 607; BFH, 14 maggio 1992, V R 65/89, in *BStBl.*, 1992, pagg. 859 e 861; BFH, 1 febbraio 2001, IV R 3/00, in *BStBl.*, 2001, II, pag. 520 e pag. 524, “complicata” in BFH, 1 febbraio 2001, IV R 3/00, in *BStBl.*, 2001, II, pag. 520 e pag. 524; BFH, 18 luglio 2001, I R 48/97, in *BFH/NV*, 2001, pagg. 1636 – 1637, “artificiosa”, “dispendiosa”, “economicamente insensata” in BFH, 15 dicembre 1983, V R 112/76, in *BStBl.*, 1984, II, pagg. 398 – 399, “strana”, “superflua”, “assurda”, “non trasparente” e ancora “irragionevole e impraticabile” BFH, 17 gennaio 1991, IV R 132/85, in *BStBl.*, 1991, II, pag. 607. La dottrina non è rimasta indifferente a tale mole di sinonimi rilevandone, però, la sostanziale inutilità chiarificatrice così W. GÖRLICH, *Die steuerliche Behandlung von Vertragsgestaltungen zwischen Angehörigen*, Berlin, 1979, pag. 128 o addirittura a denunciarne la natura tautologica così J. DANZER, *Die Steuerumgehung*, cit., pag. 85; M. KLEIN, *Die “nicht angemessene rechtliche Gestaltung” im Steuerumgehungstatbestand des § 42 AO*, cit., pag. 79 e C. BÖING, *Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch in Europa*, cit., pag. 73.

<sup>110</sup> Per un'analisi dei singoli requisiti che caratterizzano l'elemento oggettivo si vedano *infra* parr. 3.1.1., 3.1.2., 3.1.3. e 3.1.4.

costituendo infatti gli stessi, caratteri altri rispetto all'interno volere del contribuente.

### 3.1.1. Le forme giuridiche e i collegamenti negoziali rilevanti

Prima di affrontare i singoli connotati, assunti generalmente quali indici sistemici dell'elemento oggettivo di una fattispecie abusiva, pare opportuno dedicare alcune brevi riflessioni all'aspetto prodromico e necessario di ogni fattispecie abusiva, ossia la costruzione negoziale prescelta dal contribuente e posta alla base dell'intera operazione<sup>111</sup>.

Infatti ciò che risulta essere oggetto di analisi sono preliminarmente le *Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts*<sup>112</sup>, ossia le "varie forme giuridiche", poiché è nella scelta della costruzione giuridica che si innesta l'abuso. Tale scelta viene poi operata oculatamente tra la moltitudine di forme giuridiche<sup>113</sup>, messe a disposizione del contribuente da parte dell'ordinamento<sup>114</sup>, e si caratterizza, generalmente, per il collegamento negoziale tra le differenti figure, il quale

---

<sup>111</sup> P. M. TABELLINI, *L'elusione fiscale*, cit., pag. 274, dove l'A. osserva come "Il dato certo è che l'attività negoziale costituisce l'elemento strumentale del comportamento elusivo: sono la struttura del negozio e gli effetti che l'ordinamento gli collega che permettono di realizzare il duplice obiettivo, di raggiungere il risultato economico voluto, e di pagare meno imposte di quelle altrimenti dovute."

<sup>112</sup> Tratto dalla clausola generale anti-abuso tedesca § 42 AO che esordisce con "*Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden.(...)*". Similmente quella austriaca § 22 BAO che, però, precisa il dettato normativo stabilendo che si deve trattare di forme giuridiche proprie del diritto civile "*Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.*"

<sup>113</sup> La ricca tipologia di obbligazioni e contratti tipizzati dalle norme civilistiche e l'autonomia contrattuale, che contraddistinguono gli attuali ordinamenti degli Stati Membri, permette un continuo fiorire di configurazioni abusive, così P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, cit., pag. 144, il quale osserva come "L'abuso presenta una varietà strutturale ineliminabile, atteso che la sua configurazione dipende dalle caratteristiche multiformi che può assumere nelle fattispecie concrete".

<sup>114</sup> O autorizzate dall'autonomia contrattuale, dato che si ritiene ormai superato quell'orientamento risalente che riteneva abusivi i nuovi schemi negoziali, nati a seguito dell'evoluzione sociale e tecnologica della società. Esempio rimane il caso della sentenza del *Reichsfinanzhof* in RFH, 30 giugno 1922, II A 132/22, in *RFHE*, 10, pag. 65, nella quale si arrivò, motivando sulla base dell'equiparazione tra forme giuridiche non frequenti e inappropriate, addirittura a dichiarare la natura abusiva della figura della società cooperativa a responsabilità limitata (*GmbH&Co KG*). Ancora, sottolinea il rischio per l'innovazione giuridica se l'abusività dovesse commisurarsi alla frequenza nell'attuazione di nuove forme di autonomia contrattuale, H. HAHN, „*Gestaltungsmisbrauch*“ im Sinne des § 42 AO, in *DSfZ*, 2006, pag. 437, il quale osserva "*Der Ausdruck könnte im Sinne einer Häufigkeit der Verwendung einer bestimmten Gestaltung verstanden werden. Dann hätten die kritischen Stimmen zweifellos Recht, die von einer Pönalisierung innovativer Gestaltungen sprechen.*"

La nascita del principio di divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo e i suoi elementi caratteristici

permette, da un lato, di rispettare il dettato normativo, e, dall'altro, di ottenere quello specifico vantaggio fiscale, che non era stato intenzionalmente predisposto dal legislatore per quell'operazione nella sua visione globale.

Ciò che rileva immediatamente è la tendenziale complessità della costruzione giuridica posta in essere dal contribuente, che, nella maggior parte dei casi, non si sostanzia nella conclusione di un unico contratto, ma in una serie di negozi, di per sé autonomi, ma collegati l'un l'altro, dato che proprio il collegamento negoziale attua lo scopo unitario voluto dal contribuente<sup>115</sup>. Infatti è proprio tale collegamento fra i singoli atti che rivela la natura abusiva dell'operazione, poiché se si analizzasse il singolo contratto lo stesso non esprimerebbe alcuna violazione dello spirito della norma, posto che di per sé solo non genererebbe alcun vantaggio fiscale.

Frequentemente, quindi, le costruzioni giuridiche abusive assumono la forma del cosiddetto "contratto a gradini"<sup>116117</sup>, cosicché l'interprete sarà

---

<sup>115</sup> F. GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, Napoli, 2011, pagg. 820 – 822, il quale sottolinea "l'operazione economica è realizzata dai privati attraverso una pluralità di negozi strutturalmente autonomi ma collegati, nel senso che le sorti dell'uno influenzano le sorti dell'altro in termini di validità ed efficacia, unico essendo l'interesse perseguito dai privati."

<sup>116</sup> Negli Stati Uniti d'America è meglio nota come *step transaction doctrine*, ove, per ottenere il predeterminato vantaggio fiscale, bisogna affrontare tutti gli *steps* o gradini intermedi, sul punto W. P. STRENG – L. D. YODER, *Form and substance in tax law*, in *Cahiers de droit fiscal international*, 2002, Vol. 87a, pag. 606, ove gli A. osservano come "Us courts in tax proceeding have articulated various approaches for determining when to apply the "step transaction" doctrine: (a) the binding commitment test; (b) the end result test; and (c) the mutual interdependence test. Under the binding commitment the separate steps will be integrated only if, at the time of the first step, the taxpayer was under a binding obligation to proceed with the later steps. The "end result" test focuses on the intent of the parties, a concept often difficult to apply. The mutual interdependence test inquires "whether on a reasonable interpretation of the objective facts the steps were so interdependent that the legal relations created by one transaction would have been fruitless without a completion of the series". Sotto il profilo nazionale un tipico esempio di "contratto a gradini" viene riportato da F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Milanofiori Assago, 2013, pag. 245, dove "un genitore dona al figlio dei buoni del tesoro (donazione esente da imposta); in seguito, il padre cede al figlio un immobile, ed il figlio ne paga il corrispettivo retrocedendo al padre i buoni del tesoro. In questo modo, sotto la previgente disciplina, si mirava a realizzare una cessione immobiliare da padre a figlio dandole veste di vendita o permuta. Invece che di donazione (l'operazione era vantaggiosa quando la vendita tra padre e figlio era fiscalmente meno onerosa della donazione)", fattispecie di collegamento negoziale abusivo decisa da Cass., 9 maggio 1970, n. 2658, citata dall'A. in nota 11. Sulle specifiche tematiche dell'abuso del diritto con riferimento di imposta di registro e collegamento tra più atti distinti si veda G. MARONGIU, *L'abuso del diritto nella legge di registro tra principi veri e principi asseriti*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 2, pag. 361 e ss.

<sup>117</sup> Oltre ai "contratti a gradini" le fattispecie abusive sono riconducibili anche alla figura del negozio indiretto, il quale deriva dall'utilizzo di un determinato tipo negoziale "per raggiungere uno scopo che non è quello tipico del negozio prescelto ma uno ulteriore o addirittura diverso" F. GAZZONI, *Manuale di diritto privato, cit.*, pagg. 822 e 823.

chiamato a valutare l'operazione nel suo complesso al fine di giudicarne l'abusività.

Tale approccio operativo è stato ormai riconosciuto numerose volte anche dalla Corte di Giustizia, che a seconda dei fatti di causa, ha già affermato la rilevanza del collegamento negoziale<sup>118</sup>. L'analisi, che dovrà condurre l'interprete, al fine di verificare l'abusività o meno di una determinata fattispecie, non potrà prescindere dalla globalità, non solo dei negozi, ma anche degli atti o dei comportamenti attuati dal contribuente<sup>119120</sup>.

---

<sup>118</sup> Si veda infatti CGUE, 15 dicembre 2005, causa C – 63/04, *Centralan Property Ltd*, punto 72, ove si discuteva di quale fra i due contratti, il primo una locazione conclusa per 999 anni (diritto di *leasehold*), e il secondo, concluso a tre giorni di distanza, avente ad oggetto la cessione del residuo diritto di proprietà (*freehold reversion*), avesse realizzato la cessione prevista dalla normativa IVA, al fine di determinare la rettifica della detrazione dell'Iva versata a monte per l'acquisto dell'immobile, di proprietà dell'università, da parte di una sua controllata al 100%, che godeva del pieno diritto alla detrazione. Ebbene la Corte di Giustizia osserva come “*non si potrebbe dedurre dalla lettera dell'art. 20, n. 3, della sesta direttiva che, in una situazione in cui il «caso di cessione» consista in due operazioni strettamente e inevitabilmente collegate, in quanto ciascuna di esse può essere considerata in sé come cessione, una sola di queste operazioni dovrebbe essere presa in considerazione ai fini della rettifica prevista nella detta disposizione*”, rifiutando pertanto un'analisi basata sul singolo e autonomo atto. Sempre in materia di IVA e con riguardo al collegamento negoziale tra il contratto di locazione finanziaria e quello di concessione in godimento del bene operato da società formalmente distinte, ma appartenenti al medesimo gruppo, si veda CGUE, 21 febbraio 2008, causa C – 425/06, *Part Service*, punto 53, ove la Corte ha stabilito che “*Si può altresì ritenere di essere in presenza di un'unica prestazione quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono a tal punto strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale*”. Ancora CGUE, 20 giugno 2013, causa C – 653/11, *Newey*, punti 48 – 52 ove la Corte, al fine di individuare il prestatore e il destinatario effettivi di una prestazione di servizi all'interno di una complessa costruzione negoziale, ha sottolineato la necessità di “*un'analisi complessiva dei fatti*”, tanto che “*le clausole contrattuali, benché costituiscano un elemento da prendere in considerazione, non sono determinanti ai fini dell'individuazione del prestatore e del destinatario di una «prestazione di servizi» ai sensi degli articoli 2, punto 1, e 6, paragrafo 1, della sesta direttiva. In particolare, esse possono essere ignorate qualora risulti che non riflettono l'effettività economica e commerciale, ma costituiscono una costruzione meramente artificiosa, priva di effettività economica, realizzata al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale*”, per un interessante commento sulla preminenza dell'effettività economica rispetto alla valorizzazione giuridica dei rapporti negoziali nelle sentenze della Corte di Giustizia, si veda P. SANTIN, *Territorialità Iva e abuso del diritto tra limiti di giurisdizione e scelte interpretative*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2014, IV, pag. 37 e ss. Per un approfondimento degli schemi negoziali si rimanda al testo delle sentenze consultabile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>119</sup> Emblematico a riguardo è CGUE, 17 luglio 1997, causa C – 28/95, *Leur-Bloem*, punto 41, ove la Corte ha statuito che “*per accertare se l'operazione che s'intende effettuare abbia un tale obiettivo (ossia l'elusione o l'evasione fiscale, n.d.A), le autorità nazionali competenti non possono limitarsi ad applicare criteri generali predeterminati, ma devono procedere, caso per caso, ad un esame globale dell'operazione.*” Nel caso di specie si trattava della corretta interpretazione della direttiva 90/434/CEE relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo e agli scambi d'azioni concernenti società di Stati Membri diversi, ove, però, i fatti di causa prevedevano un'operazione di fusione per scambio d'azioni completamente interna, la cui disciplina era stata modellata sulla direttiva europea in questione con alcune modifiche (legittimando così la competenza della Corte a statuire su una

La nascita del principio di divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo e i suoi elementi caratteristici

Infatti, è proprio grazie alla visione complessiva dello schema negoziale che si percepisce la natura artefatta di un determinato quadro contrattuale, il quale viene pianificato per ottenere un vantaggio fiscale, e che, in alcuni casi, apparirà privo di significato da un punto di vista puramente commerciale. Avviene, in questi casi, che l'autonomia contrattuale fornisca solamente uno schermo, volto a coprire la sostanziale inutilità economica, o meglio commerciale, dell'operazione, schermo che, però, fa trasparire il reale fine perseguito dal contribuente, che si estrinseca in un vantaggio fiscale, o in altri benefici economici, quali aiuti, sussidi o finanziamenti<sup>121</sup>. Altre volte, invece, l'operazione giuridica prescelta dal contribuente presenta un qualche spessore economico – commerciale, ma tale

---

normativa applicabile solo ad operazioni nazionali). Lo Stato Membro, infatti, aveva previsto che, per poter godere dell'esenzione dall'imposta sul plusvalore eventualmente ottenuto dallo scambio delle azioni e della possibilità di compensare eventuali perdite all'interno della nuova entità creata, l'operazione di fusione doveva essere volta “*al fine di riunire in maniera duratura, da un punto di vista finanziario ed economico, l'impresa della società acquirente e quella di un'altra in una stessa entità.*” (punto 5). Orbene la Corte evidenziava altresì, come gli indizi di abusività potessero assumere particolare rilevanza, quando la società controllante abbia la possibilità di influenzare completamente le scelte delle società controllate, come nel caso di specie, visto che la sig.ra Leur-Bloem era azionista unica e amministratrice delle due società che avevano acquisito la terza pagando il corrispettivo tramite uno scambio di azioni delle prime due. Per un approfondimento dei fatti di causa e delle determinazioni giuridiche si analizzi il testo della sentenza su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>120</sup> Infatti i comportamenti e i legami tra i soggetti che partecipano alla costruzione giuridica nel suo complesso sono rilevanti al fine di valutare, da un lato, il collegamento negoziale tra i vari contratti posti in essere dal contribuente, e, dall'altro, l'abusività della fattispecie come emerge chiaramente da CGUE, 21 febbraio 2006, causa C – 255/02, *Halifax*, punto 81, ove la Corte, osservando che spetta al giudice nazionale valutare la reale portata delle operazioni poste in essere dal contribuente, sancisce come l'interprete possa “*prendere in considerazione il carattere puramente fittizio di queste ultime nonché i nessi giuridici, economici e/o personali tra gli operatori coinvolti nel piano di riduzione del carico fiscale.*” Così anche CGUE, 21 febbraio 2008, causa C – 425/06, *Part Service*, punto 62. Tutte le pronunce sono consultabili all'indirizzo [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>121</sup> Si pensi ad esempio alle operazioni meglio note come *U – turn transactions* in materia di restituzione alle esportazioni di prodotti agricoli, come CGUE, 14 dicembre 2000, causa C – 110/99, *Emsland – Stärke*, ove la Corte ha analizzato dei negozi singolarmente validi ed efficaci, ma che proprio nel collegamento negoziale esplicavano il loro vero e significativo fine, posto che da un punto di vista commerciale erano totalmente inutili. Nel caso suddetto si trattava, infatti, di una vendita effettiva di amido di mais dalla Germania alla Svizzera, operazione che dopo il pagamento di un dazio doganale praticamente irrisorio, permetteva all'esportatore, in base alla normativa comunitaria, di ricevere una significava restituzione all'esportazione. Esaminata di per sé tale compravendita, la stessa era valida ed efficace e avrebbe avuto pienamente diritto a beneficiare della restituzione prevista dalla norma, sennonché tale merce non entrava mai in commercio in Svizzera, ma veniva rispedita, peraltro con lo stesso mezzo di trasporto, in Germania per poi essere spedita in Italia e ivi venduta e immessa realmente nel mercato. Proprio lo schema negoziale fa emergere il vero obiettivo dell'esportatore e comprendere la completa inutilità dell'operazione da un punto di vista commerciale. Altro caso del tutto simile relativo all'utilizzo abusivo di importi monetari compensativi per i prodotti lattiero-caseari è CGUE, 3 marzo 1993, causa C – 8/92, *General Milk Products*. Per un'analisi più dettagliata di entrambe le sentenze si consultino i testi reperibili su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).



circostanza, che lo stesso contribuente avrebbe potuto ottenere tramite altre vie, pare di importanza nettamente inferiore rispetto al beneficio fiscale conseguito.

### 3.1.2. L'inadeguatezza della costruzione negoziale

Una costruzione giuridica abusiva si contraddistingue, come già suesposto<sup>122</sup>, per inadeguatezza, anormalità<sup>123</sup> o meglio ancora, per dirla con le parole della Corte di Giustizia, per l'artificialità<sup>124</sup>, cosicché “*nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dalla normativa comunitaria, l'obiettivo perseguito dalla detta normativa non è stato raggiunto.*”<sup>125</sup>

Tutte le suddette definizioni, molto ampie e generali<sup>126</sup>, per avere significato e, soprattutto, una qualche utilità, abbisognano di un termine di paragone, cosicché la Corte di Giustizia, seguendo l'esperienza giuridica degli Stati Membri sul punto<sup>127</sup>, ha elaborato i concetti di anormalità e artificialità, con riferimento all'accadimento economico sottostante lo schema giuridico<sup>128</sup>. I giudici europei valutano la via che il contribuente percorre per ottenere un determinato risultato economico, analizzando la complessità dei passaggi posti in essere, rispetto alla scelta dello strumento negoziale che, in modo più diretto, consente di conseguire

---

<sup>122</sup> *Supra* par. 3.1.

<sup>123</sup> Anche tale concetto si può evincere *a contrario* dalle pronunce della Corte di Giustizia che in CGUE, 21 febbraio 2006, causa C – 255/02, *Halifax*, punto 69 statuisce “operazioni realizzate non nell'ambito di transazioni commerciali normali, bensì al solo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto comunitario”, così ancora CGUE, 3 marzo 1993, causa C – 8/92, *General Milk Products*, punto 21; CGUE, 5 luglio 2007, causa C – 321/05, *Kofoed*, punto 38; CGUE, 6 aprile 2006, causa C – 456/04, *Agip Petroli* e CGUE, 12 settembre 2006, causa C – 196/04, *Cadbury Schweppes*, punto 35. I testi di tutte le pronunce sono reperibili su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>124</sup> Meglio nota con la locuzione inglese di *wholly artificial arrangements* presente in numerose pronunce della Corte di Giustizia quali CGUE, 21 novembre 2002, causa C – 436/00, *X e Y*, punto 62; CGUE, 12 dicembre 2002, causa C – 324/00, *Lankhorst – Hohorst*, punto 37; CGUE, 11 marzo 2004, causa C – 9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, punto 50; CGUE, 13 dicembre 2005, causa C – 446/03, *Mark&Spencer*, punto 57; CGUE, 12 settembre 2006, causa C – 196/04, *Cadbury Schweppes*, punto 51 e CGUE, 20 giugno 2013, causa C – 653/11, *Newey*, punto 46. Tutte le sentenze sono richiamabili da [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>125</sup> CGUE, 14 dicembre 2000, causa C – 110/99, *Emsland – Stärke*, punto 52, reperibile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>126</sup> Si rimanda *supra* nota 109 per la varietà di sinonimi utilizzati dal *Bundesfinanzhof* allo scopo di circoscrivere la portata dell'aggettivo “inadeguato” riferito ad una costruzione negoziale abusiva.

<sup>127</sup> Sia il § 42 AO che il § 22 BAO collegano l'inadeguatezza dello schema negoziale adottato dal contribuente al fenomeno economico che ne deriva.

<sup>128</sup> Evidenzia il rapporto strumentale tra contratto – nozione giuridica e contratto – operazione economica P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, cit., 140.

La nascita del principio di divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo e i suoi elementi caratteristici

il medesimo obiettivo economico. Le operazioni commerciali normali<sup>129</sup> rispetto all'accadimento economico, nonostante la loro portata indeterminata, diventano dunque il metro di valutazione dell'abusività della costruzione giuridica posta in essere<sup>130</sup>. Al metro della anormalità, o meglio, della tortuosità negoziale viene generalmente abbinata la mancanza di ragioni economiche ulteriori rispetto al beneficio fiscale insito nella suddetta operazione. Ecco, quindi, che la Corte valuta l'inadeguatezza e, pertanto, l'abusività di uno schema negoziale, in base alla sostanza economica dell'operazione<sup>131</sup>. Tale considerazione trova ulteriore conferma nella declinazione dell'anomalia, non solo quale anomalia della fattispecie giuridica, ma anche come artificialità, da intendersi nel senso di un'operazione esistente, ma priva di una realtà economica effettiva<sup>132</sup>.

Il carattere di devianza è, pertanto, legato indissolubilmente all'aspetto economico della costruzione giuridica<sup>133</sup>, cosicché la valutazione delle forme

---

<sup>129</sup> *Supra* nota 123.

<sup>130</sup> Un tentativo di definire la fumosa nozione di “operazioni commerciali normali” è stato fatto con la sentenza CGUE, 22 dicembre 2010, causa C – 103/09, *Weald Leasing*, punti 44 e 45, ove, in risposta alla questione pregiudiziale sollevata proprio sul significato da attribuire alla suddetta locuzione, la Corte ha precisato come non si debba sindacare la natura delle operazioni commerciali, bensì lo scopo, le finalità e gli effetti di tali operazioni. Inoltre i giudici europei indicano che oggetto di indagine debbano essere anche le condizioni contrattuali, e che i canoni di locazione, trattandosi la fattispecie di leasing, debbano allinearsi alle normali condizioni di mercato. L'A. G. MAZÁK nelle sue Conclusioni, 26 ottobre 2010, causa C – 103/09, *Weald Leasing*, punto 34, suggeriva di valutare la natura dell'operazione per stabilire “*se si tratti di una struttura puramente artificiosa, costruita essenzialmente allo scopo di ottenere un vantaggio fiscale piuttosto che per altre ragioni commerciali. I nessi giuridici, economici e/o personali tra gli operatori coinvolti nel piano di riduzione del carico fiscale, e quindi il fatto di stabilire se le parti di un'operazione agiscano in condizioni di mercato, nonché la questione se un'operazione comporti gli oneri e i rischi tipicamente associati ad operazioni dello stesso genere, sono tutti elementi rilevanti al fine di valutare la natura dell'operazione.*” Sia il testo della sentenza che le conclusioni dell'Avvocato Generale sono reperibili su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>131</sup> Il richiamo alla *substance over form doctrine* di origine angloamericana è forte, tanto che, parte della dottrina ne individua un parallelo, così M. LANG – S. HEIDENBAUER, *Wholly Artificial Arrangements*, in *A vision of Taxes within and Outside European Borders*, cit., pag. 605, i quali considerano come la Corte di Giustizia nei casi quali *Emsland – Stärke*, *Cadbury Schweppes*, *Eurofood* e *Halifax* “*applies a substance-over-form approach and where it is not completely clear whether just the real facts are recharacterized in order not to be covered by the rule which was to be applied otherwise*”. Per un approfondimento si veda *infra* par. 3.1.3.

<sup>132</sup> C. BÖING, *Der Begriff des steuerlichen Gestaltungsmissbrauchs im Gemeinschaftsrecht*, cit., pag. 60, il quale sottolinea come prima di *Cadbury* e *Halifax* la Corte non avesse dato spiegazioni concrete del che cosa si dovesse intendere con artificialità e W. SCHÖN, *Abuse of rights and European tax law*, in *Comparative perspectives on revenue law – Essays in honour of John Tiley*, cit., pag. 88, che osserva come le costruzioni di puro artificio si vadano a registrare “*where the legal reality of the transactions is not in doubt (otherwise they would be qualified as mere ‘sham’) but where the economic substance is largely missing*”.

<sup>133</sup> Sul punto le sentenze della Corte di Giustizia sono state certamente influenzate dai numerosi esempi presenti nella giurisprudenza del *Bundesfinanzhof*, la quale, già per il passato, aveva

giuridiche, per una parte della dottrina, si trasforma in una pericolosa indagine del retroscena economico (il cosiddetto *wirtschaftlicher Hintergrund*) del comportamento del contribuente<sup>134</sup>.

Chiaro, quindi, che l'attuale prospettiva dell'anormalità muta rispetto al quadro di valori giuridici classici, poiché quelli che la Corte di Giustizia è chiamata a considerare e tutelare, ogniquale volta debba sindacare l'abusività di una costruzione giuridica rilevante sotto il profilo europeo, si contraddistinguono tutti per la loro rilevanza economica.

### **3.1.3. L'assenza di valide ragioni economiche o anche extraeconomiche e l'assenza di un'effettiva attività economica**

L'aspetto economico pertanto, come sopra evidenziato, diventa un elemento di fondamentale importanza per valutare l'abusività di una costruzione giuridica. Tale dato non rileva unicamente, quale termine di paragone, per indagare la normalità dello schema negoziale adottato, ma può diventare il parametro di salvaguardia, o di condanna, dell'intera operazione<sup>135</sup>.

---

subordinato il giudizio di inadeguatezza o anormalità di un'operazione alle conseguenze economiche derivanti dalla stessa, cosicché una forma giuridica risulta inadeguata “*quando la stessa non serve ad alcun fine economico*” BFH, 8 maggio 2003, VIII R 54/01, in *BStBl.*, 2003, II, pagg. 854 – 856; BFH, 17 gennaio 1991, IV R 132/85, in *BStBl.*, 1991, II, pagg. 607 – 609, oppure “*quando manca completamente un ragionevole fine economico*” così BFH, 4 agosto 1977, IV R 57/74, in *BStBl.*, 1977, II, pagg. 843 – 844; BFH, 13 dicembre 1983, VIII R 64/83, in *BStBl.*, 1984, II, pagg. 426 – 428; BFH, 31 luglio 1984, IX R 3/79, in *BStBl.*, 1985, II, pagg. 33 – 35; BFH, 19 gennaio 2000, I R 94/97, in *BStBl.*, 2001, II, pagg. 222 – 223; BFH, 18 luglio 2001, I R 48/97, in *BFH/NV*, 2001, pagg. 1636 – 1637, o ancora “*quando la stessa deve servire alla riduzione d'imposta e non è da giustificare attraverso ragioni di tipo economico o altrimenti attraverso altre ragioni extrafiscali meritevoli d'attenzione*” come in BFH, 12 luglio 1988, IX R 148/83, in *BStBl.*, 1988, II, pagg. 942 – 943; BFH, 29 giugno 1995, VIII R 68/93, in *BStBl.*, 1995, II, pagg. 722 – 724; BFH, 25 aprile 1995, IX R 41/92, in *BFH/NV*, 1996, pagg. 122 – 123; BFH, 27 luglio 1999, VII R 36/98, in *BStBl.*, 1999, II, pagg. 769 – 770; BFH, 19 agosto 2003, VIII R 44/01, in *DStR*, 2004, pagg. 948 – 950; BFH, 18 marzo 2004, III R 25/02, in *BStBl.*, 2004, II, pagg. 787 – 790; BFH, 31 maggio 2005, I R 74/04, in <http://www.bundesfinanzhof.de>; BFH, 9 novembre 2006, V R 43/04, in <http://www.bundesfinanzhof.de>; BFH, 29 agosto 2007, IX R 17/07, in *BFH/NV*, 2008, pag. 426; BFH, 29 gennaio 2008, I R 26/06, in <http://www.bundesfinanzhof.de>; BFH, 29 maggio 2008, IX R 77/06, in <http://www.bundesfinanzhof.de>.

<sup>134</sup> Tale timore è stato espresso principalmente dai sostenitori dell'*Innentheorie*, si vedano infatti P. BÖHMER, *Erfüllung und Umgehung des Steuertatbestandes*, cit., pag. 78; J. DANZER, *Die Steuerumgehung*, cit., pag. 93; M. KLEIN, *Die “nicht angemessene rechtliche Gestaltung” im Steuerumgehungstatbestand des § 42 AO*, cit., pagg. 73 – 86 e C. BÖING, *Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch in Europa*, cit., pagg. 81 – 82.

<sup>135</sup> Evidenzia la rilevanza del fenomeno economico P. M. TABELLINI, *L'elusione fiscale*, cit., pag. 271, il quale sottolinea come “posto che l'elusione sfrutta le *forme* negoziali, ossia

La nascita del principio di divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo e i suoi elementi caratteristici

Proprio la Corte di Giustizia<sup>136</sup>, con la sua elaborazione ermeneutica del concetto di abuso del diritto, ha riconosciuto un ruolo chiave all'elemento economico e, a seconda dei casi, ha considerato due aspetti: da un lato, l'esistenza di motivi diversi rispetto al solo vantaggio fiscale, e, dall'altro, l'esistenza di un'effettiva attività economica, entrambi elementi atti a giustificare, o meno, l'operazione posta in essere dal contribuente. Infatti in *Halifax*<sup>137</sup> e altri casi di imposizione indiretta<sup>138</sup>, particolarmente di Iva, la Corte ha stabilito che “*il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove le operazioni di cui trattasi possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di vantaggi fiscali.*”, mentre in materia di imposizione diretta, i giudici europei hanno evidenziato come “*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 artificiali, prive di effettività economica e finalizzate ad eludere la normale imposta sugli utili generati da attività svolte sul territorio nazionale.*”<sup>139</sup>

Orbene, ad una prima osservazione, sembrerebbe sussistere una differenza tra i requisiti richiesti al fine di giustificare la genuinità della costruzione giuridica prescelta, a seconda che si tratti del settore della fiscalità armonizzata o di quello dell'imposizione diretta<sup>140</sup>. Nel primo caso, infatti, non sarebbe sufficiente dimostrare che l'operazione in questione si inserisca nel solco di un'attività economica reale, ma dovrebbero concorrere delle valide ragioni economiche a

---

l'apparenza degli effetti che ne derivano e che l'ordinamento tutela, l'antidoto migliore consiste nell'opporle l'evidenza del “risultato economico”: il cardine della definizione è nel primato della realtà economica, laddove il suo corollario è il superamento della “forma” giuridica.”

<sup>136</sup> Sarebbe scorretto affermare che sia stata la Corte di Giustizia a dare avvio all'analisi dell'abusività di uno schema negoziale alla luce anche delle ragioni economiche insite nell'operazione, perché già il *Bundesfinanzhof* aveva valorizzato tale caratteristica, *supra* nota 133. D'altro canto, però, spetta sicuramente ai giudici europei il merito di aver diffuso tale elaborazione.

<sup>137</sup> Così CGUE, 21 febbraio 2006, causa C – 255/02, *Halifax*, punto 75, consultabile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>138</sup> Si vedano, a titolo di esempio, CGUE, 21 febbraio 2008, causa C – 425/06, *Part Service*, punto 42 e CGUE, 22 dicembre 2010, causa C – 103/09, *Weald Leasing*, punto 30. Tutte reperibili su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>139</sup> Sul punto il riferimento va a CGUE, 12 settembre 2006, causa C – 196/04, *Cadbury Schweppes*, punto 55, consultabile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>140</sup> Si interrogano sulla diversità delle formulazioni A. MARTIN JIMÉNEZ, *Towards a Homogeneous Theory of Abuse in EU (Direct) Tax Law*, *cit.*, par. 2.2. e D. WEBER, *Abuse of Law in European Tax Law: an Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ – Part 1*, *cit.*, par. 2.6. e 2.8.

suffragare la scelta effettuata dal contribuente. Questo significa che le ragioni sottostanti lo schema negoziale devono essere concrete ed apprezzabili da un punto di vista economico, tanto che le stesse possano trovare sostegno nella logica e razionalità dei comportamenti economici<sup>141</sup>, cosicchè il motivo di risparmio fiscale, eventualmente coesistente, deve rimanere di portata marginale e fare da corollario all'operazione<sup>142</sup>. Tale elemento si può desumere anche dalla circostanza che la Corte di Giustizia sembra indicare al giudice nazionale criteri ben precisi come linee guida dell'indagine sulla genuinità economica dello schema negoziale attuato dal contribuente. Infatti, l'abusività dell'operazione può sussistere nonostante “*l'esistenza eventuale, per altro verso, di obiettivi economici ispirati da considerazioni, ad esempio, di marketing, di organizzazione e di garanzia*”<sup>143</sup>. In tal modo possono venire in rilievo anche altri aspetti, legati non solo al quadro prettamente economico emergente dalla costruzione giuridica posta in essere, di talchè si amplia il novero di elementi giustificativi che il contribuente può fornire per contrastare l'assunto di pratica abusiva. Al contempo, però, appare chiaro come, sia le ragioni economiche, sia quelle extraeconomiche, debbano essere concrete e predominanti rispetto all'ottenimento di un vantaggio fiscale, poiché, il dimostrare unicamente che la fattispecie sottoposta all'attenzione del giudice possa essere ricompresa in un'attività economica effettivamente esistente, non viene considerato dalla Corte come elemento sufficiente a fugare il giudizio di abusività<sup>144</sup>.

---

<sup>141</sup> P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo, cit.*, pag. 154, ove l'A. sottolinea come “l'abuso si configura come un comportamento scoordinato rispetto ai canoni economici razionali”.

<sup>142</sup> *Infra*, paragrafi 3.2.1. e 3.2.2.

<sup>143</sup> CGUE, 21 febbraio 2008, causa C – 425/06, *Part Service*, punto 62, reperibile all'indirizzo [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>144</sup> Si consideri che, ad esempio, nel caso di CGUE, 21 febbraio 2006, causa C – 255/02, *Halifax*, l'attività posta in essere dalla contribuente era reale ed effettiva. Infatti, l'operazione posta in essere dalla banca inglese *Halifax*, rispecchiava certamente un'esigenza imprenditoriale genuina del gruppo, posto che aveva ristrutturato una parte degli immobili di proprietà per l'apertura di alcuni *call center*. Tale aspetto, però, rimaneva in secondo piano rispetto al quadro di negozi attuato da *Halifax* con le società del gruppo al fine di ottenere sì il risultato economico desiderato, ma, al contempo, potendo esercitare in modo pieno il diritto a detrazione dell'Iva assolta a monte sui lavori di ristrutturazione, che non le spettava, data la quasi totale esecuzione di prestazioni attive finanziarie, perciò esenti. Per un approfondimento della vicenda si veda I. PELLEGRINO, *L'elusione in materia di imposta sul valore aggiunto*, in *L'elusione fiscale*, a cura di G. MARINO, Milano, 2008, pag. 317, dove l'A. spiega come tale risultato fosse stato perseguito attraverso la cessione in locazione temporanea degli immobili alle società del gruppo, le quali avendo ottenuto la necessaria provvista finanziaria mediante l'accensione di mutui presso *Halifax*, avevano

La nascita del principio di divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo e i suoi elementi caratteristici

Parzialmente differente, parrebbe, invece, la posizione sostenuta dalla Corte di Giustizia in *Cadbury Schweppes*, dove il provare l'elemento prodromico della realtà e genuinità di un'attività economica, escluderebbe, invece, il giudizio di abusività della costruzione giuridica prescelta e che interviene in quel determinato quadro operativo. Tale considerazione cambia, però, analizzando più compiutamente il requisito posto dalla sentenza summenzionata. Ora quest'ultima pone l'accento sulle costruzioni di puro artificio<sup>145</sup>, posto che, solo in quel caso, la Corte riconosce l'abusività della fattispecie oggetto di verifica. Pertanto il giudizio sulle cosiddette *wholly artificial arrangements* dovrà verificare la reale attività economica posta in essere dal contribuente, intendendosi con la suddetta locuzione "*l'esercizio effettivo di un'attività economica per una durata di tempo indeterminata, mercé l'insediamento in pianta stabile in un altro Stato*"<sup>146</sup>; effettività e realtà che si possono desumere anche dal riscontro da parte di soggetti terzi della presenza fisica di locali, attrezzature e personale<sup>147</sup>.

---

effettuato i lavori a nome proprio, maturando così il diritto alla detrazione all'Iva assolta su tali operazioni, retrocedendo, in un momento immediatamente successivo all'effettuazione delle ristrutturazioni, gli immobili alla stessa *Halifax*. Il testo della sentenza è reperibile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>145</sup> CGUE, 12 settembre 2006, causa C – 196/04, *Cadbury Schweppes*, punto 51, richiamabile all'indirizzo [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>146</sup> CGUE, 12 settembre 2006, causa C – 196/04, *Cadbury Schweppes*, punto 55; CGUE, 25 luglio 1991, causa C – 221/89, *Factortame*, punto 20 e CGUE, 4 ottobre 1991, causa C – 246/89, *Commissione/Regno Unito*, punto 21, i testi delle pronunce sono tutti richiamabili all'indirizzo [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>147</sup> CGUE, 12 settembre 2006, causa C – 196/04, *Cadbury Schweppes*, punto 67. Sul punto, però, è interessante notare come gli aspetti dell'effettività e della realtà dell'attività economica siano stati molto più approfonditi dall'A. G. LÉGER, che nelle Conclusioni, 2 maggio 2006, causa C – 196/04, *Cadbury Schweppes*, punti 112 – 114, così osservava "*Il primo criterio guarda all'effettività dello stabilimento della controllata nello Stato ospite. Alla sua stregua si verifica se la controllata dispone dei locali, del personale e delle attrezzature necessari a compiere le prestazioni a favore della società madre tali da diminuire l'imposta nello Stato d'origine. Se non ne dispone, la riconduzione delle prestazioni alla sovranità fiscale del detto Stato risulta con piena evidenza un mero artificio per sfuggire all'imposta. Il secondo criterio riguarda l'effettività delle prestazioni della controllata. Alla sua stregua si verifica la competenza del personale della controllata a rendere le prestazioni, nonché il livello al quale le decisioni di fornirle vengono prese. Così, anche nel caso in cui la controllata si riveli solo un semplice strumento esecutivo, perché le decisioni necessarie a compiere le prestazioni per le quali viene pagata sono prese ad altri livelli, è legittimo considerare la riconduzione di tali prestazioni al regime fiscale dello Stato di stabilimento un mero artificio. Il terzo criterio, relativo al valore aggiunto dall'attività della controllata, è senza dubbio il più delicato da mettere in atto se le prestazioni fornite da quest'ultima corrispondono effettivamente all'esercizio di attività reali nello Stato di stabilimento. Questo criterio mi sembra, tuttavia, pertinente in quanto potrebbe permettere di tener conto della situazione oggettiva in cui le prestazioni fornite dalla controllata mancano di qualunque interesse economico in rapporto all'attività della società madre. In un'ipotesi del genere, mi pare si possa riconoscere una creazione del tutto artificiosa, visto che il prezzo pagato dalla società madre per le prestazioni controverse sembra, in qualche modo, senza contropartita. Il pagamento delle*

Orbene, da tali affermazioni sembrerebbe che il sindacato sull'abusività di un determinato schema negoziale, nel caso delle imposte dirette, prescindesse da un comportamento economico logico e razionale, di natura predominante rispetto all'eventuale vantaggio fiscale ricavabile dall'operazione, come esplicitato da *Halifax* e dalle altre sentenze in materia di Iva, e che, pertanto, per evitare una pronuncia di abuso fosse sufficiente dimostrare la genuinità dell'attività economica, in cui si inserisce lo schema negoziale posto in essere dal contribuente.

Sebbene da tali pronunce sembrino ricavabili due distinti concetti di abuso, parte della dottrina<sup>148</sup> – pensiero che si condivide – ritiene che le suddette posizioni siano riconciliabili. A ben vedere, infatti, se si ritenessero contrarie al divieto di abuso del diritto solamente le costruzioni di puro artificio, ossia quelle prive di effettività economica, attuate tramite il mezzo delle cosiddette *letterbox companies* o società fantasma<sup>149</sup>, *Cadbury Schweppes* avrebbe semplicemente ribadito ciò che è ovvio e noto oramai ai più, ossia che il contribuente non può avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto dell'Unione Europea<sup>150</sup>. Il concetto di attività economica reale o effettiva, risultato di una determinata costruzione giuridica, che emerge dalla sentenza summenzionata pare voler specificare maggiormente la nozione di genuinità e realtà. Infatti, anche volendo al momento prescindere dall'elemento soggettivo dell'intenzione di eludere l'imposta<sup>151</sup>, la Corte sembra indicare tutta una serie di elementi, quali i locali della società, la durata e stabilità dell'insediamento ecc., che fanno comprendere come le ragioni economiche, sottostanti l'operazione, siano le stesse che la Corte

---

*prestazioni potrebbe perciò essere interpretato come un trasferimento puro e semplice di utili dalla società madre alla controllata.*" Sia il testo della sentenza sia quello delle conclusioni sono reperibili all'indirizzo [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>148</sup> Così A. MARTIN JIMÉNEZ, *Towards a Homogeneous Theory of Abuse in EU (Direct) Tax Law*, cit., par. 2.2. e D. WEBER, *Abuse of Law in European Tax Law: an Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ – Part 1*, cit., par. 2.6. Di diverso avviso invece L. DE BROE, *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, IBFD, *Doctoral Series*, vol. 14, 2008, pag. 827, ove l'A. sostiene, invece, che un approccio differente, più limitato nel caso delle imposte dirette, sia corretto, poiché altrimenti il rischio di ostacolare la piena realizzazione delle libertà previste dai Trattati istitutivi sarebbe troppo elevato.

<sup>149</sup> CGUE, 2 maggio 2006, causa C – 341/04, *Eurofood*, punto 35, ove la Corte precisa come la società fantasma sia quella che non svolge alcuna attività nello Stato Membro in cui si trova la sua sede sociale. La sentenza è reperibile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>150</sup> *Supra*, nota 80.

<sup>151</sup> Sul punto si tornerà *infra* par. 3.2.

La nascita del principio di divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo e i suoi elementi caratteristici

prevede in *Halifax*.<sup>152</sup> Si richiede, infatti, che lo schema negoziale prescelto rispecchi esigenze economiche reali del contribuente e, in questo senso, significativa è la posizione espressa dall'Avvocato Generale LÉGER<sup>153</sup>, per il quale vengono in considerazione sia il valore aggiunto, che tale costruzione giuridica può apportare all'attività economica, sia il livello di contributo che gli elementi "tangibili" suesposti possono esprimere in relazione all'attività economica condotta dal contribuente, valutando, quindi, il ruolo effettivamente svolto dagli stessi e, soprattutto, l'adeguatezza di attrezzature, locali e personale al compimento di un'effettiva attività economica. Di talchè l'indagine sull'attività economica reale diventa, anche qui, un elemento volto ad indagare lo spessore e la logica economica del comportamento adottato. Pertanto l'operazione giuridica dovrà essere analizzata nel quadro di un'attività economica genuina, che non significa meramente esistente, ma che, invece, si contraddistingue per logica e razionalità economica<sup>154</sup>. Solo a quel punto l'elemento del vantaggio fiscale diventerà irrilevante e, anzi, la scelta di preferire una determinata costruzione giuridica o uno Stato dell'Unione Europea piuttosto che un altro, anche in ragione del risparmio fiscale conseguibile, sarà del tutto conforme allo spirito della norma<sup>155</sup>.

---

<sup>152</sup> Tale considerazione si può ricavare indirettamente anche in A. MARTIN JIMÉNEZ, *Towards a Homogeneous Theory of Abuse in EU (Direct) Tax Law*, cit., par. 2.2., ove l'A. sottolinea come "the "wholly artificial arrangements" formula encompasses not only simulation (manipulation of the facts), but also cases of "illegitimate" economic activity or abuse proper, where the intention of the tax payer (the business or the tax purpose) is essential" e ancora che "there is no reason why some economic activities intended to circumvent the direct tax legislation of a Member State should not be regarded as abusive and beyond the protection (scope) of EU freedoms".

<sup>153</sup> *Supra* nota 147.

<sup>154</sup> Ad avviso di chi scrive, quindi, un'operazione posta in essere nell'ambito di una qualsiasi attività economica non legittima il superamento della circostanza che lo schema negoziale sia volto al mero conseguimento di un vantaggio fiscale, e in tal senso va interpretata, CGUE, 12 settembre 2006, causa C – 196/04, *Cadbury Schweppes*, punto 75, ove la Corte stabilisce che l'applicazione del regime CFC inglese "deve perciò essere esclusa ove da elementi oggettivi e verificabili da parte di terzi risulti che, pur in presenza di motivazioni di natura fiscale, la SEC è realmente impiantata nello Stato di stabilimento e ivi esercita attività economiche effettive.", ove traspare, seppure indirettamente, la natura residuale dei motivi fiscali, i quali, seppur esistenti, debbano ricoprire un ruolo marginale dell'intera operazione posta in essere dal contribuente. Il testo della sentenza è reperibile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>155</sup> Sempre ribadendo il limite dell'effettività dell'attività economica esercitata, la Corte ha espressamente statuito che la scelta di costituire una sede secondaria o una controllata in uno Stato Membro "al fine di beneficiare del favorevole regime fiscale che tale stabilimento comporta non costituisce di per sé un abuso" tale da violare la libertà di stabilimento prevista dal Trattato, così CGUE, 12 settembre 2006, causa C – 196/04, *Cadbury Schweppes*, punto 38. Sul punto si è espresso anche l'A. G. LÉGER che nelle Conclusioni, 2 maggio 2006, causa C – 196/04, *Cadbury*



In tal senso, quindi, sembra possibile una riconciliazione tra le due posizioni, la quale, ancor prima di sindacare lo scopo dell'operazione attuata, si caratterizza per l'analisi dell'abusività di una determinata costruzione giuridica su un requisito oggettivo<sup>156</sup>. La Corte di Giustizia, infatti, prevede, sia nel campo delle imposte dirette sia in quello delle imposte indirette, un'indagine sulla "normalità" o sulla "regolarità" del comportamento economico posto in essere dal contribuente, tanto che verrà in rilievo il *modus operandi* dell'operatore economico medio<sup>157</sup>.

Da tale approccio emerge, quindi, una certa assonanza tra la valutazione dei parametri oggettivi, legati alla genuinità della costruzione giuridica prescelta da un punto di vista economico, indicata dalla Corte e la cosiddetta *substance – over – form doctrine*<sup>158</sup>. Con tale locuzione si intende il rimedio generale elaborato dalle corti statunitensi per contrastare i fenomeni elusivi incentrato sull'aspetto sostanziale caratterizzante lo schema negoziale oggetto di giudizio.

---

*Schweppes*, punto 51, ha osservato che "Il livello d'imposizione è un elemento che una società può legittimamente considerare nella scelta dello Stato in cui intende costituire una controllata. Una società può, senza infrangere la portata e lo spirito dell'art. 43 CE, decidere di esercitare le sue attività a titolo secondario in un altro Stato membro per beneficiare in sede di tassazione delle attività quivi imponibili del suo, più favorevole, regime fiscale". Pertanto, nei limiti suesposti, le ragioni fiscali possono rientrare tra le giustificazioni giuridiche della scelta di un determinato schema negoziale, tanto che N. VINTHER – E. WERLAUFF, *Tax Motives Are Legal Motives – The Borderline between Use and Abuse of the Freedom of Establishment with Reference to Cadbury Schweppes Case*, in *Eur. Tax.*, 2006, pag. 384, si spingono ad affermare come i "tax motives are, in themselves, legal motives". Il testo della sentenza e delle conclusioni sono reperibili su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>156</sup> Per quanto la Corte abbia cercato di rendere oggettivo il controllo dell'abusività di una determinata fattispecie attraverso una serie di indicatori, che il giudice è tenuto a valutare, la decisione che l'interprete assumerà sulla logica economica dell'operazione, rimarrà sempre una visione di parte, posto che non esistono confini marcatamente segnati su ciò che sia razionale da un punto di vista economico e ciò che non lo sia. Sul punto è illuminante e dissacrante N. BROOKS, *The Responsibility of Judges in interpreting Tax Legislation*, in *Tax avoidance and the Rule of Law*, a cura di G. S. COOPER, Amsterdam, 1997, pagg. 93 – 129.

<sup>157</sup> Così osserva P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, cit., pag. 155.

<sup>158</sup> Sebbene tale teoria non sia diffusa nei sistemi di *civil law* ne è stata identificata una certa somiglianza con la *wirtschaftliche Betrachtungsweise* tedesca e austriaca, per cui W. GASSNER, *Form and substance in tax law*, in *Cahiers de droit fiscal international*, cit., pagg. 120 e 121 osserva come "Es geht somit ähnlich wie beim anglo-amerikanischen Konzept von form and substance auch in der wirtschaftlichen und rechtlichen Betrachtungsweise des österreichischen Steuerrechts darum, ob die rechtliche Form oder der wirtschaftliche Inhalt für die Besteuerung massgeblich ist und ob und inwieweit Denkschemata aus dem Zivilrecht und aus anderen Rechtsgebieten für die Interpretation und Anwendung der Steuergesetze massgebend sind. Der Bezug bei form and substance auf die Massgeblichkeit von rechtlicher Form oder wirtschaftlichem Inhalt ruft für Österreich die Assoziation mit § 21 Bundesabgabenordnung und dessen Geschichte wach(...)".

La nascita del principio di divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo e i suoi elementi caratteristici

Infatti, con il summenzionato approccio viene evidenziata la tensione tra il dato sostanziale e quello formale, per la quale l'essenza dell'operazione determina un effetto fiscale discordante rispetto alla veste giuridica prescelta, cosicchè nella valutazione dell'intero quadro giuridico – economico il giudice accorderà prevalenza alla sostanza economica dell'operazione stessa<sup>159</sup>.

---

<sup>159</sup> Per un approfondimento della *substance – over – form doctrine* si rimanda a V. UCKMAR, *Tax Avoidance/Tax Evasion*, in *Cahiers de droit fiscal international*, 1983, Vol. 69a, pag. 28 e W. P. STRENG – L. D. YODER, *Form and substance in tax law*, in *Cahiers de droit fiscal international*, cit., pag. 608, i quali sottolineano come tale teoria sia stata esplicitata per la prima volta nella sentenza *Gregory vs. Helvering*, 293 US 465 (1935), il cui testo è reperibile su <https://supreme.justia.com>. Inoltre, a tale approccio, la Corte Suprema ne ha affiancati altri nel corso degli anni, come la *step transaction doctrine*, di cui *supra* nota 116, e la *business purpose doctrine*, anch'essa sviluppata per la prima volta nel caso *Gregory vs. Helvering*, che analizza, se alla base dell'intera operazione posta in essere dal contribuente, ci sia un motivo economico reale ed effettivo. Tale ultimo metodo rientra, più in generale, nell'approccio volto a dare rilevanza all'*economic substance* di un'operazione (o serie di operazioni), per cui il giudice potrà riqualificarla/e quando non vi sia alcun vantaggio economico diverso da quello fiscale. Infine, ulteriore rimedio è quello della *sham transaction*, la quale verifica se l'aspetto economico derivante dalla costruzione giuridica sia solo apparente o simulato per ottenere il beneficio fiscale. Tali tecniche sono quelle maggiormente diffuse in paesi quali gli Stati Uniti d'America e la Norvegia, poiché le “*two jurisdictions are characterized by a liberal tradition as regards statutory interpretation, where arguments based on economic effects and legislative purpose have carried great weight*”, così B. BANOUN, *Tax Avoidance Rules in Scandinavian and Anglo-American Law*, cit., pag. 485. Per un'analisi dei tre rimedi poc'anzi nominati e del rapporto tra questi ultimi e il concetto di abuso del diritto di *civil law* si vedano D. A. WARD, *The Business Purpose Test and Abuse of Rights*, cit., pag. 1224 e ss. e P. LAMPREAVE, *An Assessment of the Anti-Tax Avoidance Doctrines in the United States and the European Union*, in *Bull. Int. Tax.*, 2012, pag. 153 e ss. Per un approfondimento in generale dell'esperienza statunitense nel contrasto alle fattispecie elusive si veda J. TILEY – E. JENSEN, *The Control of Avoidance: The United States Experience*, in *Brit. Tax Rev.*, 1998, 2, pag. 161 e ss., invece, per alcuni brevi cenni in lingua italiana sulla *economic substance doctrine* si veda E. ALTIERI, *La codificazione del principio dell'abuso del diritto in campo fiscale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2012, 5, pag. 903, ove l'A. riporta anche come gli Stati Uniti abbiano codificato nel 2010 la suddetta teoria. Particolarmente critico, invece, con la dottrina della *substance – over – form* è B. J. ARNOLD, *Reflections on the Relationship Between Statutory Interpretation and Tax Avoidance*, in *Can. Tax Journ.*, 2001, Vol. 49, n. 1, pag. 22, ove l'A. osserva come “*(...) the doctrine did not have any sound jurisprudential foundation. It was created by the Supreme Court out of thin air. It is an economic substance –over – legal – form doctrine that has never been part of Canadian law and is fundamentally inconsistent with the Duke of Westminster principle. (...) the Supreme Court's approach to statutory interpretation is a confused mix of inconsistent statements, ever-changing labels (modern purposive rule, plain meaning rule, modern plain meaning rule, etc.) and an over – eagerness on the part of the court to conclude that a particular provision is clear and unambiguous and simply needs to be applied. With respect to tax avoidance, however, the court's position is clear: the Duke of Westminster principle applies unless there is some statutory provision to the contrary. Moreover, tax avoidance motives, equitable considerations, and economic or commercial reality are all of no, or limited, significance.*” Per un approfondimento e un commento sul caso *IRC vs. Duke of Westminster*, [1936] A. C. 1, per il quale in assenza di una espressa previsione normativa, che assoggetti a tassazione una determinata operazione, la stessa non potrà essere dichiarata abusiva, si veda S. N. FROMMEL, *United Kingdom tax law and abuse of rights*, cit., pagg. 62 – 64, il quale sottolinea come “*It is not difficult to understand that on the facts of this case a decision of the House of Lords, favourable to the taxpayers and backed by the doctrine of binding precedent, would allow a powerful tax avoidance industry to operate and grow with almost total impunity.*”, similmente D. DUNBAR, *Statutory General Anti-Avoidance Rules: Lessons for the United Kingdom from the*

Orbene la Corte di Giustizia, nel prediligere un requisito, quale quello dell'indagine sull'esistenza di valide ragioni economiche, per valutare l'abusività di una determinata costruzione giuridica, come nella *substance – over – form doctrine* e nella *business purpose doctrine*, pare attribuire un ruolo predominante all'analisi economica rispetto all'interpretazione giuridica della norma aggirata, sebbene in tale ultimo concetto potrebbe già essere ricompresa, in modo implicito, la carenza di giustificazione economica dell'operazione.<sup>160</sup>

### 3.1.4. L'indebito vantaggio fiscale

Nel novero dei parametri di giudizio che la Corte di Giustizia indica per la valutazione dell'abusività di una determinata fattispecie, si riscontra anche la circostanza necessaria che l'operazione, così come configurata dal contribuente, generi un vantaggio fiscale, e che, al contempo, il suddetto vantaggio sia indebito<sup>161</sup>.

In un certo qual modo tale requisito è insito e connaturato nel concetto di abuso in campo tributario, anche perché, in sua assenza, non si potrebbe nemmeno configurare una fattispecie abusiva. Se manca il vantaggio fiscale l'abuso è *tamquam non esset*.<sup>162</sup>

---

*British Commonwealth*, in *Bull. Int. Tax.*, 2008, pag. 530, mentre per un commento in lingua italiana e più in generale sulla tematica dell'elusione fiscale nel Regno Unito si veda A. SHIPWRIGHT, *L'esperienza britannica*, in *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, cit., pagg. 118 – 120. Il testo della sentenza è richiamabile dalla banca dati *Lexis Nexis*.

<sup>160</sup> Si veda P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, cit., pag. 156, in particolare nota 146.

<sup>161</sup> *Ex multis* CGUE, 21 febbraio 2006, causa C – 255/02, *Halifax*, punto 74, ove la Corte statuisce 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.*” e CGUE, 12 settembre 2006, causa C – 196/04, *Cadbury Schweppes*, punto 64. Entrambe le sentenze sono reperibili all'indirizzo [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>162</sup> Sicuramente suggestivo è il caso nazionale deciso dalla Corte di Cassazione, 8 aprile 2009, n. 8481, ove i supremi giudici hanno affermato la natura abusiva del contratto di *leasing* di beni ammortizzati tra due società del medesimo gruppo, quando dalla lettura dei fatti di causa si poteva intuire come non si fosse in presenza di un *leasing*, ma di un *sale and lease back*, da cui derivavano sia componenti positivi sia componenti negativi di reddito, tanto che, da un punto di vista economico, a livello di gruppo l'operazione risultava essere neutra. Per un approfondimento della vicenda si vedano M. PROCOPIO, *L'irrisolto problema dell'elusione fiscale e la necessità di un intervento del legislatore*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, 2, pag. 357 e ss. e R. LUPI – D. STEVANATO, *Lease back infragruppo e «paradosso di elusività senza vantaggio fiscale»*, in *Corr. Trib.*, 2009, 24, pag. 1923 e ss. Sempre sotto il profilo del vantaggio fiscale, differente è,

La nascita del principio di divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo e i suoi elementi caratteristici

Orbene, nonostante l'elemento del vantaggio fiscale sia ritenuto essenziale per l'integrazione del comportamento abusivo, la Corte non ne fornisce una definizione, ammettendo così un'amplia declinazione dello stesso. Infatti con il concetto di beneficio fiscale si deve intendere, in senso atecnico e decisamente pragmatico, una qualsiasi diminuzione dell'onere tributario, che può consistere in una riduzione della base imponibile, nel riconoscimento di una deduzione o di una agevolazione oppure ancora in una riduzione dell'aliquota<sup>163</sup>.

Chiaramente, però, non tutti i vantaggi fiscali svelano una costruzione abusiva<sup>164</sup>, ma unicamente quelli che sono stati percepiti indebitamente, o meglio, con le parole della Corte di Giustizia, “*la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni.* (con riferimento alla direttiva Iva e alle disposizioni nazionali che la traspongono, n.d.A.)”<sup>165</sup>. Pertanto, con tale precisazione la Corte indica, indirettamente, come l'analisi, a cui il giudice è chiamato, sia volta in questo caso all'interpretazione teleologica della norma<sup>166</sup>, in quanto sarà necessario identificare lo scopo o, più intimamente, lo

---

invece, l'approccio di CGUE, 22 dicembre 2010, causa C – 103/09, *Weald Leasing*, punti 34 – 39, ove la Corte nell'analizzare una fattispecie di *leasing* ha specificato, con un atteggiamento decisamente sostanzialista, come un vantaggio finanziario non costituisca automaticamente un vantaggio fiscale, statuendo, infatti, che “*non si può contestare ad un soggetto passivo di aver scelto un'operazione di leasing che gli procura un vantaggio consistente, come emerge dalla decisione di rinvio, nella ripartizione del pagamento del suo onere fiscale, invece di un'operazione di acquisto, che non gli procura un siffatto vantaggio, nei limiti in cui l'IVA relativa a tale operazione di leasing viene debitamente e integralmente corrisposta.*” e che “*il ricorso ad un'operazione di leasing per un bene non implica, di per sé, che l'importo dell'IVA relativa a tale operazione sia inferiore a quello che sarebbe stato versato in caso di acquisto di tale bene. Pertanto, il giudice del rinvio dovrà determinare, da un lato, se le condizioni contrattuali relative alle operazioni di leasing oggetto della causa principale siano contrarie alle disposizioni della sesta direttiva e della normativa nazionale che traspone quest'ultima. Ciò si verificherebbe, in particolare, nel caso in cui sia stabilito un importo dei canoni locativi che sia molto più basso del normale e non corrisponda ad alcuna realtà economica.*” Per un approfondimento della sentenza si veda D. WEBER, *Abuse of Law in European Tax Law: an Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ – Part I*, cit., par. 2.4. e per consultare il testo si rimanda a [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>163</sup> P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, cit., pag. 149.

<sup>164</sup> Infatti evidenzia C. BÖING, *Der Begriff des steuerlichen Gestaltungsmissbrauchs im Gemeinschaftsrecht*, cit., pag. 57, come “*Besteht dabei erkennbar kein Widerspruch zwischen dem vom Steuerpflichtigen beanspruchten Steuervorteil und dem Zweck der vorteilhaften Steuernorm, so liegt kein Missbrauch vor.*”. Inoltre una simile considerazione si ritrova anche nelle Conclusioni, 7 aprile 2005, causa C – 255/02, *Halifax*, punto 88, ove l'A. G. POIARES MADURO sottolinea come “*Perciò, ove non sussista contraddizione tra il riconoscimento di un diritto invocato dal contribuente e gli obiettivi ed i risultati della disposizione fatta valere, non può parlarsi di abuso.*” Il testo delle conclusioni è reperibile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>165</sup> Così anche CGUE, 22 dicembre 2010, causa C – 277/09, *RBS Deutschland*, punto 49, reperibile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>166</sup> Sul problema dell'interpretazione della norma, *supra* cap. II.

spirito della stessa. Orbene, la Corte ritiene che sia indebito quel vantaggio fiscale contrario o “palesamente estraneo”<sup>167</sup> agli obiettivi della normativa, ma è inevitabile che tale espressione rimanga per lo più oscura. Infatti, se su un piano generale, si può intuire come con tali locuzioni i giudici europei intendano evidenziare, in modo piuttosto ampio peraltro, una discrepanza tra la riduzione dell’obbligo tributario e i principi che regolano l’intero sistema tributario<sup>168</sup>, d’altro canto, tale difformità risulta di gran lunga influenzata dalla sensibilità dell’interprete. Non è un caso, infatti, che tale osservazione fosse già emersa, sul piano nazionale, al momento della introduzione del concetto di indebito vantaggio tributario all’interno di una clausola antielusiva specifica<sup>169</sup>. In tale occasione parte della dottrina, anche sulla base di quanto indicato nella relazione ministeriale<sup>170</sup>, la quale stabiliva che con il termine indebito “non può certo riferirsi a comportamenti espressamente vietati dall’ordinamento, per contrastare i quali non c’è certo bisogno di norme di questo tipo”<sup>171</sup>, sottolineava come lo stesso indicasse “qualcosa di giuridicamente legittimo, in quanto non è vietato da nessuna norma, ma, allora, si deve concludere che il parametro di riferimento è metagiuridico”<sup>172</sup>. Di talchè la valutazione della natura indebita del beneficio fiscale è rimessa a canoni a-giuridici, quali l’apprezzamento sociale e/o economico dell’operazione in relazione al quadro ordinamentale tributario, dipendendo, pertanto, fortemente dalla sensibilità del giudice<sup>173</sup>. Lo stesso, infatti, sarà chiamato ad operare un raffronto non solo tra l’operazione sottopostagli e la singola norma, da cui deriva il beneficio fiscale, ma ad analizzare l’intero complesso normativo, per comprendere quando un tale vantaggio sia coerente con

<sup>167</sup> CGUE, 23 marzo 2000, causa C – 373/97, *Diamantis*, punto 33 e CGUE, 12 maggio 1998, causa C – 367/96, *Kefalas*, punto 28, entrambe richiamabili da [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>168</sup> P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell’ordinamento europeo*, cit., pag. 151.

<sup>169</sup> Il riferimento è al dibattito generato dall’introduzione nel d.P.R. n. 600/1973 dell’art. 37bis, da parte dell’art. 7 del d. Lgs. n. 358/1997, in cui compare la nozione di vantaggio fiscale indebito. Per il testo della norma si veda [www.normattiva.it](http://www.normattiva.it).

<sup>170</sup> Relazione ministeriale allo “*Schema di decreto del 12 settembre 1997 (D. Lgs. 358/1997)*”, richiamabile all’indirizzo [www.camera.it](http://www.camera.it).

<sup>171</sup> Contrariamente P. M. TABELLINI, *L’elusione della norma tributaria*, cit., pag. 254 e pagg. 298 – 304, dove l’A. afferma che “un vantaggio elusivo non può mai essere lecito, altrimenti l’ordinamento non reagirebbe disponendone il disconoscimento e il recupero” e sostiene come l’elusione tributaria sia una sottrazione di materia imponibile, che si distingue da altre sottrazioni, soltanto per le modalità con le quali si arriva al risultato, per cui anche in questo caso il contribuente ha violato la norma che prevedeva l’imponibilità dei redditi.

<sup>172</sup> P. RUSSO, *Brevi note in tema di disposizioni antielusive*, in *Rass. Trib.*, 1999, 1, pag. 73.

<sup>173</sup> ID., *Brevi note in tema di disposizioni antielusive*, cit., loc. cit.

La nascita del principio di divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo e i suoi elementi caratteristici

il sistema disciplinato dal legislatore. Pertanto, anche ammettendo che l'interprete conduca tale valutazione nel modo più oggettivo possibile, non si può affermare *a priori*, e con certezza matematica, cosa si debba intendere per vantaggio fiscale indebito. Pertanto, volendo superare tale ultima *impasse*, al fine di affrontare al meglio l'attuale realtà giuridica dell'abuso del diritto, si può, in modo sicuramente semplicistico, supporre che il termine "indebito" debba essere considerato come sinonimo di "non dovuto", in quanto il vantaggio fiscale sarebbe stato irrealizzabile senza l'apposita strumentalizzazione delle norme civilistiche e fiscali.

A tali considerazioni si aggiunge, poi, come il vantaggio fiscale indebito non possa essere solamente ipotetico – anche perché, tornando a quanto suesposto, senza vantaggio fiscale non può esservi abuso – ma lo stesso deve essere stato conseguito dal contribuente, ossia lo stesso deve integrare i caratteri dell'attualità, dell'effettività e dell'apprezzabilità<sup>174</sup> Sul punto non si registrano prese di posizione nette da parte della Corte di Giustizia, ma pare implicito, dal tenore delle decisioni assunte<sup>175</sup>, che il requisito dell'effettività sia imprescindibile.

Orbene, in via riassuntiva si può affermare come la mera esistenza di un vantaggio fiscale non costituisca un elemento valido a confermare l'abusività di un costrutto giuridico, ma semmai identifica un requisito necessario, e certamente non

---

<sup>174</sup> Così buona parte della dottrina, si vedano S. CIPOLLINA, *L'elusione fiscale*, cit., pag. 575; G. CHINELLATO, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, cit., pagg. 422 – 423; P. M. TABELLINI, *L'elusione della norma tributaria*, cit., pagg. 255 – 257 e P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, cit., pag. 150.

<sup>175</sup> Il fatto che il vantaggio fiscale indebito debba essere non ipotetico, ma realmente ottenuto dal contribuente lo si deriva, indirettamente, dalla sentenza CGUE, 21 febbraio 2006, causa C – 255/02, *Halifax*, punto 75, ove la Corte prevede che "il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove le operazioni di cui trattasi possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di vantaggi fiscali.", lasciando intuire che con il termine conseguimento si intendano i benefici già realizzati. Parrebbe affermare qualcosa di leggermente differente invece CGUE, 14 dicembre 2000, *Emsland – Stärke*, punto 43, ove la Commissione sosteneva che "quando è provato che le operazioni commerciali in questione hanno come scopo il conseguimento di un vantaggio che contravviene agli obbiettivi delle disposizioni comunitarie in materia, in quanto i presupposti per il conseguimento di tale vantaggio sono stati creati artificialmente, detto vantaggio finanziario non viene accordato, ovvero viene successivamente revocato", facendo apparire come la valutazione sull'abusività della fattispecie potesse essere ammessa anticipatamente. In realtà, tale formulazione è dettata dal particolare regime delle restituzioni all'esportazione, ove il vantaggio fiscale avviene in un momento successivo rispetto al settore dell'imposizione diretta e a quello dell'Iva, posto che, in quel caso, il vantaggio si realizza nel momento del rimborso delle restituzioni. Solo in tale specifico regime, però, è anche possibile una verifica preventiva da parte dell'Amministrazione Finanziaria, che può non dare corso al rimborso e far sì, conseguentemente, che il beneficio fiscale indebito non si concretizzi. Entrambi i testi della sentenze sono reperibili su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

sufficiente. Infatti il beneficio fiscale deve assolutamente esistere, affinché un comportamento possa essere classificato quale abusivo, ma, al contempo, dovrà presentare le caratteristiche summenzionate e coesistere con le altre condizioni previste dalla Corte di Giustizia.

### **3.1.5. Il requisito indiretto della tutela del mercato comune e dell'integrazione economica**

In realtà con la trattazione dell'indebito vantaggio fiscale si sarebbero affrontate, in modo completo, tutte le caratteristiche che compongono, generalmente, l'elemento oggettivo<sup>176</sup> di una costruzione giuridica ritenuta abusiva. Però, ad avviso di chi scrive, nelle sentenze della Corte di Giustizia si può cogliere un altro aspetto, il quale contraddistingue, in modo peculiare e rilevante, la figura dell'abuso del diritto a livello europeo, specialmente in campo tributario.

Orbene le sentenze europee, che sono state richiamate, oramai numerose volte, nel corso del presente scritto, pongono chiaramente la loro attenzione sulla circostanza dell'aggiramento di una norma, che nel caso specifico è costituita da una disposizione europea<sup>177</sup>, ma a tale dato si aggiungono due ulteriori elementi di

---

<sup>176</sup> Si veda l'elencazione svolta *supra* par. 3.1. e in particolare la dottrina richiamata alla nota 107. A livello europeo si può fare riferimento, senza pretese di esaustività, a C. BÖING, *Der Begriff des steuerlichen Gestaltungsmissbrauchs im Gemeinschaftsrecht*, cit., pag. 55 e ss.; P. PISTONE, *L'elusione fiscale come abuso del diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche della Corte di Giustizia Europea in tema di Iva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, IV, pag. 17 e ss.; J. ENGLISCH, *Verbot des Rechtsmissbrauchs – ein allgemeiner Rechtsgrundsatz des Gemeinschaftsrechts?*, in *StuW*, 2009, 1, pag. 3 e ss. e P. PIANTAVIGNA, *Tax Abuse in European Union Law: A Theory*, cit., pag. 134 e ss.

<sup>177</sup> Si consideri che tali pronunce si dividono in due filoni, uno riguardante il diritto primario dell'Unione Europea e relativo, quindi, al significato e alla corretta portata delle quattro libertà fondamentali previste dal TFUE (circolazione delle merci, dei servizi, di capitali e libertà di stabilimento), l'altro relativo all'interpretazione e all'applicazione del diritto secondario, relativo pertanto a regolamenti, ma, soprattutto, a direttive. Nel primo caso il giudizio sull'abusività della fattispecie risulta essere un sindacato sulla compatibilità di una norma nazionale anti-abuso, la quale potrebbe incidere su una delle libertà previste dal TFUE, nel secondo caso, invece, si tratta generalmente di analizzare il comportamento del contribuente in relazione al contenuto della disposizione di diritto secondario al fine di giudicarne la compatibilità. Sul punto si veda W. SCHÖN, *Der „Rechtsmissbrauch“ im Europäischen Gesellschaftsrecht*, in *Festschrift für Herbert Wiedemann zum 70. Geburtstag*, a cura di R. WANK – H. HIRTE – F. FREY – H. FLEISCHER – G. THÖSING, München, 2002, pagg. 1272 e 1273. Oltralpe tale bipartizione viene qualificata anche con le locuzioni di abuso istituzionale, la prima, e abuso individuale, la seconda, dove *“Der institutionelle Rechtsmissbrauch betrifft das objektive Verhältnis einer Norm zu ihrem Zweck; es geht um eine der inneren Teleologie einer Norm widerstreitende Umgehung oder Erschleichung*

La nascita del principio di divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo e i suoi elementi caratteristici

giudizio che la Corte considera ai fini della valutazione dell'abusività di una determinata costruzione giuridica: l'uniforme ed effettiva applicazione del diritto dell'Unione Europea all'interno degli Stati Membri e la tutela del mercato comune e dell'integrazione economica<sup>178</sup>.

Tali aspetti emergono indirettamente dai testi delle decisioni della Corte, ma assumono un ruolo fondamentale proprio nella valutazione sia del comportamento abusivo posto in essere dal contribuente nell'ambito del diritto secondario<sup>179</sup>, sia della compatibilità comunitaria delle disposizioni nazionali anti-abuso<sup>180</sup> e in via mediata anche della costruzione giuridica realizzata. Appare chiaro, infatti, come la figura dell'abuso del diritto in campo fiscale costituisca un serio ostacolo alla realizzazione degli obiettivi suesposti sotto due profili antitetici.

Sotto un primo profilo, il comportamento abusivo in ambito tributario entra in contrasto con la realizzazione del mercato interno, in quanto l'operatore,

---

*ihrer Rechtsfolgen. Demgegenüber betrifft der individuelle Rechtsmissbrauch die besondere Treuwidrigkeit zwischen den an einem Rechtsverhältnis beteiligten Personen, aus dem besondere Pflichten zur Rücksichtnahme resultieren können.*”, ID., *Der „Rechtsmissbrauch“ im Europäischen Gesellschaftsrecht*, cit., pag. 1279 e una posizione del tutto simile viene espressa anche da J. ENGLISCH, *Verbot des Rechtsmissbrauchs – ein allgemeiner Rechtsgrundsatz des Gemeinschaftsrechts?*, cit., pag. 6 e pagg. 19 e 20.

<sup>178</sup> Molto chiaramente W. SCHÖN, *Rechtsmissbrauch und Europäisches Steuerrecht*, in *Festschrift für Wolfram Reiß zum 65. Geburtstag*, cit., pagg. 578 e 579, ove l'A. evidenzia come “*Diese Vorschriften des EG-Vertrages und des sekundären Gemeinschaftsrechts bilden keinen Selbstzweck. Diese Vorschriften wurden eingeführt, um ein vorrangiges Ziel des Vertrages, nämlich die Begründung eines Binnenmarktes (Art. 3 Buchst. 3, Art. 14 EG) zu fördern. Diesem Markt wird die Aufgabe zugedacht, die optimale Ressourcenallokation innerhalb der EU zu gewährleisten (Art. 98 EG). Deshalb sind ein freier Waren-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr sowie die Freizügigkeit innerhalb der EU (und in vielen Fällen sogar darüber hinaus) erforderlich. Vor diesem Hintergrund ist es dem einzelnen Bürger überlassen, darüber zu entscheiden, was produziert und konsumiert wird und wie er seine geschäftliche Tätigkeit organisiert und koordiniert.*”

<sup>179</sup> CGUE, 21 febbraio 2006, causa C – 255/02, *Halifax*, punto 80, ove la Corte nel caso *de quo* ha riconosciuto come l'operazione posta in essere dal contribuente avrebbe alterato il regime di neutralità dell'Iva, non essendo conseguentemente coerente con il sistema istituito dalla Direttiva Iva e generando, pertanto, un inaccettabile effetto distorsivo degli equilibri del mercato comune, poiché avrebbe favorito alcuni operatori a discapito di altri. Per consultare il testo della sentenza si rimanda a [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>180</sup> CGUE, 12 settembre 2006, causa C – 196/04, *Cadbury Schweppes*, punti 52 e 53, ove i giudici lussemburghesi hanno specificato come, nel sindacare il comportamento del contribuente, si debbano sempre salvaguardare gli obiettivi derivanti dalla libertà di stabilimento allo scopo di “*favorire così l'interpenetrazione economica e sociale nel territorio della Comunità nel settore delle attività indipendenti*” e di “*permettere a un cittadino comunitario di partecipare, in maniera stabile e continuativa, alla vita economica di uno Stato membro diverso dal proprio Stato di origine e di trarne vantaggio*”. Sul punto si vedano anche CGUE, 21 giugno 1974, causa C – 2/74, *Reyners*, punto 21 e CGUE, 30 novembre 1995, causa C – 55/94, *Gebhard*, punto 25. Tutte le sentenze sono reperibili su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).



avvantaggiandosi sul piano fiscale, inevitabilmente altera gli equilibri stabiliti e voluti dal Trattato, generandosi così una conseguente distorsione economica. Ad avviso di chi scrive tale effetto distorsivo si produce ogniqualvolta si verifichi una fattispecie abusiva, indipendentemente dal fatto che si tratti della corretta applicazione del regime Iva, ove sicuramente l'applicazione dell'imposta, non in linea con lo spirito del sistema della suddetta imposta, genera *ictu oculi* un'alterazione del principio di neutralità<sup>181</sup>. Infatti anche un vantaggio fiscale derivante da un utilizzo improprio delle libertà fondamentali riconosciute nel Trattato finisce per alterare quelle condizioni di parità e uguaglianza tra operatori economici, condizioni che, invece, devono essere garantite e fatte osservare, se si vuole realizzare effettivamente un unico mercato di libero scambio<sup>182</sup>.

Dall'altro lato, invece, opposto al precedente, è la lotta stessa al fenomeno dell'abuso del diritto, condotta dagli Stati Membri per il tramite della legislazione nazionale, a porre a rischio non solo l'obiettivo della creazione e mantenimento<sup>183</sup> del mercato comune, ma anche quello dell'uniforme ed effettiva applicazione del diritto dell'Unione Europea. Infatti, in numerosi casi<sup>184</sup>, la normativa nazionale, introdotta appositamente per arginare fenomeni di aggiramento delle disposizioni tributarie dello Stato membro, presentava profili di interferenza con la piena applicazione delle libertà comunitarie, in quanto poneva alcune limitazioni che

---

<sup>181</sup> W. SCHÖN, *Abuse of Rights and European tax law*, in *Comparative perspectives on revenue law – Essays in honour of John Tiley*, cit., pag. 83, il quale ravvisa, l'effetto distorsivo, per l'appunto, solamente nel campo di applicazione dell'Iva.

<sup>182</sup> Esprime un'opinione simile P. PISTONE, *Italy: The 3M Italia Case (C – 417/10)*, in *ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2010*, a cura di M. LANG – P. PISTONE – J. SCHUCH – C. STARINGER, Wien, 2011, pagg. 137 e 138, ove in un tipico caso di costruzione abusiva riguardante l'imposizione diretta, meglio nota come *dividend stripping*, l'A. osserva come “*the issue of whether a Member State is obliged to counter abuse in domains other than the harmonized ones would be a matter of ascertaining whether the lack of an effective enforcement may have an impact on the internal market, which can be measured from different perspectives, such as mainly the fundamental freedoms and state aids*”. Accenna alla problematica del rapporto tra aiuti di stato e divieto d'abuso del diritto anche E. TRAVERSA, *State Aid and Tax: Can an Anti-avoidance Provision be Selective?*, in *EStAL*, 2014, n. 3, pag. 8, il quale sottolinea come “*by pointing out that anti-abuse provisions could also be considered as prohibited State aid, it could lead to additional uncertainty*.” Per una breve spiegazione del concetto di *dividend stripping* si veda cap. II, par. 1.2., nota 43 e per consultare il testo della sentenza si rimanda a [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>183</sup> Autorevole dottrina sostiene che l'obiettivo della creazione del mercato unico sia già stato raggiunto A. DI PIETRO, *Per una costituzione fiscale europea – Conclusioni*, in *Per una costituzione fiscale europea*, cit., pag. 443 e *supra* nota 38.

<sup>184</sup> Il riferimento va chiaramente *ex multis* a CGUE, 12 settembre 2006, causa C – 196/04, *Cadbury Schweppes*; CGUE, 13 dicembre 2005, causa C – 446/03, *Mark&Spencer* e CGUE, 13 marzo 2007, causa C – 524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, tutte reperibili all'indirizzo [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

La nascita del principio di divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo e i suoi elementi caratteristici

rendevano meno attraente l'esercizio effettivo delle libertà stesse. Interferenza, che la Corte di Giustizia è stata chiamata a valutare se compatibile, o meno, con il raggio d'azione di tali libertà. Appare chiaro, quindi, quale sia il timore dei giudici europei, ossia che tale legislazione, volta a lottare contro le pratiche abusive nell'ottica dello Stato Membro, possa nascondere, invece, forme di protezionismo, che impedendo, in realtà, un effettivo esercizio delle libertà comunitarie, non consentano la realizzazione del mercato unico, creando numerosi e insormontabili ostacoli agli operatori commerciali<sup>185</sup>. Inoltre, se si ammettesse indiscriminatamente tale linea operativa, ne deriverebbe un'applicazione del diritto dell'Unione Europea "a macchie di leopardo", in quanto i singoli Stati Membri ne darebbero attuazione in un modo del tutto peculiare e chiaramente di parte, vanificando così il progetto europeo di creazione di un mercato di libero scambio, ove tutti gli operatori economici possono godere delle medesime opportunità indipendentemente dal loro Stato Membro di origine<sup>186</sup>. Un'applicazione difforme del diritto dell'Unione, derivante da un generico obiettivo di contrasto all'abuso del diritto, produrrebbe, pertanto, una seria distorsione della concorrenza, non accettabile a livello europeo. Ecco, quindi, che si delinea nettamente come la Corte di Giustizia sia tenuta a salvaguardare l'esercizio genuino di tali libertà, pena il fallimento dell'Unione Europea stessa<sup>187</sup>.

---

<sup>185</sup> Emblematico in tal senso è W. SCHÖN, *Abuse of Rights and European tax law*, in *Comparative perspectives on revenue law – Essays in honour of John Tiley*, cit., pag. 80, il quale osserva come "(...) the Court is aware of the danger that domestic legislators might use the general notion of tax avoidance as a means to justify legislative protectionism or to dispense itself from the necessity to implement EC directives in full."

<sup>186</sup> È diventato oramai un imperativo categorico quello dell'applicazione uniforme del diritto comunitario, ad oggi dell'Unione Europea, si vedano CGUE, 25 aprile 2013, causa C – 480/10, *Commissione/Svezia*, punto 33; CGUE, 29 ottobre 2009, causa C – 174/08, *NCC Construction Danmark*, punti 23 e 24; CGUE, 30 giugno 2011, causa C – 271/10, *VEWA*, punto 25 e CGUE, 17 luglio 1997, causa C – 28/95, *Leur-Bloem*, punto 32, ove la Corte, addirittura in relazione a disposizioni nazionali, derivate con la tecnica della trasposizione da quelle comunitarie, statuiva che "quando una normativa nazionale si conforma, per le soluzioni che essa apporta a situazioni puramente interne, a quelle adottate nel diritto comunitario, al fine, in particolare, di evitare che vi siano discriminazioni nei confronti dei cittadini nazionali o, come nella fattispecie di cui al processo a quo, eventuali distorsioni di concorrenza, esiste un interesse comunitario certo a che, per evitare future divergenze d'interpretazione, le disposizioni o le nozioni riprese dal diritto comunitario ricevano un'interpretazione uniforme, a prescindere dalle condizioni in cui verranno applicate". Tutte le sentenze sono reperibili su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>187</sup> Osserva infatti W. SCHÖN, *Rechtsmissbrauch und Europäisches Steuerrecht*, in *Festschrift für Wolfram Reiß zum 65. Geburtstag*, cit., pag. 580, che "Die ökonomische Theorie, welche dem Binnenmarkt (einschließlich der Grundfreiheiten und sekundärem EU-Steuerrecht) zugrunde liegt, erstrebt eine effektive Entscheidungsfreiheit für den Steuerzahler, seine wirtschaftliche Tätigkeit

In questo senso, i giudici europei riterranno compatibile con il quadro di disposizioni dell'Unione quella legislazione nazionale, che contrasta l'abuso del diritto, ma, al contempo, non ostacola l'esercizio reale ed effettivo delle libertà previste dal Trattato<sup>188</sup>.

Orbene, dalla suesposta analisi emerge chiaramente come il divieto dell'abuso del diritto presenti una doppia anima, che pare far assumere alla Corte di Giustizia atteggiamenti differenti a seconda che la pratica abusiva investa l'imposizione indiretta oppure una libertà fondamentale per il tramite di una costruzione giuridica, la quale esplica i suoi effetti nel settore dell'imposizione diretta. Settore, quello della fiscalità non armonizzata, a cui si collega il delicato nodo della potestà impositiva dei singoli Stati Membri. Ora, tale divergenza sembra essere solo apparente e dettata dal diverso punto di osservazione da cui si analizza l'abuso del diritto, poiché assumendo lo stesso angolo visuale è possibile una riconciliazione delle due posizioni. In realtà, l'elemento centrale e dirimente risulta essere proprio l'obiettivo della tutela del mercato unico, con il suo corollario operativo dell'effettività del diritto dell'Unione Europea, in quanto lo stesso diventa il parametro di riferimento ulteriore nella valutazione dell'abusività dell'operazione posta in essere dal contribuente. Infatti lo stesso, nel caso del settore armonizzato, entra nell'analisi della costruzione giuridica prescelta<sup>189</sup> proprio per verificare l'impatto di quest'ultima sull'obiettivo suddetto, e allo stesso modo nel caso della normativa nazionale antiabuso, dove viene misurata la compatibilità della singola disposizione con la salvaguardia del mercato comune<sup>190</sup>, e in via mediata anche l'abusività delle operazioni giuridiche attuate nel campo delle imposte dirette. In entrambi i casi, quindi, tale obiettivo diventa il limite al giudizio di abusività di una determinata costruzione, infatti se l'equilibrio e l'operatività del libero mercato europeo non vengono turbate, non si verifica per la Corte di Giustizia alcun fenomeno di abuso del diritto.

---

*nach Belieben zu gestalten, im Grundsatz durch Gemeinschaftsrecht geschützt ist. Jeder Begrenzung dieser Freiheit ist im Grundsatz durch Gemeinschaftsrecht verboten."*

<sup>188</sup> *Supra* par. 3.1.3.

<sup>189</sup> Tale dato si ricava indirettamente da CGUE, 21 febbraio 2006, causa C – 255/02, *Halifax*, punto 80. Si veda anche *supra* 161 e per il testo della sentenza [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>190</sup> Così CGUE, 21 novembre 2002, causa C – 436/00, *X e Y*, punto 42 e CGUE, 12 settembre 2006, causa C – 196/04, *Cadbury Schweppes*, punto 52. I testi di entrambe le sentenze sono reperibili su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu)

La nascita del principio di divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo e i suoi elementi caratteristici

### 3.2. Le varie declinazioni dell'elemento soggettivo

Nella visione tradizionale del concetto di abuso del diritto<sup>191</sup>, oltre alle caratteristiche sopra analizzate e ricomprese nell'univoca definizione di elemento oggettivo, ve n'è presente un'altra, legata alla sfera interna del contribuente, ossia il complesso delle intenzioni dello stesso, che viene qualificato anche come elemento soggettivo.

Tale elemento, che nel caso dell'abuso in campo tributario si configura nell'intenzione del contribuente di ottenere un vantaggio fiscale, viene richiesto, in alcune pronunce della Corte di Giustizia, quale requisito per accertare l'abusività della costruzione giuridica<sup>192</sup>. Altre volte, invece, pare che la semplice

---

<sup>191</sup> *Supra* nota 101.

<sup>192</sup> Attualmente questo è l'orientamento della Corte di Giustizia CGUE, 14 dicembre 2000, causa C – 110/99, *Emsland – Stärke*, punti 53 e 54, ove si legge espressamente che “*La constatazione che si tratta di una pratica abusiva richiede (...), un elemento soggettivo che consiste nella volontà di ottenere un vantaggio derivante dalla normativa comunitaria mediante la creazione artificiosa delle condizioni necessarie per il suo ottenimento (...)*”, anche CGUE, 12 settembre 2006, causa C – 196/04, *Cadbury Schweppes*, punto 64, richiamando *Emsland – Stärke* sottolinea l'esigenza dell'esistenza dell'elemento soggettivo. Se questo è l'atteggiamento delle pronunce più recenti, per il passato, invece, tale elemento non veniva richiesto, come si evince da CGUE, 12 luglio 1988, cause C – 138/86 e 139/86, *Direct Cosmetics Ltd*, punti 21 e 22, ove la Corte di Giustizia sottolineava come “*The wording of Article 27, in all the language versions, draws a distinction between the concept of avoidance, which represents a purely objective phenomenon, and that of evasion, which involves an element of intent. That distinction is confirmed by the historical background to Article 27. Whilst the Second Council Directive on value-added tax (...) referred exclusively to the concept of 'fraud', the Sixth Directive mentions in addition the concept of tax avoidance. This means that the legislature intended to introduce a new element in relation to the pre-existing concept of tax evasion. That element lies in the inherently objective nature of tax avoidance; intention on the part of the taxpayer, which constitutes an essential element of evasion, is not required as a condition for the existence of avoidance.*” (si è preferito citare il testo in lingua inglese dato l'evidente errore di traduzione del testo italiano, ove il termine *tax avoidance* è stato reso con *evasione* anziché con *elusione*, n.d.A). Sulla necessità che sia dimostrata l'intenzione di ottenere un vantaggio fiscale si vedano anche gli illustri precedenti d'oltralpe del *Bundesfinanzhof* BFH, 5 marzo 1986, I R 201/82, in *BStBl.*, 1986, II, pagg. 496 – 497; BFH, 5 febbraio 1992, I R 127/90, in *BStBl.*, 1992, II, pagg. 532 e 536; BFH, 18 dicembre 1991, XI R 40/89, in *BStBl.*, 1992, II, pagg. 486 – 487; BFH, 7 luglio 1998, VIII R 10/96, in *BStBl.*, 1999, II, pagg. 729 e 731; BFH, 18 marzo 2003, VIII R 44/01, in *DStR*, 2004, pagg. 948 e 950. Sul piano nazionale, invece, si può richiamare Cass., 22 settembre 2010, n. 20029, in banca dati *Fisconline.it*, la quale, nel definire il comportamento abusivo come “*quell'operazione economica che, tenuto conto sia della volontà delle parti implicate che del contesto fattuale e giuridico, ponga quale elemento predominante ed assorbente della transazione lo scopo di ottenere vantaggi fiscali, con la conseguenza che il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove quelle operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi di imposta.*”, pone attenzione alla volontà delle parti, richiedendo, quindi, la sussistenza dell'elemento soggettivo. Tutti i testi delle pronunce della Corte di Giustizia sono reperibili su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

intenzione di ottenere il suddetto beneficio non sia sufficiente, in quanto i giudici europei sembrano richiedere un *quid pluris*, specificando che le operazioni compiute dal contribuente, possono essere dichiarate abusive, quando sono state “*effettuate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale, senza altro obiettivo economico*”<sup>193</sup>.

Orbene, prima di procedere con l’analisi delle suesposte prospettive<sup>194</sup>, pare opportuno operare alcune brevi considerazioni di massima sulle intenzioni del contribuente. Ebbene, a voler connotare giuridicamente la locuzione “intenzioni del contribuente”, verrebbe spontaneo ricondurla alla sfera dell’internò volere di quest’ultimo, ossia ai motivi che lo hanno spinto ad attuare una data operazione. Tale conclusione, però, contrasta inevitabilmente con due aspetti: da un lato, infatti, i motivi, costituendo “una rappresentazione soggettiva che induce la parte a concludere il contratto”, rimangono, e devono rimanere, del tutto irrilevanti sotto il profilo giuridico<sup>195</sup>, e, dall’altro, non si può trascurare la difficoltà, se non quasi l’impossibilità, da un punto di vista operativo, in primo luogo, di conoscere, e, successivamente, di dimostrare, un dato legato all’interiorità del contribuente.

È chiaro, quindi, anche ad una prima e limitata analisi, che l’intenzione dell’operatore potrà assumere una qualche rilevanza unicamente se si sposa la teoria della causa in concreto<sup>196</sup> della costruzione giuridica prescelta, ove pertanto i motivi entrano nel quadro causale, proprio perché la causa non rimane avulsa dall’operazione concretamente realizzata, ma, anzi, risulta caratterizzata da

---

<sup>193</sup> CGUE, 21 febbraio 2006, causa C – 255/02, *Halifax*, punto 60. Il testo della sentenza è richiamabile da [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>194</sup> *Infra* parr. 3.2.1 e 3.2.2.

<sup>195</sup> F. GAZZONI, *Manuale di diritto privato, cit.*, pag. 830.

<sup>196</sup> ID., *Manuale di diritto privato, cit.*, pag. 808, ove l’A. osserva come sia da parte della dottrina che da parte della giurisprudenza si stia rivalutando l’aspetto soggettivo del rapporto causale in quanto “Si deve recuperare l’impostazione soggettivistica non già però con un mero ritorno dell’identificazione tra causa e scopo soggettivo perseguito dai singoli contraenti ma piuttosto sottolineando come più che di funzione economico-sociale dovrebbe parlarsi di *funzione economico-individuale*, in tal modo ponendosi in luce che proprio l’identificazione tra causa e tipo ha portato a pretermettere l’analisi del concreto contesto economico in cui i privati agiscono. In tal modo la causa è correttamente intesa come *ragione dell’affare*, come giustificazione dei movimenti dei beni da un individuo all’altro, quale essa emerge dal concreto atteggiarsi degli interessi nel caso singolo, desumibili in concreto, se del caso, dalla più complessa operazione economica e non già, in astratto, dal tipo contrattuale.” Per la giurisprudenza si vedano *ex multis* Cass., 7 ottobre 2008, n. 24769 e Cass., 8 maggio 2006, n. 10490, reperibili nella banca dati *DeJure.it*.

La nascita del principio di divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo e i suoi elementi caratteristici

questa. Tale tipo di approccio non significa, però, attribuire un ruolo predominante all'interno volere del soggetto e, conseguentemente, indagare la sua sfera interiore per scovare le ragioni intime dell'operazione attuata, in quanto vi sarà in ogni caso un'analisi obiettiva della costruzione giuridica prescelta nel caso concreto, cosicché l'eventuale intento abusivo sarà suffragato da comprovate circostanze oggettive.

Orbene, nonostante il tenore letterale delle suesposte sentenze, anche l'atteggiamento più recente della Corte di Giustizia pare avvicinarsi a quest'ultimo filone di pensiero, come si vedrà di seguito.

### 3.2.1. L'(ir)rilevanza dell'elemento soggettivo

Come evidenziato precedentemente, la Corte di Giustizia, nel definire i requisiti necessari affinché si configuri l'abuso del diritto, indica anche la sussistenza dell'elemento soggettivo, ciò emerge chiaramente dal caso precursore *Emsland – Stärke*. Non basta, quindi, la dimostrazione, sulla base di un insieme di circostanze oggettive, che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dalla norma comunitaria, l'obiettivo previsto da quest'ultima non sia stato raggiunto<sup>197</sup>, ma viene espressamente richiesto che sia presente la volontà di ottenere un vantaggio fiscale, il quale si pone in contrasto con gli scopi previsti dalla normativa stessa.

Ebbene l'imprescindibilità di tale requisito è stata ribadita dalla Corte anche in successive pronunce, come si evince da *Halifax*, nella quale si sottolinea la necessità della sussistenza di uno scopo essenzialmente volto ad ottenere un vantaggio fiscale<sup>198</sup>, e da *Cadbury Schweppes*, dove i giudici europei, citando proprio *Halifax*, hanno confermato la propria posizione sulla specifica presenza dell'elemento soggettivo nella connotazione di abusività di una determinata operazione<sup>199</sup>. Sembrerebbe, pertanto ad una prima lettura, che la Corte di

---

<sup>197</sup> CGUE, 14 dicembre 2000, causa C – 110/99, *Emsland – Stärke*, punti 52 – 54, reperibile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>198</sup> CGUE, 21 febbraio 2006, causa C – 255/02, *Halifax*, punto 75. Il testo della sentenza è richiamabile da [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu)

<sup>199</sup> CGUE, 12 settembre 2006, causa C – 196/04, *Cadbury Schweppes*, punto 64. Il testo è reperibile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

Giustizia ponga effettivamente attenzione ai motivi e all'intento del contribuente<sup>200</sup>

Tale osservazione non deve, però, trarre in inganno l'interprete, in quanto la Corte di Giustizia si preoccupa contemporaneamente di connotare di oggettività anche il suddetto requisito. Infatti, già nella risalente *Emsland – Stärke* i giudici europei indicavano criteri di fatto, a cui l'interprete poteva fare ricorso per dimostrare l'intento abusivo del contribuente, prescindendo così da un'analisi sulle mere indagini dell'interno volere dello stesso. Per l'appunto, nel caso di specie, la Corte rammentava come “*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.*”<sup>201</sup>, introducendo, pertanto, un elemento fattuale, con la caratteristica di elemento oggettivo e privilegiato, idoneo a supportare il dato soggettivo.

È anche vero, però, che nel corso degli anni i giudici europei, sebbene non abbiano mai espunto tale elemento dai requisiti caratterizzanti una fattispecie abusiva, hanno progressivamente delineato i contorni dell'elemento soggettivo, lasciando poco spazio a suggestioni presuntive sui moti interiori del contribuente. Infatti nella sentenza *Halifax*, la Corte ribadisce come lo scopo essenziale di ottenere un vantaggio fiscale possa essere desunto non solo dal carattere fittizio delle operazioni realizzate dal contribuente, ma anche dai “*nessi giuridici,*

---

<sup>200</sup> Risulta essere profondamente convinto di tale aspetto P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, cit., pag. 159, il quale sostiene come i motivi interiori siano rilevanti nell'ipotesi di abuso, derivando tale convinzione *a contrario* da CGUE, 30 settembre 2003, causa C – 167/01, *Inspire Art*, punto 95 “*Le ragioni per cui si decide di costituire una società in uno Stato membro sono infatti, ad eccezione dei casi di frode, prive di conseguenze sull'applicazione delle disposizioni relative alla libertà di stabilimento*”, in quanto intende, ad avviso di chi scrive erroneamente, il termine frode quale abuso, sebbene tutte le principali versioni linguistiche (inglese, tedesco e francese) siano univoche sul punto confermando la dicitura di frode alla legge. Per consultare il testo della sentenza nelle varie traduzioni si veda [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>201</sup> CGUE, 14 dicembre 2000, causa C – 110/99, *Emsland – Stärke*, punti 54 e 58, ove la Corte per precisare il requisito della collusione specificava come “*la circostanza che, prima di essere reimportato nella Comunità, il prodotto sia stato rivenduto dall'acquirente stabilito nel paese terzo interessato a un'impresa con lui personalmente ed economicamente collegata, pure essa stabilita nel paese terzo di cui trattasi, non esclude che l'esportazione in causa verso il paese terzo costituisca una pratica abusiva imputabile all'esportatore comunitario. Al contrario, essa fa parte degli elementi di fatto che possono essere presi in considerazione dal giudice nazionale per valutare se l'operazione di cui trattasi sia di carattere artificioso.*”, delineando tramite fatti oggettivamente dimostrabili l'intento del contribuente. Il testo della sentenza è reperibile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

La nascita del principio di divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo e i suoi elementi caratteristici

*economici e/o personali tra gli operatori coinvolti nel piano di riduzione del carico fiscale*"<sup>202</sup>, introducendo, pertanto, caratteri oggettivi e fattuali, da cui derivare, o meglio dimostrare, l'elemento soggettivo. Ciò che emerge con chiarezza dalle summenzionate pronunce è, infatti, il diverso piano in cui la Corte inquadra tale ultimo elemento, il quale, da requisito per l'effettiva sussistenza dell'abuso del diritto, viene trasformato in requisito per la prova dell'abuso<sup>203</sup>. In tal senso, quindi, si spiegano i riferimenti a fattori di tipo oggettivo, quali i nessi giuridici, economici e personali presenti nelle costruzioni giuridiche attuate, che permetterebbero sì la ricostruzione dell'intenzionalità, ma sulla base di circostanze fattuali emergenti dagli atti stessi, evitando, però, al contempo di cadere nella trappola della dimostrazione dell'*animus abutendi* del contribuente, vera e propria *probatio diabolica*.

In tal modo la Corte non elimina *tout court* il requisito soggettivo, ma lo investe di un nuovo ruolo, volto a suffragare l'esistenza di un'operazione abusiva già sotto un profilo oggettivo. L'intenzionalità di ottenere un vantaggio fiscale, sebbene tramite le più varie circostanze oggettive – rapporti di diverso genere tra operatori, collegamenti negoziali ecc. – va provata, in quanto mette in luce lo scopo di fondo che ha mosso il contribuente nell'optare per quella costruzione giuridica piuttosto che per un'altra.

Certamente più agevole, per lo meno per l'Amministrazione Finanziaria, sarebbe seguire la posizione espressa dall'Avvocato Generale POIARES MADURO nel caso *Halifax*, ove lo stesso ha ritenuto che il fenomeno dell'abuso del diritto emerga solamente da elementi oggettivi e che, pertanto, la sfera delle intenzioni debba rimanere totalmente irrilevante<sup>204</sup>. Tale corrente di pensiero è sposata anche

---

<sup>202</sup> CGUE, 21 febbraio 2006, causa C – 255/02, *Halifax*, punto 81 e in modo identico CGUE, 21 febbraio 2008, causa C – 425/06, *Part Service*, punto 62. Entrambi i testi sono richiamabili da [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>203</sup> Tale posizione si può derivare da C. BÖING, *Der Begriff des steuerlichen Gestaltungsmissbrauchs im Gemeinschaftsrecht*, cit., pag. 57, ove l'A. sottolinea come “*Das subjektive Kriterium der Steuerersparnisabsicht bleibt für die Feststellung des Missbrauchs erhalten. Jedoch knüpft der Gerichtshof an seine bisherig Rechtsprechung an, wonach der nationale Rechtsanwender (Finanzbehörden oder Finanzgerichte) die Feststellung dieser Absicht vom Vorliegen der objektiven Kriterien deduzieren darf.*”

<sup>204</sup> Infatti nelle Conclusioni, 7 aprile 2005, causa C – 255/02, *Halifax*, punti 71 e 87, lo stesso sostiene come “*(...) non dovrebbero essere gli eventuali intenti elusivi soggettivi delle parti ad integrare l'elemento soggettivo di cui alla sentenza Emsland Stärke. Al contrario, gli intenti delle parti di conseguire un beneficio indebito dall'ordinamento comunitario si possono semplicemente inferire dal carattere artificioso della situazione da giudicarsi alla luce di una serie di circostanze*



da una parte della dottrina<sup>205</sup> che ritiene l'elemento soggettivo superfluo, se non addirittura problematico per la corretta configurazione dell'abuso del diritto e in conflitto con la tutela dei diritti del contribuente, temendo che l'attribuzione di un'importanza eccessiva ai motivi di quest'ultimo, si trasformi in un processo alle intenzioni<sup>206</sup>.

Invece, proprio a voler prescindere dall'elemento soggettivo e basare l'intero sindacato di abusività solo sulla scorta di circostanze oggettive, riguardanti le anomalie relative alla reale economicità dell'operazione effettuata, si rischia di

---

*oggettive. Qualora tali circostanze oggettive siano dimostrate, si deve concludere che chi si appella al tenore letterale di una disposizione dell'ordinamento comunitario per far valere un diritto che confligge con gli scopi di quest'ultima non merita che gli si riconosca quel diritto. In circostanze del genere la norma di legge dev'essere interpretata, nonostante la sua lettera, nel senso che non conferisce in realtà il diritto. È sullo scopo oggettivo della norma comunitaria e sulle attività poste in essere, e non sull'intento soggettivo degli interessati, che, a mio avviso, s'incentra la dottrina comunitaria dell'abuso.*" e che, pertanto, il requisito soggettivo previsto dalla Corte di Giustizia debba essere inteso come soggettivo solamente perché "(...) intende verificare il fine delle attività di cui trattasi. Tale fine, che non va confuso con l'intento soggettivo di chi partecipa a quelle attività, va determinato oggettivamente dalla mancanza di ogni altra giustificazione economica per l'attività se non quella di procurare un vantaggio fiscale. Di conseguenza, quest'elemento può essere considerato un elemento di autonomia. Quando lo applicano, infatti, le autorità nazionali devono determinare se l'attività controversa abbia una base autonoma che, lasciando da parte le considerazioni di ordine fiscale, le fornisca una giustificazione economica nelle circostanze di specie.". Le conclusioni dell'A. G. sono reperibili su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>205</sup> Si consideri, infatti, che una parte consistente della dottrina non ritiene l'elemento soggettivo un requisito essenziale per la configurazione dei fenomeni abusivi, così K. E. SØRENSEN, *Abuse of Rights in Community Law: A Principle of Substance or Merely Rhetoric?*, cit., pag. 457, ove l'A. espone la sua posizione, evidenziando per lo stesso, le difficoltà emergenti relativamente all'onere probatorio, infatti "(...) if it is necessary to investigate motives to apply the principle of abuse it would be necessary to interrogate the persons involved in each case, and such interrogation would often not be very fruitful"; M. LANG – S. HEIDENBAUER, *Wholly Artificial Arrangements*, in *A Vision of Taxes Within and Outside European Borders*, cit., pagg. 608 – 611, ove per gli A. "Taking into consideration the object and purpose of a law should be a regular part of any interpretation process. The relevance of this teleological factor should not depend on additional subjective requirement. Irrespective of possible intentions, attention should be paid to the object and purpose of the law under consideration."; P. PISTONE, *Abuse of Law in the Context of Indirect Tax*, in *Prohibition of Abuse of Law – A New General Principle of EU Law*, cit., pagg. 381 – 393 e L. DE BROE, *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, cit., pag. 765.

<sup>206</sup> È questo il timore di K. E. SØRENSEN, *Abuse of Rights in Community Law: A Principle of Substance or Merely Rhetoric?*, cit., loc. cit., che sottolinea come "It may be that a person has the intention of abusing a rule, but that he is mistaken as his plan will not succeed. In this case there would be no reason why that person should not be allowed to go ahead with his plan, even though his intention is to abuse Community rights." Teme altresì un giudizio morale sul comportamento del contribuente G. FRANSONI, *Spunti in tema di abuso del diritto e "intenzionalità" dell'azione*, in *Rass. Trib.*, 2014, 3, pag. 408, ove l'A. osserva come "Quando viene in rilievo l'abuso del diritto, infatti, diventa predominante, nel giudizio, una valutazione etica che tende spontaneamente a spostare l'attenzione dai fatti ai soggetti e alle loro azioni." Così ancora A. CHRISTIANS, *Conceptualizing a New Institutional Framework for International Taxation: Avoidance, Evasion, and Taxpayer Morality*, in *Journal of Law & Policy*, pag. 39 e ss., ove l'A. evidenzia la pericolosità, da un lato e l'inutilità, dall'altro, "of turning to morality as a soft law".

La nascita del principio di divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo e i suoi  
elementi caratteristici

ampliare eccessivamente la portata della figura dell'abuso del diritto in campo fiscale. Infatti, posto che il comportamento attuato dal contribuente è perfettamente conforme al dettato della disposizione normativa, ciò che risulta anomalo è, sì, la mancanza di razionalità economica della costruzione giuridica, ma, soprattutto, lo scopo per cui la stessa viene attuata, ossia l'ottenere un vantaggio fiscale che il legislatore non voleva certamente accordare a quel tipo di operazione. Le intenzioni del contribuente rilevano, pertanto, al fine di avere più contezza dell'abusività del comportamento posto in essere e per, conseguentemente, negare tutela solamente ai casi appositamente artefatti<sup>207</sup>, dato che, in via generale, la fattispecie giuridica sarebbe, di per sé, completamente legittima.

Con questo non si intende, però, sindacare in modo morboso le intenzioni del contribuente, ma, unicamente, delimitare le fattispecie abusive. D'altro canto risulta innegabile che il conseguimento di un beneficio fiscale indebito attenga alla sfera interna del contribuente, e che, in fin dei conti, chi godrà di tale beneficio sia proprio la persona fisica a cui l'intera operazione potrà, in ultima analisi, essere ricondotta. Le attività economiche, infatti, non beneficiano di un vantaggio fiscale, in quanto dietro il loro schermo esistono sempre e, comunque, persone fisiche con il loro interno volere, che si avvantaggeranno realmente del beneficio fiscale – ad esempio con il conseguimento di maggiori dividendi, ecc. – derivante dall'operazione posta in essere<sup>208</sup>.

---

<sup>207</sup> Da intendersi, però, non nel senso di finti, simulati o fittizi.

<sup>208</sup> Così D. WEBER, *Abuse of Law in European Tax Law: an Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ – Part 1, cit.*, par. 2.3, il quale acutamente osserva “*they are the persons (the taxpayers) who ultimately enjoy the tax advantage; the activities themselves do not benefit from a tax advantage*”. Diversamente invece l'A. G. LENZ nelle Conclusioni, 16 giugno 1994, causa C – 23/93, *TV10*, punti 59 – 61, ove lo stesso ha evidenziato come “*Un'elusione della legge o un esercizio fraudolento di diritti si basa normalmente su una volontà diretta alla realizzazione di tale condotta, il che costituisce senza dubbio un elemento di carattere soggettivo.(...) Nelle sentenze Van Binsbergen, Coenen, Knoors e Van de Bijl si è trattato di volta in volta di valutare la condotta di persone fisiche, ragion per cui era possibile prendere in considerazione anche volontà e motivi che hanno determinato la condotta del soggetto. A fronte dell'attività, giuridicamente rilevante, di una persona giuridica che agisca per mezzo dei proprio organi, la realizzazione degli elementi soggettivi assume connotati fondamentalmente diversi. La persona giuridica non è di per sé in grado di sviluppare una condotta sotto il profilo soggettivo. (...) Ritengo, pertanto, che l'elusione di norme compiuta da una persona giuridica debba essere assoggettata sulla base di criteri oggettivi.*” Le conclusioni dell'A. G. LENZ sono reperibili su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

### 3.2.2. Il fine elusivo come obiettivo unico, principale o prevalente

Aderendo alla corrente di pensiero, per la quale una certa rilevanza deve essere attribuita anche all'elemento soggettivo nei fenomeni di abuso del diritto, non si può non analizzare più approfonditamente tale aspetto, visti anche i dubbi che sono stati sollevati dalle Corti nazionali, e in particolare da quella italiana, sulla portata dello stesso.

Infatti in una richiesta di pronuncia pregiudiziale presentata dalla Suprema Corte di Cassazione, quest'ultima richiedeva delucidazioni sull'ampiezza del fine di ottenere un vantaggio fiscale, ossia se questo dovesse essere lo scopo unico o potesse anche costituire lo scopo essenziale dell'operazione<sup>209</sup>. Tali dubbi erano sorti dopo la pubblicazione della sentenza *Halifax*, dove la Corte di Giustizia aveva fatto riferimento, in modo ambivalente, ad entrambi i concetti. Infatti, da un lato, la stessa aveva affermato che *“Perché possa parlarsi di comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni. Non solo. Deve altresì risultare da un insieme di elementi obiettivi che le dette operazioni hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale.”*<sup>210</sup>, ma, al contempo, in un altro punto della decisione si riferisce alle suddette operazioni come a quelle *“effettuate al solo scopo di ottenere un*

---

<sup>209</sup> La richiesta di pronuncia pregiudiziale è quella della causa C – 425/06, *Part Service*, ove la Cassazione formulava al giudice europeo le seguenti domande: *“1) Se la nozione di abuso del diritto, definita dalla sentenza [Halifax e a., cit.,] come operazione essenzialmente compiuta al fine di conseguire un vantaggio fiscale sia coincidente, più ampia o più restrittiva di quella di operazione non avente ragioni economiche diverse da un vantaggio fiscale.*

*2) Se – ai fini dell'applicazione dell'IVA – possa essere considerato abuso del diritto (o di forme giuridiche), con conseguente mancata percezione di entrate comunitarie proprie derivanti dall'imposta sul valore aggiunto, una separata conclusione di contratti di locazione finanziaria (leasing), di finanziamento, di assicurazione e d'intermediazione, avente come risultato la soggezione ad IVA del solo corrispettivo della concessione in uso del bene, laddove la conclusione di un unico contratto di leasing secondo la prassi e l'interpretazione della giurisprudenza nazionale avrebbe come oggetto anche il finanziamento e, quindi, comporterebbe l'imponibilità IVA dell'intero corrispettivo.”* Il testo è reperibile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>210</sup> CGUE, 21 febbraio 2006, causa C – 255/02, *Halifax*, punto 86. Il testo è reperibile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

La nascita del principio di divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo e i suoi elementi caratteristici

*vantaggio fiscale, senza altro obiettivo economico.*"<sup>211</sup>, sposando, pertanto, due posizioni nettamente differenti. Chiaro, quindi, che, ad una prima lettura, tale antinomia<sup>212</sup> avesse fatto sorgere consistenti dubbi sulla reale portata dell'elemento soggettivo.

Infatti, affermare che lo scopo della costruzione giuridica prescelta sia quello di ottenere essenzialmente un vantaggio fiscale indebito, con ciò intendendo che a tale fine era diretta l'operazione posta in essere, ma che, contestualmente, potevano sussistere altre motivazioni di rilievo certamente meno pregnante, è ben diverso dal richiedere che, affinché si configuri l'abuso, lo scopo dell'operazione sia esclusivamente quello di conseguire un vantaggio fiscale. La prima formulazione dell'elemento soggettivo permetterebbe, pertanto, di ampliare il raggio d'azione del concetto d'abuso, lasciando all'interprete la valutazione delle motivazioni del contribuente nel suo complesso, attuando così un bilanciamento tra i motivi fiscali, che devono essere predominanti, e quelli extrafiscali. La seconda, invece, di portata molto più circoscritta, si presterebbe, a sua volta, ad utilizzi abusivi, in quanto per aggirare l'esclusività dello scopo summenzionato basterebbe un insignificante, ma presente, altro motivo per l'attuazione dell'operazione.

La Corte di Giustizia con la sentenza *Part Service* ha fugato ogni dubbio, specificando che *"l'esistenza di una pratica abusiva può essere riconosciuta qualora il perseguimento di un vantaggio fiscale costituisca lo scopo essenziale dell'operazione o delle operazioni controverse."*<sup>213</sup>, lasciando che sia il giudice nazionale, a cui compete il giudizio di abusività di una fattispecie, ad analizzare

---

<sup>211</sup> CGUE, 21 febbraio 2006, causa C – 255/02, *Halifax*, punto 60 e nel dispositivo della sentenza. Così anche in un altro caso di fattispecie abusiva ove la sentenza è stata pronunciata lo stesso giorno di *Halifax*, CGUE, 21 febbraio 2006, causa C – 223/03, *University of Huddersfield*, punti 33, 51 – 53 e nel dispositivo, ove, però, la Corte di Giustizia fa riferimento unicamente allo scopo esclusivo di ottenere un vantaggio fiscale indebito. Entrambi i testi sono reperibili su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>212</sup> La definisce antinomia apparente P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo, cit.*, pag. 170.

<sup>213</sup> CGUE, 21 febbraio 2008, causa C – 425/06, *Part Service*, punto 45, inoltre al punto 44 i giudici europei hanno spiegato come il riferimento allo scopo unico di ottenere un vantaggio fiscale, contenuto nella sentenza *Halifax*, era dettato dalle particolari circostanze di fatto che contraddistinguevano le operazioni lì in discussione, in quanto, in quel caso specifico, era stata addirittura superata la soglia minima per la qualificazione di una pratica quale abusiva. Con questo, però, non si intendeva ritenere l'esclusività dello scopo abusivo quale condizione di esistenza dell'abuso in sé, essendo sufficiente l'essenzialità del fine. Il testo della pronuncia è reperibile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

l'essenzialità dello scopo, che non può essere esclusa a prescindere anche quando esistano eventuali “*obiettivi economici ispirati da considerazioni, ad esempio, di marketing, di organizzazione e di garanzia*”<sup>214</sup>.

Orbene le suesposte considerazioni non sono espressione di una posizione granitica dei giudici europei, in quanto nella sentenza *Cadbury Schweppes* non vengono appositamente specificate le caratteristiche che il fine di ottenere un beneficio fiscale indebito debba presentare. Infatti la pronuncia indica solamente che l'elemento soggettivo deve consistere nella volontà di ottenere il suddetto vantaggio<sup>215</sup>. Sulla base di tale generica definizione e alla luce del tenore complessivo della sentenza, alcuni<sup>216</sup> hanno ipotizzato che, nei casi di abuso riguardanti le imposte dirette, la prova dell'elemento soggettivo dovesse essere più rigorosa, poiché nel settore della fiscalità non armonizzata il fine del conseguimento di un vantaggio fiscale deve avere carattere esclusivo<sup>217</sup>. Tale conclusione deve, però, essere riletta, ad avviso di chi scrive, alla luce dell'intero testo della pronuncia e delle riflessioni già svolte<sup>218</sup>. Infatti, il riferimento all'unicità del fine si riferisce alle costruzioni di puro artificio, che per loro stessa definizione non possono perseguire alcun altro scopo se non quello di minimizzare o eliminare indebitamente il carico fiscale. Volendo interpretare in modo costruttivo la pronuncia, si ritiene che il concetto di elemento soggettivo, così come elaborato in *Halifax*, dovrebbe essere unitario ed esteso anche alle

---

<sup>214</sup> CGUE, 21 febbraio 2008, causa C – 425/06, *Part Service*, punto 62. Chiaro che se le ragioni di carattere organizzativo, di ristrutturazione aziendale e marketing, occuperanno un ruolo significativo nella scelta dell'operazione, quest'ultima non potrà essere classificata come abusiva, sul punto si veda Cass., 21 gennaio 2011, n. 1372, in banca dati *Fisconline.it*, ove la Suprema Corte ha statuito che “*si deve affermare che il carattere abusivo deve essere escluso per la compresenza, non marginale, di ragioni extra fiscali che non si identificano necessariamente in una redditività immediata dell'operazione, ma possono essere anche di natura meramente organizzativa, e consistere in miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa*”. La pronuncia della Corte di Giustizia è reperibile all'indirizzo [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>215</sup> Così infatti CGUE, 12 settembre 2006, causa C – 196/04, *Cadbury Schweppes*, punto 64, richiamabile da [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>216</sup> P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, cit., pag. 173.

<sup>217</sup> Tale considerazione è stata ricavata dal punto 63 di CGUE, 12 settembre 2006, causa C – 196/04, *Cadbury Schweppes*, ove la Corte di Giustizia ha affermato che “*Come hanno osservato le ricorrenti nella causa principale, il governo belga e la Commissione, il fatto che nessuna delle eccezioni previste dalla legislazione sulle SEC possa trovare applicazione e che la volontà di ottenere uno sgravio fiscale abbia ispirato tanto la costituzione della SEC quanto la conclusione di operazioni tra quest'ultima e la società residente non può essere sufficiente a concludere per l'esistenza di una costruzione di puro artificio destinata unicamente a eludere l'imposta.*” Il testo della pronuncia è reperibile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>218</sup> *Supra*, par. 3.1.3.

La nascita del principio di divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo e i suoi elementi caratteristici

fattispecie di abuso verificatesi nel settore della fiscalità non armonizzata, posto che unico è il concetto di abuso del diritto<sup>219</sup>. Ritenere che, nel campo dell'imposizione diretta, l'esistenza seppur marginale di un ulteriore scopo, diverso dall'ottenimento di un vantaggio fiscale indebito, escluda la configurazione dell'abuso, finirebbe per alterare inevitabilmente gli equilibri del mercato unico, in quanto alcuni operatori risulterebbero essere avvantaggiati rispetto ad altri<sup>220</sup>.

Queste considerazioni paiono, però, ad oggi ancora lontane dal tenore letterale delle pronunce della Corte di Giustizia, le quali, invece, sembrano riservare un approccio più severo – nei confronti della legislazione nazionale – alla possibile applicazione dell'abuso del diritto nel settore della fiscalità non armonizzata.

#### **4. Il divieto d'abuso in campo tributario: le due anime**

Dall'analisi delle sentenze della Corte di Giustizia non è emerso un unico concetto di abuso del diritto, o meglio, il concetto è uno, ma diverse sono le sfaccettature evidenziate e i requisiti richiesti dai giudici europei, affinché un'operazione possa essere definita abusiva.

Nei paragrafi precedenti<sup>221</sup> si sono confrontate, nei singoli aspetti, le varie differenze che contraddistinguono le due anime dell'abuso a livello dell'Unione Europea e sembra, pertanto, opportuno affrontare ora una riflessione unitaria sull'argomento.

Orbene, la circostanza che la Corte di Giustizia adotti criteri parzialmente differenti, a seconda che la costruzione negoziale abusiva riguardi la fiscalità armonizzata o il settore delle imposte dirette, da sempre prerogativa degli Stati Membri, è oramai considerato un dato di fatto da buona parte della dottrina. Infatti sono presenti diverse denominazioni di tale fenomeno, cosicché è frequente imbattersi nelle definizioni di abuso istituzionale e abuso individuale<sup>222</sup>, in quelle

---

<sup>219</sup> Sul punto si tornerà *infra* par. 4.

<sup>220</sup> *Supra* par. 3.1.5.

<sup>221</sup> *Supra* 3.1.3, 3.1.5. e 3.2.2.

<sup>222</sup> Così W. SCHÖN, *Der „Rechtmissbrauch“ im Europäischen Gesellschaftsrecht*, in *Festschrift für Herbert Wiedemann zum 70. Geburtstag*, cit., pagg. 1272 e 1273; ID., *Der „Rechtmissbrauch“*

di abuso in senso stretto e abuso in senso lato<sup>223</sup> e in quelle di abuso del diritto e abuso di diritti<sup>224</sup>, poiché gli studiosi, alla luce delle pronunce summenzionate, ritengono che la configurazione dell'abuso dipenda dal contesto normativo in cui lo stesso si sviluppa e che non possa qualificarsi, in ultima analisi, per carattere unitario.

Quello che viene identificato con i termini di abuso istituzionale, o in senso lato, opera, agli occhi dell'interprete e del legislatore nazionale, su un duplice piano<sup>225</sup>, in quanto aggira l'applicazione di una norma impositiva nazionale grazie all'utilizzo, a sua volta abusivo, di una libertà prevista dal Trattato. Molte volte, però, la Corte di Giustizia non ne percepisce l'abusività, poiché la stessa, come già suesposto<sup>226</sup>, adotta un parametro di giudizio ulteriore rispetto all'interprete nazionale, ossia quello della tutela e promozione del mercato comune di libero scambio. In tal senso, quindi, fintanto che l'operazione posta in essere dal contribuente presenti un suo profilo di rilevanza economica e sia in linea con gli obiettivi economici stabiliti dal Trattato, non potrà essere tacciata di abusività.

---

*im Europäischen Gesellschaftsrecht, cit.*, pag. 1279 e J. ENGLISCH, *Verbot des Rechtsmissbrauchs – ein allgemeiner Rechtsgrundsatz des Gemeinschaftsrechts?*, cit., pag. 6 e pagg. 19 e 20. Per una descrizione della differenza si veda *supra* nota 177.

<sup>223</sup> Tale distinzione è presente in P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo, cit.*, pag. 63, ove l'A. definisce abuso "in senso lato" come "l'aggiramento della regola giuridica nazionale (in senso oggettivo), al fine di sfuggire all'imposizione domestica, attraverso il richiamo improprio delle prerogative accordate dal diritto comunitario primario.", mentre a pag. 68 indica l'abuso "in senso stretto" come "una nozione formatasi per via pretoria più recentemente rispetto a quella dell'abuso "in senso lato", che ha consentito la sindacabilità degli atti di esercizio del diritto soggettivo comunitario, inteso in senso ampio come potere di volontà e di azione rispetto agli altri soggetti dell'ordinamento."

<sup>224</sup> ID., *Tax Abuse in European Union Law: A Theory, cit.*, pag. 137 e ss., ove l'A. specifica come "abuse of law indicates abuse in Community law; the object of abuse is a norma agendi belonging to a national fiscal system, which the taxpayer circumvents through a mistreatment of Treaty dispositions. In these cases, it should use expressions like fraud on the law, fraude à la loi, avoidance of law, or *fraus legis* to define the use of legitimate tools for illegitimate purposes. Transactions in *fraudem legis* aim at advantages not intended by the fiscal legislator (or at reducing tax burden); abuse of rights indicates abuse of Community law; the object of abuse is a facultas agendi provided by a Community directive. The ECJ recognizes the full and proper construction of the European right upon which a person wishes to rely but prevents to utilize in any event". Invece, sulla difficoltà del mondo anglosassone di poter anche solo concepire i concetti di *abuse of law* o *abuse of rights* si veda P. PISTONE, *L'abuso del diritto nella giurisprudenza tributaria della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, cit.*, pagg. 438 – 441 e AA.VV., *Opinion Statement of the CFE ECJ Task Force on the Concept of Abuse in European Law, Based on the Judgments of the European Court of Justice Delivered in the Field of Tax Law – November 2007, cit.*, pag. 35.

<sup>225</sup> P. PIANTAVIGNA, *Tax Abuse in European Union Law: A Theory, cit.*, pag. 138, si riferisce a tale fenomeno con la locuzione "abuse on a double hand".

<sup>226</sup> *Supra* 3.1.5.

La nascita del principio di divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo e i suoi elementi caratteristici

D'altro canto, invece, nel caso di abuso cosiddetto individuale o in senso stretto, la sola norma oggetto di aggiramento è quella comunitaria, la quale disciplina determinate conseguenze fiscali che il contribuente europeo vuole evitare. Qui non vi è alcuna norma nazionale ad essere investita del problema e l'abuso riguarda proprio una norma europea. In quest'ultima tipologia di casi si è visto come la Corte di Giustizia abbia adottato maglie più larghe, cosicchè con maggiore facilità una costruzione giuridica non riesce a superare il vaglio per l'esclusione dall'abusività previsto dai giudici europei. Ora, anche volendo sorvolare sugli scontati campanilismi relativi al fatto che l'abuso del diritto, in questa tipologia di casi, riguardi direttamente norme europee e che tali operazioni abusive vadano ad intaccare in prima linea le risorse proprie dell'Unione Europea<sup>227</sup>, è innegabile che sussistano delle differenze tra i due concetti che spingono, conseguentemente, ad attribuire al concetto europeo di abuso del diritto una doppia anima<sup>228</sup>.

---

<sup>227</sup> È innegabile che il risvolto negativo sulle risorse finanziarie dell'Unione Europea costituisca uno dei fattori decisivi, ma inespressi, della diversità di atteggiamento, assunto dalla Corte di Giustizia, nelle decisioni relative a casi di abuso del diritto, sul punto si evidenzia il pensiero di numerosi autori tra i quali R. DE LA FERIA, *Prohibition of Abuse of (Community) Law: the Creation of a New General Principle of EC Law through Tax*, cit., pag. 425, che nell'analizzare la sentenza *Halifax* non trascura il fatto che "VAT is a (broadly) harmonized tax, which forms part of the Community's own resources" e P. HARRIS, *Abus de droit in the field of Value Added Taxation*, in *Brit. Tax Rev.*, 2003, pag. 141, ove l'A. nel commentare la sentenza *Emsland – Stärke* ha sottolineato "the Commission intervened in this reference to the ECJ specifically to protect the Communities' own resources". Quest'ultimo, inoltre, conduce un'interessante analisi tra le risorse proprie dell'Unione Europea, come i dazi doganali, che vengono solamente riscossi dagli Stati Membri per conto dell'Unione e le imposte come l'IVA, che costituiscono sì risorsa comunitaria, ma in una percentuale legata all'ammontare del prodotto interno lordo creato dallo Stato Membro, giungendo alla conclusione, a pag. 151, che "there is a very clear and fundamental distinction between the structure of VAT, as being collected by the Member States on an indirect basis, and the other Community resources, referred to as "own resources". This is born out in the different procedural and legal treatment given to each type of issue. VAT avoidance is left to the legislation of Member States as an admitted exception. "Own resources" evasion and abuse is dealt with under Community principles, as these questions are in effect regulated by directly applicable regulation, and not indirect Community legislation such as directives". In realtà, non pare che la Corte abbia seguito tale approccio, in quanto, sebbene non abbia mai creato un filo conduttore esplicito tra l'abuso del diritto e le esigenze finanziarie dell'Unione, le decisioni assunte con riguardo all'IVA evidenziano come l'argomento budgetario sia considerato rilevante ad ampio raggio, senza, quindi, distinzioni di sorta. Sull'importanza del preservare la base imponibile dell'Iva e gli interessi finanziari dell'Unione Europea si vedano anche G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Bergamo, 2008, pagg. 180 – 182 e M. BASILAVECCHIA, *La politica fiscale*, in *Ordinamento europeo – Le politiche dell'Unione*, a cura di S. MANGIAMELI, Milano, 2008, III, pagg. 428 – 430.

<sup>228</sup> Tale bipartizione è oramai piuttosto consueta nelle trattazioni dottrinarie, si veda, infatti, anche T. TRIDIMAS, *Abuse of Rights in EU Law: Some Reflections with particular Reference to Financial Law*, in *Legal Studies Research Paper of Queen Mary University of London*, 2009, n.



Pertanto tali considerazioni potrebbero sembrare totalmente ostative alla creazione di un unico concetto di abuso, proprio alla luce delle differenti esigenze che lo stesso è chiamato a soddisfare. Orbene, non solo a parere di chi scrive<sup>229</sup>, questa bipartizione è superabile, proprio sulla base dei valori per i quali è stata fondata originariamente l'Unione Europea e che la Corte di Giustizia è chiamata quotidianamente a salvaguardare.

#### **4.1. La possibile *reductio ad unum* del concetto europeo di abuso del diritto tributario**

La conclusione del precedente paragrafo, senza ulteriori approfondimenti, rimarrebbe al contempo sibillina e anodina, in quanto afferma aprioristicamente l'esistenza di una realtà diversa da quella ricavabile dall'ordinaria lettura delle pronunce della Corte di Giustizia.

Prima, però, di affrontare la tematica dei valori comuni, che lega tutte le fattispecie di abuso, sembra necessario soffermarsi ancora brevemente su alcune pronunce successive ai noti casi *Halifax* e *Cadbury Schweppes*, in quanto ivi la distanza fra le due posizioni sembra ridursi. Infatti, ciò che si può facilmente rilevare è la continua osmosi nell'utilizzo della terminologia tra i casi di abuso nel settore della fiscalità armonizzata e in quello delle imposte dirette. Tale fenomeno ha iniziato a svilupparsi con la sentenza *Thin Cap Group Litigation*, ove in una

---

27, pag. 36, il quale sottolinea come “*One may distinguish two main categories of abuse. Cases where a person seeks to circumvent the requirements of national law by relying on a Community freedom, engaging in effect in forum shopping, and cases where a person seeks to derive an improper advantage from Community legislation.*” e similmente D. WEBER, *Abuse of Law in European Tax Law: an Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ – Part 1, cit.*, par. 4, ove l'A. evidenzia come l'abuso possa svilupparsi su due livelli, uno riguardante la legislazione europea e l'altro quella del singolo Stato Membro.

<sup>229</sup> Uno dei primi a ipotizzare “*one single theory*” è stato l'illustre F. VANISTENDAEL, *Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?*, cit., pagg. 192 – 195, sebbene successivamente sembri cambiare la propria opinione come si evince da ID., *Cadbury Schweppes and Abuse from an EU Tax law Perspective*, in *Prohibition of Abuse of Law – A New General Principle of EU Law*, cit., pagg. 422 – 425. Sembra concordare con la posizione più risalente di VANISTENDAEL anche G. KOFLENER, *Steuergestaltung im Europäischen und Internationalen Recht*, in *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, cit., pagg. 214 e 215, ove l'A. evidenzia che “*Angesichts dieser unterschiedlichen Perspektiven sind die vom EuGH gesetzten Nuancen demensprechend (noch) unterschiedlich. Der EuGH scheint aber jedenfalls um die Schaffung eines einheitlichen, abstrakten Missbrauchskonzepts bemüht, was aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzungen der Gemeinschaftsrechtsakte allerdings nicht auf eine Identität in der konkreten Anwendung hinauslaufen muss.*”

La nascita del principio di divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo e i suoi elementi caratteristici

controversia relativa alla compatibilità con le libertà previste dal Trattato del regime di sottocapitalizzazione inglese, e pertanto riguardante il settore della fiscalità non armonizzata, la Corte non ha fatto riferimento solo al fine esclusivo di ottenere un vantaggio fiscale<sup>230</sup>, ma ha fuso le posizioni di *Halifax* e *Cadbury Schweppes*, creando “una costruzione di puro artificio finalizzata, fondamentalmente, a sottrarre l'impresa dalla legislazione fiscale di tale Stato membro.”<sup>231</sup>. Questo avvicinamento è stato percepito, da una parte della dottrina<sup>232</sup>, come il segnale che il tempo delle divisioni era concluso e che un unitario concetto si stava diffondendo. Inoltre, ad ulteriore supporto della suddetta tesi, gli studiosi hanno evidenziato come tale processo di unificazione non stia avvenendo solamente nella direzione di avvicinare la formulazione dell'abuso nel settore delle imposte dirette a quello delle indirette, ma, anzi, come lo stesso fenomeno sia bidirezionale. Infatti, in numerose pronunce in tema di IVA viene fatto esplicito riferimento alla sentenza *Cadbury Schweppes* e ne viene, pertanto, adottata la terminologia, cosicché la fattispecie abusiva è definita come “una costruzione artificiosa, priva di effettività economica, effettuata unicamente al fine di ottenere un vantaggio fiscale”<sup>233</sup>.

Ora, a parere di chi scrive, per quanto sia innegabile il processo osmotico che la Corte di Giustizia ha messo in atto, cercando di fondere i due concetti, non sembra questo il motivo reale della possibile *reductio ad unum* del concetto di abuso del diritto tributario a livello europeo. La Corte di Giustizia ha sempre

---

<sup>230</sup> CGUE, 13 marzo 2007, causa C – 524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, punto 74, ove viene citata la sentenza *Cadbury Schweppes* relativamente alla definizione delle costruzioni di puro artificio come quelle “prive di effettività economica e finalizzate a eludere la normale imposta sugli utili generati da attività svolte nel territorio nazionale”. Il testo è reperibile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>231</sup> CGUE, 13 marzo 2007, causa C – 524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, punto 81. Il testo è reperibile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>232</sup> Così R. LYAL, *Cadbury Schweppes and Abuse: Comments*, in *Prohibition of Abuse of Law – A New General Principle of EU Law*, cit., pagg. 433 e 434 e A. MARTIN JIMÉNEZ, *Towards a Homogeneous Theory of Abuse in EU (Direct) Tax Law*, cit., par. 3, il quale sostiene che “ECJ has not created different standards (essential and/or sole aim tests) in direct or indirect taxes, but has only used a single anti-abuse test and different expressions in cases with dissimilar facts and problems. The essential aims test works as a minimum threshold for finding abuse in all direct and indirect tax cases”.

<sup>233</sup> CGUE, 22 maggio 2008, causa C – 162/07, *Ampliscientifica e Amplifin*, punto 28; CGUE, 22 dicembre 2010, causa C – 277/09, *RBS Deutschland*, punto 51, sebbene nel corpo della decisione vi siano riferimenti anche allo scopo essenziale di ottenere un vantaggio fiscale (punto 23); CGUE, 27 ottobre 2011, causa C – 504/10, *Tanoarch*, punti 51 e 52, ove ci sono entrambi i criteri, sia quello dello scopo essenziale che del fine esclusivo e CGUE, 20 giugno 2013, C – 653/11, *Newey*, punto 52. Tutte le sentenze sono reperibili su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

utilizzato il linguaggio tecnico-giuridico in modo disinvolto, specialmente nel campo dell'abuso<sup>234</sup>, finendo, alle volte, per creare veri e propri mostri giuridici: la costruzione di puro artificio che è essenzialmente volta, ma non solo quindi, ad ottenere un vantaggio fiscale indebito, rivela la propria natura antitetica e irrealistica. Di talchè le ragioni dell'esistenza di un unico concetto andranno cercate altrove.

Fra le due formulazioni esiste, in realtà, un punto di contatto fondamentale per l'esclusione dell'abusività di una costruzione giuridica: la reale ed effettiva utilità economica dell'operazione<sup>235</sup>. Tale concetto è l'elemento chiave sempre presente in tutte le decisioni aventi ad oggetto pratiche abusive, in quanto ove alla base del comportamento del contribuente vi sia una sostanza economica reale, verificabile anche da soggetti terzi, l'operazione rivela, di per sé, la logica economica che l'ha mossa e il vantaggio fiscale non rimane che un corollario della stessa. È nell'approccio economico che si può trovare la *reductium ad unum* delle due anime dell'abuso fiscale a livello europeo.

La circostanza che la Corte di Giustizia prediliga, quale criterio dirimente, la razionalità economica dell'operazione non stupisce il giurista tributario europeo. Infatti, la Corte di Giustizia, istaurata per assicurare “*il rispetto del diritto nell'interpretazione e nell'applicazione dei trattati*”<sup>236</sup>, è la guardiana dei valori da questi espressi e fra questi, il valore originario, per cui gli Stati Membri fondatori hanno deciso di istituire l'Unione Europea, e gli altri di aderirvi, è stato la creazione di unico mercato di libero scambio<sup>237</sup>. È chiaro, quindi, che la salvaguardia dell'attività economica reale, quale linfa vitale ed elemento propulsore del mercato comune, costituisca il criterio di base unificante le differenti formulazioni del concetto di abuso<sup>238</sup>.

---

<sup>234</sup> *Supra* par. 2.1.

<sup>235</sup> Sul punto sia F. VANISTENDAEL, *Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?*, cit., pag. 195, sia P. PIANTAVIGNA, *Tax Abuse in European Union Law: A Theory*, cit., pag. 146.

<sup>236</sup> Art. 19, comma 1, TUE. Il testo del Trattato è reperibile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>237</sup> Art. 3, comma 3 TUE, ove si legge che “*L'Unione istaura un mercato interno.*” Il testo del Trattato è reperibile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>238</sup> L'importanza dell'elemento economico nella valutazione della fattispecie abusiva non può che rimandare agli insegnamenti della *wirtschaftliche Betrachtungsweise* e dell'interpretazione funzionale, ove la sostanza economica costituiva il cuore dell'analisi giuridica della costruzione negoziale, sul punto si veda *supra* cap. II, par. 2.1.2.

La nascita del principio di divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo e i suoi elementi caratteristici

## 5. Dall'unitario concetto di abuso del diritto alla nascita del principio di divieto d'abuso del diritto

Dall'analisi delle sentenze della Corte di Giustizia, grazie anche all'ausilio delle conclusioni degli Avvocati Generali, si è ricavato un concetto unitario e generale di abuso, il quale si configura nel ricorso alle disposizioni normative europee, quando difetti di un'effettiva sostanza economica e sia volto all'ottenimento di un vantaggio fiscale indebito, realizzato grazie all'utilizzo distorto di tali norme. E la lotta contro tale tipo di fenomeno costituisce, oramai, uno degli obiettivi consolidati della Corte di Giustizia<sup>239</sup>.

Orbene, all'inizio del capitolo<sup>240</sup>, ci si domandava se la formulazione di tale concetto, data la sua sempre più pregnante diffusione, rivelasse già l'insita trasformazione da canone interpretativo, ossia strumento d'ausilio per l'interprete nel caso in cui rimanga dubbia la corretta applicazione della norma, a vero e proprio principio generale immanente nel diritto europeo<sup>241</sup>.

Volendo basarsi sul mero tenore letterale delle pronunce della Corte di Giustizia, il divieto di abuso del diritto costituirebbe, ad oggi, un principio riconosciuto dai giudici europei, essendo questo annoverato, oramai, quale dato di fatto nelle sentenze stesse<sup>242</sup> e nelle conclusioni più recenti degli Avvocati

---

<sup>239</sup> “La lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso è, infatti, un obiettivo riconosciuto e promosso” dall’Unione Europea, così *ex multis* CGUE, 29 aprile 2004, cause riunite C – 487/01 e C – 7/02, *Gemeente Leusden e Hoplin Groep*, punto 76 e CGUE, 21 febbraio 2006, causa C – 255/02, *Halifax*, punto 71. Entrambi i testi sono disponibili su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>240</sup> *Supra* par. 1.2.

<sup>241</sup> Richiedeva che ne fosse riconosciuta la natura di principio generale europeo già nel lontano 1994, L. NEVILLE BROWN, *Is there a General Principle of Abuse of Rights in European Community Law?*, in *Institutional Dynamics of European Integration – Essays in Honour of Henry G. Schermers*, a cura di D. CURTIN – T. HEUKELS, Dordrecht, 1994, pag. 511, ove l’A., per l’appunto, si preoccupa di evidenziare che “(...) *that one general principle, that of abuse of rights (abuse de droit), while at present only latent and inchoate in Community law, deserves proper recognition by the Court of Justice of the European Communities*”. Sebbene indirettamente sembra che anche M. BASILAVECCHIA, *La politica fiscale*, in *Ordinamento europeo – Le politiche dell’Unione*, *cit.*, pagg. 452 e 453, annoverasse il divieto di abuso del diritto tra i principi europei visto che *in primis* osserva come “con riguardo all’influenza, sempre più marcata e significativa della giurisprudenza della Corte giust., che sempre più spesso enuncia principi che, muovendo dalla interpretazione dei trattati e del diritto derivato, hanno forte portata innovativa sugli ordinamenti interni, implicitamente modificandoli.” e poi quale esempio di tale attività riporta il concetto di abuso del diritto.

<sup>242</sup> Da ultimo CGUE, 20 giugno 2013, C – 653/11, *Newey*, punto 30, ove si legge “(...) *gli accordi stipulati al fine di raggiungere un siffatto risultato sarebbero contrari al principio del divieto dell’abuso di diritto, quale dichiarato dalla Corte nella sentenza del 21 febbraio 2006, Halifax e a*” e CGUE, 27 ottobre 2011, causa C – 504/10, *Tanoarch*, punto 51. Contrariamente, invece,

Generali<sup>243</sup>. Tale metodo operativo, di chiaro carattere empirico, presenta, però, i rischi connessi alla mutevolezza delle decisioni assunte dalla Corte<sup>244</sup>, sebbene sia, in ultima analisi, avallato dagli stessi giudici europei e nazionali, e da buon parte della dottrina<sup>245</sup>.

Ad avviso di chi scrive, però, tale difficoltà, attualmente, rappresenta un falso problema, in quanto il divieto d'abuso del diritto non è rimasto limitato tra le mura della giurisprudenza della Corte di Giustizia, ma è diventato un vero e proprio valore condiviso, come si evince dall'art. 54 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea rubricato "*Divieto dell'abuso del diritto*"<sup>246</sup> e non solo. Infatti anche la Commissione ha recepito l'importanza e la necessità di un contrasto all'abuso in campo fiscale ad ampio raggio, invitando, pertanto, tutti gli Stati Membri ad adottare una clausola generale anti-abuso, al fine di facilitare la lotta ad ogni sorta di pratica abusiva<sup>247</sup>.

---

CGUE, 29 marzo 2012, causa C – 417/10, *3M Italia*, punto 32, ove la Corte ha espressamente statuito "*Infine, e in ogni caso, è giocoforza constatare che nel diritto dell'Unione non esiste alcun principio generale dal quale discenda un obbligo per gli Stati membri di lottare contro le pratiche abusive nel settore della fiscalità diretta e che osti all'applicazione di una disposizione come quella di cui trattasi nel procedimento principale, qualora l'operazione imponibile derivi da pratiche siffatte e non sia in discussione il diritto dell'Unione.*" Sul punto, però, si osserva come tale pronuncia sia rimasta un caso isolato. Tutti i testi delle sentenze sono reperibili su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>243</sup> Sebbene non riguardi la materia tributaria emblematiche sono le Conclusioni, 1 aprile 2014, causa C – 83/13, *Fonnschip*, ove ai punti 71 e 72 l'A. G. MENGOZZI annovera, oramai, quale elemento immutabile la qualificazione, ad opera della Corte di Giustizia, del divieto dell'abuso del diritto quale principio generale del diritto dell'Unione Europea. Il testo delle conclusioni è reperibile all'indirizzo [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>244</sup> P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, cit., pag. 183, il quale evidenzia apertamente la sostanziale erroneità di una metodologia puramente empirica, in quanto "l'esistenza e la validità di un principio può essere avvalorata (*rectius*: dimostrata) soltanto attraverso argomenti logici ed è casomai il principio ad avvalorare (*rectius*: confermare) un'argomentazione empirica."

<sup>245</sup> Sulle tecniche di rilevazione dei principi generali che vengono comunemente seguite dalla Corte di Giustizia, si veda A. ADINOLFI, *I principi generali nella giurisprudenza comunitaria e la loro influenza sugli ordinamenti degli Stati membri*, in *Riv. Ital. Dir. Pubbl. Comun.*, 1994, I, pagg. 521 – 578.

<sup>246</sup> Il testo dell'art. 54 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea statuisce "*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.*" Il documento è reperibile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>247</sup> La Raccomandazione della Commissione Europea 2012/772/UE del 6 dicembre 2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva è richiamabile al seguente indirizzo <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2012:338:0041:0043:IT:PDF> e sarà oggetto di breve approfondimento, *infra* Riflessioni conclusive. Sul punto si vuole, inoltre, ricordare anche il recente accordo politico raggiunto dall'ECOFIN per la modifica della direttiva 2011/96/UE con l'introduzione di una clausola generale antiabuso *de minimis* volta ad arginare il fenomeno delle

La nascita del principio di divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo e i suoi elementi caratteristici

Ora si è consci che, in realtà, anche questo tipo di analisi, il quale si fonda sulla ricerca della diffusione dell'abuso del diritto, oltre gli angusti confini della giurisprudenza, presenti ugualmente carattere empirico, ma costituisce la riprova che il divieto dell'abuso, così come sviluppato dalla Corte di Giustizia, presentava tutti i requisiti necessari per essere qualificato come principio generale del diritto europeo, ossia generalità, "spessore" e non-decisività<sup>248</sup>, elementi tutti che sono stati riconosciuti dalla positivizzazione del divieto d'abuso del diritto nella Carta dei Diritti Fondamentali e nella Raccomandazione della Commissione Europea per la lotta alle pianificazioni fiscali aggressive<sup>249</sup>.

A tali caratteri, che contraddistinguono la nozione di divieto d'abuso del diritto creato dalla Corte e che contraddistinguono un principio generale, si aggiunge anche la considerazione che, a differenza di quanto sostengono i detrattori di tale visione<sup>250</sup>, il divieto d'abuso di matrice europea non ha solamente funzione di supporto interpretativo, ma garantisce tutela alle libertà fondamentali, operando anche quale limite alle libertà stesse<sup>251</sup>. Tale elemento si può ricavare *a contrario* dalla lettura delle sentenze della Corte di Giustizia nel settore della fiscalità non armonizzata<sup>252</sup>, in quanto valutando i giudici europei la compatibilità comunitaria di una norma nazionale, rispetto alle libertà fondamentali sancite dal Trattato, indirettamente delineano i confini e i limiti anche delle summenzionate libertà.

---

costruzioni negoziali fra società madri e figlie presenti in diversi Stati Membri dell'Unione, realizzate quasi esclusivamente allo scopo di ottenere vantaggi fiscali, la cui proposta n. 16435/14 del 5 dicembre 2014 è consultabile all'indirizzo <http://register.consilium.europa.eu/doc/srv?l=EN&f=ST%2016435%202014%20INIT>. Per un primo commento sia sulla Raccomandazione della Commissione Europea 2012/772/UE che della proposta di direttiva per l'inserimento di una clausola generale antiabuso nella direttiva Madre – Figlia si veda A. P. DOURADO, *Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6*, cit., pag. 42 e ss. Infine per un approfondimento dell'influenza sempre crescente della *soft law* anche in campo tributario, si veda A. DI PIETRO, *Il consenso all'imposizione e la sua legge*, in *Rass. Trib.*, 2012, 1, pag. 11 e ss.

<sup>248</sup> *Supra* par. 1.2.

<sup>249</sup> *Supra* nota 247.

<sup>250</sup> Non intendendo tediare ulteriormente con la ripetizione dei medesimi concetti, si rinvia a quanto già enunciato *supra* par. 1.2. e alla dottrina ivi richiamata.

<sup>251</sup> Così R. DE LA FERIA, *Prohibition of Abuse of (Community) Law: the Creation of a New General Principle of EC Law through Tax*, cit., pag. 438; P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, cit., pagg. 198 e 199 e P. ADONNINO, *Abusi della contestazione dell'abuso del diritto della U.E.*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2012, 5, pag. 894.

<sup>252</sup> Ad esempio da CGUE, 12 settembre 2006, causa C – 196/04, *Cadbury Schweppes*. Il testo è reperibile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

Orbene l'evoluzione da canone interpretativo a principio generale, che la figura del divieto dell'abuso del diritto in campo fiscale ha compiuto grazie alla giurisprudenza della Corte di Giustizia, è anche frutto dell'intenso lavoro di studio e ricerca comparatistica svolto dagli Avvocati Generali<sup>253</sup>. Sono stati loro a introdurre il concetto di abuso del diritto e a diffondere la convinzione che lo stesso presentasse i requisiti del principio generale<sup>254</sup>, creando, così, le condizioni di partenza, affinché la Corte di Giustizia, grazie al suo ruolo ermeneutico acclarasse il divieto dell'abuso del diritto quale principio generale del diritto europeo.

Alla luce di tutti gli elementi suesposti, a parere di chi scrive, non si è più solamente in presenza di un semplice canone o principio interpretativo<sup>255</sup>, ma di

---

<sup>253</sup> Così T. TRIDIMAS, *The Role of the Advocate General in the Development of Community Law: Some Reflections*, in *CML Rev.*, 1997, 34, pag. 1386, ove l'A. sottolinea il ruolo chiave degli Avvocati Generali nella "extrapolation from the laws of the Member States of unwritten general principles of law as sources of Community rights and obligations".

<sup>254</sup> Fra i tanti esempi si annoverano, in questa sede, le Conclusioni, 16 luglio 1998, causa C – 212/97, *Centros*, punto 20, ove l'A. G. LA PERGOLA definisce il divieto dell'abuso del diritto quale principio generale dell'ordinamento comunitario e ne sottolinea l'affinità con il criterio/principio di proporzionalità; Conclusioni, 28 ottobre 1999, causa C – 373/97, *Diamantis*, punti 28 e 36 ove l'A. G. SAGGIO ha espressamente definito il divieto dell'abuso del diritto quale principio generale; Conclusioni, 16 maggio 2000, causa C – 110/99, *Emsland – Stärke*, punto 79, dell'A. G. ALBER; Conclusioni, 17 marzo 2005, causa C – 63/04, *Centralan Property*, punto 61, ove, sebbene nel caso di specie l'A. G. KOKOTT non avesse fatto ricorso all'abuso del diritto, includeva tra "i principi non scritti" il divieto dell'abuso del diritto; sempre l'A. G. KOKOTT nelle Conclusioni, 8 febbraio 2007, causa C – 321/05, *Kofoed*, punto 67, specifica come il divieto dell'abuso del diritto costituisca un principio generale del diritto comunitario; più incerta invece la posizione dell'A. G. MÁZAK che sia nelle Conclusioni, 26 ottobre 2010, causa C – 103/09, *Weald Leasing*, sia nelle Conclusioni, 30 settembre 2010, causa C – 277/09, *RBS Deutschland*, si è riferito al divieto di abuso del diritto qualificandolo semplicemente come principio. Invece, diversamente, le Conclusioni, 7 aprile 2005, causa C – 255/02, *Halifax*, punti 69 – 91 dove l'A. G. POIARES MADURO conduce una lunga disquisizione sulla natura giuridica del concetto di abuso del diritto in campo europeo, concludendo per quella di principio interpretativo del diritto comunitario. Dubitativa risulta essere anche la posizione dell'A. G. MENGOZZI, il quale nelle Conclusioni, 1 aprile 2014, causa C – 83/13, *Fonnschip*, al punto 70, sottolinea le sue perplessità, in quanto "ritenere il divieto dell'abuso di diritto un principio che delimita l'ambito di applicazione delle disposizioni del diritto dell'Unione, equivarrebbe, a mio avviso, a conferirgli, nei confronti delle libertà fondamentali di circolazione, lo status analogo a quello di una regola di ragionevolezza (rule of reason)". Tutti i testi delle Conclusioni sono disponibili su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu)

<sup>255</sup> Anche se per qualcuno tale problema sembra essere privo di effettivo significato, per lo meno da un punto di vista pratico, così R. DE LA FERIA, *Prohibition of Abuse of (Community) Law: the Creation of a New General Principle of EC Law through Tax*, cit., pagg. 437 – 438, in cui l'A. si chiede "Should the prohibition of abuse of law be regarded merely as a principle of construction, rather than a general principle of Community law? In most cases the answer to this question will be irrelevant from a practical perspective, as general principles of Community law also operate in practice ad interpretative aids for Community legal measures."

La nascita del principio di divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo e i suoi  
elementi caratteristici

un vero e proprio principio generale di carattere aperto<sup>256</sup> e presente nel diritto europeo, che sebbene non sia espressamente contenuto in una disposizione normativa – in quanto il riferimento generico al divieto dell'abuso del diritto, presente nella Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea<sup>257</sup>, non lo può di per sé far assurgere al rango di principio – svolge un ruolo di fondamentale importanza per l'interpretazione del diritto comunitario e per il ravvicinamento e l'armonizzazione delle legislazioni nazionali<sup>258</sup>.

---

<sup>256</sup> P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo, cit.*, pag. 192, che evidenzia come i principi generali creati dalla Corte di Giustizia si inseriscano in un processo dinamico di elaborazione, poiché dipendono dagli orientamenti assunti dai giudici europei e abbisognano di un lungo periodo di assestamento.

<sup>257</sup> Sebbene con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona il 1 dicembre 2009 alla Carta sia stato riconosciuto lo stesso valore giuridico dei Trattati, così infatti dispone l'art. 6 TUE. Il testo è reperibile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu). Sembra necessario, però, precisare come l'Unione Europea non abbia ancora aderito alla CEDU, rimanendo pertanto gli effetti giuridici derivanti dalla stessa piuttosto incerti, per lo meno nelle sentenze della Corte di Giustizia, si veda poi da ultimo il parere negativo reso dal Supremo Giudice europeo in ordine alla compatibilità del Progetto di Accordo per l'adesione alla CEDU con i Trattati istitutivi del 18 dicembre 2014, C – 2/13, reperibile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu)

<sup>258</sup> *Infra* cap. IV, par. 2.3.



## Capitolo IV

### **Gli effetti del principio europeo di divieto d'abuso del diritto e gli ordinamenti tributari interni**

SOMMARIO: 1. Il fenomeno del “riflusso di ritorno” nel principio di divieto d'abuso del diritto – 1.1. La formulazione del principio generale europeo come una clausola anti-abuso nazionale – 2. I diversi effetti del principio europeo di divieto d'abuso del diritto sugli ordinamenti tributari interni – 2.1. Gli effetti sulla legislazione già vigente: il caso tedesco – 2.1.1. La nuova fase dell'*Abgabenordnung* – 2.1.2. Il § 42 AO attuale e le ragioni di una modifica – 2.2. Gli effetti sulla giurisprudenza tributaria nazionale: il caso austriaco – 2.3. Il ravvicinamento degli ordinamenti nazionali – 3. Il rapporto tra il principio europeo di divieto d'abuso del diritto e la clausola generale antielusiva negli ordinamenti interni

#### **1. Il fenomeno del “riflusso di ritorno” nel principio di divieto d'abuso del diritto**

Nel corso della precedente trattazione<sup>1</sup>, si è accennato brevemente alle ragioni per le quali i principi generali svolgono un ruolo così determinante nelle pronunce della Corte di Giustizia e, più diffusamente, nella vita del diritto europeo. Essi, infatti, assicurano quella coesione e quell'unitarietà ad un complesso di norme settoriali, prive di una propria interna e armoniosa coerenza. Gli stessi hanno, pertanto, contribuito in modo essenziale a creare quello che oggi è universalmente riconosciuto come un ordinamento nuovo e distinto dagli Stati Membri che compongono l'Unione Europea<sup>2</sup>. Tale obiettivo è stato raggiunto proprio grazie al ricorso ai principi generali che la Corte di Giustizia ha fatto nel corso degli anni, il quale ha garantito la corretta e unitaria interpretazione del diritto dell'Unione.

Chiaro che una funzione così fondamentale non sarebbe mai stata attuabile

---

<sup>1</sup> *Supra*, cap. III parr. 1.1., 1.2. e 1.3.

<sup>2</sup> Così CGUE, 16 agosto 1962, causa C – 26/62, *Van Gend & Loos*, pag. 23 e *supra* cap. III, par. 1., nota 3. Il testo della sentenza è reperibile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

sulla base della sola legislazione europea, proprio a causa del suo carattere incompleto e segmentato, che non lasciava, e non lascia tutt'ora, all'interprete la possibilità di estrapolare dalle norme dell'ordinamento europeo, dei concetti generali e di ampio respiro, che lo coadiuvassero nel suo compito di garante dei Trattati<sup>3</sup>. Perciò, appare naturale che il giudice europeo<sup>4</sup> abbia guardato, e continui a guardare, alle tradizioni giuridiche comuni degli Stati Membri, come al rimedio basilare per la lacunosità e per la carenza di sistematicità dell'ordinamento europeo<sup>5</sup>. Gli ordinamenti giuridici nazionali, infatti, oltre a costituire un complesso omogeneo e strutturato di norme, sono caratterizzati dall'annoverare al loro interno una serie di principi e concetti generali, che fungono da elementi di chiusura del sistema. Tale fenomeno è tipico degli ordinamenti maturi e completi, che si sono formati nei secoli e che sono stati fortemente influenzati dalla corrente dottrinale del positivismo giuridico<sup>6</sup>, ove, quindi, il dogma della completezza del sistema legislativo contraddistingue, in modo imprescindibile, l'ordinamento nazionale.

Chiaro, pertanto, che i giudici europei, forti di una simile formazione giuridica, hanno in parte fatto riferimento anche ai valori e principi giuridici comuni degli Stati Membri<sup>7</sup>, come strumento interpretativo e applicativo del

---

<sup>3</sup> Così in riferimento alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, *supra* cap. III, par. 1., nota 8, F. VANISTENDAEL, *Le nuove fonti del diritto ed il ruolo dei principi comuni nel diritto tributario*, in *Per una costituzione fiscale europea*, cit., pag. 98.

<sup>4</sup> Sul punto si evidenzia come chiaramente il giudice europeo, non costituisca un *deus ex machina*, privo di alcun legame con le tradizioni giuridiche degli Stati Membri che compongono l'Unione Europea, in quanto lo stesso proviene da uno degli Stati Membri e, pertanto, porta con sé quel bagaglio di cultura giuridica nazionale che ha acquisito negli anni e che lo ha formato. Sui requisiti di nomina dei giudici della Corte di Giustizia si veda l'art. 253 TFUE, reperibile su <http://eur-lex.europa.eu/homepage.html?locale=it>.

<sup>5</sup> CGUE, 5 marzo 1996, cause riunite C – 46/93 e C – 48/93, *Brasserie du Pêcheur e Factortame*, punto 27, ove la Corte di Giustizia ha stabilito che “(...) spetta alla Corte, nell'espletamento del compito conferitole dall'art. 164 del Trattato di garantire l'osservanza del diritto nell'interpretazione e nell'applicazione del Trattato, statuire su tale questione avvalendosi dei canoni interpretativi generalmente accolti, facendo ricorso in particolare ai principi fondamentali dell'ordinamento giuridico comunitario e, se necessario, ai principi generali comuni agli ordinamenti giuridici degli Stati membri”. Il testo della pronuncia è reperibile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>6</sup> Per un breve approfondimento sugli effetti del positivismo giuridico, *supra* cap. II, parr. 1.2. e 2.1.1.

<sup>7</sup> Il riferimento ai principi e valori comuni nelle tradizioni giuridiche degli Stati Membri non deve, però, essere inteso come condivisione, conoscenza e previsione obbligatoria da parte di tutti gli ordinamenti nazionali del principio, in quanto, da un lato, se ne potrebbe derivare un numero davvero limitato, e dall'altro, perché, in realtà, analizzando i principi ad un elevato grado di astrattezza, si può constatare come vi sia una profonda vicinanza tra gli ordinamenti, vicinanza che

diritto europeo. Tale attività, non si è limitata, però, solamente a mutuare simili principi o valori dagli ordinamenti nazionali ed applicarli *tout court* nelle singole controversie<sup>8</sup>, ma li ha elaborati e adattati alle esigenze proprie dell'ordinamento comunitario, come è avvenuto per il principio di proporzionalità<sup>9</sup> e come sta avvenendo per il principio di divieto dell'abuso del diritto. Ovviamente, tale rielaborazione dei principi nazionali ad opera della Corte di Giustizia, andando a formare la giurisprudenza europea, non rimane relegata all'interno della stessa, ma andrà ad incidere e influenzare anche la giurisprudenza nazionale e gli ordinamenti dei singoli Stati Membri. Si verifica, pertanto, un fenomeno di diffusione<sup>10</sup> ad ampio spettro dei suddetti principi o valori cardine, il quale, dal punto di vista del meccanismo operativo, assume le forme di un dialogo tra

---

va affievolendosi nel momento in cui, dal piano dell'astrattezza, si passa a quello materiale dell'operatività, sul punto si veda A. ADINOLFI, *I principi generali nella giurisprudenza comunitaria e la loro influenza sugli ordinamenti degli Stati membri*, cit., pagg. 548 e 549 e *supra* cap. III, par. 1.2.

<sup>8</sup> Ora relativamente ai metodi di estrapolazione ed elaborazione dei principi si distinguono due diverse correnti di pensiero dottrinale, dove, una parte, sottolinea lo stile piuttosto caotico e privo di metodo della Corte di Giustizia, mentre, l'altra, che sebbene ammetta una certa riluttanza della Corte nello spiegare l'approccio metodologico seguito, individua quale sia il criterio operativo della stessa. Infatti, secondo M. HERDEGEN, *The Origins and Development of the General Principles of Community Law*, in *General Principles of European Community Law*, cit., pag. 17 "A perusal of the case law of the European Court of Justice reveals comparatively few clear statements on the methodological approach followed in developing and applying general principles of law. This is partly due to the relatively brief and at times cryptic style adopted by the Court in drafting its judgments. But even taking into account the more detailed opinions of the Advocate Generals, fairly little guidance as to the proper method of "discovering" general principles may be gleaned. This nurtures the suspicion that we are confronted with a process of judicial law-making guided mostly by common sense rather than a hermeneutical process by a generally accepted methodology.", finendo per fare ricorso, piuttosto che alla legislazione vera e propria degli Stati Membri, alle "underlying ideas or principles". Diversamente per A. ADINOLFI, *I principi generali nella giurisprudenza comunitaria e la loro influenza sugli ordinamenti degli Stati membri*, cit., pag. 535 "Nella giurisprudenza comunitaria sono piuttosto rare le enunciazioni di criteri metodologici per la individuazione di principi generali. Si può osservare, tuttavia, che la Corte ha soprattutto cercato di ricavare in via interpretativa dei principi generali dalle stesse norme di diritto scritto comunitario; qualora il ricorso a tal procedimento non risulti prospettabile, la Corte ha asserito di doversi fondare sulla comparazione degli ordinamenti degli Stati membri."

<sup>9</sup> Per un approfondimento sul punto si veda J. A. USHER, *General Principles of EC Law*, London, 1998, pagg. 37 – 51.

<sup>10</sup> Vi deve essere una certa discrezione nell'utilizzo del termine diffusione, il quale "is generally considered to take place when one legal order, system or tradition influences another in some significant way", così W. TWINING, *Diffusion of Law: A Global Perspective*, in *Journal of Legal Pluralism*, 2004, n. 49, pag. 14. Cosicché nella presente trattazione il termine diffusione ricomprenderà una sfera di azione più ampia e non politicizzata, in quanto riguarderà il fatto storico dell'espansione di un principio giuridico e non farà riferimento al fenomeno tipico di imposizione di principi o sistemi giuridici, in ragione della predominanza militare, politica, sociale o culturale di un ordinamento su un altro.

Gli effetti del principio europeo di divieto d'abuso del diritto e gli ordinamenti tributari interni

ordinamenti<sup>11</sup>, caratterizzato, pertanto, da un reciproco scambio di concetti giuridici. Infatti si realizza un flusso continuo e pluridirezionale<sup>12</sup>, per cui la formazione dei principi generali a livello europeo si contraddistingue per essere un processo fortemente dinamico<sup>13</sup>.

Si constata quindi, una profonda interazione<sup>14</sup> tra gli ordinamenti nazionali e quello europeo – e sicuramente il fenomeno del divieto dell'abuso del diritto, come si vedrà oltre, ne rappresenta un esempio calzante – che vede in prima linea il giudice su entrambi i fronti.

Infatti, nell'opera di ricognizione e adattamento dei principi generali, un ruolo essenziale viene svolto anche dalle corti nazionali, che con il loro operato hanno permesso lo sviluppo e la diffusione dei principi a cui la Corte di Giustizia fa riferimento. In un primo momento sono state proprio le corti nazionali, che tramite le questioni pregiudiziali, hanno fornito, e tuttora forniscono, alla Corte di Giustizia l'occasione per riflettere sui principi, rielaborarli e adattarli all'interpretazione e applicazione del diritto dell'Unione Europea<sup>15</sup>. Chiaro, però, che tale contatto non risulta essere monodirezionale, ma si instaura una sorta di dialogo tra il giudice europeo e il giudice nazionale<sup>16</sup>, volto ad approfondire la portata e l'applicabilità dei principi stessi, visto che poi le sentenze della Corte di

---

<sup>11</sup> Lo definisce come “*dialectical interaction between national laws and EU law*” R. DE LA FERIA, *Introducing the Principle of Abuse of Law*, in *Prohibition of Abuse of Law – A New General Principle of EU Law*, cit., pag. XX.

<sup>12</sup> *Infra* parr. 2, 2.1., 2.2. e 2.3.

<sup>13</sup> Così G. DE BÜRCA, *Proportionality and Subsidiarity as General Principles of Law*, in *General Principles of European Community Law*, cit., pag. 95 e ss.

<sup>14</sup> L'interazione tra gli ordinamenti giuridici si connota generalmente di numerose sfaccettature, sul punto si veda W. TWINING, *Diffusion of Law: A Global Perspective*, cit., pag. 5, ove l'A. osserva come “*the study of diffusion of law has proceeded under many labels including reception, transplants, spread, expansion, transfer, exports and imports, imposition, circulation, transmigration, transposition, and transfrontier mobility of law*”.

<sup>15</sup> Sottolinea l'importanza del ruolo delle corti nazionali per lo sviluppo dell'intero diritto dell'Unione Europea M. POIARES MADURO, *Interpreting European Law – Judicial Adjudication in a Context of Constitutional Pluralism*, in *Working Paper IE Law School, WPLS08 – 02*, reperibile all'indirizzo <http://ssrn.com/abstract=1134503>, pag. 11, ove l'A. osserva come “*The court has also benefit from the questions posed by national courts; these have in a sense helped to shape EU law. It was often national courts that proposed some of the most dynamic and creative interpretations of Community law. (...) This created a dynamic of cooperation between national courts and the European Court of Justice and a dynamic of development of Community law between litigants that fed case law of the Court of Justice. This also means, however, that the development of EU Law is at least partially a function of, or dependent upon, national courts and national litigants.*”

<sup>16</sup> Così, infatti, M. BASILAVECCHIA, *La politica fiscale*, in *Ordinamento europeo – Le politiche dell'Unione*, cit., pag. 421, il quale sostiene che “*(...) si assiste oggi ad un dialogo continuo tra giurisdizione interna e Corti europee (...)*”.

Giustizia influenzano non solo l'operato del legislatore, ma anche quello del giudice nazionale.

Si assiste, pertanto, ad un fenomeno che nella dottrina italiana è stato definito come "riflusso di ritorno"<sup>17</sup>, visto che i principi generali, subito il necessario processo di modifica ed adattamento da parte della Corte di Giustizia, vengono immessi in tutti gli ordinamenti nazionali degli Stati Membri, tendenzialmente con un contenuto e un'estensione decisamente più ampi rispetto al principio o concetto originario da cui promanano.

Indiscutibile esempio di tale meccanismo è sicuramente il principio generale di divieto dell'abuso del diritto<sup>18</sup>. Infatti, in una prima fase, tramite la proposizione di questioni pregiudiziali da parte dei giudici nazionali<sup>19</sup> e la trattazione del tema dell'abuso del diritto da parte degli Avvocati Generali<sup>20</sup>, la figura del divieto d'abuso del diritto è stata sottoposta all'attenzione della Corte, la quale ha iniziato ad elaborarne la portata e l'utilità relativamente all'applicazione del diritto europeo. Nella fase successiva, che può essere identificata con le pronunce delle sentenze *Halifax* e *Cadbury Schweppes*<sup>21</sup>, si è verificato il consolidamento del processo di elaborazione del concetto da parte della Corte di Giustizia, con la creazione di un nuovo principio. E nella terza ed ultima fase, si è osservata una significativa influenza esercitata dal principio, divenuto ormai europeo, sugli ordinamenti nazionali e, al contempo, un confronto

---

<sup>17</sup> Sul punto si veda C. CALIFANO, *Principi comuni e procedimento tributario: dalle tradizioni giuridiche nazionali alle garanzie del contribuente*, cit., par. 2., mentre nel mondo anglosassone tale fenomeno è stato descritto con il termine "retransplantation", così, ad esempio, G. DE BÛRCA, *Proportionality and Subsidiarity as General Principles of Law*, in *General Principles of European Community Law*, cit., pag. 95.

<sup>18</sup> Chiaro che l'esistenza e la portata del § 42 AO, il cui contenuto era stato già molto approfondito dal lavoro ermeneutico della giurisprudenza del *Bundesfinanzhof*, sebbene non vi sia stato alcun riferimento espresso alla clausola antiabuso tedesca nelle sentenze della Corte di Giustizia, ha sicuramente contribuito allo sviluppo del concetto di divieto d'abuso del diritto a livello europeo. Sul punto sottolinea, in modo alquanto dissacrante, A. GENTILI, *Abuso del diritto, giurisprudenza tributaria e categorie civilistiche*, cit., pag. 17, che "L'antecedente diretto – da cui il concetto comunitario è tratto senza nominarlo (né la giurisprudenza comunitaria potrebbe, non dovendo essa mai denunciare, per motivi politici, i suoi debiti con gli ordinamenti nazionali), si ritrova esattamente analogo nel diritto tedesco."

<sup>19</sup> Si pensi, ad esempio, al filone ellenico cui alle pronunce CGUE, 24 marzo 1992, causa C – 381/89, *Syndesmos Melon*; CGUE, 12 marzo 1996, causa C – 441/93, *Pafitis*; CGUE, 12 maggio 1998, causa C – 367/96, *Kefalas* e CGUE, 23 marzo 2000, causa C – 373/97, *Diamantis*, tutte reperibili su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>20</sup> Sul punto *supra* cap. III, par. 5, nota 253.

<sup>21</sup> CGUE, 21 febbraio 2006, causa C – 255/02, *Halifax* e CGUE, 12 settembre 2006, causa C – 196/04, *Cadbury Schweppes*, entrambe reperibili su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

sempre più serrato tra le esperienze dei singoli Stati Membri, come è avvenuto per la Germania e l'Italia<sup>22</sup>.

Si istaura così un sistema di influenze reciproche e dialogiche, la cui base comune è il principio europeo. Lo stesso viene, quindi, delineato con sempre maggior cura sia dalla Corte di Giustizia, che dalle corti nazionali, verificandosi contemporaneamente un processo di formazione e consolidamento dello stesso, non solo di tipo verticale, dalla Corte di Giustizia ai giudici nazionali, ma anche multidirezionale<sup>23</sup>.

Infatti si sviluppa un tale livello di interazione tra gli ordinamenti e le varie articolazioni – giurisprudenza, dottrina e potere legislativo<sup>24</sup> – che il principio di divieto d'abuso del diritto risulta essere, di conseguenza, altamente condiviso e frutto di un progressivo ravvicinamento tra i vari sistemi giuridici, piuttosto che imposto dall'alto<sup>25</sup>. In quest'ultima fase si realizza ciò che pocanzi è stato definito

---

<sup>22</sup> Come si vedrà anche oltre *infra*, parr. 2.1. e 2.2, la Suprema Corte di Cassazione, nell'argomentare l'introduzione del divieto dell'abuso del diritto in campo tributario, quale strumento di contrasto alle fattispecie elusive, ha richiamato, quale significativo esempio dell'esistenza di un simile rimedio in altre esperienze giuridiche, il § 42 AO. Così, infatti, evidenziano Cass., 29 settembre 2006, n. 21221, in banca dati *DeJure.it*; Cass., 4 aprile 2008, n. 8772, in *Corr. trib.*, 2008, 22, pag. 1777 e ss. e Cass., 21 aprile 2008, n. 10257, in banca dati *DeJure.it*.

<sup>23</sup> Descrive il fenomeno quale “*cross – level diffusion*” W. TWINING, *Diffusion of Law: A Global Perspective*, cit., pagg. 18 e 19, ove l'A. specifica come “*diffusion may take place between many kinds of legal orders at and across different geographical levels, not just horizontally between municipal legal systems.*”

<sup>24</sup> Si è già osservato, infatti, *supra* nota 22, come la Suprema Corte di Cassazione abbia preso come riferimento nelle proprie pronunce non solo il concetto di abuso elaborato dalla Corte di Giustizia, ma anche la clausola anti-abuso tedesca, chiara riprova della condivisione del concetto di abuso del diritto tra gli ordinamenti europei. Inoltre, in conseguenza del ricorso diffuso da parte della giurisprudenza a tale nozione, la produzione dottrinale sulla tematica risulta essere sconfinata e a livello legislativo, sul piano nazionale, è in fase di inserimento una clausola generale antielusiva ad opera della legge delega fiscale n. 23 del 11 marzo 2014, di cui per un primo commento si veda A. GIOVANNINI, *L'abuso del diritto nella legge delega fiscale*, cit., pag. 231 e ss. e per una brevissima riflessione sulla coerenza della stessa E. ALTIERI, *La codificazione di una clausola generale antielusiva: giungla o wild west?*, in *Rass. Trib.*, 2014, 3, pagg. 528 – 530; il testo della legge delega è reperibile su [www.normattiva.it](http://www.normattiva.it). Orbene l'introduzione di tale nuova clausola si inserisce quale esempio del suesposto fenomeno di “riflusso di ritorno”, per il quale l'abuso del diritto ha oramai assunto le vesti di principio europeo, il quale viene reinserito con altre forme nell'ordinamento nazionale. Sull'influenza rilevante del concetto di abuso sviluppato a livello europeo per l'introduzione nel sistema giuridico italiano di una clausola generale antielusiva, sia in quanto proveniente dalle sentenze della Corte di Giustizia sia in quanto riportato nella Raccomandazione della Commissione Europea 2012/772/UE del 6 dicembre 2012, si vedano *infra* Riflessioni conclusive. Il testo della Raccomandazione è richiamabile al seguente indirizzo <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2012:338:0041:0043:IT:PDF>.

<sup>25</sup> R. DE LA FERÍA, *Introducing the Principle of Abuse of Law*, in *Prohibition of Abuse of Law – A New General Principle of EU Law*, cit., pag. XX e XXI, declina la creazione e diffusione dei principi europei, e in particolar modo quello del divieto dell'abuso del diritto, con il termine

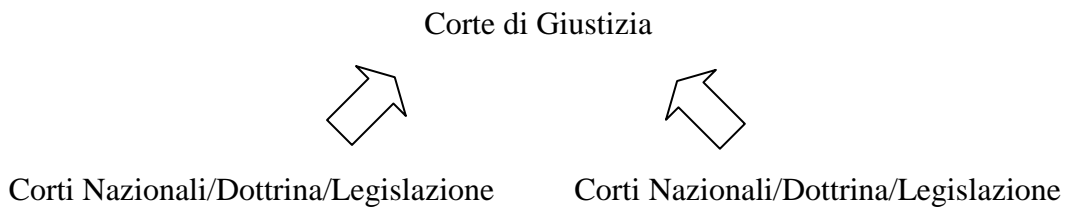
quale “riflusso di ritorno” o *retransplantation* del suddetto principio, il quale, originariamente sviluppato negli ordinamenti nazionali, vi ritorna attraverso le elaborazioni contenute nelle sentenze della Corte di Giustizia, andando così ad integrare e modificare il concetto di partenza, frutto della cultura giuridica del singolo Stato Membro, secondo i nuovi canoni europei.

Orbene, al fine di meglio comprendere tali fasi, che come sopra esposto, sono particolarmente evidenti nello sviluppo del principio di divieto dell’abuso del diritto bene, a parere di chi scrive, sembra opportuno riassumerle graficamente nel seguente schema:

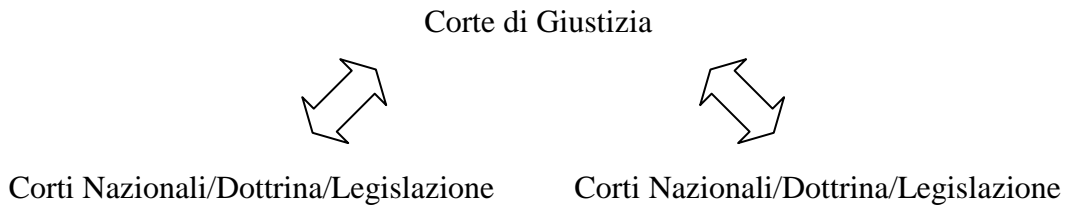
*Processo evolutivo dei principi europei*

---

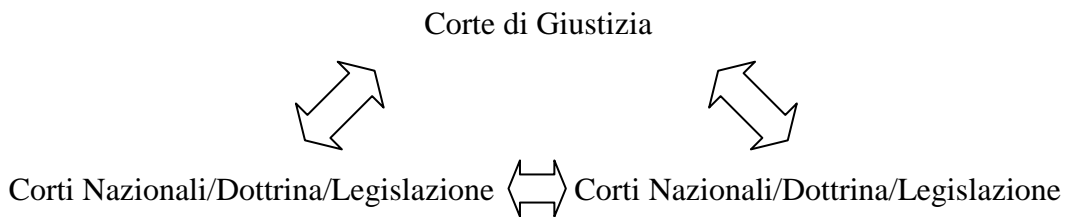
**Fase I:** *impulsi dalle esperienze giuridiche nazionali*



**Fase II:** *dialogo bidirezionale*



**Fase III:** *dialogo multidirezionale*




---

*reverberation* poichè “as a concept draws reference from acoustics and wave dynamics, it has perhaps the potential to capture the richness of the process of creation and development of principles. Like a sound wave, the reverberation of principle development progressively spreads outward throughout the EU and the national legal orders. And like the motion of a wave, there is not only radiating movement, but multi-directional movement back and forth, which for our purpose, means both between the EU judicial arm and the courts and legislature of different Member States (vertically), and between courts and legislature of different Member States amongst themselves (horizontally).”

La trattazione sarà ora dedicata a questa ultima e importante fase, la quale risulta essere estremamente sviluppata nel caso del divieto dell'abuso del diritto. Infatti, come si vedrà oltre, il principio europeo disciplinante il divieto d'abuso del diritto ha esercitato una significativa influenza sia sulla giurisprudenza che sulla legislazione nazionale.

### **1.1. La formulazione del principio generale europeo come una clausola anti-abuso nazionale**

Il principio europeo di divieto d'abuso del diritto, grazie all'elaborazione compiuta dalla Corte di Giustizia, è entrato a far parte del patrimonio giurisprudenziale europeo e, conseguentemente, nei vari ordinamenti giuridici degli Stati Membri. Prima, però, di analizzare più in dettaglio i riflessi di tale principio nell'ambito nazionale, si vuole porre brevemente l'attenzione sulla formulazione del suddetto principio.

Si è già esposto<sup>26</sup>, infatti, come il principio europeo di divieto d'abuso del diritto possa essere definito, in modo semplicistico, come il contrasto a quelle operazioni che, nonostante rispettino formalmente il dettato normativo, siano volte, principalmente, ad ottenere un vantaggio fiscale contrario all'obiettivo della norma, e che, al contempo, tale assunto possa essere vinto, dimostrando l'esistenza di ulteriori ragioni, rispetto al mero conseguimento di un vantaggio fiscale<sup>27</sup>.

Orbene, tale formulazione presenta il dettato tipico delle clausole generali antielusive nazionali. Infatti, si può notare una certa uniformità nei contenuti sia che si prenda ad esempio la clausola generale antiabuso tedesca, ossia il § 42 AO<sup>28</sup>, sia che si faccia riferimento ad una clausola antiabuso specifica, quale

---

<sup>26</sup> *Supra*, cap. III, par. 2.

<sup>27</sup> Così CGUE, 21 febbraio 2006, causa C – 255/02, *Halifax*, punti 74 e 75. Il testo è reperibile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>28</sup> Anche se sul punto si deve precisare come il riferimento vada operato alla norma in vigore prima della modifica intervenuta con la JStG 2008, che si approfondirà *infra* par. 2.1., in quanto successivamente si verificherà la modifica del dettato del § 42 AO, al fine di adattarlo al nuovo principio elaborato dalla Corte di Giustizia. Pertanto il testo a cui si rinvia è il seguente:

*“Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Liegt ein Missbrauch vor, so entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.*



quella italiana, ossia l'art. 37bis del d.P.R. n. 600/1973<sup>29</sup>, il cui primo comma, però, presenta una definizione ampia del concetto di abuso, tanto che la norma viene definita anche clausola antielusiva semigenerale<sup>30</sup>. Difatti, in entrambi i casi, le norme nazionali pongono l'attenzione sul concetto di aggiramento della disposizione tributaria, sui profili economici dell'operazione potenzialmente abusiva, rilevando come gli stessi siano di essenziale importanza, cosicchè, in ultima analisi, la formulazione del principio europeo si è sicuramente ispirata anche alle esperienze legislative nazionali.

Pertanto, il dettato del principio europeo del divieto d'abuso del diritto richiama fortemente quello delle clausole generali antiabuso nazionali. Tale osservazione, anche alla luce delle considerazioni già svolte<sup>31</sup>, non stupisce, posto che a livello europeo lo sviluppo e l'elaborazione del principio di divieto dell'abuso del diritto deriva dal sostrato giuridico, sia giurisprudenziale che legislativo, proprio degli ordinamenti nazionali. Ciò che, invece, si discosta dall'approccio giuridico tradizionale è la constatazione, come si vedrà più dettagliatamente nel prosieguo, che la clausola generale antiabuso nazionale – ossia lo strumento che, per eccellenza, era stato predisposto dal legislatore dello Stato Membro per contrastare i fenomeni abusivi – risente ora profondamente dell'influenza del principio europeo, per cui la stessa clausola, per quanto ampia, non viene più ritenuta sufficiente ad arginare le fattispecie di costruzioni giuridiche abusive, ma vada, quindi, a sua volta interpretata o modellata ad immagine del principio europeo. In questo modo si arriva alla situazione paradossale nella quale la clausola generale antielusiva, presente nei singoli sistemi tributari, necessita, altresì, di un principio generale per trovare

---

*Absatz 1 ist anwendbar, wenn seine Anwendbarkeit gesetzlich nicht ausdrücklich ausgeschlossen ist.*” reperibile su <http://www.gesetze-im-internet.de/>.

<sup>29</sup> Il cui testo prevede:

“Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti.”, reperibile su [www.normattiva.it](http://www.normattiva.it).

<sup>30</sup> L'art. 37bis, comma 1°, del d.P.R. n. 600/1973 presenta la tipica struttura della clausola generale antielusiva, la quale, però, trova applicazione solamente nelle costruzioni giuridiche elencate nel successivo comma 3°, limitandone di fatto la portata e creando un ibrido tra le norme antielusive specifiche e quelle generali, sul punto si veda S. CIPOLLINA, *Elusione fiscale, cit.*, pag. 567, ove l'A. osserva come “l'approccio italiano della norma generale antielusiva è, dunque, improntato ad una forma di ibridismo (...)”.

<sup>31</sup> *Supra* par. 1 e cap. III.

Gli effetti del principio europeo di divieto d'abuso del diritto e gli ordinamenti tributari interni

applicazione.

## **2. I diversi effetti del principio europeo di divieto d'abuso del diritto sugli ordinamenti tributari interni**

L'elaborazione di un principio europeo di divieto d'abuso del diritto in campo tributario non poteva certamente rimanere su un piano di discussione solo europea<sup>32</sup>, lasciando indifferenti i vari ordinamenti tributari nazionali. Tale basilare considerazione sul meccanismo di interazione tra i due livelli, seppur vera anche per altri principi cardine dell'impianto europeo, sviluppati e ampliati dall'opera ermeneutica della Corte di Giustizia<sup>33</sup>, assume, per ciò che riguarda il divieto d'abuso del diritto, la portata di una rivoluzione copernicana. Infatti, attraverso il processo di riflusso di ritorno del principio, o della cosiddetta *retransplantation*, il divieto dell'abuso del diritto è stato o reinserito in quei sistemi nazionali che già conoscevano la teorizzazione dello stesso, o introdotto *ex novo* in quegli ordinamenti nazionali che non ne contemplavano l'esistenza. In entrambi i casi gli effetti sono stati di significativa importanza, non tanto per le modifiche legislative o degli orientamenti giurisprudenziali in sé, che inevitabilmente derivano dall'evoluzione giuridica, legata all'evoluzione sociale del diritto, ma soprattutto per l'effetto di moltiplicazione espansiva che il principio europeo di divieto d'abuso del diritto ha conosciuto.

Ciò che deve essere necessariamente tenuto in considerazione è il contesto giuridico in cui tale principio si è sviluppato, per comprenderne poi il forte impatto di stravolgimento dei canoni giuridici tradizionali. Alla Corte di Giustizia non competono decisioni nella materia dei tributi non armonizzati, prerogativa rimasta agli Stati Membri; tale affermazione, sebbene corretta sotto un profilo generale, deve essere riconsiderata nel momento in cui una disposizione tributaria nazionale vada ad incidere, quasi sempre in modo indiretto, su una delle libertà

---

<sup>32</sup> F. VANISTENDAEL, *Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?*, cit., pag. 192.

<sup>33</sup> Si pensi, ad esempio, al principio di proporzionalità o anche a quello di non discriminazione e alle loro conseguenze applicative in campo fiscale, ben evidenziate da ID., *Le nuove fonti del diritto ed il ruolo dei principi comuni nel diritto tributario*, in *Per una costituzione fiscale europea*, cit., pag. 92 e ss.

fondamentali previste dal Trattato. Solamente in quel caso i giudici europei sono pienamente legittimati a valutare la compatibilità della normativa nazionale con quella europea, anche se si tratta di imposizione diretta, settore escluso dall'armonizzazione dei tributi. Orbene, è proprio analizzando nel complesso l'ambito in cui si è sviluppato il principio europeo del divieto d'abuso del diritto in campo tributario, ossia l'Iva<sup>34</sup>, il settore parcellizzato delle imposte dirette armonizzate<sup>35</sup> e, soprattutto, la legislazione fiscale rimasta nella piena sovranità degli Stati Membri, ma utilizzata quale veicolo per ostacolare la piena attuazione delle libertà fondamentali garantite dai Trattati istitutivi<sup>36</sup>, che si può meglio apprezzare la vera forza espansiva dello stesso. Infatti, sebbene tale principio si sia forgiato solamente in una parte del settore impositivo, la sua ricaduta all'interno degli ordinamenti nazionali è stata invece di portata onnicomprensiva: in alcuni casi, si pensi ad esempio al Regno Unito<sup>37</sup>, è stata positivizzata una clausola generale antielusiva, in altri la stessa clausola antiabuso nazionale è stata adattata al principio europeo<sup>38</sup> e, in altri ancora, la giurisprudenza nazionale ha recepito tale principio nel proprio sistema tributario applicandolo a qualsiasi tipologia d'imposta<sup>39</sup>, avvalorandone così la portata generale.

Ciò che qui è stato solamente anticipato in via di considerazioni generali, apparirà molto più chiaro nel prosieguo della trattazione, dove verrà analizzato l'impatto del principio europeo su due realtà specifiche, le quali già disponevano di una clausola generale antielusiva e per le quali il suddetto principio non avrebbe dovuto apportare, in linea teorica, alcuno sconvolgimento di rilevante portata.

## 2.1. Gli effetti sulla legislazione già vigente: il caso tedesco

---

<sup>34</sup> CGUE, 21 febbraio 2006, causa C – 255/02, *Halifax*, reperibile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>35</sup> Si pensi alle pronunce del filone ellenico CGUE, 24 marzo 1992, causa C – 381/89, *Syndesmos Melon*; CGUE, 12 marzo 1996, causa C – 441/93, *Pafitis*; CGUE, 12 maggio 1998, causa C – 367/96, *Kefalas* e CGUE, 23 marzo 2000, causa C – 373/97, *Diamantis*, e più di recente a CGUE, 5 luglio 2007, causa C – 321/05, *Kofoed* tutte reperibili su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>36</sup> CGUE, 12 settembre 2006, causa C – 196/04, *Cadbury Schweppes*, reperibile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>37</sup> *Supra*, cap. III, par. 1.3.

<sup>38</sup> *Infra*, par. 2.1. e 2.1.1.

<sup>39</sup> *Infra*, Riflessioni Conclusive par. 1.1.

Se possono essere definiti rivoluzionari i cambiamenti intervenuti nell'ordinamento inglese o in quello italiano, a seguito dell'impatto derivante dall'evoluzione giurisprudenziale del nuovo principio europeo di divieto d'abuso del diritto in campo tributario su quei sistemi tributari, altrettanto emblematico è stato l'impatto che tale principio ha avuto su altri ordinamenti, i quali già contemplavano il divieto d'abuso del diritto.

Fra tutti, di particolare interesse, risulta essere l'effetto prodotto dal principio europeo nell'ordinamento tedesco, che già disponeva di una clausola generale anti-abuso. Infatti, come già precedentemente accennato<sup>40</sup>, tale ordinamento tributario annovera, oramai da quasi un secolo, una clausola generale di contrasto alle fattispecie abusive, cosicchè si potrebbe pensare che il consolidamento del principio europeo abbia lasciato indifferente sia il legislatore che l'interprete tedesco. Come si verificherà nel prosieguo, tale affermazione risulta essere, invece, profondamente errata, tanto che l'attualità dimostrerà l'esatto contrario.

### **2.1.1. La nuova fase dell'*Abgabenordnung***

Al fine di analizzare l'importanza, che il principio europeo di divieto d'abuso del diritto ha avuto per l'ordinamento tedesco, si ritiene opportuno completare, seppur brevemente, l'evoluzione storica della clausola generale anti-abuso, in quanto è proprio nel percorso evolutivo della norma, che si possono cogliere gli elementi prodromici del ruolo fondamentale svolto dal principio europeo nel sistema tributario d'oltralpe.

Infatti, se è pur vero che la clausola generale antielusiva tedesca è divenuta sin da subito un elemento imprescindibile nel panorama tributario teutonico<sup>41</sup>, di

---

<sup>40</sup> *Supra*, cap. II, par. 2.3.

<sup>41</sup> Già nel 1923 osservava A. HENSEL, *Zur Dogmatik des Begriffs "Steuerumgehung"*, in *Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann*, cit., pagg. 286 e 287 o in *System des Familiensteuerrechts und andere Schriften, Festschrift für Albert Hensel*, cit., pagg. 351 e 352, come "Die Frage lautet auch heute nicht mehr, wie bei der Beratung der Reichsabgabenordnung: Einführung oder Nichteinführung einer Generalklausel? Sie ist heute nur noch in der Form zu stellen: Soll § 5AO beibehalten oder gestrichen werden? Die meisten in Betracht kommenden Stellen würden sich meines Erachtens heute für Beibehaltung aussprechen. (...)Selbst grundsätzliche Gegner der Umgehungsklausel werden daher heute für eine völlige Streichung der Bestimmung kaum mehr eintreten können."

altrettanta evidenza è la circostanza che la stessa abbia subito, nel corso del tempo, numerose modifiche, come in parte è già stato evidenziato<sup>42</sup>. Modifiche che sono diventate sempre più penetranti e frequenti negli ultimi anni. Infatti, quando nel 1977 la *Steueranpassungsgesetz* venne sostituita da una nuova legge generale sull'imposizione – la cd. *Abgabenordnung*<sup>43</sup> – la clausola generale antiabuso aveva mantenuto ferma la sua influenza, tanto che la stessa venne inserita in tale nuova normativa. L'unica differenza, rispetto alla disposizione del 1934, consisteva nell'aver eliminato il riferimento alle forme giuridiche di diritto civile, quali strumenti per la realizzazione della fattispecie abusiva in campo tributario. La versione degli anni '30 era stata considerata dal legislatore troppo restrittiva e di applicazione limitata, cosicchè lo stesso aveva deciso di eliminare, a suo dire, il problema estendendo il novero delle forme giuridiche oggetto di abuso<sup>44</sup>.

Orbene, sul punto si ritiene necessaria una prima considerazione proprio alla luce delle iniziali evoluzioni storiche della clausola generale antielusiva. La stessa, ai suoi albori, era piuttosto dettagliata, conteneva, perfino, una definizione di abuso, ma tali elementi, invece che costituire punti di forza della stessa, ne restringevano il raggio d'azione, a detta del legislatore. Se la norma, quindi, trovava ancora un'applicazione limitata, il *vulnus* veniva ricondotto al dettato troppo specifico. Così nel corso degli anni, in modo progressivo, ma sistematico, vennero eliminate le varie specificazioni.

La ferma determinazione del legislatore, per la quale, causa di un utilizzo limitato della clausola generale antielusiva, sarebbe stato il dato normativo troppo dettagliato, ha omesso di valutare una variabile fondamentale. Infatti, nell'applicazione delle clausole generali cercare ogni rimedio al loro imperfetto

---

<sup>42</sup> *Supra*, cap. II, par. 2.3.

<sup>43</sup> L'*Abgabenordnung* del 16 marzo 1976, entrò in vigore il 1° gennaio 1977, in "BGBI.", 1976, I, pag. 613.

<sup>44</sup> Chiarissima, sul punto, è la relazione ufficiale al § 45 del progetto di legge dell'*Abgabenordnung* (AO 1974/BT – *Drucksache* VI/1982, pag. 2 e ss; ora § 42 AO 1977), in 6. legislatura BT – *Drucksache* VI/1982, pag. 114, reperibile anche su <http://dipbt.bundestag.de/doc/btd/06/019/0601982.pdf>, ove viene stabilito che "§ 6 *StAnpG* behandelt nur den Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts. Das ist zu eng. Auch Gestaltungsmöglichkeiten des öffentlichen Rechts können mißbräuchlich verwendet werden. In der Neufassung wird deshalb nur noch von Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts gesprochen. Die Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts umfassen auch die Formen des Rechts."

Gli effetti del principio europeo di divieto d'abuso del diritto e gli ordinamenti tributari  
interni

funzionamento unicamente nella formulazione della norma, rivela, in realtà, una visione alquanto distorta di tale tipo di disposizione. Come si vedrà più approfonditamente anche oltre, la clausola generale costituisce una norma aperta, la cui applicazione è rimessa all'interprete<sup>45</sup>, cosicchè ipotizzare di risolvere lo scarso ricorso alla clausola o il cattivo utilizzo della stessa da parte dei giudici, mutando semplicemente il dettato normativo, è contemporaneamente utopico, inutile e contraddittorio<sup>46</sup>.

Con il trascorrere del tempo e con le modifiche apportate la situazione, relativa alla concreta applicazione, non è, come era peraltro prevedibile, mutata di gran lunga, tanto che il legislatore, ha modificato nuovamente il § 42 AO. Tale ulteriore modifica, che interviene alla fine del 2001<sup>47</sup>, si contraddistingue rispetto alle precedenti, per una completa inversione di marcia, rispetto alle variazioni intervenute nel passato. Il dettato della clausola generale antielusiva era, a quell'epoca davvero essenziale, cosicchè una modifica della formulazione doveva, in maniera imprescindibile, invertire la rotta rispetto alle convinzioni, e, conseguentemente, alle modifiche degli anni precedenti. Infatti, aver lasciato l'interprete libero di stabilire, quando si realizza l'abuso, non aveva condotto al risultato auspicato dal legislatore.

Ecco, quindi, che venne deciso l'inserimento di un secondo comma<sup>48</sup> al §

---

<sup>45</sup> Evidenzia i rischi del consegnare uno strumento, quale la clausola generale, nelle mani del giudice J. W. HEDEMANN, *Die Flucht in die Generalklauseln – Eine Gefahr für Recht und Staat*, cit., pagg. 68 – 75, ove l'A. osserva che *“Die Männer, die am Bürgerlichen Gesetzbuch arbeiteten, wußten wohl, daß nicht ganz ohne solche Generalklauseln auszukommen sei, aber immer wieder zuckten sie an anderen Stellen der Gefahr des Absinkens ins Unsichere zurück: „Durch die Zulassung der exceptio doli generalis wird in höchst bedenklicher Weise an Stelle festen Rechtsnorm das subjektive Gefühl des Richters gesetzt und die Grenze zwischen Recht und Moral verwischt.(...) Wir wissen bereits, daß diese „neue Billigkeit der Byzantiner“ nicht bloß ein Nachlassen der Denkkraft, sondern noch eine ganz andere, viel gefährlichere Art der Verweichlichung im Gefolge gehabt hat, die im schillernden Gewande der aequitas, humanitas, benignitas einhergeht. Verfällt der Richter der Schattenseite dieser Begriffe, so hört auf, „Richter“ zu sein. Was er anwendet, ist nicht mehr „Recht“, sondern ein sentimentales Verteilen von Milde und Härte nach ungesicherten Maßstäben.“*

<sup>46</sup> Il legislatore del 1977 sapeva che, formulando la norma in modo totalmente generico, non avrebbe vincolato ulteriormente il giudice, ma anzi avrebbe rimesso all'interprete le necessarie valutazioni sull'abuso, come si vince chiaramente anche dalla relazione ufficiale al § 45 del progetto di legge dell'*Abgabenordnung* (AO 1974/BT – Drucksache VI/1982, pag. 2 e ss; ora § 42 AO 1977), in 6. legislatura BT – Drucksache VI/1982, pag. 114, reperibile anche su <http://dipbt.bundestag.de/doc/btd/06/019/0601982.pdf>, ove viene stabilito che *“Wann in einzelnen Missbrauch vorliege, müsse die Rechtsprechung klären.“*

<sup>47</sup> Si tratta della *Steueränderungsgesetz* del 20. 12. 2001, in BGBl., 2001, I, pag. 3794.

<sup>48</sup> Il testo del § 42 AO, comma 2, nella versione del 2001 era il seguente:

*“Absatz 1 ist anwendbar, wenn seine Anwendbarkeit gesetzlich nicht ausdrücklich ausgeschlossen*

42 AO, il quale avrebbe dovuto risolvere uno specifico problema, ossia quello dell'applicazione residuale della clausola generale antielusiva, anche in presenza di disposizioni speciali antiabuso, nelle ipotesi in cui le fattispecie oggetto di giudizio non fossero regolate nemmeno da queste ultime. Il legislatore, in questo modo, avrebbe preteso di scardinare l'applicazione del principio *lex specialis derogat legi generali*, che governa i rapporti tra norme specifiche e quelle generali.

Tale esigenza, come si evince anche dalla relazione di accompagnamento alla novella legislativa, era sorta dalla necessità di porre rimedio, in modo mirato, a tre pronunce del *Bundesfinanzhof*<sup>49</sup>, che in presenza di una lacuna nella disposizione antielusiva specifica, avevano dichiarato l'impossibilità di applicare il generale § 42 AO<sup>50</sup>. L'intenzione del legislatore era quella di introdurre un chiarimento interpretativo alle modalità applicative della clausola antiabuso, ma, dalle espressioni utilizzate nella relazione, emerge nettamente come lo stesso abbia tentato – tentativo, come si vedrà, fallito – di costringere gli interpreti a mutare il suddetto orientamento<sup>51</sup>.

---

*ist.*” Ossia “Il primo paragrafo è applicabile quando la sua applicabilità non sia espressamente esclusa dalla legge” (t.d.A.)

<sup>49</sup> Si tratta di BFH, 15 dicembre 1999, I R 29/97, in *BStBl.*, 2000, II, pag. 527 e ss., in cui la Corte aveva negato l'abusività di un caso di *dividend stripping* effettuato tramite il mercato borsistico, poichè il § 50c EStG 1987/1990 disposizione specifica al riguardo, prevedeva un comma 8° che escludeva l'applicabilità dei precedenti sette commi (i quali disciplinavano la mancanza di effetti dal punto di vista tributario di tali operazioni) nei casi di negozi eseguiti tramite il mercato borsistico, cd. *Börsenklausel*, e data l'esistenza della norma specifica, il § 42 AO norma generale, non poteva essere applicato, per un approfondimento si veda G. ROSE, *Steuerplanung und Gestaltungsmissbrauch*, Bielefeld, 2002, pag. 91. L'altra sentenza, che han determinato il legislatore a modificare la clausola generale antielusiva è stata BFH, 19 gennaio 2000, I R 94/97, in *BStBl.*, 2001, II, pag. 222 e ss., meglio nota come *Dublin-Docks*.

<sup>50</sup> Le stesse, infatti, avevano sancito l'illegittimità dell'applicazione del § 42 AO in presenza di una normativa specifica, la quale, però, nei casi di specie, lasciava non regolate esattamente quelle fattispecie, come precisa anche W. SPINDLER, § 42 AO n. F. – *was hat sich geändert?*, in *StBJb 2008/2009*, a cura di D. J. PILTZ – M. GÜNKEL – U. NIEMANN, Köln, 2009, pag. 47, sottolineando, relativamente alla pronuncia sul *dividend stripping* che “§ 42 AO 1977 kommt deshalb neben und im Anwendungsbereich von § 50c EStG 1987/1990 keine eigenständige Bedeutung zu. Daran ändert nach Auffassung des BFH nichts, dass § 50c EStG im Ergebnis unanwendbar bleibt, da der Schutzcharakter dieser Klausel gleichfalls abschließend ist. Auch dieses Urteil hat die Finanzverwaltung mit einem Nichtanwendungserlass belegt.”

<sup>51</sup> *BT. – Drucksache 14/6877*, pag. 52, ove si osserva che “Die Klarstellung ist erforderlich, weil der 1. Senat des Bundesfinanzhofs in seinen Urteilen vom 15. Dezember 1999 – I R 29/67 („Dividendenstripping“) und vom 19. Januar 2000 – I R 94/97 – („Dublin-Docks“) die Auffassung vertreten hat, dass § 42 neben spezialgesetzlichen Regelungen keine Anwendung findet. (...)Die o. g. Rechtsprechung des Bundesfinanzhof führt dadurch zu teils erheblichen Rechtsfolgelücken, dass in Einzelfällen weder § 42 AO noch spezialgesetzliche Regelung zur Anwendung kommen. Sie berücksichtigt nicht, dass missbräuchliche Gestaltungen nicht

Tale modifica, che venne fortemente criticata dalla dottrina<sup>52</sup>, si rivelò, in realtà, completamente inutile<sup>53</sup>, in quanto la giurisprudenza non mutò minimamente le proprie decisioni e confermò così il proprio precedente lavoro ermeneutico<sup>54</sup>. L'argomentazione del *Bundesfinanzhof* sul punto è, infatti,

---

*vorhersehbar sind, einem raschen Wandel unterliegen und u. U. nicht (mehr) erfasst werden. Ein Rückgriff auf die allgemeine Missbrauchsvorschrift des § 42 AO ist daher zur Vermeidung von Rechtsfolgelücken erforderlich. Dem dient die vorstehende klarstellende Gesetzesänderung.*”. Il testo della relazione d'accompagnamento è reperibile all'indirizzo <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/14/068/1406877.pdf>.

<sup>52</sup> Senza pretese di esaustività si riportano alcune voci maggiormente critiche sulla modifica legislativa del 2001, tra cui G. CREZELIUS, *Neuregelung des § 42 AO?*, in *DB*, 2001, pag. 2214, il quale osserva come “*Damit erweist sich schon an dieser Stelle, dass die geplante Änderung nichts anderes als ein Medium des Fiskalismus darstellt!*”; U. CLAUSEN, *Struktur und Rechtsfolgen des § 42 AO*, in *DB*, 2003, pag. 1594, ove l'A. sottolinea come “*(...) ist die Gesetzesaussage des § 42 Abs. 2 eine Plattitüde, die in den Rechtsfolgen leer läuft.*”; F. J. HAAS, *Der Missbrauchstatbestand des § 42 AO – ein unkalkulierbares Risiko für die unternehmerische Gestaltungspraxis?*, cit., pag. 23, il quale specifica come “*Ihr Aussagegehalt ist nebulös. (...) Legt man diese Interpretation zugrunde, ist die Vorschrift – insoweit übereinstimmend mit der Gesetzesbegründung – klarstellender Natur oder kritisch formuliert: schlicht überflüssig.*”; P. FISCHER, *Geltungsanspruch des Steuergesetzes, Steuerumgehung und „wirtschaftliche oder sonst beachtliche außersteuerliche Gründe*”, in *FR*, 2001, 23, pag. 1215, ove l'A. avverte che “*Eine solche Bestimmung wäre der wohl kaum taugliche Versuch, durch eine unklare, den Grundsatz der „außentheoretisch“ tatbestandsferne Blankettregelung zu normieren.*”; K. – D. DRÜEN, *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, cit., § 42 AO, Tz. 20b, il quale chiarisce che “*Bei echten Spezialvorschriften führt der durch § 42 II eröffnete Rückgriff auf den allg. Missbrauchstatbestand nicht zum Ziel*” e ancora C. BÖING, *Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch in Europa*, cit., pag. 67, che, in maniera tagliente, afferma “*(...) scheint der Gesetzgeber den Aufruf des BFH, Besteuerungslücken durch präzise formulierte Spezialgesetze zu schließen, fehlinterpretiert zu haben. Er hat damit eine Norm ins Leben gerufen, deren praktischer Anwendungsbereich entweder gegen Null tendiert oder der teleologisch zu reduzieren ist.*”

<sup>53</sup> U. CLAUSEN, *Struktur und Rechtsfolgen des § 42 AO*, cit., pag. 1595 la definisce come “*ein Schlag ins Wasser*”.

<sup>54</sup> Emblematica al riguardo è la successiva pronuncia, che rientra sempre nel filone noto come *Dublin-Docks*, è BFH, 20 marzo 2002, I R 63/99, in *BStBl.*, II, 2003, pag. 50 e ss., che ha confermato la propria precedente giurisprudenza, escludendo così ogni possibilità di ricorrere al § 42 AO in presenza di una normativa speciale non applicabile. Tale posizione è stata ulteriormente ribadita anche da BFH, 20 novembre 2007, I R 85/05, in *BFH/NV*, 2008, pag. 551 e ss. in tema di *dividend stripping*, e anche da BFH, 18 dicembre 2013, I R 25/12, reperibile su <http://www.bundesfinanzhof.de>, ove la stessa ha stabilito che “*Sind in einem konkreten Einzelfall die Voraussetzungen der speziellen Missbrauchsbestimmungen nicht erfüllt, darf die Wertung des Gesetzgebers nicht durch eine extensive Anwendung des § 42 Abs. 1 AO a.F. unterlaufen werden (...). Verbleiben Rechtsfolgelücken, ist es allein Aufgabe des Gesetzgebers, der mittels der speziellen Missbrauchsbekämpfungsnormen die Grenzen des Missbrauchs gezogen hat, diese zu schließen (...). Hieran hat sich durch die Einfügung des § 42 Abs. 2 AO a.F., nach dem § 42 Abs. 1 AO a.F. anwendbar ist, wenn seine Anwendbarkeit gesetzlich nicht ausdrücklich ausgeschlossen ist, nichts geändert.*” Sul punto si è espressa molto chiaramente anche la dottrina, ove come riassume W. SPINDLER, § 42 AO n. F. – *was hat sich geändert?*, cit., pag. 49 “*Nach Auffassung des BFH ergibt sich aus § 42 Abs. 2 AO i.d.F. des StÄndG 2001 nicht Gegenteiliges. Denn aufgrund des spezialgesetzlichen Wertungsvorrangs fehlt es bereits an einem Missbrauchsvorwurf i.S. des § 42 Abs. 1 Satz 1 AO. Aus diesem Grund laufe § 42 Abs. 2 AO i.d.F. des StÄndG 2001 leer.*” Per un approfondimento del filone *Dublin-Docks* si vedano P. BAUSCHATZ, *Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch und Europarecht (Teil II) – Öffnung der Steuersysteme im Recht der direkten Steuern der EU-Mitgliedstaaten und Abwehr grenzüberschreitender Gestaltungen durch*



piuttosto lineare, in quanto se la fattispecie rientra nel raggio d'azione di una disposizione antielusiva speciale, ma non ne integra i requisiti, ciò significa che la stessa è accettata dall'ordinamento e non potrà definirsi *tout court* abusiva, nemmeno facendo ritorno al § 42 AO, perché, *a fortiori*, non ne potrà mai integrare i requisiti<sup>55</sup>.

Pertanto, la novella normativa, che aveva tentato di indirizzare la giurisprudenza, rimase lettera morta, nonostante le pressioni esercitate dal potere legislativo.

Tale modifica, però, va analizzata non solo da un punto di vista di politica legislativa interna, sebbene ivi si trovino le ragioni fondamentali dell'inserimento normativo summenzionato, ma anche da quello, più ampio, del rinnovato interesse, a livello europeo, per la tematica dell'abuso del diritto, specialmente nel settore fiscale. Alla fine del 2001, anno della modifica del § 42 AO, la Corte di Giustizia aveva già iniziato a riportare l'attenzione sul problema dell'abuso con il filone ellenico<sup>56</sup> e delineato il concetto di abuso in campo tributario con la sentenza *Emsland – Stärke*<sup>57</sup>, facendo emergere, per l'appunto, una nuova attenzione alla tematica dell'abuso. Chiaro, quindi, che l'esigenza nazionale rifletteva, al contempo, quella che era la nuova sensibilità europea nei confronti dell'abuso del diritto, la quale si stava progressivamente delineando con sempre maggior vigore.

In questo panorama ambivalente, in cui piano nazionale e piano europeo si intrecciano, si può inquadrare anche l'ulteriore modifica, intervenuta di lì a pochi

---

*Missbrauchsvorschriften anhand ausgewählter Beispiele des deutschen Steuerrecht*, in *IStR*, 2002, 10, pag. 333 e ss., mentre per una breve analisi in lingua italiana A. CRAZZOLARA, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: la clausola generale antiabuso nel diritto tributario tedesco*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2010, 1, pagg. 73 – 77.

<sup>55</sup> Così U. CLAUSEN, *Struktur und Rechtsfolgen des § 42 AO*, cit., loc. cit., il quale, per l'appunto, osserva come “*Liegt eine Gestaltung im Regelungsbereich der speziellen Missbrauchsvorschrift, sind aber die tatbestandlichen Voraussetzungen der speziellen Missbrauchsvorschrift nicht erfüllt, so bedeutet dies, dass die Gestaltung von der Steuerrechtsordnung akzeptiert wird. Bei der Anwendung in Rahmen von lex specialis-Vorschriften beißt sich also die Katze in den Schwanz.*”

<sup>56</sup> CGUE, 24 marzo 1992, causa C – 381/89, *Syndesmos Melon*; CGUE, 12 marzo 1996, causa C – 441/93, *Pafitis*; CGUE, 12 maggio 1998, causa C – 367/96, *Kefalas* e CGUE, 23 marzo 2000, causa C – 373/97, *Diamantis*, tutti i testi sono consultabili su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu) e per un approfondimento si rinvia *supra* cap. III.

<sup>57</sup> CGUE, 14 dicembre 2000, causa C – 110/99, *Emsland – Stärke*, reperibile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu) e per un approfondimento si rinvia *supra* cap. III.

anni, alla fine del 2007<sup>58</sup>, del § 42 AO. Il nuovo testo della clausola generale antielusiva risulta essere profondamente diverso da quello oramai consolidato del 1977<sup>59</sup>, ma presenta inequivocabili richiami con la primissima versione della clausola antiabuso e con l'elaborazione del principio europeo di divieto d'abuso del diritto, come si analizzerà in modo più approfondito nel corso del prossimo paragrafo.

### 2.1.2. Il § 42 AO attuale e le ragioni di una modifica

Il nuovo § 42 AO, entrato in vigore il 1 gennaio 2008, ancora rubricato "Abuso delle forme giuridiche" stabilisce:

«(1) Attraverso l'abuso delle forme giuridiche la legge tributaria non può essere elusa. Se la fattispecie è regolata da una norma tributaria specifica, che disciplina l'impedimento dell'elusione fiscale, allora le conseguenze giuridiche si determineranno secondo quella norma. Altrimenti la pretesa al tributo, alla presenza di un abuso così come stabilito al comma 2, sorge, come quando sussiste una forma giuridica adeguata agli accadimenti economici.

(2) Un abuso sussiste, quando viene scelta una forma giuridica inadeguata, che comporta per il contribuente o un terzo, in confronto ad una forma adeguata, un beneficio fiscale non previsto dalla legge. Questo non vale, quando il contribuente per la forma giuridica scelta prova delle ragioni extrafiscali, che secondo il quadro complessivo dei rapporti sono meritevoli d'attenzione.» (t.d.A.)<sup>60</sup>

---

<sup>58</sup> Art. 14 della *Jahressteuergesetz* 2008, 20. 12. 2007, in *BGBL.*, 2007, I, pag. 3150 e ss., anche richiamabile dal sito [www.bgb1.de](http://www.bgb1.de).

<sup>59</sup> Per comodità del lettore si riporta qui il testo della norma in lingua originale:  
"Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Liegt ein Missbrauch vor, so entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht."

<sup>60</sup> Per un autonomo confronto si riporta, per comodità del lettore, il testo in lingua originale rubricato "Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten":

(1) Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ist der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. Anderenfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2 so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.

(2) Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige

Orbene l'attuale testo della clausola generale antielusiva tedesca è stato il frutto di un articolato dibattito legislativo che ha condotto alla redazione, e conseguente bocciatura, di due progetti di legge<sup>61</sup>, prima che si approdasse al testo oggi in vigore. I motivi di tale ulteriore modifica sono espressi nei vari documenti ufficiali che hanno concorso alla formazione della norma e rispecchiano il tentativo, messo in atto dal Ministero delle Finanze, di veicolare, tramite modifiche legislative, l'orientamento degli interpreti. Ciò che lamentava il potere esecutivo era l'utilizzo decisamente restrittivo che la giurisprudenza aveva fatto della clausola generale e l'approccio strettamente legato al caso concreto, a causa dell'assenza di una chiara definizione del concetto di abuso, circostanza la quale non garantiva una tutela sufficiente a valori cardine quali l'uguaglianza e la certezza del diritto<sup>62</sup>.

---

*für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.* Il testo è altresì disponibile online all'indirizzo <http://www.gesetze-im-internet.de/>.

<sup>61</sup> Per un più completo approfondimento delle varie versioni proposte e delle critiche mosse dal *Bundesrat* si vedano i seguenti documenti ufficiali, tutti reperibili online agli indirizzi indicati *BT*. – *Drucksache* 16/6290, in <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/062/1606290.pdf>; *BT*. – *Drucksache* 16/7036, in <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/070/1607036.pdf>; *BR*. – *Drucksache* 544/1/07, in <http://217.79.215.188/dip21/brd/2007/0544-1-07.pdf> e il *Referentenentwurf JSStG* 2008, in [http://www2.nwb.de/portal/content/ir/downloads/135519/Referentenentwurf\\_JSStG2008.pdf](http://www2.nwb.de/portal/content/ir/downloads/135519/Referentenentwurf_JSStG2008.pdf). Inoltre per un approfondimento delle varie fasi dell'iter legislativo della nuova clausola generale e dei contenuti delle varie bozze di lavoro si vedano P. FISCHER, § 42 Abs. 1 AO i.d.F. des Entwurfs eines JSStG 2008 – ein rechtskultureller Standortnachteil, in *FR*, 2007, 18, pag. 857 e ss.; T. GEERLING – M. GORBAUCH, Keine Angst vor § 42 AO-E, in *DStR*, 2007, 39, pag. 1703 e ss.; S. KÖHLER – M. TIPPELHOFER, Verschärfung des § 42 AO durch das Jahressteuergesetz 2008? – Zum unterschiedlichen Missbrauchs begriff nach deutschem und europäischem Steuerrecht, in *IStR*, 2007, 19, pag. 681 e ss.; C. LENZ – T. GERHARD, Das „Grundrecht auf steueroptimierende Gestaltung“ – Ist der Regierungsentwurf zu § 42 AO mit der Gestaltungsfreiheit des Steuerpflichtigen vereinbar?, in *BB*, 2007, 45, pag. 2429 e ss.; A. SCHNITGER, Änderung der grenzüberschreitenden Unternehmensbesteuerung sowie des § 42 AO durch das geplante Jahressteuergesetz 2008 (JSStG 2008), in *IStR*, 2007, 20, pag. 733 e ss.; H. B. BROCKMEYER, Bedenkliche Neufassung des § 42 Abs. 1 AO im Referentenentwurf des JSStG 2008, in *DStR*, 2007, 31, pag. 1325 e ss.; G. CREZELIUS, Vom Missbrauch zum Misstrauen: Zur geplanten Änderung des § 42 AO, in *DB*, 2007, 26, pag. 1428 e ss.; U. LICHTINGHAGEN – A. C. VERPOORTEN, Steuergestaltung zwischen Missbrauchsverdacht und Anzeigepflicht? – Der Entwurfsstand der §§ 42, 138a, 379a AO-E nach dem Bundesratsbeschluss vom 21.9.2007 zum JSStG, in *StuB*, 2007, 19, pag. 734 e ss.; A. von WEDELSTÄDT, Die Änderung der Abgabenordnung durch das Jahressteuergesetz 2008, in *DB*, 2007, 47, pag. 2558 e ss.; C. H. BORGGREVE, Neue Dimension des Missbrauchs im Steuerrecht?, in *AO-StB*, 2007, pag. 333 e ss. e per un breve *resumee* in lingua italiana si consenta il rinvio a S. MARTINENGO, *L'abuso del diritto in Germania e il § 42 dell'Abgabenordnung*, cit., pag. 659 e ss.

<sup>62</sup> Così, infatti, nella relazione *BT*. – *Drucksache* 16/6290, pag. 81, ove è stabilito che “Die derzeit geltende Regelung in § 42 Abs. 1 AO enthält keine Definition des Missbrauchs von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten. Ihre Anwendung ist daher stark von Kasuistik geprägt. Eine präzise und effektive Regelung zur Vermeidung des Missbrauchs ist im Interesse der Gleichmäßigkeit,

A detta del legislatore l'introduzione di una nozione dettagliata della locuzione "abuso del diritto" in campo tributario e dello specifico percorso logico-giuridico da seguire nei casi di concorrenza tra norme tributarie speciali e clausola generale antiabuso, avrebbe, da un lato, se non risolto, per lo meno arginato il problema di un'applicazione della clausola generale troppo dipendente dalla concreta fattispecie contestata. Questo grazie, da un lato, ad una delimitazione normativa del concetto di abuso e, dall'altro, ad un preciso ordine di applicazione delle norme, il quale avrebbe sradicato il cosiddetto *Abschirmwirkung*, ossia "l'effetto schermo"<sup>63</sup> generato dalla normativa antielusiva speciale, la quale impediva di ricorrere, in seconda battuta, al § 42 AO, quando non si fossero integrati i requisiti per applicare le suddette disposizioni *ad hoc*.

Orbene, la portata innovativa della suddetta riforma è stata oggetto di numerose critiche da parte della dottrina, vista la sostanziale inutilità della stessa<sup>64</sup>. In realtà ciò che, però, preme evidenziare in questa sede, più che il dettaglio delle singole innovazioni della clausola generale antiabuso tedesca<sup>65</sup>,

---

*aber auch der Rechtssicherheit bei der Besteuerung unerlässlich.*" L'intero testo è reperibile all'indirizzo <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/062/1606290.pdf>.

<sup>63</sup> La relazione *BT. – Drucksache 16/6290*, pag. 81 è chiarissima a riguardo dell'eliminazione di tale effetto, come si evince da "*Der spezielleren Vorschrift in den Einzelsteuergesetzen soll im Hinblick auf die allgemeine Regelung in § 42 Abs. 1 AO keine Abschirmwirkung zukommen. Durch die Ergänzung in Absatz 2 soll klargestellt werden, dass Absatz 1 des § 42 AO als gleichrangige Vorschrift neben anderen Vorschriften, die Steuerumgehungen regeln, anwendbar bleibt. Sie hebt die Intention des Gesetzgebers hervor, dass es keinen Wertungsvorrang dieser anderen Vorschriften gibt, der den Tatbestand des § 42 Abs. 1 AO ausschließen könnte, und zwar insbesondere dann nicht, wenn die Voraussetzungen dieser anderen Vorschriften im Einzelfall nicht vorliegen.*" L'intero testo è reperibile all'indirizzo <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/062/1606290.pdf>.

<sup>64</sup> Senza pretese di esaustività oltre alla dottrina richiamata *supra* alla nota 61 si segnalano K. – D. DRÜEN, *Unternehmerfreiheit und Steuerumgehung*, cit., pag. 154 e ss.; J. HEY, *Spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung aus steuersystematischer verfassungs- und europarechtlicher Sicht*, in *StuW*, 2008, 2, pag. 167 e ss.; P. FISCHER, *Überlegungen zu § 42 AO i.d.F. des JStG 2008*, in *FR*, 2008, pag. 306 e ss.; M. WIENBRACKE, *Die Genese fiskalischen Misstrauens – Von § 5RAO 1919 zu § 42 AO i.d.F. des JStG 2008*, in *DB*, 2008, 13, pag. 664; A. MACK – M. WOLLWEBER, *§ 42 AO – Viel Lärm um nichts?*, in *DStR*, 2008, 5, pag. 182 e ss.; H. HAHN, *Wie effizient ist § 42 AO neuer Fassung? – Praktische, dogmatische und rechtspolitische Beobachtungen*, in *DStZ*, 2008, 14, pag. 483 e ss.; J. HEY, *Gestaltungsmisbrauch im Steuerrecht nach der Fassung des § 42 AO und dem dazu ergangenen BMF-Erlass*, in *BB*, 2009, 20, pag. 1044 e ss.; M. HEINTZEN, *Die Neufassung des § 42 AO und ihre Bedeutung für grenzüberschreitende Gestaltungen*, in *FR*, 2009, pag. 599 e ss.; M. WENDT, *§ 42 AO vor dem Hintergrund der Rechtsprechung*, cit., pag. 117 e ss.; M. ALBERT, *Zur Abwehr von Steuerumgehung aus deutscher und europäischer Sicht*, in *IFSt-Schrift nr. 455*, Bonn, 2009; W. SPINDLER, *§ 42 AO n. F. – was hat sich geändert?*, cit., pag. 39 e ss. e J. THIEL, *Von gesellschaftlichen Nutzen der Steuerberatung*, in *Steuerberatung und Rechtsstaat*, a cura di K. TIPKE, München, 2010, pag. 11 e ss.

<sup>65</sup> Per una specifica disamina dei requisiti previsti dall'attuale clausola antiabuso tedesca si rinvia

sono altri aspetti della novella legislativa, i quali possono essere raggruppati in due insiemi differenti. Da un lato, l'influenza che lo sviluppo di un principio europeo di divieto d'abuso del diritto ha avuto sull'ordinamento tributario tedesco e, dall'altro, il tentativo legislativo di avvicinarsi al principio, il quale conferma una profonda insoddisfazione del rimedio giuridico prescelto nella forma della clausola generale.

Per ciò che attiene al primo gruppo di considerazioni, delle tre modifiche apportate al § 42 AO, due sono, in realtà, quelle più significative. Ci si riferisce, per un verso, all'inserimento nel dettato della clausola della definizione di abuso e, per l'altro, alla previsione espressa di una controprova che il contribuente può fornire in giudizio per contrastare l'assunto di abuso. Orbene, tali innovazioni non costituiscono certamente una novità nel senso proprio del termine, in quanto appartenevano, già prima della riforma del 2008, alla cultura giuridica degli interpreti d'oltralpe. In che cosa consistesse un abuso in campo fiscale e quali fossero le giustificazioni, che il contribuente doveva offrire per dimostrare la genuinità dell'operazione posta in essere, lo aveva stabilito, nel corso degli anni, il *Bundesfinanzhof*<sup>66</sup> con il proprio lavoro di analisi ermeneutica della clausola antiabuso. Sicché, sebbene non previste espressamente dalla norma, le modifiche introdotte dalla riforma rappresentavano oramai l'essenziale corollario giuridico del § 42 AO.

Sorge a questo punto, in maniera del tutto spontanea, nello studioso di diritto tributario, un quesito: quale è stata la reale esigenza, che ha mosso il legislatore tedesco a modificare la clausola generale antiabuso?

Volendo rimanere ad una lettura superficiale di tale fenomeno ci si potrebbe accontentare della motivazione fornita dal governo nella relazione accompagnatoria e nei documenti preparatori<sup>67</sup> alla riforma: ottenere una clausola

---

*supra* alla dottrina già richiamata alle note 61 e 64 e per ulteriori approfondimenti in lingua italiana A. GENTILI, *Abuso del diritto, giurisprudenza tributaria e categorie civilistiche*, cit., pag. 2 e ss. e A. CRAZZOLARA, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: la clausola generale antiabuso nel diritto tributario tedesco*, cit., pag. 15 e ss.

<sup>66</sup> Si richiamano qui le pronunce, che hanno formato un orientamento oramai consolidato, del *Bundesfinanzhof* già citate *supra* cap. III note 109, 133 e 192. Per una conferma di tale posizione si veda più di recente BFH, 18 dicembre 2013, I R 25/12, richiamabile da <http://www.bundesfinanzhof.de>.

<sup>67</sup> *Supra* nota 61.

generale antielusiva più precisa e di applicazione maggiormente effettiva<sup>68</sup>. Tale necessità, sicuramente frutto di palesi insofferenze politiche interne<sup>69</sup>, va, però, riletta, ad avviso di chi scrive, alla luce di un quadro complessivo di più ampio respiro.

Sebbene sia innegabile che il Supremo Giudice tributario tedesco abbia adottato, nel corso degli anni, un atteggiamento molto cauto nel ricorrere al § 42 AO<sup>70</sup>, e conseguentemente, nel tacciare di abusività le costruzioni negoziali prescelte, si ritiene che il sentito bisogno di una maggiore precisione da parte dell'esecutivo si affianchi anche ad altri motivi.

In primo luogo, non va sottovalutato l'elemento temporale. La riforma, infatti, viene discussa ed elaborata in un momento storico ben determinato e non casuale. Il gruppo di lavoro, composto sostanzialmente da alti funzionari del Ministero delle Finanze<sup>71</sup>, ha operato per rivedere la clausola generale antiabuso tedesca nel corso dell'anno 2007, sicchè, piuttosto ovvia, risulta essere la considerazione per la quale la novella legislativa sia avvenuta pochi mesi dopo la pronuncia di due importantissime sentenze della Corte di Giustizia in tema di abuso, come *Cadbury Schweppes*<sup>72</sup> e *Halifax*<sup>73</sup>. Tale elemento, che se analizzato

---

<sup>68</sup> Così testualmente si ricava da *BT. - Drucksache 16/7036*, pag. 24, ove viene evidenziato come “(...) einen alternativen Entwurf für eine Neufassung des § 42 AO erarbeitet, der aus ihrer Sicht gewährleistet, dass der beabsichtigte Zweck der Neuregelung, § 42 AO präziser und effektiver zu gestalten, besser erreicht wird.”, il cui testo per intero è consultabile all'indirizzo <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/070/1607036.pdf>.

<sup>69</sup> Non è un segreto, infatti, che il Ministero delle Finanze desiderasse un'applicazione più invasiva e massiccia della clausola generale. In un discorso, tenuto di fronte al Parlamento da parte della segretaria di Stato del Ministero delle Finanze, la stessa evidenziava, per un verso, come “(...) denn wir alle wissen, wie der Bundesfinanzhof zu § 42 der Abgabenordnung steht. Mir jedenfalls ist kein Fall aus dem Unternehmensteuerrecht bekannt, in dem unser oberstes Finanzgericht diese Vorschriften zur Anwendung gebracht hätte (...)” riportato da H. HAHN, *Wie effizient ist § 42 AO neuer Fassung? – Praktische, dogmatische und rechtspolitische Beobachtungen*, cit., pag. 491, e per l'altro verso, auspicava che “(...) dem § 42 der Abgabenordnung zukünftig ein gebührender Platz in unserer Rechtsordnung zuteil wird.”, questo riportato da G. CREZELIUS, *Vom Missbrauch zum Misstrauen: Zur geplanten Änderung des § 42 AO*, cit., pag. 1428. Per consultare l'intero testo dell'intervento si veda *BT. – Protokolle*, n. 16/63, pag. 6209, anche reperibile su <http://dipbt.bundestag.de/doc/btp/16/16063.pdf>.

<sup>70</sup> Sul punto si vedano, ad esempio, le sentenze BFH, 7 maggio 2014, VIII B 110/13; BFH, 18 dicembre 2013, I R 25/12 e BFH, 21 agosto 2012 VIII R 32/09, tutte reperibili su <http://www.bundesfinanzhof.de>.

<sup>71</sup> Tale particolare viene indicato in *BT. - Drucksache 16/7036*, pag. 24, da quale si deriva che “Das Bundesministerium der Finanzen hatte daraufhin unter Beteiligung der obersten Finanzbehörden der Länder eine Arbeitsgruppe eingerichtet, um der Prüfungsbitte des Bundesrates zu entsprechen.”, reperibile su <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/070/1607036.pdf>.

<sup>72</sup> CGUE, 12 settembre 2006, causa C – 196/04, *Cadbury Schweppes*, richiamabile da

singolarmente indicherebbe una coincidenza temporale forse alquanto insignificante, si trasforma in un dato interessante se esaminato nell'intero complesso dei dettagli. Questo anche perché la riforma del 2008 interviene a pochi anni di distanza dalla precedente modifica del § 42 AO, avvenuta a fine 2001<sup>74</sup>, e nella quale non si era minimamente discusso né della possibilità di introdurre una definizione di abuso né di quello di positivizzare i criteri con i quali il contribuente può contrastare l'assunto di operazione abusiva. Ecco, allora, che la definizione di abuso<sup>75</sup> e il parametro di salvaguardia delle ragioni extra fiscali<sup>76</sup>, proprio perché creati e sviluppati dalla Corte di Giustizia, sembrano acquisire, in quel momento storico, un ruolo maggiormente incisivo e pregnante. Il legislatore tedesco, o meglio, in questo specifico caso il potere esecutivo<sup>77</sup>, come tutti i legislatori nazionali risultava fortemente influenzato, e risulta esserlo sempre di più, dal lavoro ermeneutico del Supremo Giudice europeo. Tale modifica della clausola generale tedesca ne è un esempio eclatante. Come espresso pocanzi, la riforma del 2008 non ha introdotto nessuna novità di rilievo nel § 42 AO<sup>78</sup>, ma ora la norma presenta, in parte, la stessa struttura del principio europeo di divieto d'abuso del diritto. Infatti, sebbene la formulazione della clausola generale antiabuso tedesca presenti alcune asimmetrie rispetto al concetto elaborato dalla

---

www.curia.europa.eu.

<sup>73</sup> CGUE, 21 febbraio 2006, causa C – 255/02, *Halifax*, richiamabile all'indirizzo www.curia.europa.eu.

<sup>74</sup> *Supra* par. 2.1.1.

<sup>75</sup> CGUE, 21 febbraio 2006, causa C – 255/02, *Halifax*, punti 74 e 75 e CGUE, 12 settembre 2006, causa C – 196/04, *Cadbury Schweppes*, punto 64, entrambe reperibili all'indirizzo www.curia.europa.eu.

<sup>76</sup> CGUE, 21 febbraio 2008, causa C – 425/06, *Part Service*, punto 62 e CGUE, 21 febbraio 2006, causa C – 255/02, *Halifax*, punto 75, entrambe reperibili all'indirizzo www.curia.europa.eu.

<sup>77</sup> Sebbene in un contesto differente – la codificazione del diritto tributario – si ritiene più che mai calzante alla disciplina dell'abuso del diritto l'affermazione di K. – D. DRÜEN, *Mehr oder weniger Gestaltungsfreiheit für den Steuergesetzgeber?*, in *StuW*, 2014, 4, pag. 274, che acutamente sottolinea come “*Politiker wollen politisch entscheiden, d.h. ohne Bindungen an Rechtssystematik oder Wertungslogik, konkreter: ohne Bindung an Sachgerechtigkeit, an Prinzipien und Regeln, ohne Bindung an die Gebote der Verallgemeinerung, der Folgerichtigkeit und der Widerspruchsfreiheit.*”

<sup>78</sup> Tale è la visione condivisa in dottrina, fra cui senza pretese di esaustività si richiamano A. MACK – M. WOLLWEBER, § 42 AO – *Viel Lärm um nichts?*, *cit.*, pag. 182, ove già dal titolo si evince quale sia la posizione assunta dagli autori; W. SCHÖN, *Statutory Avoidance and Disclosure Rules in Germany*, in *Beyond Boundaries – Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, *cit.*, pag. 53, ove più in generale si intende come la riforma “*leaves § 42 para 1 sent. 1 Abgabenordnung unchanged (...)*” e W. SPINDLER, § 42 AO n. F. – *was hat sich geändert?*, *cit.*, pag. 61, il quale osserva come “*Der Gesetzgeber hat die Vorschrift zwar neu gefasst, aber kaum etwas geändert.*”

Corte di Giustizia – si pensi ad esempio al concetto di forma giuridica inadeguata, tipico dell'elaborazione tradizionale del *Bundesfinanzhof* – dal punto di vista sostanziale le nozioni di abuso utilizzate si equivalgono, per non parlare dell'identità del parametro di salvaguardia previsto sia dal principio europeo che dal § 42 AO. Inoltre, proprio la considerazione della mancanza di novità di tali aspetti, visto che ormai da lunghi anni il patrimonio giuridico d'oltralpe disponeva di entrambi i concetti<sup>79</sup>, dimostra come la riforma del 2008 sia stata frutto dello sviluppo conclamato del principio europeo di divieto d'abuso del diritto. Orbene, si comprende, quindi, come la dichiarata esigenza di maggior effettività e precisione, vada combinata con l'ulteriore esigenza di disporre espressamente di una clausola generale antielusiva maggiormente in linea con il nuovo principio di divieto d'abuso del diritto.

D'altro canto, il formulare il nuovo § 42 AO – si consenta il paragone a sfondo religioso – “ad immagine e somiglianza” del divieto d'abuso, così come elaborato dalla Corte di Giustizia, può aver generato l'impressione che, veramente, la clausola generale antiabuso potesse acquistare un livello più elevato di precisione ed effettività, questo anche in ragione del forte impatto esercitato negli ordinamenti tributari nazionali dalle pronunce *Cadbury Schweppes* e *Halifax*<sup>80</sup>

---

<sup>79</sup> Si vedano, ad esempio, le sentenze BFH, 26 marzo 1996, IX R 51/92, in *BStBl*, II, 1996, pag. 443; BFH, 7 luglio 1998, VIII R 10/96, in *BStBl*, II, 1999, pag. 729 e BFH, 8 maggio 2003, IV R 54/01, in *BStBl*, II, 2003, pag. 854, ove la Corte Federale Finanziaria tedesca ha stabilito come “*ein Gestaltungsmissbrauch, durch den der Steueranspruch so entsteht, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht (§ 42 Abs. 1 Satz 2 AO a.F.), ist nur gegeben, wenn eine rechtliche Gestaltung gewählt wird, die gemessen an dem erstrebten Ziel unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nichtsteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist.*” e come hanno precisato BFH, 16 gennaio 1992, V R 1/91, in *BStBl*, II 1992, pag. 541 e BFH, 17 dicembre 2003, IX R 56/03, in *BStBl*, II, 2004, pag. 648, “*Eine rechtliche Gestaltung ist dann unangemessen, wenn der Steuerpflichtige die vom Gesetzgeber vorausgesetzte Gestaltung zum Erreichen eines bestimmten wirtschaftlichen Ziels nicht nutzt, sondern dafür einen ungewöhnlichen Weg wählt, auf dem nach den Wertungen des Gesetzgebers das Ziel nicht erreichbar sein soll.*”

<sup>80</sup> CGUE, 21 febbraio 2006, causa C – 255/02, *Halifax* e CGUE, 12 settembre 2006, causa C – 196/04, *Cadbury Schweppes*, entrambe reperibili all'indirizzo [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu). La produzione dottrinale di commento alle due pronunce della Corte di Giustizia risulta essere sconfinata, pertanto, si riportano, in questa sede, solamente alcuni contributi quali F. VANISTENDAEL, *Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?*, cit., pag. 192 e ss.; J. ENGLISCH, *Verbot des Rechtsmissbrauchs – ein allgemeiner Rechtsgrundsatz des Gemeinschaftsrechts?*, cit., pag. 3 e ss. e P. FISCHER, *Überlegungen zum fraus-legis-Gedanken nach deutschem und europäischem Recht*, in *Festschrift für Wolfram Reif zum 65. Geburtstag*, cit., pag. 634 – 644.



Tale circostanza denota, però, una profonda ignoranza – nel suo significato più autentico di non conoscenza – della natura intrinseca della clausola generale antielusiva. Ipotizzare che il ricorso misurato, effettuato dalla giurisprudenza, al § 42 AO sia dipeso dall’assenza di una definizione di abuso nel corpo della norma o dal fatto che la stessa presenti termini vaghi e poco precisi, significa non aver compreso cosa sia, in realtà, una clausola generale antielusiva e quale sia la sua funzione<sup>81</sup>. Tale tipo di norma, infatti, nel tentativo di disciplinare il maggior numero di casi e di non escludere alcuna fattispecie dalla regolazione giuridica prevede, per l’appunto, concetti generali, facilmente malleabili e adattabili dal giudice attraverso lo strumento dell’interpretazione, alle differenti fattispecie. Pertanto l’utilizzo di termini ampi e dai confini sfumati non rappresenta un banale errore di redazione, ma una vera e propria tecnica legislativa. Vaghezza e scarsa precisione sono caratteristiche intrinseche delle clausole generali antiabuso, a cui non si potrà ovviare inserendo, ad esempio nel testo del § 42 AO, una definizione di abuso e un parametro di salvaguardia, i quali a loro volta sono contraddistinti da una terminologia necessariamente composta da concetti generali e non specifici<sup>82</sup>. Necessariamente proprio perché, se ammettessero una determinazione maggiore del loro contenuto, farebbero perdere alla clausola generale la sua funzione tipica, trasformandola, in ultima battuta, in una norma antielusiva speciale.

---

<sup>81</sup> Chiarissimo sul punto è H. HAHN, *Wie effizient ist § 42 AO neuer Fassung? – Praktische, dogmatische und rechtspolitische Beobachtungen*, cit., pag. 491, il quale osserva come “§ 42 AO ist, dogmatisch betrachtet, nach ganz überwiegender Ansicht ein Anwendungsfall eines allgemeinen Missbrauchsverbots und damit eines allgemeinen Rechtsgrundsatzes. Allgemeine Rechtsgrundsätze sind dadurch charakterisiert, dass sie nach einer Auffassung keinen Tatbestand, nach anderer Auffassung jedenfalls aber einen universellen Anwendungsbereich haben, so dass die Fixierung ihrer Voraussetzungen auf der Grundlage der ersteren Auffassung rechtstechnisch unmöglich, nach letzterer mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden ist. Dass § 42 AO a.F. keine tatbestandliche Umschreibung des Rechtsmissbrauchs enthielt, war also kein Defizit der Kodifikationstechnik, sondern Konsequenz dieses Umstände (...)”

<sup>82</sup> Dubita, infatti, della portata chiarificatrice delle modifiche apportate al § 42 AO ID., *Wie effizient ist § 42 AO neuer Fassung? – Praktische, dogmatische und rechtspolitische Beobachtungen*, cit., pag. 492, il quale sottolinea come “Es ist zweifelhaft, ob der Gesetzgeber Anwendungsbereich eines solchen allgemeinen Rechtsgrundsatzes durch eine Definition einschränken kann”. Evidenzia, altresì, il carattere generale della novella legislativa della riforma del 2008, senza che ciò conduca ad una incostituzionalità della norma, K. – D. DRÜEN, *Unternehmerfreiheit und Steuerumgehung*, cit., pag. 162, ove l’A. osserva “Dabei führt der Verzicht des Gesetzgebers, den Wertungsbegriff der Angemessenheit in § 42 AO zu umschreiben, nicht zur Verfassungswidrigkeit der Norm. Dass die Missbrauchsklausel keinen eigenen materiellen Maßstab enthält, ist nämlich nicht als verdeckte, verfassungswidrige Delegation an die Executive zu deuten.”

Sotto questo profilo non può venire in soccorso nemmeno il principio generale di divieto d'abuso del diritto di matrice europea, il quale, per sua stessa natura, è composto da altrettante nozioni generiche e che necessitano, a loro volta, di ulteriori specificazioni. Cosicché il tentativo di modificare una clausola generale con l'ausilio di un principio, sempre generale, non poteva, e non può, apportare alla prima alcun cambiamento di portata sostanziale.

Pertanto, ciò che effettivamente emerge dalla riforma del 2008, è un ulteriore conferma della nascita di un nuovo principio europeo e del suo ritorno in un ordinamento nazionale, quale quello tedesco, che già conosceva il concetto di abuso del diritto in campo fiscale e che, all'ingresso del suddetto principio, ha risposto modificando la clausola generale antiabuso. Modifica che, prescindendo dall'utilità sostanziale, è stata spinta proprio dalla diffusione del principio europeo, in quanto ben avrebbe potuto essere effettuata molti anni orsono, visto che il tenore della novella ha espresso concetti già facenti parte del patrimonio giuridico della giurisprudenza d'oltralpe.

## 2.2. Gli effetti sulla giurisprudenza tributaria nazionale: il caso austriaco

Diversa, ma non meno interessante, risulta essere anche l'esperienza austriaca. Come già esposto nel corso della presente trattazione<sup>83</sup>, l'Austria dispone dagli anni '30 del secolo scorso di una clausola generale antiabuso, ossia il § 22 BAO<sup>84</sup>. La clausola, che, da un lato, per il periodo storico della sua introduzione e, dall'altro, per la vicinanza giuridico-culturale al mondo tedesco, deve molto al § 42 AO, nel corso degli anni, pur mantenendo saldo tale legame, è stata oggetto di riflessioni dottrinali e giurisprudenziali autonome. Questa autonomia trova conferma anche nella diversa reazione, manifestata dal sistema tributario austriaco, allo sviluppo del principio europeo di divieto d'abuso del

---

<sup>83</sup> *Supra* cap. II, par. 2.3.

<sup>84</sup> Per un dettaglio dell'evoluzione storica del § 22 BAO e del suo precedente § 1 *Steueranpassungsgesetz* si veda *supra* cap. II, par. 2.3., nota 96. Per comodità di lettura si riporta qui di seguito il testo attualmente in vigore del § 22 BAO:

“(1) *Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.*

(2) *Liegt ein Missbrauch (Abs. 1) vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.*” Il testo è altresì disponibile su <http://www.ris.bka.gv.at/Bundesrecht/>.

diritto.

Orbene, anche in Austria come in Germania, la giurisprudenza aveva elaborato un concetto di abuso, fondato sull'ottenimento di un vantaggio fiscale, non appositamente voluto dal legislatore, attraverso una costruzione negoziale non adeguata ai traffici economici<sup>85</sup>, e un parametro di salvaguardia, basato sulla dimostrazione di motivi extrafiscali<sup>86</sup>, a cui il contribuente può ricorrere per contrastare l'assunto di operazione abusiva. Concetti che, poi, sono stati acquisiti ed elaborati dalla Corte di Giustizia nella formulazione europea di divieto d'abuso del diritto.

A differenza, però, del legislatore tedesco, quello austriaco non ha mai ipotizzato di modificare, dalla data della sua introduzione, la clausola generale antielusiva presente nell'ordinamento<sup>87</sup> e non ha mai sentito l'esigenza di fissare espressamente nel dettato normativo le nozioni, sviluppate dagli interpreti a corollario del § 22 BAO, grazie al loro lavoro ermeneutico. Ciò probabilmente anche in ragione della preferenza della dottrina<sup>88</sup> austriaca per le determinazioni dell'*Innentheorie*, in ossequio alla quale – e semplificando notevolmente – la clausola generale è una norma totalmente superflua e le fattispecie abusive devono essere arginate tramite gli strumenti dell'interpretazione e dell'integrazione<sup>89</sup>, cosicchè una qualsiasi modifica al § 22 BAO veniva ritenuta oltremodo inutile.

---

<sup>85</sup> Così, ad esempio, le massime di VwGH, 25 gennaio 1983, 84/14/0023; VwGH, 29 marzo 1989, 87/13/0120 e il testo di VwGH, 20 maggio 2010, 2006/15/0005, tutti reperibili all'indirizzo <http://www.ris.bka.gv.at/Vwgh/>.

<sup>86</sup> Così, ad esempio, VwGH, 24 novembre 1982, 81/13/0021 e VwGH, 23 maggio 1990, 89/13/0272 entrambe consultabili all'indirizzo <http://www.ris.bka.gv.at/Vwgh/>.

<sup>87</sup> Se non quando il *Bundesabgabenordnung* è andato a sostituire la *Steueranpassungsgesetz* nel 1961, in *BGBL* Nr. 194/1961, eliminando dalla nuova formulazione la definizione di abuso presente nel precedente § 1 StAnpG.

<sup>88</sup> Per ciò che riguarda la giurisprudenza è stata osservata sostanzialmente una iniziale predilezione del *Verwaltungsgerichtshof* per l'*Innentheorie*, per poi, invece, avallare la posizione dell'*Außen-theorie*, come si evince da R. KAUFMANN, *Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts: Unvereinbarkeit der Innentheorie mit der Rechtsprechung von VwGH und VfGH*, in *ÖStZ*, 2000, 24, pag. 695 e ss. Sostengono, invece, che il Supremo Giudice tributario austriaco sposi alternativamente l'una o l'altra teoria M. LANG – C. MASSONER, *Die Grenzen steuerlicher Gestaltung in der österreichischen Rechtsprechung, in Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht*, a cura di M. LANG – J. SCHUCH – D. STARINGER, Wien, 2009, pag. 15 e ss.

<sup>89</sup> Per un breve approfondimento della corrente dottrinale dell'*Innentheorie*, *supra* cap. II, par. 2.1.3 e soprattutto si vedano W. GASSNER, *Interpretation und Anwendung der Steuergesetze*, *cit.* e M. LANG, *Der Gestaltungsmissbrauch (§ 22 BAO) in der jüngeren Rechtsprechung des VwGH*, *cit.*

Tale è sostanzialmente il sostrato giuridico sul quale è poi intervenuto il principio europeo di divieto d'abuso del diritto. Ora, sebbene nell'ordinamento austriaco non si siano registrati significativi cambiamenti – vista anche la stretta vicinanza tra la clausola generale antiabuso austriaca e il concetto elaborato dalla Corte di Giustizia – è interessante notare come il ritorno del concetto di abuso del diritto, sotto forma di principio, sia stato accolto dalla giurisprudenza del *Verwaltungsgerichtshof*.

Anche per ciò che riguarda l'Austria il momento di discriminazione è segnato dalle pronunce *Cadbury Schweppes* e *Halifax*<sup>90</sup>, con le quali il Supremo Giudice austriaco ha inaugurato un nuovo corso per la giurisprudenza in tema di abuso del diritto. L'elemento più eclatante si registra, forse, nelle pronunce aventi ad oggetto situazioni *cross border*<sup>91</sup>, che, dalla pubblicazione della sentenza *Cadbury Schweppes*<sup>92</sup>, hanno iniziato a verificare la compatibilità del § 22 BAO e delle sue modalità applicative con le libertà espresse dai Trattati istitutivi dell'Unione Europea<sup>93</sup>. Tale circostanza risulta essere particolarmente significativa proprio per il fatto che, fino a poco tempo prima del suesposto caso, il *Verwaltungsgerichtshof* aveva avuto modo di affrontare altre costruzioni negoziali

---

<sup>90</sup> CGUE, 21 febbraio 2006, causa C – 255/02, *Halifax* e CGUE, 12 settembre 2006, causa C – 196/04, *Cadbury Schweppes*, entrambe reperibili su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>91</sup> Hanno osservato, invece, perciò che riguarda l'IVA, V. SEITWEGGER – G. WEIß – R. LOVRECKI, *Die umsatzsteuerliche Beurteilung von Leasinggeschäften im Lichte der EuGH – Rechtsprechung "Weald Leasing"*, in *ÖStZ*, 2011, 10, pag. 243 e ss., come "In Österreich hatte bis dato weder der VwGH noch der VfGH über missbräuliche Gestaltungen im Bereich der Umsatzsteuer abzusprechen." facendo riferimento alla pubblicazione di CGUE, 21 febbraio 2006, causa C – 255/02, *Halifax* e CGUE, 22 dicembre 2010, causa C – 103/09, *Weald Leasing*. Infatti, solo successivamente a tali date, si sono registrate le prime pronunce in materia di abuso dell'imposta sul valore aggiunto come VwGH, 20 maggio 2010, 2006/15/0005; VwGH, 31 marzo 2011, 2008/15/0115 e VwGH, 18 ottobre 2012, 2010/15/0010, tutte consultabili su <http://www.ris.bka.gv.at/Vwgh/>.

<sup>92</sup> CGUE, 12 settembre 2006, causa C – 196/04, *Cadbury Schweppes*, richiamabile da [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>93</sup> Emblematica al riguardo è la sentenza VwGH, 24 luglio 2007, 2007/14/0029, dove espressamente si legge che "Die Anwendung des § 22 BAO ist daher im Hinblick auf die Art. 43 EG und 48 EG zu prüfen (vgl. Randnr. 31 und 32 des erwähnten Urteiles des EuGH vom 12. September 2006, *Cadbury Schweppes*; vgl. weiters zur Abgrenzung zwischen der Niederlassungsfreiheit und der Kapitalverkehrsfreiheit in diesem Sinne etwa den Beschluss des EuGH vom 10. Mai 2007 in der Rechtssache C-492/04, *Lasertec Gesellschaft für Stanzformen mbH*, Randnr. 19 und 20, sowie das Urteil des EuGH vom 24. Mai 2007 in der Rechtssache C-157/05, *Holböck*, Randnr. 20 ff, insbesondere 23)", il cui testo per intero è disponibile su <http://www.ris.bka.gv.at/Vwgh/>. Per un approfondimento e un commento sul caso si veda T. BIEBER, *Missbrauch nach § 22 BAO und Gemeinschaftsrecht: VwGH interpretiert Cadbury Schweppes!*, in *taxlex*, 2007, pag. 609 e ss.

del tutto simili a quella posta in essere in *Cadbury Schweppes*<sup>94</sup> e non aveva mai fatto menzione alla possibilità di verificare se la clausola generale antiabuso austriaca garantisse il rispetto della libertà di stabilimento e della libera circolazione dei capitali<sup>95</sup>. Infatti, il Supremo Giudice austriaco si era limitato ad applicare l'ormai consolidata giurisprudenza nazionale in tema di abuso<sup>96</sup> per sanzionare i suddetti collegamenti negoziali effettuati tra più Stati Membri dell'Unione.

Con la pubblicazione di *Cadbury Schweppes* e *Halifax*<sup>97</sup> e la conseguente diffusione di un principio generale di divieto d'abuso del diritto cambia, quindi, l'approccio del *Verwaltungsgerichtshof*, il quale interpreta e applica la clausola antiabuso nazionale alla luce del concetto europeo, riconoscendo, così, la bontà e la validità della clausola generale austriaca, in quanto in linea con la nozione emersa dall'opera di elaborazione della Corte di Giustizia. Al contempo, però, tale nuovo atteggiamento è significativo di un'altra circostanza, in quanto, seppure indirettamente, avvalorata la natura di principio generale della nozione europea di abuso del diritto, che il giudice nazionale deve rispettare e attuare. Da ciò deriva l'ovvia conseguenza che, sebbene attraverso un percorso differente, anche l'Austria come la Germania, abbia voluto fare riferimento al principio europeo di divieto d'abuso del diritto per applicare la propria clausola generale antiabuso nazionale.

### 2.3. Il ravvicinamento degli ordinamenti nazionali

Sia l'esperienza tedesca che quella austriaca in tema di abuso del diritto in campo fiscale, rappresentano un efficace esempio di quell'influenza, definita di

---

<sup>94</sup> CGUE, 12 settembre 2006, causa C – 196/04, *Cadbury Schweppes*, richiamabile da [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>95</sup> Si vedano, ad esempio, le sentenze VwGH, 9 dicembre 2004, 2002/14/0074; VwGH, 22 settembre 2005, 2001/14/0188; VwGH, 10 agosto 2005, 2001/13/0018; VwGH, 19 gennaio 2005, 2000/13/0176 e VwGH, 29 marzo 2006, 2005/14/0018, tutte richiamabili da <http://www.ris.bka.gv.at/Vwgh/>.

<sup>96</sup> Con toni molto critici M. LANG, *Rechtsmissbrauch und Gemeinschaftsrecht im Lichte von Halifax und Cadbury Schweppes*, in *SWI*, 2006, 6, pag. 273, il quale osserva che “*Überraschenderweise hat sich der VwGH aber stattdessen – wie in der „Steinzeit“ seiner Missbrauchsjudikatur – des § 22 BAO als eigenständigen Tatbestands bedient (...)*”.

<sup>97</sup> CGUE, 21 febbraio 2006, causa C – 255/02, *Halifax* e CGUE, 12 settembre 2006, causa C – 196/04, *Cadbury Schweppes*, entrambe reperibili su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

tipo verticale<sup>98</sup>, dei principi europei sviluppati in seguito al lavoro ermeneutico della Corte di Giustizia. A tale tipo di influenza, e del conseguente processo di consolidamento dei principi europei, che si realizza dal garante dei Trattati istitutivi verso le corti nazionali, si affianca un altro tipo di effetto, il quale avviene, invece, su un piano di tipo orizzontale e consiste in un progressivo avvicinamento tra gli ordinamenti tributari dei diversi Stati Membri dell'Unione Europea.

Tale processo, che per ciò che attiene agli ordinamenti giuridici d'oltralpe si era già manifestato grazie alla comunanza della lingua e di tradizioni giuridiche e culturali comuni, si è, in quei Paesi, ulteriormente rafforzato e, in altri, ha iniziato a verificarsi, avvicinando così le singole esperienze nazionali in campo fiscale.

L'esempio più significativo al riguardo proviene proprio dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione, che, a seguito dell'affermarsi del principio europeo di divieto d'abuso del diritto, non si è limitata a riportare nel corpo delle proprie pronunce le elaborazioni compiute dalla Corte di Giustizia, ma ha fatto espresso riferimento alla clausola generale antielusiva prevista dal § 42 AO<sup>99</sup>. Orbene, tale tipo di riferimento avviene in un momento storico ben preciso, ossia successivamente alla pubblicazione delle sentenze *Halifax* e *Cadbury Schweppes*<sup>100</sup>, e costituisce il frutto della diffusione del principio europeo di divieto d'abuso del diritto. Quest'ultimo, infatti, genera un ravvicinamento tra i differenti ordinamenti nazionali per un duplice profilo. Da un lato, avvicina sì di per sé stesso i singoli ordinamenti degli Stati Membri, in quanto è espressione di un concetto univoco, il quale entra a far parte del patrimonio giuridico di tutti gli

---

<sup>98</sup> *Supra* par. 1.

<sup>99</sup> Così, infatti, evidenziano Cass., 29 settembre 2006, n. 21221, in banca dati *DeJure.it*, ove, oltre ai riferimenti alla sentenza *Halifax* e al concetto lì formulato di divieto d'abuso del diritto, si legge "Tale concetto (ossia quello di abuso del diritto, n.d.A.), che prescinde totalmente dal concetto di frode, in quanto il suo presupposto è proprio la validità degli atti compiuti, è proprio anche di altre tradizioni giuridiche europee continentali. Per un significativo esempio si può utilmente richiamare il concetto di abuso di forme giuridiche ("Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten"), impiegato nel par. 42 delle legge generale tributaria tedesca del 1977 (*Abgabenordnung*) (...)" e l'identico concetto è riportato anche in Cass., 4 ottobre 2006, n. 21371, in banca dati *Fisconline.it*; Cass., 4 aprile 2008, n. 8772, in *Corr. trib.*, 2008, 22, pag. 1777 e ss.; Cass., 21 aprile 2008, n. 10257, in banca dati *DeJure.it* e Cass., 17 ottobre 2008, n. 25374, in banca dati *Fisconline.it*.

<sup>100</sup> CGUE, 21 febbraio 2006, causa C – 255/02, *Halifax* e CGUE, 12 settembre 2006, causa C – 196/04, *Cadbury Schweppes*, entrambe reperibili all'indirizzo [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

Stati facenti parte dell'Unione Europea e deve essere applicato in modo uniforme da parte di tutte le corti nazionali<sup>101</sup>. Dall'altro, sviluppa un senso di condivisione dei valori tra gli ordinamenti stessi, cosicchè interpreti e legislatori non si limitano più a considerare unicamente il loro sistema normativo<sup>102</sup>, ma decidono di studiare e prendere ad esempio anche la normativa e le esperienze giuridiche degli altri Stati Membri.

Così è avvenuto, infatti, per il concetto di divieto di abuso del diritto in campo fiscale, che se per il passato poteva dirsi sconosciuto, tra gli altri, nell'universo giuridico scandinavo e in quello anglosassone<sup>103</sup>, grazie all'opera di elaborazione ermeneutica della Corte di Giustizia, ha fatto ingresso anche in quegli ordinamenti. Ingresso e, conseguentemente, valore comune, che è già una realtà e non può essere negata.

Il principio europeo di divieto d'abuso del diritto in campo tributario, in nome dell'effettività dell'ordinamento europeo e della tutela del mercato comune di libero scambio, ha contribuito ad aggiungere un tassello importante nella direzione di una sempre più completa integrazione giuridica nell'intero settore della fiscalità.

### **3. Il rapporto tra il principio europeo di divieto d'abuso del diritto e la clausola generale antielusiva negli ordinamenti interni**

L'impatto sugli ordinamenti interni del principio europeo di divieto d'abuso del diritto in campo tributario si è rivelato essere dirompente per quei sistemi giuridici come quello italiano e quello inglese che non lo annoveravano e che, nel primo caso, hanno imboccato la strada dell'introduzione legislativa di una

---

<sup>101</sup> M. BASILAVECCHIA, *La politica fiscale*, in *Ordinamento europeo – Le politiche dell'Unione*, cit., pag. 452. Per una compiuta analisi sul fondamentale ruolo svolto dal giudice nazionale, quale giudice europeo, per l'effettiva realizzazione del mercato comune e il suo contributo determinante all'integrazione giuridica dei singoli ordinamenti si veda A. DI PIETRO, *Giusto processo, giustizia tributaria e giurisprudenza comunitaria*, in *Rass. Trib.*, 2013, 2, pag. 405 e ss.

<sup>102</sup> Cogliendo alla larga quello che era l'invito avanzato da F. VANISTENDAEL, *Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?*, cit., pag. 192, il quale accusava di ottusità i giuristi europei, i quali si preoccupavano solamente del loro orticello nazionale.

<sup>103</sup> *Supra* cap. III, par. 1.2., nota 31.

Gli effetti del principio europeo di divieto d'abuso del diritto e gli ordinamenti tributari  
interni

clausola generale antiabuso<sup>104</sup>, e, nel secondo, hanno già provveduto a renderlo una norma valida ed efficace<sup>105</sup>. Ma altrettanto sconvolgente, e degno di riflessione, è l'effetto prodotto in quegli ordinamenti, come quello tedesco e quello austriaco, che, al contrario, erano già dotati di una clausola generale antielusiva.

Tali ordinamenti, infatti, i quali prevedevano già un rimedio *ad hoc* per contrastare in modo generale le fattispecie abusive, esprimevano un'insofferenza per la portata e l'applicazione pratica delle singole clausole antiabuso nazionali. Con l'ingresso e la diffusione del principio europeo di divieto d'abuso del diritto il legislatore e la giurisprudenza hanno ritenuto di poter avallare e rafforzare l'efficacia delle suddette norme, interpretando le clausole generali nazionali attraverso un principio generale europeo<sup>106</sup>.

In questo modo, però, si realizza un assurdo logico, prima ancora che giuridico, in quanto tentare di definire i termini volutamente generali di una clausola antiabuso con i concetti altrettanto generali che, per definizione, contraddistinguono i principi, genera un cortocircuito interpretativo, che non porterà mai alla fissazione di canoni precisi e determinati con cui classificare il fenomeno abusivo.

In questo circolo, caratterizzato da un moto perpetuo, l'unico punto fermo rimane la figura del giudice e il suo ruolo nell'interpretazione e applicazione della clausola generale nazionale e, ancor meglio, del nuovo principio europeo di divieto d'abuso del diritto. Infatti, per quanto si cerchi di imbrigliare e piegare l'utilizzo che l'interprete andrà a fare della suddetta disposizione normativa, nel caso di una clausola o di un principio generale il giudice avrà, sempre e comunque, un'area di manovra ampia, nella quale potranno essere ricomprese o escluse, alternativamente, le varie costruzioni negoziali senza che vi sia la

---

<sup>104</sup> Art. 5 della legge delega 11 marzo 2014, n. 23 consultabile su [www.normattiva.it](http://www.normattiva.it).

<sup>105</sup> Parte 5 del *Financial Act 2013*, il cui testo può essere consultato all'indirizzo <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/part/5/enacted>.

<sup>106</sup> Si osservi come nel rapporto dialogico tra Corte di Giustizia e corti nazionali, il ruolo svolto dalla prima non sia semplicemente quello classico della funzione giudiziale di interpretazione e applicazione dei Trattati istitutivi e del diritto dell'Unione Europea, ma un ruolo nuovo di propulsione del diritto europeo, come evidenzia G. D'ANGELO, *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, cit., pag. 3 e ss., cosicché risulta essere, quasi scontata, una forma di deferenza, da parte dei giudici nazionali, nei confronti della funzione di guida assunta dalla Corte di Giustizia.



certezza della loro abusività o meno<sup>107</sup>.

Orbene in questo senso il principio europeo di divieto d'abuso del diritto non potrà migliorare l'applicabilità delle clausole generali nazionali, ma in quanto principio generale di diritto europeo avrà il compito di armonizzare il contrasto alle fattispecie abusive nei diversi Stati Membri, attraverso l'opera del giudice nazionale. Quest'ultimo infatti è chiamato ad un ruolo fondamentale: dare attuazione al diritto europeo, in assenza del quale l'effettiva ed uniforme applicazione del diritto europeo sarebbe compromessa. Ecco, quindi, che il giudice nazionale è tenuto a dare applicazione al principio generale di divieto d'abuso del diritto<sup>108</sup>, per garantire, non solo, il rispetto dell'ordinamento europeo, ma la sua stessa sopravvivenza. La stessa, infatti, dipende dalla concreta attività che il giudice nazionale svolge per assicurare il primato del diritto dell'Unione sull'ordinamento interno. Se questa attività venisse a mancare tale primazia rimarrebbe solamente sulla carta.

D'altro canto, sebbene, la diffusione del principio europeo di divieto d'abuso del diritto non possa essere di sostanziale aiuto per una più chiara comprensione e applicazione delle clausole generali antielusive sul piano nazionale, ha iniziato, e sarà sempre, di più la base comune per la costruzione di un concetto unitario di lotta alle fattispecie abusive in tutti i settori della fiscalità. In questo senso, infatti, il principio europeo di divieto d'abuso del diritto costituisce un esempio del fenomeno dell'integrazione giuridica, che caratterizza il rapporto osmotico tra due tipi di ordinamenti vivi e vitali, quali quello europeo e

---

<sup>107</sup> Ciò in ragione del compito proprio del giudice come interprete della norma, che potrà connotare in vario modo un termine ampio, sul punto si veda J. TILEY, *The Avoidance Problem: Some UK Reflections*, in *Beyond Boundaries – Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, cit., pag. 72, ove l'A. sottolinea come “*We are prepared to leave the judges to do their work – as long they are given tasks they can do, which means legislation which they can construe and apply. The rules have to be workable or, if you prefer such words, “justiciable”. If you give the judges too many words with either abstract or little content they may (...) sit down and simply interpret the words.*” Si nota, chiaramente, la vena polemica con la quale l'autore constata che, nel caso in cui la norma sia composta da termini ampi e vaghi, i giudici non si limiteranno ad applicare la disposizione normativa, ma la interpreteranno, ovviamente, a loro piacimento.

<sup>108</sup> Così evidenzia illustre dottrina con riferimento proprio al principio di divieto d'abuso del diritto, A. DI PIETRO, *Giusto processo, giustizia tributaria e giurisprudenza comunitaria*, cit., par. 5.2., ove l'A. sottolinea l'importanza “della valenza e dell'operatività giuridica, nel campo tributario, di quei principi che l'evoluzione dell'ordinamento europeo ha prima, riconosciuto come principi generali e, poi, ha applicato, trasversalmente, in tutti i settori di competenza, compreso quindi anche quello tributario”.

Gli effetti del principio europeo di divieto d'abuso del diritto e gli ordinamenti tributari  
interni

quelli interni.

Pertanto, lo stesso non risulta essere solamente il faro guida nelle situazioni d'abuso del diritto in campo fiscale di rilevanza europea, ma un valore giuridico condiviso in tutti gli ordinamenti degli Stati Membri dell'Unione Europea.

## Riflessioni Conclusive

SOMMARIO: 1. Il principio europeo di divieto d'abuso del diritto e il cortocircuito interpretativo delle clausole antiabuso nazionali: quale soluzione? – 1.1. La Raccomandazione della Commissione Europea sulla pianificazione fiscale aggressiva e l'ampliamento del cortocircuito – 2. Brevi cenni sulla situazione italiana *de iure condendo* – 3. Un insegnamento fondamentale

### 1. Il principio europeo di divieto d'abuso del diritto e il cortocircuito interpretativo delle clausole antiabuso nazionali: quale soluzione?

L'esperienza austriaca, ma in particolar modo quella tedesca, hanno ben evidenziato come il rimedio giuridico della clausola generale antiabuso sia, in realtà, ben distante dall'essere quello strumento risolutivo della problematica, sempre attuale, dell'abuso del diritto in campo fiscale. Il tentare di precisare, o rendere più effettiva, una clausola generale antiabuso attraverso i contenuti di un principio, per definizione generale, tanto ricorda l'emblematica lotta contro i mulini a vento di chisciottiana memoria.

Vista la suddetta premessa, si rischia facilmente di scivolare nel disfattismo più assoluto, concludendo che le clausole generali antiabuso siano uno strumento con una portata risolutiva limitata, minanti il valore supremo della certezza del diritto – il quale, però, entro determinati confini, appare più come un comodo schermo, che non un'espressione di progresso e civiltà giuridica – le quali lascerebbero il contribuente alla mercè del giudice, senza sconfiggere, in modo netto, i comportamenti abusivi sotto il profilo fiscale<sup>1</sup>.

Pertanto, prima di adagiarsi in una simile, peraltro piuttosto accattivante, ma, al contempo, sbrigativa soluzione, si rende necessaria una riconsiderazione finale sull'attuale quadro degli strumenti giuridici utili in materia.

In primo luogo, vista l'affermazione del principio europeo di divieto

---

<sup>1</sup> Per considerazioni di portata generale si rimanda all'illuminante, seppur datato, scritto di J. W. HEDEMANN, *Die Flucht in die Generalklauseln – Eine Gefahr für Recht und Staat*, cit..

d'abuso del diritto, i possibili casi di abuso non rimarranno indisciplinati, in quanto il giudice nazionale dovrà dare applicazione al suddetto principio, che risulta essere uno dei corollari più significativi del principio dell'effettività<sup>2</sup>. Chiaro che tale elemento, di portata imprensindibile visto il ruolo egemone e di primazia che ha assunto l'ordinamento europeo rispetto ai singoli ordinamenti nazionali, dovrà essere attuato dal giudice nazionale secondo gli insegnamenti impartiti dalla Corte di Giustizia nei casi di rilevanza europea e, in quanto principio generale, la sua sfera di applicabilità è stata, e sarà estesa, in modo assolutamente consequenziale e naturale, alle situazioni rilevanti anche unicamente sotto il profilo nazionale<sup>3</sup>. Pertanto, quello che, fino a pochi anni orsono, era un rimedio presente, sotto forma di clausola generale antiabuso, a macchia di leopardo negli ordinamenti giuridici degli Stati Membri, ha conosciuto una forza espansiva unica nel suo genere, proprio perché acquisita tramite il primato dell'ordinamento europeo.

Tale principio divenuto ormai parte dei singoli ordinamenti nazionali indirizzerà il giudice tributario nella sua applicazione in tutti i casi di fattispecie abusive, influenzando così anche l'interpretazione delle clausole generali antiabuso. Le stesse, infatti, avranno sempre più una funzione ancillare e subordinata al principio europeo di divieto d'abuso del diritto.

Ne deriva conseguentemente che le stesse siano uno strumento oramai superato, la cui introduzione *ex novo* negli ordinamenti nazionali, allo stato attuale, risulta essere del tutto superflua, vista l'applicabilità d'ufficio, che il giudice tributario nazionale è tenuto ad attuare, del principio europeo di divieto d'abuso del diritto<sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup> Così, infatti, osserva attenta dottrina A. DI PIETRO, *Introduzione*, in *I principi europei del diritto tributario*, cit., pag. XXIX, ove l'A. osserva come "Corollario dell'ampia valenza dell'effettività, l'abuso del diritto che, nato come comunitario, come garanzia dell'effettività, ha assunto poi, un'efficiacia generale. È diventato, infatti, un principio immanente all'intero ordinamento europeo nel quale si vanno sempre più integrando quelli nazionali e, con essi, anche i relativi sistemi tributari, nonostante il sempre mobile confine della competenza concorrente in materia tributaria." e sulla necessità di dare applicazione ai principi di rango europeo ID., *Giusto processo, giustizia tributaria e giurisprudenza comunitaria*, cit., loc. cit..

<sup>3</sup> L'esempio più eclatante è certamente quello dell'esperienza italiana, a riguardo si veda *infra* par. 2.

<sup>4</sup> Sull'applicabilità d'ufficio dei principi comunitari e, più in generale, dell'intero ordinamento europeo, si veda ID., *Giusto processo, giustizia tributaria e giurisprudenza comunitaria*, cit., loc. cit..

Tale posizione potrebbe apparire estrema ed incontrare le opposizioni di quella parte della dottrina, la quale ritiene essenziale la codificazione di una clausola generale antiabuso al fine di poter procedere al contrasto delle fattispecie abusive rilevanti sul piano nazionale<sup>5</sup>. Infatti, l'assenza di una norma espressa minerebbe alle fondamenta quelli che sono i valori cardine degli ordinamenti giuridici moderni, ossia la certezza del diritto, il principio costituzionale della riserva di legge in campo tributario e anche il principio del rispetto dei diritti a difesa, estrinsecantesi, ad esempio, nell'effettività del contraddittorio con il contribuente in ordine all'abusività dell'operazione negoziale prescelta.

Orbene, sul punto si ritiene che tutti i sueposti argomenti costituiscano dei non problemi. In primo luogo, per ciò che attiene la certezza del diritto, si è osservato come la clausola generale antiabuso, presentando la stessa formulazione del principio europeo di divieto d'abuso del diritto (o forse viceversa), non potrebbe mai essere composta da concetti precisi e definiti, perdendo altrimenti il suo ruolo di strumento polivalente per il contrasto alle poliedriche fattispecie abusive. Pertanto, in una prospettiva sostanzialistica i due rimedi sono equiparabili, cosicchè sotto il profilo della certezza, nessun valore aggiunto potrebbe essere fornito dalla codificazione di una clausola generale antiabuso. Volendo poi analizzare l'applicazione in sé e per sé di un principio di divieto d'abuso in campo fiscale in relazione al valore della certezza del diritto, non si ritiene che lo stesso costituisca *tout court* una minaccia al suddetto valore. Vi sono, infatti, tutta una serie di requisiti specifici che il giudice dovrà vagliare prima di dichiarare una costruzione negoziale abusiva. Non solo, l'esperienza giuridica di Paesi, quali l'Austria e la Germania, ha dimostrato che il ricorso a simili nozioni non ha condannato tali ordinamenti giuridici all'incertezza più assoluta. Piuttosto, più che il principio del divieto dell'abuso in sé, il reale timore è rappresentato dal lasciare nelle mani dei giudici tributari uno strumento ampio a

---

<sup>5</sup> Senza pretese di esaustività si vedano, sul piano nazionale, V. FICARI, *Clausola generale antielusiva, art. 53 della Costituzione e regole giurisprudenziali*, in *Rass. Trib.*, 2009, 2, pag. 397 e ss. e, sebbene in modo indiretto, anche M. BEGHIN, *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, II, 5, pag. 416 e ss., ove l'A. osserva, in riferimento al principio di capacità contributiva, da cui la Corte di Cassazione ha tratto fondamento per l'esistenza di divieto d'abuso del diritto anche nel panorama italiano, che "Insomma, è necessario che il legislatore operi, ex art. 23 Cost., una scrematatura dei fatti economici rilevanti ai fini dell'imposizione e che tale selezione venga effettuata assunto, quale punto d'appoggio, i principi posti a presidio della giurisprudenza tributaria."

cui poter ricorrere a piacimento, ma, come è stato giustamente osservato<sup>6</sup>, l'ampiezza è prerogativa anche di tutti gli altri principi presenti nell'ordinamento, a cui il giudice potrà richiamarsi. Chiaro che l'applicazione di ognuno di questi principi sarà caratterizzata da un'insopprimibile discrezionalità dell'attività interpretativa del giudice<sup>7</sup>, discrezionalità che, però, non potrà mai sconfinare nell'arbitrio, fintanto che si rimarrà nei confini dello stato di diritto.

Relativamente al secondo problema, che può essere definito tutto italiano, della violazione del principio costituzionale della riserva di legge – relativa – in campo fiscale, il quale si realizzerebbe con il ricorso al principio di divieto d'abuso del diritto non positivizzato in alcuna norma, si giunge alla medesima conclusione di carenza di problematicità. Infatti, più che condivisibile è la spiegazione fornita dalla Suprema Corte di Cassazione, per la quale con il suddetto principio non verrebbero imposti ulteriori obblighi patrimoniali al contribuente non previsti dalle norme, ma si verificherebbe solamente un disconoscimento degli effetti abusivi dell'operazione negoziale prescelta<sup>8</sup>. Tale posizione trova conferma nel meccanismo operativo che contraddistingue sia il principio generale che la clausola generale antiabuso. Entrambi, infatti, potenziano, in egual modo, l'interpretazione del dato normativo esistente, senza creare nuovo diritto.

Infine per ciò che attiene ai profili garantisti relativi al rispetto dei diritti a difesa spettanti al contribuente, i quali verrebbero a mancare nel caso di un'applicazione solo giurisprudenziale del principio europeo di divieto d'abuso del diritto si osserva come, similmente alle precedenti argomentazioni, tale critica possa essere confutata. Senza voler addentrarsi nelle singole tutele previste dalle esperienze nazionali, da un punto di vista generale, viene ancora una volta in

---

<sup>6</sup> F. PROSPERI, *L'abuso del diritto nella fiscalità vista da un civilista*, cit., pag. 751 – 753, il quale definisce come “un falso problema (quello) dell'inconciliabilità dell'abuso del diritto con la certezza del diritto oggettivo (...)”.

<sup>7</sup> Così evidenzia A. GAMBARO, *Abuso del diritto (dir. comp. e stran.)*, cit., pag. 4, per il quale “Non c'è modo di vincolare preventivamente l'interprete a svolgere una determinata attività intellettuale e solo quella. (...) Il problema appassionante del ruolo del giudice, della certezza del diritto, è, come problema di politica istituzionale, lottano dal tema dell'abuso, la sua soluzione dipende infatti da sistema di formazione e reclutamento dei giudici, dalle garanzie di indipendenza loro accordate, dalla cultura e dall'organizzazione del ceto forense e da molte altre variabili la cui influenza è di molto superiore alla teoria dell'abuso.”

<sup>8</sup> Si vedano Cass. SS.UU., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, punto 2.3., tutte reperibili in banca dati *DeJure.it*.

soccorso l'opera ermeneutica della Corte di Giustizia, la quale stabilisce, per quanto riguarda la fase amministrativa, che *“il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo. In forza di tale principio i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione. A tal fine essi devono beneficiare di un termine sufficiente”*<sup>9</sup>. Diversa è la situazione che caratterizza, invece, l'eventualità di un'applicazione d'ufficio da parte del giudice del divieto d'abuso del diritto, senza che alcuna delle parti ne abbia mai discusso preventivamente, ossia le cosiddette sentenze “a sorpresa” o della “terza via”. In questo caso, considerata sempre l'effettività che deve essere garantita all'ordinamento europeo con l'attuazione dei principi comunitari che lo costituiscono, si ritiene che la soluzione italiana prevista dall'art. 101, 2° comma, c.p.c. garantisca un buon temperamento delle due esigenze. La norma, infatti, prevede che quando il giudice voglia porre a fondamento della decisione una questione rilevabile d'ufficio, dovrà assegnare un termine affinché le parti possano presentare osservazioni sulla questione stessa. In questo modo, assicurando la necessaria preminenza dell'ordinamento comunitario, si accorda, soprattutto al contribuente, la possibilità di difendere il proprio operato.

In realtà, quindi, non si vede la necessità di inserire nell'ordinamento tributario una clausola generale antiabuso, quando oramai vige negli ordinamenti dei singoli Stati Membri un principio generale europeo di divieto d'abuso del diritto, il quale è divenuto il parametro di riferimento e d'interpretazione anche per quegli ordinamenti, che già al loro interno annoveravano una clausola generale.

### **1.1. La Raccomandazione della Commissione Europea sulla pianificazione fiscale aggressiva e l'ampliamento del cortocircuito**

---

<sup>9</sup> CGUE, 18 dicembre 2008, causa C – 349/07, *Sopropè*, punti 36 e 37, inoltre in tema di rispetto dei diritti di difesa si veda anche l'altra importante pronuncia CGUE, 22 ottobre 2013, causa C – 276/12, *Sabou*, entrambe reperibili su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

## **interpretativo**

L'analisi, da un lato, del principio europeo di divieto d'abuso del diritto sviluppatosi dalle elaborazioni della Corte di Giustizia e, dall'altro, dell'impatto che lo stesso ha generato specialmente in quegli ordinamenti che già disponevano di una clausola generale antiabuso, ha corroborato in modo significativo il cortocircuito interpretativo già emerso.

Infatti, al suddetto quadro si è aggiunta anche la Raccomandazione della Commissione sulla pianificazione fiscale aggressiva del 6 dicembre 2012<sup>10</sup>, la quale ha invitato gli Stati Membri dell'Unione Europea ad inserire all'interno dei loro ordinamenti *“una norma generale antiabuso adattata alle situazioni nazionali, alle situazioni transfrontaliere limitate all'Unione e alle situazioni che coinvolgono paesi terzi.”*, formulando poi una clausola generale tipo che gli Stati Membri stessi potrebbero adottare.

Orbene, tale documento offre una serie di spunti di riflessione particolarmente importanti. Da un lato, si percepiscono le tensioni politiche sottostanti al problema dell'abuso, il quale in un periodo di forte contrazione economica quale quello attuale, produce un aggravio intollerabile per i bilanci statali, e indirettamente anche per quello europeo, già messi a dura prova dalla difficile congiuntura economica. Dall'altro, si osserva la preoccupazione della stessa Commissione per le conseguenze prodotte dalla diffusione, sempre più massiccia, del fenomeno dell'abuso del diritto in campo fiscale, proprio in relazione al funzionamento del mercato unico europeo. Tali tipologie di pratiche, sia che vengano attuate *cross border* sia che si verifichino su un piano puramente nazionale, agevolano gli operatori che se ne servono a discapito degli altri, creando così una distorsione del mercato di libero scambio e costituendo una minaccia per la sua piena realizzazione. Oltre a tali aspetti relativi alla politica economica dei singoli Stati Membri e a quella dell'Unione Europea, l'ulteriore elemento che sembra ricavarsi dal summenzionato documento di *soft law* è, non la scarsa fiducia nell'opera ermeneutica svolta dalla Corte di Giustizia, bensì, molto

---

<sup>10</sup> Raccomandazione della Commissione Europea 2012/772/UE del 6 dicembre 2012, richiamabile al seguente indirizzo <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2012:338:0041:0043:IT:PDF>.



più realisticamente, la scarsa fiducia nel giudice tributario nazionale, il quale sarebbe tenuto ad applicare il principio di divieto d'abuso del diritto in campo tributario. L'effettività di tale principio, e con esso dell'intero ordinamento europeo, è rimessa nelle mani del singolo giudice, il quale oltre che ad essere giudice del suo Stato di appartenenza è anche giudice europeo. Sembra chiaro, quindi, che vista la rilevanza di un'uniforme applicazione del suddetto principio in tutti gli Stati Membri, la Commissione non si fidi dell'operato degli interpreti nazionali e preferisca un intervento legislativo sul punto.

Intervento legislativo che, però, dovrebbe introdurre un testo frutto delle varie elaborazioni della Corte<sup>11</sup>, creando così una clausola generale, si consenta il paragone di stampo cristiano, ad immagine e somiglianza del principio europeo di divieto d'abuso del diritto, il quale, però, non viene ritenuto uno strumento adeguato, tra gli altri, al valore cardine della certezza del diritto, cosicchè la stessa Commissione invita ad introdurre una clausola generale scritta, la cui formulazione è quella del principio europeo, acuendo in modo sempre più rilevante il cortocircuito interpretativo di cui si è pocanzi detto.

In sostanza emerge, quindi, un'eterna rincorsa a tendenza circolare tra i due strumenti senza che si raggiunga mai una soluzione ritenuta, se non definitiva per lo meno sufficiente.

Altra circostanza fondamentale che si ricava dalla Raccomandazione della Commissione è la totale noncuranza con cui quest'ultima ha formulato l'invito ad introdurre una clausola generale antiabuso, senza aver minimamente considerato l'esperienza giuridica di quegli Stati Membri, come la Germania ad esempio, che oramai da lungo corso dispongono di un simile strumento. La tradizione teutonica sul punto, come evidenziato nella trattazione, avrebbe potuto fornire validi spunti di riflessione e far comprendere quali siano i punti deboli del rimedio che, ad oggi, pare il più incisivo al riguardo.

Si assiste, in realtà, ad un agire frenetico nel tentativo, sicuramente condivisibile, di arginare il fenomeno abusivo, particolarmente odioso in un

---

<sup>11</sup> Sul punto si veda il commento di A. P. DOURADO, *Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6*, cit., pagg. 52 – 54, la quale analizza a quali sentenze la Commissione abbia fatto riferimento nell'elaborazione della clausola.

periodo di crisi economica quale quello attuale<sup>12</sup>, che, però, dimentica di arricchire il proprio bagaglio giuridico e culturale con la ricchezza di un'esperienza giuridica praticamente centenaria.

Nel testo della Raccomandazione e anche nei documenti successivi a cui si è fatto riferimento, come la Comunicazione della Commissione dello scorso marzo, non vi è alcun cenno alle evoluzioni del tedesco § 42 AO, cosicché il cortocircuito interpretativo in cui è caduta, da ultimo, la suddetta disposizione è rimasto ignoto e, anzi, è la stessa Commissione ora ad alimentarlo e diffonderlo anche negli altri Stati Membri.

## 2. Brevi cenni sulla situazione italiana *de iure condendo*

Le riflessioni suesposte sono particolarmente importanti se si considera l'attuale situazione italiana al riguardo. Orbene non è questa la sede per una compiuta analisi dell'esperienza italiana relativamente alla nozione di abuso del diritto in campo tributario, visto che la stessa esorbiterebbe dagli scopi della presente trattazione, ma si ritiene necessaria una puntualizzazione sugli ultimi sviluppi in materia.

È oramai noto ai più che la giurisprudenza di legittimità, prima sulla scorta della sentenza *Halifax*<sup>13</sup> e poi sulla base del principio costituzionale di capacità contributiva espresso dall'art. 53 Cost., ha recepito il principio di divieto d'abuso del diritto nell'ordinamento tributario italiano. Tale posizione è stata accolta con numerose critiche da parte della dottrina<sup>14</sup>, tanto che il legislatore aveva iniziato a

---

<sup>12</sup> Comunicazione della Commissione Europea COM (2015) 136 final del 18 marzo 2015, richiamabile al seguente indirizzo [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/transparency/com\\_2015\\_136\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transparency/com_2015_136_en.pdf).

<sup>13</sup> CGUE, 21 febbraio 2006, causa C – 255/02, *Halifax*, reperibile su [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu) e per ciò che attiene giurisprudenza italiana si veda Cass., 29 settembre 2006, n. 21221, in banca dati *Fisconline.it*.

<sup>14</sup> Fra le innumerevoli voci se ne riportano, senza pretese di esaustività, solo alcune fra cui 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 *Riv. Dir. Trib.*, 2007, II, pag. 735 e ss.; ID., *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, I, pag. 49 e ss.; G. FALSITTA, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in *Corr. Giur.*, 2009, 3, pag. 293 e ss. e A. MARCHESELLI, *Equivoci e prospettive della elusione tributaria, tra*

pensare alla possibilità di regolare normativamente il divieto d'abuso del diritto con l'inserimento di una clausola generale antiabuso<sup>15</sup>, progetto che, però, è rimasto sulla carta per molti anni.

Una decisa sferzata nella direzione dell'inserimento di una clausola generale antiabuso si è avuta, invece, solo con la legge dell'11 marzo 2014 n. 23<sup>16</sup>, contenente la disciplina della delega fiscale, ove all'art. 5 il Parlamento ha delegato il Governo ad adottare per l'appunto la suddetta clausola. A prescindere dai contenuti che la stessa presenterà, ciò che si ritiene essere di fondamentale importanza è la premessa alla clausola esplicitata nel 1° comma. Quest'ultima, infatti, prevede che la delega sia volta ad attuare *“la revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto, in applicazione dei seguenti principi e criteri direttivi, coordinandoli con quelli contenuti nella raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012”*.

Orbene, il primo relevantissimo dato, che balza agli occhi dello studioso, è sicuramente il riferimento alla Raccomandazione della Commissione sulla pianificazione fiscale aggressiva del 6 dicembre 2012<sup>17</sup>.

Si tratta, peraltro come già suesposto, di un documento importante per diversi aspetti, importanza che è bene evidenziata dalla collocazione che le assegna il legislatore italiano. La Raccomandazione, infatti, entra nel dettato delle legge delega e ciò è tanto più significativo se si considera la tipologia di atto qui in discussione. Come osservato pocanzi, la stessa è un documento di *soft law*, pertanto non vincolante e non inserito nella gerarchia delle fonti, la quale trova menzione in una legge dello Stato e ne ispira il contenuto. Tale particolarità è la testimonianza della sempre maggiore importanza che tali strumenti giuridici hanno assunto nel panorama legislativo nazionale. Gli stessi contribuiscono, indirettamente e poco per volta, ad avvicinare i vari ordinamenti nazionali e

---

*principi comunitari e principi nazionali*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2010, 5, pag. 801 e ss.

<sup>15</sup> La prima proposta di legge al riguardo era quella del deputato Leo A.C. 2521 del 18 giugno 2009, reperibile all'indirizzo <http://leg16.camera.it/141>.

<sup>16</sup> Legge 11 marzo 2014, n. 23, reperibile su [www.normattiva.it](http://www.normattiva.it).

<sup>17</sup> Raccomandazione della Commissione Europea 2012/772/UE del 6 dicembre 2012, richiamabile al seguente indirizzo <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2012:338:0041:0043:IT:PDF>.

realizzare progressivamente un'integrazione giuridica tra gli stessi. L'aver inserito il riferimento alla Raccomandazione sulla pianificazione fiscale aggressiva, in un'attività legislativa che dovrebbe essere una prerogativa esclusiva della sovranità statale, ossia l'introduzione di una clausola generale antiabuso nell'ordinamento interno, manifesta una tendenza sempre più marcata a mutare il settore dell'imposizione diretta in una competenza concorrente e continua a smantellare pezzo per pezzo il dogma della competenza esclusiva della stessa. Non a caso, infatti, si è visto che in altre esperienze giuridiche, tra tutte quella tedesca, la clausola nazionale antiabuso è stata riformata e interpretata sulla base del principio europeo di divieto d'abuso del diritto.

La legge delega, qui in evidenza, risulta essere di particolare rilievo proprio per il suddetto aspetto, più che per i criteri guida che il Governo dovrà seguire al fine di formulare la clausola generale antiabuso, della cui inutilità, peraltro, si è già detto<sup>18</sup>.

Inoltre, prescindendo dalle evoluzioni giuridiche che il diritto sta conoscendo, in seguito al ruolo sempre più incisivo che l'Unione Europea e gli altri organismi internazionali stanno assumendo, anche la legge delega conferma la continua commistione tra strumenti antielusivi. Ebbene, come la Raccomandazione, anche la delega fiscale desume la formulazione della clausola generale antiabuso da quella del principio. Una sovrapposizione, quella tra i due concetti, che viene espressa in modo esplicito proprio nella premessa all'introduzione della clausola generale. Ne consegue, anche in questo caso, un'ovvia considerazione sull'importanza dello studio comparatistico in campo giuridico. Lo stesso, infatti, ha consentito di condurre una proficua analisi della lunga esperienza tedesca, non solo quale Stato che dispone di una clausola generale antiabuso, da richiamare quale esempio a supporto dell'introduzione di un simile rimedio<sup>19</sup>, ma soprattutto quale elemento chiarificatore del ruolo e degli effetti odierni di una clausola generale antiabuso nell'ordinamento tributario.

Analisi che permette di frenare, a seconda della diversa prospettiva, sia i

---

<sup>18</sup> *Supra* par. 1.

<sup>19</sup> Si vedano sul punto Cass., 29 settembre 2006, n. 21221, in banca dati *DeJure.it*; Cass., 4 aprile 2008, n. 8772, in *Corr. trib.*, 2008, 22, pag. 1777 e ss. e Cass., 21 aprile 2008, n. 10257, in banca dati *DeJure.it*.

facili entusiasmi che gli isterici timori, posto che l'introduzione di una clausola, come quella ipotizzata dal legislatore, opererà con continuità rispetto all'odierno principio di divieto d'abuso del diritto, non riuscendo ad arginare le problematiche emerse con l'avvento di quest'ultimo.

### **3. Un insegnamento fondamentale**

Il quadro che emerge da tale trattazione evidenzia alcuni aspetti di fondamentale importanza, i quali dovranno guidare l'odierno studioso di diritto tributario una volta che lo stesso si avvicini alla tematica dell'abuso del diritto in campo fiscale sia sul piano nazionale che su quello internazionale.

Da un punto di vista generale, il problema dell'abuso di una norma tributaria si rivela essere, in ultima analisi, una questione di interpretazione della disposizione legislativa. Si è osservato che la stessa trovi i limiti del *noch möglicher Wortsinn*, cosicchè non sarà possibile cadere nel più completo relativismo, pena la perdita della funzione chiave della comunicazione tra esseri umani, ossia la reciproca comprensione. Ma l'interpretazione, seppure con i suddetti limiti, rimane un'attività ampia e non preventivamente indirizzabile, come vorrebbero contemporaneamente il legislatore e il potere esecutivo. La stessa, infatti, è, e rimane, prerogativa del giudice.

È chiaro, quindi, che inserendo una clausola generale antiabuso non si potrà mai costringere, in modo preventivo, il giudice ad interpretare le norme secondo uno schema imposto. Non è questo lo scopo di una clausola generale e non lo sarà mai. La sua funzione, comune peraltro a quella del principio generale di divieto d'abuso del diritto, è quella di agevolare il giudice nella sua attività principe di interpretazione della norma. Insomma la clausola generale antiabuso risulta essere uno strumento in più a disposizione dell'interprete, ma non certamente la soluzione ad una problematica tanto complessa quanto quella dell'abuso del diritto in campo tributario.

Rimedio aggiuntivo che, però, come già evidenziato, risulta essere, allo stato attuale, superato o per lo meno di secondo livello, data l'elaborazione giurisprudenziale da parte della Corte di Giustizia di una nozione ampia di divieto

di abuso del diritto, la quale si è poi evoluta in principio generale dell'ordinamento europeo. Principio generale che ha conosciuto una rapida espansione e che, proprio per le sue caratteristiche fondamentali, non può essere limitato alle situazioni di sola rilevanza europea.

Ostinarsi a non volerne riconoscere gli effetti sui singoli ordinamenti tributari nazionali significa sposare una visione superata e distorta della realtà, continuando a pensare all'ordinamento europeo come ad un sistema diverso e separato da quello nazionale, dove gli stessi vivono e si evolvono su binari paralleli, interrotti ogni tanto da alcune intersezioni. Ma il dato reale, piaccia o meno, esprime, invece, una continua osmosi tra i due ordinamenti, tanto che la sfera della competenza esclusiva risulta essere ogni giorno più compressa e, inevitabilmente, condizionata, da un lato, dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, e dall'altro, dall'attività di *soft law*, la quale ha conosciuto negli anni una diffusione e un'influenza sempre più massiccia.

Tali aspetti appartengono alla normale evoluzione sociale del diritto, nella quale rientra anche la nascita del principio europeo di divieto d'abuso del diritto, il quale, in completa espansione, non poteva che condizionare i giudici tributari di tutt'Europa, a prescindere dall'esistenza o meno di una clausola generale antibuso nei rispettivi ordinamenti.

## Lista delle abbreviazioni

<i>AO</i>	Abgabenordnung
<i>AO-StB</i>	Der AO Steuerberater
<i>BAO</i>	Bundesabgabenordnung
<i>BB</i>	Betriebs-Berater
<i>BEPS</i>	Base Erosion and Profit Shifting
<i>BFH</i>	Bundesfinanzhof
<i>BFH/NV</i>	Bundesfinanzhof Nicht Veröffentlicht
<i>BGBI</i>	Bundesgesetzblatt
<i>Boll. Trib.</i>	Bollettino tributario d'informazione
<i>BR</i>	Bundesrat
<i>Brit. Tax Rev.</i>	British Tax Review
<i>BStBl</i>	Bundessteuerblatt
<i>BT</i>	Bundestag
<i>Bull. Int. Tax.</i>	Bulletin of International Taxation
<i>CML Rev.</i>	Common Market Law Review
<i>Corr. Giur.</i>	Il Corriere Giuridico
<i>Corr. Trib.</i>	Corriere Tributario
<i>DB</i>	Der Betrieb
<i>Dial. Trib.</i>	Dialoghi Tributari
<i>Dir. Prat. Trib.</i>	Diritto e Pratica Tributaria
<i>Dir. Prat. Trib. Int.</i>	Diritto e Pratica Tributaria Internazionale
<i>Dir. Un. Eur.</i>	Il Diritto dell'Unione Europea
<i>DStR</i>	Deutsches Steuerrecht
<i>DStZ</i>	Deutsche Steuerzeitung
<i>EC Tax Rev.</i>	EC Tax Review
<i>EStAL</i>	European State Aid Law Quarterly
<i>Eur. Tax.</i>	European Taxation
<i>EWS</i>	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht
<i>FR</i>	Finanz-Rundschau
<i>Giur. It.</i>	Giurisprudenza Italiana

<i>Giust. Civ.</i>	Giustizia civile
<i>JStG</i>	Jahressteuergesetz
<i>JZ</i>	Juristen Zeitung
<i>IStR</i>	Internationales Steuerrecht
<i>Law Quart. Rev.</i>	Lax Quarterly Review
<i>Noviss. Dig. Ital.</i>	Novissimo Digesto Italiano
<i>OECD</i>	Organisation for Economic Cooperation and Development
<i>ÖJZ</i>	Österreichische Juristen-Zeitung
<i>ÖStZ</i>	Österreichische Steuer-Zeitung
<i>Rass. dir. civ.</i>	Rassegna di diritto civile
<i>Rass. Trib.</i>	Rassegna Tributaria
<i>RFHE</i>	Reichsfinanzhof Entscheidungen
<i>Riv. Dir. Civ.</i>	Rivista di diritto civile
<i>Riv. Dir. Eu.</i>	Rivista di diritto europeo
<i>Riv. dir. fin. sc. Fin.</i>	Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze
<i>Riv. Dir. Trib.</i>	Rivista di diritto tributario
<i>Riv. ital. dir. pubbl. comun.</i>	Rivista italiana di diritto pubblico comunitario
<i>Riv. trim. dir. e proc. civ.</i>	Rivista trimestrale di diritto e procedura civile
<i>StÄndG</i>	Steueränderungsgesetz
<i>StBJb</i>	Steuerberater Jahrbuch
<i>StuB</i>	Steuern und Bilanzen
<i>StuW</i>	Steuer und Wirtschaft
<i>SWI</i>	Steuer und Wirtschaft International
<i>Tax Notes Int.</i>	Tax Notes International
<i>VfGH</i>	Verfassungsgerichtshof
<i>VwGH</i>	Verwaltungsgerichtshof



## Bibliografia

- AA.VV., *Opinion Statement of the CFE ECJ Task Force on the Concept of Abuse in European Law, Based on the Judgments of the European Court of Justice Delivered in the Field of Tax Law – November 2007*, in *Eur. Tax.*, 2008, pagg. 33 – 36
- ADINOLFI A., *I principi generali nella giurisprudenza comunitaria e la loro influenza sugli ordinamenti degli Stati membri*, in *Riv. Ital. Dir. Pubbl. Comun.*, 1994, I, pagg. 521 – 578
- ADONNINO P., *Abusi della contestazione dell'abuso del diritto della U.E.*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2012, 5, pagg. 893 – 902
- AINIS M., *Se 50.000 leggi vi sembrano poche: nel labirinto delle istituzioni, tra norme assurde e riforme impossibili*, Milano, 1999
- ALBERT M., *Zur Abwehr von Steuerumgehung aus deutscher und europäischer Sicht*, in *IFSt-Schrift nr. 455*, Bonn, 2009
- ALPA G., *Le fonti non scritte e l'interpretazione*, in *Trattato di diritto civile*, Torino, 1999
- ALTIERI E., *La codificazione del principio dell'abuso del diritto in campo fiscale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2012, 5, pagg. 903 – 913
- ALTIERI E., *La codificazione di una clausola generale antielusiva: giungla o wild west?*, in *Rass. Trib.*, 2014, 3, pagg. 521 – 530
- AMATUCCI A., *Interpretazione della norma di diritto finanziario*, Napoli, 1965
- ANTONINI E., *Azione di simulazione e legittimazione dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1963, II, pagg. 425 – 430
- ANTONINI E., *Evasione ed elusione d'imposta – Gli atti simulati e le imposte di registro e delle successioni*, in *Giur. it.*, 1959, IV, pagg. 97 – 118
- ARNOLD W. – D., *Lücken im Gesetz – Aktuelle Fragen zur Analogie*, in *Steuerrecht, Verfassungsrecht, Europarecht Festschrift für Hans Georg Ruppe*, Wien, 2007, pagg. 19 – 38
- ARNULL A., *The European Union and its Court of Justice*, Oxford, 2006
- ASTUTI G., *Atti emulativi (dir. interm.)*, voce in *Enc. del diritto*, Milano, 1958, IV, pagg. 29 – 33

- ATIENZA M. – MANERO J. R., *Illeciti atipici: l'abuso del diritto, la frode alla legge, lo sviamento di potere*, Bologna, 2004 (trad. it. a cura di Valentina Carnevale)
- BANOUN B., *Tax Avoidance Rules in Scandinavian and Anglo-American Law*, in *Bull. Int. Tax.*, 2002, pagg. 485 – 492
- BASILAVECCHIA M., *La politica fiscale*, in *Ordinamento europeo – Le politiche dell'Unione*, a cura di S. MANGIAMELI, Milano, 2008, III, pagg. 417 – 459
- BAUSCHATZ P., *Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch und Europarecht (Teil II) – Öffnung der Steuersysteme im Recht der direkten Steuern der EU-Mitgliedstaaten und Abwehr grenzüberschreitender Gestaltungen durch Missbrauchsvorschriften anhand ausgewählter Beispiele des deutschen Steuerrecht*, in *IStR*, 2002, 10, pagg. 333 – 342
- BECKER E., *Applicazione della legge d'imposta secondo criteri economici obbiettivi nella giurisprudenza della Corte finanziaria del Reich*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1937, II, pagg. 220 – 225
- BECKER E., *Die Reichsabgabenordnung*, Berlin, 1926
- BEGHIN M., *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, II, 5, pagg. 408 – 420
- BELLONI – PERESUTTI P., *Commentario breve al codice civile*, a cura di G. CIAN/A. TRABUCCHI, Padova, 2011, pagg. 686 – 687
- BENECKE M., *Gesetzesumgehung im Zivilrecht*, Tübingen, 2004
- BERLIRI A., *L'ordinamento tributario della prima metà del sec. XIV nell'opera di Bartolo da Sassoferrato*, Milano, 1997
- BETTI E., *Teoria generale dell'interpretazione*, vol. II, a cura di G. CRIFÒ, Milano, 1990
- BETTI E., *Teoria generale delle obbligazioni*, I, Milano, 1953
- BIEBER T., *Missbrauch nach § 22 BAO und Gemeinschaftsrecht: VwGH interpretiert Cadbury Schweppes!*, in *taxlex*, 2007, pagg. 609 – 618
- BIGLIAZZI GERI L., *Buona fede nel diritto civile*, voce in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, II, Torino, 1988, in banca dati *leggiditalia.it*
- BIZIOLI G., *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra*

- ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Bergamo, 2008
- BLUMENSTEIN E., *Sistema di diritto delle imposte*, Milano, 1954
- BOBBIO N., *Analogia*, voce in *Noviss. dig. ital.*, Torino, Vol. I, 1957, pagg. 601 – 607
- BOBBIO N., *L'analogia nella logica del diritto*, Milano, 2006
- BOBBIO N., *Lacune del diritto*, voce in *Noviss. dig. ital.*, Torino, Vol. IX, 1957, pagg. 419 – 424
- BOBBIO N., *Norma giuridica*, in *Noviss. dig. it.*, Torino, 1957, Vol. XI, pagg. 330 – 337
- BOBBIO N., *Principi generali di diritto*, voce in *Noviss. dig. it.*, Vol. XIII, Torino, 1966, pagg. 887 – 896
- BOBBIO N., *Teoria dell'ordinamento giuridico*, Torino, 1960
- BOBBIO N., *Teoria generale del diritto*, Torino, 1993
- BÖHMER P., *Erfüllung und Umgehung des Steuertatbestandes*, Düsseldorf, 1958
- BÖING C., *Der Begriff des steuerlichen Gestaltungsmissbrauchs im Gemeinschaftsrecht*, in *EWS*, 2007, n. 2, pagg. 55 – 64
- BÖING C., *Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch in Europa*, Hamburg, 2006
- BORGGREVE C. H., *Neue Dimension des Missbrauchs im Steuerrecht?*, in *AO-StB*, 2007, pagg. 333 – 337
- BOWERS S., *Luxembourg tax files: how tiny state rubber-stamped tax avoidance on an industrial scale*, in *The Guardian*, 5 novembre 2014
- BOWLER T., *Tackling Tax Avoidance in the UK*, in *Beyond Boundaries – Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, a cura di J. FREEDMAN, Oxford, 2008, pagg. 63 – 65
- BRECCIA U., *Diligenza e buona fede nell'attuazione del rapporto obbligatorio*, Milano, 1968
- BROCKMEYER H. B., *Bedenkliche Neufassung des § 42 Abs. 1 AO im Referentenentwurf des JStG 2008*, in *DStR*, 2007, 31, pagg. 1325 – 1330
- BROOKS N., *The Responsibility of Judges in interpreting Tax Legislation*, in *Tax avoidance and the Rule of Law*, a cura di G. S. COOPER, Amsterdam, 1997, pagg. 93 – 129.
- BUCKLAND W. W. – McNAIR A., *Roman Law and Common Law*, Cambridge

Univ. Press, 2008

BURCKHARDT W., *Die Lücken des Gesetzes und die Gesetzesauslegung*, Bern, 1925

BUSNELLI F. D. – NAVARETTA E., *Abuso del diritto e responsabilità civile*, in *Diritto privato*, Padova, 1997

CAFARO S., *L'abuso del diritto nel sistema comunitario: dal caso Van Binsbergen alla Carta dei Diritti, passando per gli ordinamenti nazionali*, in *Dir. Un. Eur.*, 2003, 2 – 3, pagg. 291 – 323

CALASSO F., *Medio Evo nel diritto*, Milano, 1954

CAMPION L., *La théorie de l'abus des droits.*, Bruxelles, 1925

CANARIS C. W., *Die Feststellung von Lücken im Gesetz*, Berlin, 1964

CARINCI A., *La rilevanza fiscale del contratto tra modelli impositivi, timori antielusivi e fraintendimenti interpretativi*, in *Rass. Trib.*, 2014, 5, pagg. 961 – 986

CARLI C. C., *Diritto tributario europeo e “paradisi fiscali”; abuso del diritto...di stabilimento o lacuna del sistema fiscale comunitario?*, in *Riv. dir. eu.*, 1988, pagg. 128 – 138

CATTANEO G., *Buona fede obbiettiva e abuso del diritto*, in *Riv. trim. dir. civ. e proc. civ.*, 1971, pagg. 613 – 659

CHENG B., *General Principles of Law as Applied by International Courts and Tribunals*, London, 1953

CHINELLATO G., *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, Padova, 2007

CHRISTIANS A., *Conceptualizing a New Institutional Framework for International Taxation: Avoidance, Evasion, and Taxpayer Morality*, in *Journal of Law & Policy*, pagg. 39 – 59

CIPOLLINA S., *Elusione fiscale*, in *Riv. dir. fin.*, 2007, I, pagg. 555 – 586

CIPOLLINA S., *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Padova, 1992

CLAUSEN U., *Struktur und Rechtsfolgen des § 42 AO*, in *DB*, 2003, pagg. 1589 – 1596

CONTRINO A., *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto : profili teorici e problematiche operative*, Bologna, 1996

CORASANITI G., *Contrasto all'elusione e all'abuso del diritto nell'ordinamento*

- tributario, in *Obbl. e Contr.*, 2012, n. 5, pagg. 325 – 335
- CRAZZOLARA A., *Abuso del diritto ed elusione fiscale: la clausola generale antiabuso nel diritto tributario tedesco*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2010, 1, pagg. 15 – 89
- CREZELIUS G., *Analogieanweisungen in Steuergesetzen*, in *FR*, 2008, 19, pagg. 889 – 897
- CREZELIUS G., *Neuregelung des § 42 AO?*, in *DB*, 2001, pagg. 2214 – 2215
- CREZELIUS G., *Vom Missbrauch zum Misstrauen: Zur geplanten Änderung des § 42 AO*, in *DB*, 2007, 26, pagg. 1428 – 1430
- CRISAFULLI V., *Per la determinazione del concetto dei principi generali del diritto*, in *Riv. int. fil. dir.*, 1941, XXI, pagg. 41 – 63, pagg. 157 – 181 e pagg. 230 – 264.
- CUNHA DE SÀ F. A., *O abuso do direito na doutrina e na jurisprudência de Portugal*, in *L'abus de droit. Inchieste di diritto comparato*, a cura di M. ROTONDI, Padova, 1979, pagg. 31 – 54
- D'ANGELO G., *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2013
- DAL PIAZ C., *Aspetti del problema della simulazione in materia tributaria*, in *Temi trib.*, 1959, pagg. 330 e ss
- DANZER J., *Die Steuerumgehung*, Köln, 1981
- DE BROE L., *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, *IBFD, Doctoral Series*, vol. 14, 2008
- DE BÛRCA G., *Proportionality and Subsidiarity as General Principles of Law*, in *General Principles of European Community Law*, a cura di U. BERNITZ – J. NERGELIUS, The Hague, 2000, pagg. 95 – 112
- DE LA FERIA R., *Introducing the Principle of Abuse of Law*, in *Prohibition of Abuse of Law – A New General Principle of EU Law*, a cura di R. DE LA FERIA – S. VOGENAUER, Oregon, 2011, pagg. XV – XXV
- DE LA FERIA R., *Prohibition of Abuse of (Community) Law : the Creation of a New General Principle of EC Law through Tax*, in *CML Rev*, 2008, 45, pagg. 395 – 441
- DE MITA E., *Diritto tributario e diritto civile: profili costituzionali*, in *Riv. dir.*

*trib.*, 1995, pagg. 145 – 164

DE MONÈS S., DURAND P-H., MANDELBAUM J-F., *Abuse of Tax Law across Europe*, in *EC Tax Rev.*, 2010, 2, pagg. 85 – 96 e pagg. 123 – 137

DELOUKAS N. A., *Der Rechtsmissbrauch im griechischen Privatrecht*, in *L'abus de droit. Inchieste di diritto comparato*, a cura di M. ROTONDI, Padova, pagg. 57 – 74

DI PIETRO A., *Giusto processo, giustizia tributaria e giurisprudenza comunitaria*, in *Rass. Trib.*, 2013, 2, pagg. 405 – 433

DI PIETRO A., *Il consenso all'imposizione e la sua legge*, in *Rass. Trib.*, 2012, 1, pagg. 11 – 51

DI PIETRO A., *Introduzione*, in *I principi europei del diritto tributario*, a cura di A. DI PIETRO – T. TASSANI, San Giuliano Milanese, 2013, pagg. XV – XXXVI

DI PIETRO A., *Per una costituzione fiscale europea – conclusioni*, in *Per una costituzione fiscale europea*, a cura di A. DI PIETRO, Padova, 2008, pagg. 439 – 455

DI PIETRO A., *Presentazione*, in *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, a cura di A. DI PIETRO, Milano, 1999, pagg. XIII – XX

DOLMETTA A. A., *Exceptio doli generalis*, voce in *Enc. Giur.*, XIII, Aggiornamento, Roma, 1997, pagg. 9 e ss

DOUMA S. – ENGELEN F., *Halifax plc and Others v Commissioner of Customs & Excise: the ECJ applies the abuse of rights doctrine in VAT cases*, in *Brit. Tax Rev.*, 2006, n. 4, pagg. 430 – 432

DOURADO A. P., *Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6*, in *Intertax*, 2015, 1, pagg. 42 – 57

DRÜEN K. – D., *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, a cura di K. TIPKE/W. KRUSE, Köln, 2008

DRÜEN K. – D., *Mehr oder weniger Gestaltungsfreiheit für den Steuergesetzgeber?*, in *StuW*, 2014, 4, pagg. 273 – 285

DRÜEN K. – D., *Unternehmerfreiheit und Steuerumgehung*, in *StuW*, 2008, 2, pagg. 154 – 166

- DUHIGG C. – KOCIENIEWSKI D., *How Apple Sidesteps Billions in Taxes*, in *N. Y. Times*, 28 aprile 2012
- DUNBAR D., *Statutory General Anti-Avoidance Rules: Lessons for the United Kingdom from the British Commonwealth*, in *Bull. Int. Tax.*, 2008, pagg. 529 – 550
- DWORKIN R., *Taking Rights Seriously*, London, 1977
- ECO U., *Segno*, Milano, 1973
- ENDEMANN F., *Einführung in das Studium des bürgerlichen Gesetzbuches*, Berlin, 1900
- ENGISCH K., *Der Begriff der Rechtslücke. Eine analytische Studie zu Wilhelm Sauers Methodenlehre*, in *Festschrift für Wilhelm Sauer zu seinem 70. Geburtstag am 24. Juni 1949*, Berlin, 1949, pagg. 85 – 102
- ENGISCH K., *Einführung in das juristische Denken*, Stuttgart, 1977, 7ed
- ENGLISCH J., *Verbot des Rechtsmissbrauchs – ein allgemeiner Rechtsgrundsatz des Gemeinschaftsrechts?*, in *StuW*, 2009, 1, pagg. 3 – 22
- ESSER J., *Allgemeiner Teil*, in *Schuldrecht: Ein Lehrbuch*, Karlsruhe, 1968
- FABIANI E., *Clausola generale*, voce in *Enc. Del diritto, Annali*, V, Milano, 2012, pagg. 183 – 253
- FAIETA A., *Apple sotto inchiesta a Milano per frode fiscale di oltre un miliardo*, in *L'Espresso*, 13 novembre 2013
- FALSITTA G., *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in *Corr. Giur.*, 2009, 3, pagg. 293 – 301
- FALSITTA G., *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto "abuso del diritto"*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, n. 6, pag. 349 – 380
- FARMER P., *Prohibition of Abuse of (European) Law: The Creation of a New General Principle of EU Law through Tax: A Response*, in *Prohibition of Abuse of Law – A New General Principle of EU Law*, a cura di R. DE LA FERIA – S. VOGENAUER, Oregon, 2011, pagg. 3 – 6
- FERNANDEZ DE VILLAVICENCIO F., *El abuso del derecho en la doctrina y en la jurisprudencia españolas*, in *L'abus de droit. Inchieste di diritto comparato*,

- a cura di M. ROTONDI, Padova, 1979, pagg. 77 – 86
- FERRARA F., *Teoria del negozio illecito nel diritto civile italiano*, Milano, 1902
- FICARI V., *Clausola generale antielusiva, art. 53 della Costituzione e regole giurisprudenziali*, in *Rass. Trib.*, 2009, 2, pagg. 390 – 400
- FICARI V., *Il pandemico principio dell'abuso del diritto raggiunge anche l'Ici!*, in *Boll. Trib.*, 2010, pagg. 574 – 575
- FIorentino S., *L'elusione tributaria. Scelte di metodo e questioni terminologiche*, Napoli, 1996
- FIorenza K., *Il processo di redazione degli atti comunitari e il ruolo del «giurista linguista»*, in *Sulla tecniche di redazione normativa nel sistema democratico* a cura di P. PERLINGIERI, Napoli, 2010, pagg. 176 – 203
- FISCHER P., § 42 Abs. 1 AO i.d.F. des Entwurfs eines JStG 2008 – ein rechtskultureller Standortnachteil, in *FR*, 2007, 18, pagg. 857 – 863
- FISCHER P., *Geltungsanspruch des Steuergesetzes, Steuerumgehung und „wirtschaftliche oder sonst nicht beachtliche außersteuerliche Gründe“*, in *FR*, 2001, 23, pagg. 1212 – 1215
- FISCHER P., *Geltungsanspruch des Steuergesetzes, Steuerumgehung und „wirtschaftliche oder sonst beachtliche außersteuerliche Gründe“*, in *FR*, 2001, 23, pagg. 1212 – 1215
- FISCHER P., *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, a cura di W. HÜBSCHMANN – E. HEPP – A. SPITALER, Köln, 2008, § 42 AO
- FISCHER P., *L'esperienza tedesca*, in *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, a cura di A. DI PIETRO, Milano, 1999, pagg. 203 – 249
- FISCHER P., *Überlegungen zu § 42 AO i.d.F. des JStG 2008*, in *FR*, 2008, pagg. 306 – 312
- FISCHER P., *Überlegungen zum fraus-legis-Gedanken nach deutschem und europäischem Recht*, in *Festschrift für Wolfram Reiß zum 65. Geburtstag*, a cura di P. KIRCHHOF – H. NIESKENS, Köln, 2008, pagg. 621 – 644
- FLEISCHER H., *Der Rechtsmißbrauch zwischen Gemeineuropäischem Privatrecht und Gemeinschaftsprivatrecht*, in *Jur. Zeit.*, 2003, n. 18, pag. 865 – 874
- FÖGEN M. T., *Das Lied vom Gesetz*, in *Carl – Friedrich von Siemens Stiftung*, n.



87, München, 2007

FORNIELES GIL A., *Il principio di proporzionalità*, in *I principi del diritto tributario*, a cura di A. DI PIETRO – T. TASSANI, San Giuliano Milanese, 2013, pagg. 159 – 187

FRANSONI G., *Spunti in tema di abuso del diritto e “intenzionalità” dell’azione*, in *Rass. Trib.*, 2014, 3, pagg. 403 – 415

FREEDMAN J., *GAAR as a process and the process of discussing the GAAR*, in *Brit. Tax. Rev.*, 2012, 1, pagg. 22 – 26

FREEDMAN J., *Interpreting Tax Statutes: Tax Avoidance and the Intention of the Parliament*, in *Law Quart. Rev.*, 2007, Vol. 123, pagg. 53 – 90

FREGNI M. C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998

FROMMEL S. N., *United Kingdom tax law and abuse of rights*, in *Intertax*, 1991, 2, pagg. 54 – 81

GAJA G., *Introduzione al diritto comunitario*, Bari, 2005

GALLO F., *Brevi considerazioni sulla definizione di abuso del diritto e sul nuovo regime del c.d. adempimento collaborativo*, in *Dir. prat. Trib.*, 2014, n. 6, pagg. 947 – 953

GALLO F., *Brevi spunti in tema di elusione e frode alla legge (nel reddito d’impresa)*, in *Rass. trib.*, 1989, pagg. 11 – 27

GALLO F., *Elusione, risparmio d’imposta e frode alla legge*, in *Giur. comm.*, I, 1989, pagg. 377 – 401

GALLO F., *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, in *Per una costituzione fiscale europea*, a cura di A. DI PIETRO, Padova, 2008, pagg. 407 – 424

GAMBARO A., *Abuse of Rights in Civil Law Tradition*, in *Aequitas and Equity*, a cura di A. M. RABELLO, Jerusalem, 1997, pagg. 632 – 644

GAMBARO A., *Abuso del diritto (dir. comp. e stran.)*, voce in *Enc. giur. Treccani*, vol. I, Roma, 1988, pagg. 1 – 7

GASSNER W.– LANG M., *Die rechtsstaatliche Entwicklung im Abgabenrecht*, in *Staatsrecht in Theorie und Praxis. Festschrift für Robert Walter* a cura di H. MAYER – J. CLEMENS – R. LAURER – K. RINGHOFER – R. THIENEL, Wien, 1991, pagg. 159 – 180

- GASSNER W., *Das allgemeine und das besondere Umgehungsproblem im Steuerrecht*, in *Festschrift für H. W. Kruse*, Köln, 2001, pagg. 183 – 190
- GASSNER W., *Interpretation und Anwendung der Steuergesetze*, Wien, 1972
- GASSNER W., *Rechtsgrundlagen der wirtschaftlichen und rechtlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht*, in *Tax Form and substance in tax law, Cahiers de droit fiscal international*, 2002, Vol. LXXXVIIa, pagg. 119 – 149
- GAZZONI F., *Manuale di diritto privato*, Napoli, 2011
- GEERLING T. – GORBAUCH M., *Keine Angst vor § 42 AO-E*, in *DStR*, 2007, 39, pagg. 1703 – 1706
- GENTILI A., *Abuso del diritto, giurisprudenza tributaria e categorie civilistiche*, in *IANUS*, 2009, 1, pagg. 2 – 22
- GENTILI A., *Il diritto come discorso*, in *Trattato di diritto privato*, a cura di G. IUDICA – P. ZATTI, Milano, 2013
- GESTRI M., *Abuso del diritto e frode alla legge nell'ordinamento comunitario*, Milano, 2003
- GIANFORMAGGIO L., *Analogia*, voce in *Digesto sez. civile*, 1987, in banca dati *Leggi d'Italia*
- GIANNINI M. S., *L'analogia giuridica*, in *Jus*, 1941, pag. 516 e ss. e 1942, pag. 41 e ss.
- GIANNINI M. S., *L'interpretazione e l'integrazione delle leggi tributarie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1941, pag. 95 e ss. e pag. 170 e ss
- GIORGIANNI V., *L'abuso del diritto nella teoria della norma giuridica*, Milano, 1963
- GIORGINI E., *Linguaggio giuridico, teoria dell'interpretazione e tecniche legislative*, in *Sulle tecniche di redazione normativa nel sistema democratico*, a cura di P. PERLINGIERI, Napoli, 2010, pagg. 205 – 224
- GIOVANNINI A., *L'abuso del diritto nella legge delega fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, n. 3, pagg. 231 – 250
- GLEZL A., *Lost in Translation; Eu Law and Official Languages – Problem of the Authentic Text*, reperibile in [www.cels.law.cam.ac.uk/events/warsaw\\_conference.php](http://www.cels.law.cam.ac.uk/events/warsaw_conference.php).
- GLORIUS-ROSE C., *Gestaltungsmisbrauch und Steuerberatung*, Berlin, 2005

- GÖRLICH W., *Die steuerliche Behandlung von Vertragsgestaltungen zwischen Angehörigen*, Berlin, 1979
- GOSCH D., § 42 AO - Anwendungsbereich und Regelungsreichweite, in *Harzburger Steuer-Protokoll*, 1999, pag. 225 e ss
- GREENBANK A., *Sections 206 – 215 and Schedule 43: the general anti-abuse rule*, in *Brit. Tax Rev.*, 2013, 4, pagg. 505 – 511
- GREGGI M., *Avoidance and abus de droit: The European Approach in Tax Law*, in *eJournal of Tax Research*, 2008, Vol. 6, 1, pagg. 23 – 44
- GRIZIOTTI B., *Lo studio funzionale dei fatti finanziari*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1940, pagg. 306 – 314
- GROSSO C. F., *L'evasione fiscale: controllo e sanzioni*, Torino, 1980
- GROSSO G., *Abuso (dir. rom.)*, voce in *Enc. del dir.*, Milano, 1958, I, pagg. 161 – 163
- GROSSO G., *Atti emulativi (dir. rom.)*, voce in *Enc. del diritto*, Milano, 1958, IV, pagg. 27 – 29
- GROUSSOT X., *General Principles of Community Law*, Groningen, 2006
- GROUSSOT X., *The General Principles of Community Law in the Creation and Development of Due Process Principles in Competition Law Proceedings: From Transocean Marine Paint (1974) to Montecatini (1999)*, in *General Principles of European Community Law*, a cura di U. BERNITZ – J. NERGELIUS, The Hague, 2000, pagg. 185 – 204
- GUALAZZINI U., *Abuso del diritto (dir. interm.)*, voce in *Enc. del diritto*, Milano, 1958, I, pagg. 161 – 165
- GUASTINI R., *Lacune del diritto*, voce in *Dig. civ.*, Torino, 1994, X, pagg. 12 – 18
- GUTTERIDGE H. C., *Abuse of rights*, in *Camb. Law Jour.*, 1933, Vol. 5, Iss. 1, pagg. 22 – 45
- HAAS F. J., *Der Missbrauchstatbestand des § 42 AO – ein unkalkulierbares Risiko für die unternehmerische Gestaltungspraxis?*, in *Festschrift für A. Raupach*, a cura di P. KIRCHHOF – K. SCHMIDT – W. SCHÖN – K. VOGEL, Köln, 2006, pagg. 13 – 26
- HAFERKAMP H. P., *Die heutige Rechtsmißbrauchslehre – Ergebnis*

- nationalsozialistischen Rechtsdenkens?*, Berlin, 1995
- HAGER L. W., *Schikane und Rechtsmißbrauch im heutigen bürgerlichen Rechte*, München, 1913
- HAHN H., „*Gestaltungsmißbrauch*” im Sinne des § 42 AO, in *DStZ*, 2006, pagg. 431 – 441
- HAHN H., *Wie effizient ist § 42 AO neuer Fassung? – Praktische, dogmatische und rechtspolitische Beobachtungen*, in *DStZ*, 2008, 14, pagg. 483 – 494
- HARRIS P., *Abus de droit in the field of Value Added Taxation*, in *Brit. Tax Rev.*, 2003, pagg. 131 – 157
- HART H. L. A., *Il concetto di diritto*, Torino, 2002
- HEDEMANN J. W., *Die Flucht in die Generalklauseln – Eine Gefahr für Recht und Staat*, Tübingen, 1933
- HEINTZEN M., *Die Neufassung des § 42 AO und ihre Bedeutung für grenzüberschreitende Gestaltungen*, in *FR*, 2009, pagg. 599 – 606
- HENSEL A., *Diritto tributario*, Milano, 1956
- HENSEL A., *Zur Dogmatik des Begriffs “Steuerumgehung”*, in *Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann*, München, 1923, pagg. 217 – 288, ristampato in *System des Familiensteuerrechts und andere Schriften, Festschrift für Albert Hensel*, a cura di E. REIMER – C. WALDOFF, Köln, 2000, pagg. 303 – 353
- HERDEGEN M., *The Origins and Development of the General Principles of Community Law*, in *General Principles of European Community Law*, a cura di U. BERNITZ – J. NERGELIUS, The Hague, 2000, pagg. 3 – 23
- HEY J., *Gestaltungsmißbrauch im Steuerrecht nach der Fassung des § 42 AO und dem dazu ergangenen BMF-Erlass*, in *BB*, 2009, 20, pagg. 1044 – 1048
- HEY J., *Spezialgesetzgebung und Typologie zum Gestaltungsmißbrauch*, in *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmißbrauch im Steuerrecht*, a cura di R. HÜTTEMANN, Köln, 2010, pagg. 139 – 176
- HEY J., *Spezialgesetzliche Mißbrauchsgesetzgebung aus steuersystematischer verfassungs- und europarechtlicher Sicht*, in *StuW*, 2008, 2, pagg. 167 – 183
- HÖHN E., *Zweck(e) der Steuerrechts und Auslegung*, in *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke*, a cura di J. LANG, Köln, 1995, pagg. 213 – 239

- HONSELL H., *In fraudem legis agere*, in *Festschrift für Max Kaser zum 70. Geburtstag*, a cura di D. MEDICUS e H. HERMANN SEILER, München, 1976, pagg. 111 – 126
- IEVA L., *Il latino nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in *Riv. ital. dir. pubbl. com.*, 2013, n. 5 – 6, pagg. 1093 – 1114
- IJZEMAN R., *Form and substance in tax law*, in *Cahiers de droit fiscal international*, Rotterdam, 2002, Vol. LXXXVIIa, pagg. 451 – 470
- JARACH D., *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, Padova, 1936
- JOSSERAND L., *De l'esprit des droits et de leur relativité. Théorie dite de l'Abus des Droits*, Paris, 1927
- KASER M., *Das römische Privatrecht*, München, 1971, Vol. 1
- KAUFMANN R., *Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts: Unvereinbarkeit der Innentheorie mit der Rechtsprechung von VwGH und VfGH*, in *ÖStZ*, 2000, 24, pagg. 695 – 705
- KEMMEREN E. C. C. M., *Where is EU Law in the OECD BEPS Discussion?*, in *EC Tax Rev.*, 2014, 4, pagg. 190 – 193
- KIRCHHOF P., *Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen der Besteuerung*, in *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, a cura di R. HÜTTEMANN, Köln, 2010, pagg. 9 – 28
- KLEIN M., *Die "nicht angemessene rechtliche Gestaltung" im Steuerumgehungstatbestand des § 42 AO*, Köln, 1994
- KOFLER G., *Steuergestaltung im Europäischen und Internationalen Recht*, in *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, a cura di R. HÜTTEMANN, Köln, 2010, pagg. 213 – 241
- KÖHLER S. – TIPPELHOFFER M., *Verschärfung des § 42 AO durch das Jahressteuergesetz 2008? – Zum unterschiedlichen Missbrauchs begriff nach deutschem und europäischem Steuerrecht*, in *IStR*, 2007, 19, pagg. 681 – 684
- KOTSCHNIGG T., *Beweisrecht der BAO*, Wien, 2011
- KRUSE H. W., *Il risparmio d'imposta, l'elusione fiscale e l'evasione*, in *Trattato di diritto tributario*, a cura di A. AMATUCCI, Padova, 2001, pagg. 1115 – 1135
- LA ROSA S., *Abuso del diritto ed elusione fiscale: differenze ed interferenze*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, n. 4, pagg. 707 – 715

- LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2012
- LAMPREAVE P., *An Assessment of the Anti-Tax Avoidance Doctrines in the United States and the European Union*, in *Bull. Int. Tax.*, 2012, pagg. 153 – 16
- LANG M., *Rechtsmissbrauch und Gemeinschaftsrecht im Lichte von Halifax und Cadbury Schweppes*, in *SWI*, 2006, 6, pagg. 273 – 285
- LANG M.– HEIDENBAUER S., *Wholly Artificial Arrangements*, in *A vision of Taxes within and Outside European Borders*, a cura di L. HINNEKENS – P. HINNEKENS, 2008, Alphen aan den Rijn, pagg. 597 – 615
- LANG M.– MASSONER C., *Die Grenzen steuerlicher Gestaltung in der österreichischen Rechtsprechung*, in *Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht*, a cura di M. LANG – J. SCHUCH – D. STARINGER, Wien, 2009, pagg. 15 – 48
- LANG M., *Der Gestaltungsmissbrauch (§ 22 BAO) in der jüngeren Rechtsprechung des VwGH*, in *ÖStZ*, 1994, n. 8, pagg. 173 – 179
- LANG M., *Der Normgehalt des § 22 BAO*, in *ÖStZ*, 2001, n. 4, pagg. 65 – 69
- LARENZ K., *Allgemeiner Teil*, in *Lehrbuch des Schuldrecht*, München, 1979
- LEITNER T., *Steuerumgehung und Missbrauch im Steuerrecht*, Wien, 2013
- LENZ C.– GERHARD T., *Das „Grundrecht auf steueroptimierende Gestaltung“ – Ist der Regierungsentwurf zu § 42 AO mit der Gestaltungsfreiheit des Steuerpflichtigen vereinbar?“, in BB*, 2007, 45, pagg. 2429 – 2434
- LICHTINGHAGEN U. – VERPOORTEN A. C., *Steuergestaltung zwischen Missbrauchsverdacht und Anzeigepflicht? – Der Entwurfsstand der §§ 42, 138a, 379a AO-E nach dem Bundesratsbeschluss vom 21.9.2007 zum JStG*, in *STuB*, 2007, 19, pagg. 734 – 738
- LIPRINO V., *L'abuso del diritto in materia fiscale nell'esperienza francese*, in *Rass. Trib.*, 2009, 2, pagg. 445 – 473
- LIPRINO V., *L'abuso di diritto nell'esperienza tributaria francese ed italiana*, Bologna, 2009 (tesi dottorale)
- LOCHER P., *Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht*, Bern, 1983
- LOHSE W. C., *Verwirrende Begriffsvielfalt im Gemeinschaftsrecht – am Beispiel von Steuerbetrug, -umgehung und –missbrauch sowie ähnlichen Begriffen*, in *Festschrift für Wolfram Reiß zum 65. Geburtstag*, a cura di P. KIRCHHOF – H.

- NIESKENS, Köln, 2008, pagg. 645 – 664
- LOVISOLO A., *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, I, pagg. 49 – 94
- LOVISOLO A., *Evasione ed elusione tributaria*, voce in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1989, XII, pagg. 1 – 14
- LOVISOLO A., *Il principio di matrice comunitaria dell'abuso del diritto entra nell'ordinamento giuridico italiano: norma antielusiva di chiusura o clausola generale antielusiva? L'evoluzione della giurisprudenza della Suprema Corte*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, II, pagg. 735 – 770
- LUPI R. – STEVANATO D., *Lease back infragruppo e «paradosso di elusività senza vantaggio fiscale»*, in *Corr. Trib.*, 2009, 24, pagg. 1923 – 1928
- LUPI R., *Diritto tributario – Parte generale*, Milano, 2005
- LUPI R., *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, pagg. 261 – 292
- LUPI R., *Manuale professionale di diritto tributario*, Milano, 1999,
- LUZZATI C., *La vaghezza delle norme*, Milano, 1990
- LYAL R., *Cadbury Schweppes and Abuse: Comments*, in *Prohibition of Abuse of Law – A New General Principle of EU Law*, a cura di R. DE LA FERIA – S. VOGENAUER, Oregon, 2011, pagg. 427 – 434
- MACK A. – WOLLWEBER M., *§ 42 AO – Viel Lärm um nichts?*, in *DStR*, 2008, 5, pagg. 182 – 186
- MADER P., *Rechtsmißbrauch und unzulässige Rechtsausübung*, Wien, 1994
- MAGNANI A. – ANNICHIARICO A., *Google alla guerra delle tasse: eco perche può dribblare il Fisco e continuare a vivere felice*, in *IlSole24Ore*, 15 novembre 2013
- MARCHESELLI A., *Equivoci e prospettive della elusione tributaria, tra principi comunitari e principi nazionali*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2010, 5, pagg. 801 – 826
- MARCHESSOU P., *Uguaglianza e proporzionalità nel diritto tributario*, in *Per una costituzione fiscale europea*, in *Per una costituzione fiscale europea*, a cura di A. DI PIETRO, Padova, 2008, pagg. 244 – 248
- MARTIN JIMÉNEZ A., *Towards a Homogeneous Theory of Abuse in EU*

- (Direct) Tax Law, in *Bull. Int. Tax.*, 2012, 66, n. 4
- MARTINENGO S., *L'abuso del diritto in Germania e il § 42 dell'Abgabenordnung*, in *Rass. Trib.*, 2010, n. 3, pagg. 659 – 680
- MARTINES M. P., *Teorie e prassi sull'abuso del diritto*, Padova, 2006
- MAYER-MALY T./BÖHM H., *Die Behandlung des Rechtsmißbrauches im österreichischen Privatrecht*, in *L'abus de droit. Inchieste di diritto comparato*, a cura di M. ROTONDI, Padova, 1979, pagg. 221 – 237
- MELIS G., *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003
- MERKS P., *Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning*, in *Intertax*, 5, n. 34, 2006, pagg. 272 – 281
- MESSINETTI D., *Abuso del diritto*, voce in *Enc. del. Dir.*, Aggiornamento 2: *Abuso – Tribunale*, Milano, 1998
- MICARI G., *La teorica del Rechtsmissbrauch nell'ordinamento giuridico italiano: rapporti con la buona fede e gli atti illeciti dannosi*, in *Giust. civ.*, 2005, II, pagg. 357 – 380
- MONATERI P. G., *Abuso del diritto e simmetria della proprietà*, in *Diritto Privato 1997. L'abuso del diritto*, Padova, 1998 pagg. 89 – 120
- MONDINI A., *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*, Pisa, 2012
- MONDINI A., *Principio di proporzionalità ed attuazione del tributo: verso la costruzione di un principio generale del procedimento tributario*, in *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, a cura di T. TASSANI, Roma, 2009, pagg. 75 – 110
- MONTESQUIEU C., *L'esprit des lois*, Geneve, 1748
- NATOLI U., *Note preliminari ad una teoria dell'abuso del diritto nell'ordinamento giuridico italiano*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1958, XII, pagg. 18 – 37
- NERGELIUS J., *General Principles of Community Law in the future: Some Remarks on their Scope, Applicability and Legitimacy*, in *General Principles of European Community Law*, a cura di U. BERNITZ – J. NERGELIUS, The Hague, 2000, pagg. 223 – 233
- NEVILLE BROWN L., *Is there a General Principle of Abuse of Rights in*



*European Community Law?*, in *Institutional Dynamics of European Integration – Essays in Honour of Henry G. Schermers*, a cura di D. CURTIN – T. HEUKELS, Dordrecht, 1994, pagg. 511 – 525

NIEMANN A., *Der allgemeine Missbrauchvorbehalt nach der Rechtsprechung des EuGH und seine Auswirkungen auf die Anwendung des § 42 AO*, Frankfurt, 2012

O’CONNOR J. F., *Good Faith in English Law*, Aldershot, 1990

OHANOWICZ A., *L’abuso del diritto soggettivo nella dottrina e nella giurisprudenza della Polonia*, in *L’abus de droit. Inchieste di diritto comparato*, a cura di M. ROTONDI, Padova, 1979, pagg. 305 – 312

OPPENHEIMER F., *Der Gesetzesmißbrauch*, Köln, 1930

PATTERSON C., *Google, Starbucks, and Amazon ... For These Multinationals Immorality is Now Standard Practice*, in *The Independent*, 13 novembre 2012

PATTI S., *Abuso del diritto*, voce in *Dig. Disc. Priv.*, I, Torino, 1987, pagg. 1 – 8

PELLEGRINO I., *L’elusione in materia di imposta sul valore aggiunto*, in *L’elusione fiscale*, a cura di G. MARINO, Milano, 2008, pagg.

PERLINGIERI G., *Profili civilistici dell’abuso tributario: l’inopponibilità delle condotte elusive*, Napoli, 2012

PERLINGIERI P., *Le ragioni di un Convegno. Le leggi «speciali» in materia civile: tecniche legislative e individuazione della normativa*, in *Rass. dir. civ.*, 1985, p. 609.

PFAFF I., *Zur Lehre vom sogenannten in fraudem legis agere*, Wien, 1892

PIANTAVIGNA P., *Abuso del diritto fiscale nell’ordinamento europeo*, Torino, 2011

PIANTAVIGNA P., *Tax Abuse in European Union Law: A Theory*, in *EC Tax Rev.*, n. 3, 2011, pagg. 134 – 146

PICKUP D., *In Relation to General Anti-Avoidance Provisions: A Comparative Study of the Legal Frameworks Used by Different Countries to Protect Their Tax Revenues*, in *Beyond Boundaries – Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, a cura di J. FREEDMAN, Oxford, 2008, pagg. 9 – 22

PISTONE P., *Abuse of Law in the Context of Indirect Tax*, in *Prohibition of Abuse of Law – A New General Principle of EU Law*, a cura di R. DE LA FERIA – S.

- VOGENAUER, Oregon, 2011, pagg. 381 – 393
- PISTONE P., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995
- PISTONE P., *European Direct Tax Law: Quo Vadis?*, in *A Vision of Taxes within and outside European Borders*, a cura di L. HINNEKENS – P. HINNEKENS, 2008, Alphen aan den Rijn, pagg. 713 – 728
- PISTONE P., *Italy: The 3M Italia Case (C – 417/10)*, in *ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2010*, a cura di M. LANG – P. PISTONE – J. SCHUCH – C. STARINGER, Wien, 2011, pagg. 123 – 140
- PISTONE P., *L'abuso del diritto nella giurisprudenza tributaria della Corte di Giustizia dell'Unione Europea*, in *Dir. prat. trib. int.*, n. 2, 2012, pagg. 431 – 461
- PISTONE P., *L'elusione fiscale come abuso del diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche della Corte di Giustizia Europea in tema di Iva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, IV, pagg. 17 – 26
- PLANIOL M., *Traite elementaire de Droit Civil*. Vol. II, Paris, 1901
- POIARES MADURO M., *Interpreting European Law – Judicial Adjudication in a Context of Constitutional Pluralism*, in *Working Paper IE Law School, WPLS08 – 02*, pagg. 1 – 15
- PROCOPIO M., *L'irrisolto problema dell'elusione fiscale e la necessità di un intervento del legislatore*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, 2, pagg. 357 – 377
- PROSPERI F., *L'abuso del diritto nella fiscalità vista da un civilista*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, n. 4, pagg. 717 – 753
- RAITIO J., *The Principle of Legal Certainty as a General Principle of EU Law*, in *General Principles of EC Law in a Process of Development*, a cura di U – BERNITZ – J. NERGELIUS – C. CARDNER, The Hague, 2008, pagg. 47 – 73
- RANIERI F., *Norma scritta e prassi giudiziale nell'evoluzione della dottrina tedesca del Rechtsmissbrauch*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1972, pagg. 1216 – 1237
- RESCIGNO P., *L'abuso del diritto*, in *Riv. Dir. Civ.*, 1965, I, pagg. 203 – 290
- RESTIVO C., *Contributo ad una teoria dell'abuso del diritto*, Milano, 2007
- RHINOW R. A., *Rechtsetzung und Methodik. Rechtstheoretische Untersuchungen zum gegenseitigen Verhältnis von Rechtsetzung und Rechtsanwendung*, Basel/Stuttgart, 1979

- RICCOBONO jr. S., *Emulazione (dir. rom.)*, voce in *Noviss. Dig. Ital.*, Torino, 1975, vol. VI, pagg. 519 – 521
- RODOTÀ S., *Le fonti di integrazione del contratto*, Milano, 1969
- ROMANO B. – MAGNANI A., *Lussemburgo, i 550 «favori» alle multinazionali che imbarazzano Juncker*, 6 novembre 2014
- ROMANO SALV., *Abuso del diritto*, voce in *Enc. dir.*, I, Milano, 1958, pagg. 166 – 170
- RÖMER G., *Gesetzesumgehung im deutschen Internationalen Privatrecht*, Düsseldorf, 1955
- ROSE G., *Missbrauchs-Innentheorie und Steuerplanungssicherheit*, in *FR*, 2003, 24, pagg. 1274 – 1277
- ROSE G., *Steuerplanung und Gestaltungsmissbrauch*, Bielefeld, 2002
- ROTONDI G., *Gli atti in frode alla legge nella dottrina romana e nella sua evoluzione posteriore*, Torino, 1911
- ROTONDI M., *L'abuso del diritto*, in *Riv. Dir. Civ.*, 1923, pagg. 105 – 128, 209 – 352, 417 – 457
- RÜDY H., *Der Rechtsmißbrauch*, München, 1934
- RUSSO P., *Brevi note in tema di disposizioni antielusive*, in *Rass. Trib.*, 1999, 1, pagg. 68 – 78
- SACCO R., *L'abuso della libertà contrattuale*, in *Diritto Privato 1997. L'abuso del diritto*, Padova, 1998, pagg. 217 – 234
- SALEILLES S., *De l'abus des droits, rapport présenté à la premiere sous-commissions de la commission de révosopm di Code civil*, in *Bull. soc. étides législ.*, 1905, pag. 325 e ss.
- SALEILLES S., *Etude sur la théorie générale de l'obligation d'après le premier projet de Code civil allemand*, Paris, 1890
- SALEILLES S., *La declaration de volonté*, Paris, 1901
- SALVI C., *Abuso del diritto (dir.civ.)*, voce in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1988, vol. I, pagg. 1 – 6
- SANTAMARIA B., *La frode fiscale*, Milano, 1987
- SANTIN P., *Territorialità Iva e abuso del diritto tra limiti di giurisdizione e scelte interpretative*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2014, IV, pagg. 37 – 54

- SANTORO PASSARELLI F., *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 2002
- SCARPELLI U., *Contributo alla semantica del linguaggio normativo*, Torino, 1959
- SCHENKE R. P., *Die Rechtsfindung im Steuerrecht*, Tübingen, 2007
- SCHIAVOLIN R., *Il principio di certezza del diritto e la retroattività delle norme impositrici*, in *I principi europei del diritto tributario*, a cura di A. DI PIETRO – T. TASSANI, San Giuliano Milanese, 2013, pagg. 27 – 58
- SCHICK M. M., *Die Gesetzesumgehung im Licht der nationalen und gemeinschaftsrechtlichen Rechtsprechung*, Frankfurt, 2008
- SCHNITGER A., *Änderung der grenzüberschreitenden Unternehmensbesteuerung sowie des § 42 AO durch das geplante Jahressteuergesetz 2008 (JStG 2008)*, in *IStR*, 2007, 20, pagg. 733 – 737
- SCHÖN W., *Abuse of Rights and European tax law*, in *Comparative perspectives on revenue law – Essays in honour of John Tiley*, a cura di J. A. JONES – P. HARRIS – D. OLIVER, Cambridge, 2008, pagg. 75 – 98
- SCHÖN W., *Der „Rechtsmissbrauch“ im Europäischen Gesellschaftsrecht*, in *Festschrift für Herbert Wiedemann zum 70. Geburtstag*, a cura di R. WANK – H. HIRTE – F. FREY – H. FLIESCHER – G. THÖSING, München, 2002, pagg. 1271 – 1295
- SCHÖN W., *Rechtsmissbrauch und Europäisches Steuerrecht*, in *Festschrift für Wolfram Reiß zum 65. Geburtstag*, a cura di P. KIRCHHOF – H. NIESKENS, Köln, 2008, pagg. 571 – 596
- SEITWEGER V. – WEIß G. – LOVRECKI R., *Die umsatzsteuerliche Beurteilung von Leasinggeschäften im Lichte der EuGH – Rechtsprechung „Weald Leasing“*, in *ÖStZ*, 2011, 10, pagg. 243 – 247
- SHIPWRIGHT A., *L’esperienza britannica*, in *L’elusione fiscale nell’esperienza europea*, a cura di A. DI PIETRO, Milano, 1999, pagg. 107 – 172
- SIEBERT W., *Verwirkung und Unzulässigkeit der Rechtsausübung*, Marburg in Essen, 1934
- SIEKER S., *Umgebungsgeschäfte*, Tübingen, 2001
- SÖFFING G., *Die Steuerumgehung und die Figur des Gesamtplans*, in *BB*, 2004, pagg. 2777 – 2787

- SOONG JOHNSTON S., *U.K. to Slash Corporate Rate, Tackle Tax Avoidance*, in *Tax Notes Int.*, 2013, pagg. 1099 e 1100
- SØRENSEN K. E., *Abuse of Rights in Community Law: a Principle of Substance or merely Rhetoric?*, in *CML Rev.*, 2006, 43, pagg. 423 – 459
- SPINDLER W., *§ 42 AO n. F. – was hat sich geändert?*, in *StBJb 2008/2009*, a cura di D. J. PILTZ – M. GÜNKEL – U. NIEMANN, Köln, 2009, pagg. 39 – 61
- STAMMLER R., *Das Recht der Schulverhältnisse in seinen allgemeinen Lehren: Studien zum Bürgerlichen Gesetzbuche für das Deutsche Reich*, Berlin, 1897
- STEVANATO D. – LUPI R., *Elusione fiscale tra anomalia dei comportamenti civilistici e frode allo spirito della legge tributaria*, in *Dial. Trib.*, 2006, n. 5, pagg. 619 – 633
- STRENG W. P. – YODER L. D., *Form and substance in tax law*, in *Cahiers de droit fiscal international*, 2002, Vol. 87a, pagg. 595 – 621
- STROZZI G., *Diritto dell'Unione Europea. Parte Istituzionale: dal Trattato di Roma al Trattato di Nizza*, Torino, 2001
- TABELLINI P. M., *L'elusione della norma tributaria*, Milano, 2007
- TANZER M., *Rechts – und Gestaltungsmissbrauch im Abgabenrecht*, in *Gelber Brief des Instituts für Finanzwissenschaft und Steuerrecht nr. 129*, Wien, 1983, pagg. 1 – 12
- TANZER M., *Rechtsmissbrauch und Scheingeschäft – Zur Abgrenzung der §§ 22 und 23 (1) BAO*, in *Die BAO im 21. Jahrhundert. Festschrift für Gerold Stöll*, a cura di M. TANZER – P. UNGER, Wien, 2005, pagg. 39 – 50
- TARELLO G., *Diritto, enunciati, usi*, Bologna, 1974
- TASSANI T., *I confini dell'abuso del diritto e il caso del conferimento di azienda con successiva cessione delle partecipazioni*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, I, pagg. 329 – 353
- TEICHMANN A., *Die „Gesetzesumgehung“ im Spiegel der Rechtsprechung*, in *JZ*, 2003, pagg. 761 – 771
- TEICHMANN A., *Die Gesetzesumgehung*, Göttingen, 1962
- TEMPLE LANG J., *Legal Certainty and Legitimate Expectations as General Principles of Law*, in *General Principles of Community Law*, a cura di U. BERNITZ – J. NERGELIUS, The Hague, 2000, pagg. 163 – 184

- TERCIER P., *L'abus de droit en droit prive suisse*, in *L'abus de droit. Inchieste di diritto comparato* a cura di M. ROTONDI, Padova, 1979, pagg. 441 – 463
- TESAURO F., *Compendio di diritto tributario*, Torino, 2002
- TESAURO F., *Elusione ed abuso nel diritto tributario italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, n. 4, pagg. 683 – 706
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Milanofiori Assago, 2013
- TESAURO G., *The Effect of EU Law on the Italian Courts*, in *Continuity and Change in EU Law*, a cura di A. ARNULL – P. EECKHOUT – T. TRIDIMAS, Oxford, 2008, pagg. 432 – 445
- THIEL J., *Von gesellschaftlichen Nutzen der Steuerberatung*, in *Steuerberatung und Rechtsstaat*, a cura di K. TIPKE, München, 2010, pagg. 11 – 30
- TILEY J. – JENSEN E., *The Control of Avoidance: The United States Experience*, in *Brit. Tax Rev.*, 1998, 2, pagg. 161 – 185
- TILEY J., *The Avoidance Problem: Some UK Reflections*, in *Beyond Boundaries – Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, a cura di J. FREEDMAN, Oxford, 2008, pagg. 67 – 77
- TIPKE K., *Die Steuerrechtsordnung*, Köln, 1993
- TORRENTE A. – SCHLESINGER P., *Manuale di diritto privato*, Milano, 2011
- TRAVERSA E., *State Aid and Tax: Can an Anti-avoidance Provision be Selective?*, in *EStAL*, 2014, n. 3, pagg. 1 – 8
- TREMONTI G., *Scienza e tecnica della legislazione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1992, pagg. 51 – 58
- TRIDIMAS T., *Abuse of Rights in EU Law: Some Reflections with particular Reference to Financial Law*, in *Legal Studies Research Paper of Queen Mary University of London*, 2009, n. 27, pagg. 1 – 37
- TRIVELLIN M., *Il principio di buona fede oggettiva*, in *I principi del diritto tributario*, a cura di A. DI PIETRO – T. TASSANI, San Giuliano Milanese, 2013, pagg. 59 – 98
- TWINING W., *Diffusion of Law: A Global Perspective*, in *Journal of Legal Pluralism*, 2004, n. 49, pagg. 1 – 45
- UCKMAR A., *Interpretazione funzionale delle norme tributarie*, in *Dir. prat.*

- trib.*, 1949, I, pag. 184 e ss.
- UCKMAR V., *Tax Avoidance/Tax Evasion*, in *Cahiers de droit fiscal international*, 1983, Vol. 69a, pagg. 15 – 53
- UDA G. M., *La buona fede nell'esecuzione del contratto*, Torino, 2004
- USHER J. A., *General Principles of EC Law*, London, 1998
- VAN DER STOK E., *General Anti-avoidance Provisions: a Dutch Treat*, in *Brit. Tax Rev.*, 1998, n. 2, pagg. 150 – 160
- VANISTENDAEL F., *Cadbury Schweppes and Abuse from an EU Tax law Perspective*, in *Prohibition of Abuse of Law – A New General Principle of EU Law*, a cura di R. DE LA FERIA – S. VOGENAUER, Oregon, 2011, pagg. 407 – 425
- VANISTENDAEL F., *Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?*, in *EC Tax Rev.*, 2006, 4, pagg. 192 – 195
- VANISTENDAEL F., *Le nuove fonti del diritto ed il ruolo dei principi comuni nel diritto tributario*, in *Per una costituzione fiscale europea*, a cura di A. DI PIETRO, Padova, 2008, pagg. 92 – 121
- VANONI E., *Natura e interpretazione delle leggi tributarie, altri studi di diritto finanziario*, in *Opere giuridiche*, vol. I, Varese, 1961
- VILLA V., *Una teoria pragmaticamente orientata dell'interpretazione giuridica*, Torino, 2012
- VIOLA F. – ZACCARIA G., *Diritto e interpretazione. Lineamenti di teoria ermeneutica del diritto*, Bari, 1999
- VISCO V., *Evasione fiscale*, voce in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, V, Torino, 1990, pagg. 291 – 300
- VOGENAUER S., *The Prohibition of Abuse of Law: An Emerging General Principle of EU Law*, in *Prohibition of Abuse of Law – A New General Principle of EU Law*, a cura di R. DE LA FERIA – S. VOGENAUER, Oregon, 2011, pagg. 521 – 571
- VOLTAIRE, *Candido, ovvero l'ottimismo*, intr. I. CALVINO, trad. P. BIANCONI, Milano, 1989
- von LACKUM J., *Die Gesetzesumgehung im Europarecht*, Köln, 2009
- VON SAVIGNY F. C., *System des römischen Rechts*, I, Berlin, 1840

- von WEDELSTÄDT A., *Die Änderung der Abgabenordnung durch das Jahressteuergesetz 2008*, in *DB*, 2007, 47, pagg. 2558 – 2561
- WALZ W. R., *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung: Grundlinien e. relativ autonomen Steuerrechtsdogmatik*, Heidelberg, 1980
- WARD D. A., *The business purpose test and abuse of rights*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 1985, I, pagg. 1224 – 1280
- WEBER D., *Abuse of Law in European Tax Law: an Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ – Part 1*, in *Eur. Tax.*, n. 6, 2013
- WEBER W., *Treu und Glauben (§ 242 BGB)*, in *J. von Staundingers Kommentar zum Bürgerliches Gesetzbuch*, Berlin, 1961
- WENDT M., *§ 42 AO vor dem Hintergrund der Rechtsprechung, in Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, a cura di R. HÜTTEMANN, Köln, 2010, pagg. 117 – 138
- WERNDL J., *Zur Analogie im Steuerrecht*, in *ÖJZ*, 1997, pagg. 298 – 304
- WIEACKER F., *Zur rechtstheoretischen Präzisierung der § 242 BGB*, Tübingen, 1956
- WIENBRACKE M., *Die Genese fiskalischen Misstrauens – Von § 5RAO 1919 zu § 42 AO i.d.F. des JStG 2008*, in *DB*, 2008, 13, pagg. 664 – 668
- WINDSCHEID B., *Lehrbuch des Pandektenrechts*, I, Stuttgart, 1879
- XENOPHON RESCH R., *Not in Good Faith – A Critique of the Vienna Convention Rule of Interpretation Concerning its Application to Plurilingual (Tax) Treaties*, in *Brit. Tax. Rev.*, 2014, 3, pagg. 307 – 328
- ZALASINSKI A., *The Principle of Prevention of (Direct Tax) Abuse: Scope and Legal Nature – Remarks on the 3M Italia Case*, in *Eur. Tax.*, 2012, pagg. 446 – 454
- ZELLER E., *Treu und Glauben und Rechtsmissbrauchsverbot*, Zürich, 1981
- ZITELMANN E., *Lücken im Recht*, Leipzig, 1903



## Giurisprudenza della Corte di Giustizia UE

- CG CECA, 12 luglio 1957, causa C – 7/56, *Algera*
- CGUE, 16 agosto 1962, causa C – 26/62, *Van Gend & Loos*
- CGUE, 15 luglio 1964, causa C – 6/64, *Costa c. ENEL*
- CGUE, 21 giugno 1974, causa C – 2/74, *Reyners*
- CGUE, 3 dicembre 1974, causa C – 33/74, *Van Binsbergen*
- CGUE, 11 ottobre 1977, causa C – 125/76, *Cremer*
- CGUE, 27 ottobre 1977, causa C – 30/77, *Bouchereau*
- CGUE, 9 marzo 1978, causa C – 106/77, *Simmenthal*
- CGUE, 28 gennaio 1986, causa C – 270/83, *Commissione/Francia*, meglio nota come *Avoir Fiscal*
- CGUE, 27 settembre 1988, causa C – 81/87, *Daily Mail*
- CGUE, 28 gennaio 1992, causa C – 204/90, *Bachmann*
- CGUE, 24 marzo 1992, causa C – 381/89, *Syndesmos Melon*
- CGUE, 16 dicembre 1992, causa C – 211/91, *Commissione/Belgio*
- CGUE, 3 febbraio 1993, causa C – 148/91, *Veronica*
- CGUE, 3 marzo 1993, causa C – 8/92, *General Milk Products*
- CGUE, 5 ottobre 1994, causa C – 23/93, *TV10*
- CGCE, 14 febbraio 1995, causa C – 279/93, *Schumacker*
- CGUE, 30 novembre 1995, causa C – 55/94, *Gebhard*
- CGUE, 7 dicembre 1995, causa C – 449/93, *Rockfon*
- CGUE, 5 marzo 1996, cause riunite C – 46/93 e C – 48/93, *Brasserie du Pêcheur e Factortame*
- CGUE, 12 marzo 1996, causa C – 441/93, *Pafitis*
- CGUE, 17 luglio 1997, causa C – 28/95, *Leur Bloem*
- CGUE, 12 maggio 1998, causa C – 367/96, *Kefalas*
- CGUE, 12 luglio 1988, cause C – 138/86 e 139/86, *Direct Cosmetics Ltd*
- CGUE, 17 dicembre 1998, causa C – 236/97, *Codan*
- CGUE, 9 marzo 1999, causa C – 212/97, *Centros*
- CGUE, 23 marzo 2000, causa C – 373/97, *Diamantis*
- CGUE, 14 dicembre 2000, causa C – 110/99, *Emsland – Stärke*
- CGUE, 21 novembre 2002, causa C – 436/00, *X e Y*

- CGUE, 30 settembre 2003, causa C – 167/01, *Inspire Art*
- CGUE, 11 marzo 2004, causa C – 9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*
- CGUE, 29 aprile 2004, cause riunite C – 487/01 e C – 7/02, *Gemeente Leusden e Hoplin Groep*
- CGUE, 13 dicembre 2005, causa C – 446/03, *Mark&Spencer*
- CGUE, 15 dicembre 2005, causa C – 63/04, *Centralan Property Ltd*
- CGUE, 21 febbraio 2006, causa C – 255/02, *Halifax*
- CGUE, 21 febbraio 2006, causa C – 223/03, *University of Huddersfield*
- CGUE, 6 aprile 2006, causa C – 456/04, *Agip Petroli*
- CGUE, 12 settembre 2006, causa C – 196/04, *Cadbury Schweppes*
- CGUE, 13 marzo 2007, causa C – 524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*
- CGUE, 5 luglio 2007, causa C – 321/05, *Kofoed*
- CGUE, 21 febbraio 2008, causa C – 425/06, *Part Service*
- CGUE, 22 maggio 2008, causa C – 162/07, *Ampliscientifica e Amplifin*
- CGUE, 18 dicembre 2008, causa C – 349/07, *Sopropè*
- CGUE, 29 ottobre 2009, causa C – 174/08, *NCC Construction Danmark*
- CGUE, 22 dicembre 2010, causa C – 103/09, *Weald Leasing*
- CGUE, 22 dicembre 2010, causa C – 277/09, *RBS Deutschland*
- CGUE, 30 giugno 2011, causa C – 271/10, *VEWA*
- CGUE, 8 settembre 2011, causa C – 78/08, *Paint Graphos*
- CGUE, 27 ottobre 2011, causa C – 504/10, *Tanoarch*
- CGUE, 8 dicembre 2011, causa C – 81/10 P, *France Télécom/Commissione*
- CGUE, 29 marzo 2012, causa C – 417/10, *3M Italia*
- CGUE, 25 aprile 2013, causa C – 480/10, *Commissione/Svezia*
- CGUE, 20 giugno 2013, C – 653/11, *Newey*
- CGUE, 22 ottobre 2013, causa C – 276/12, *Sabou*

## **Conclusioni degli Avvocati Generali rese alla Corte di Giustizia**

### **UE**

- Conclusioni, 16 giugno 1994, causa C – 23/93, *TV10*
- Conclusioni, 4 febbraio 1998, causa C – 367/96, *Kefalas*

Conclusioni, 16 luglio 1998, causa C – 212/97, *Centros*  
Conclusioni, 28 ottobre 1999, causa C – 373/97, *Diamantis*  
Conclusioni, 16 maggio 2000, causa C – 110/99, *Emsland – Stärke*  
Conclusioni, 17 marzo 2005, causa C – 63/04, *Centralan Property*  
Conclusioni, 7 aprile 2005, causa C – 255/02, *Halifax*  
Conclusioni, 2 maggio 2006, causa C – 196/04, *Cadbury Schweppes*  
Conclusioni, 29 giugno 2006, causa C – 524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*  
Conclusioni, 8 febbraio 2007, causa C – 321/05, *Kofoed*  
Conclusioni, 30 settembre 2010, causa C – 277/09, *RBS Deutschland*  
Conclusioni, 26 ottobre 2010, causa C – 103/09, *Weald Leasing*  
Conclusioni, 1 aprile 2014, causa C – 83/13, *Fonnship*

### **Pareri resi dalla Corte di Giustizia UE**

CGUE, 18 dicembre 2014, causa C – 2/13, parere sul progetto di accordo per l'adesione alla CEDU

### **Atti della Commissione Europea**

Comunicazione della Commissione Europea n. COM (2007) 785 del 10 dicembre 2007  
Raccomandazione della Commissione Europea 2012/772/UE del 6 dicembre 2012  
Comunicazione della Commissione Europea COM (2015) 136 final del 18 marzo 2015

### **Sentenze della Corte di Cassazione Italiana**

Cass., 15 novembre 1960, n. 3040  
Cass., 16 febbraio 1963, n. 357  
Cass., 5 gennaio 1966, n. 89  
Cass., 21 maggio 1975, n. 2014  
Cass. SS.UU. 18 dicembre 1985, n. 6445  
Cass., 8 novembre 1995, n. 11598,  
Cass., 14 novembre 1997, n. 11271

Cass. 5 novembre 1999, n. 12327  
Cass., 24 dicembre 1999, n. 10511  
Cass., 3 settembre 2001, n. 11351  
Cass., 6 giugno 2002, n. 8251  
Cass., 15 marzo 2004, n. 5240  
Cass., 26 ottobre 2005, n. 20816  
Cass., 8 maggio 2006, n. 10490  
Cass., 29 settembre 2006, n. 21221  
Cass., 4 ottobre 2006, n. 21371  
Cass., 4 aprile 2008, n. 8772  
Cass., 7 ottobre 2008, n. 24769  
Cass., 17 ottobre 2008, n. 25374  
Cass., SS.UU., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057  
Cass., 8 aprile 2009, n. 8481  
Cass., 8 aprile 2009, n. 8487  
Cass., 18 settembre 2009, n. 20106  
Cass., 30 novembre 2009, n. 25127  
Cass., 22 settembre 2010, n. 20029  
Cass., 29 ottobre 2010, nn. 22128 e 22129

### **Sentenze della Corte Costituzionale Italiana**

Corte Cost., 24 febbraio 1964, n. 14, *Costa*  
Corte Cost., 27 dicembre 1973, n. 183, *Frontini*  
Corte Cost., 30 ottobre 1975, n. 232, *Industrie Chimiche*  
Corte Cost., 8 giugno 1984, n. 170, *Granital*

### **Sentenze di altre Corti nazionali**

#### Austria

Sentenza resa dal *Verwaltungsgerichtshof* VwGH, 24 novembre 1982, 81/13/0021  
Sentenza resa dal *Verwaltungsgerichtshof* VwGH, 25 gennaio 1983, 84/14/0023  
Sentenza resa dal *Verwaltungsgerichtshof* VwGH, 29 marzo 1989, 87/13/0120  
Sentenza resa dal *Verwaltungsgerichtshof* VwGH, 23 maggio 1990, 89/13/0272

Sentenza resa dal *Verwaltungsgerichtshof* VwGH, 9 dicembre 2004, 2002/14/0074

Sentenza resa dal *Verwaltungsgerichtshof* VwGH, 19 gennaio 2005, 2000/13/0176

Sentenza resa dal *Verwaltungsgerichtshof* VwGH, 10 agosto 2005, 2001/13/0018

Sentenza resa dal *Verwaltungsgerichtshof* VwGH, 22 settembre 2005, 2001/14/0188

Sentenza resa dal *Verwaltungsgerichtshof* VwGH, 29 marzo 2006, 2005/14/0018

Sentenza resa dal *Verwaltungsgerichtshof* VwGH, 24 luglio 2007, 2007/14/0029

Sentenza resa dal *Verwaltungsgerichtshof* VwGH, 20 maggio 2010, 2006/15/0005

Sentenza resa dal *Verwaltungsgerichtshof* VwGH, 31 marzo 2011, 2008/15/0115

Sentenza resa dal *Verwaltungsgerichtshof* VwGH, 18 ottobre 2012, 2010/15/0010

#### Inghilterra

Sentenza resa dalla *House of Lords* (UK) il 29 luglio 1895, causa *Mayor of Bradford v. Pickles*

Sentenza resa dalla *House of Lords* (UK) il 7 maggio 1935, causa *IRC vs. Duke of Westminster*

#### Germania

Sentenza resa dal *Reichsfinanzhof* RFH, 30 giugno 1922, II A 132/22

Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 4 agosto 1977, IV R 57/74

Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 13 dicembre 1983, VIII R 64/83

Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 15 dicembre 1983, V R 112/76

Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 31 luglio 1984, IX R 3/79

Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 23 settembre 1986, IX R 113/82

Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 11 agosto 1987, IX R 163/83

Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 16 marzo 1988, X R 27/86

Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 23 giugno 1988, IV R 139/86

Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 12 luglio 1988, IX R 148/83

Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 13 luglio 1989, V R 8/86,

Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 30 novembre 1989, IV R 97/86

Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 17 gennaio 1991, IV R 132/85

Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 6 giugno 1991, V R 70/89

Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 31 luglio 1991, II R 79/88  
Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 10 ottobre 1991, XI R 1/86  
Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 23 ottobre 1991, I R 52/90  
Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 7 novembre 1991, V R 116/86  
Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 16 gennaio 1992, V R 1/91  
Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 28 gennaio 1992, VIII R 7/88  
Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 14 maggio 1992, V R 65/89  
Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 25 aprile 1995, IX R 41/92  
Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 29 giugno 1995, VIII R 68/93  
Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 26 marzo 1996, IX R 51/92  
Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 7 luglio 1998, VIII R 10/96  
Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 27 luglio 1999, VII R 36/98  
Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 15 dicembre 1999, I R 29/97  
Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 19 gennaio 2000, I R 94/97  
Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 1 febbraio 2001, IV R 3/00  
Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 18 luglio 2001, I R 48/97  
Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 20 marzo 2002, I R 63/99  
Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 8 maggio 2003, VIII R 54/01  
Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 19 agosto 2003, VIII R 44/01  
Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 17 dicembre 2003, IX R 56/03  
Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 18 marzo 2004, III R 25/02  
Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 31 maggio 2005, I R 74/04  
Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 9 novembre 2006, V R 43/04  
Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 29 agosto 2007, IX R 17/07  
Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 20 novembre 2007, I R 85/05  
Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 29 gennaio 2008, I R 26/06  
Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 29 maggio 2008, IX R 77/06  
Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 21 agosto 2012 VIII R 32/09  
Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 18 dicembre 2013, I R 25/12  
Sentenza resa dal *Bundesfinanzhof* BFH, 7 maggio 2014, VIII B 110/13

Stati Uniti d'America

Sentenza resa dalla Corte Suprema (US) il 7 gennaio 1935 *Gregory vs. Helvering*,  
293 US 465 (1935)

Svizzera

Sentenza resa dal *Bundes Gericht* (CH) il 27 maggio 1952, BGE 78 II 221

Sentenza resa dal *Bundes Gericht* (CH) il 17 giugno 1957, BGE 83 II 345

Sentenza resa dal *Bundes Gericht* (CH) il 14 giugno 1960, BGE 86 II 221

Sentenza resa dal *Bundes Gericht* (CH) il 20 marzo 1968, BGE 94 I 120

Sentenza resa dal *Bundes Gericht* (CH) il 3 aprile 1973, BGE 99 II 55