

ALMA MATER STUDIORUM – UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

DOTTORATO DI RICERCA IN
Scienze Giuridiche – *PhD in Legal Studies*
Ciclo XXX

Settore Concorsuale di afferenza: 12/G1

Settore Scientifico disciplinare: IUS/17

L'ABUSO DEL DIRITTO
NELLA MATERIA PENALE TRIBUTARIA

Presentata da: dott. Lorenzo de Martino

Coordinatore Dottorato

Chiar.mo Prof. Andrea Morrone

Supervisore

Chiar.mo Prof. Nicola Mazzacuva

Esame finale anno 2018

INDICE

Una breve introduzione	6
------------------------------	---

CAPITOLO I

L'ABUSO DEL DIRITTO: STORIA E CARATTERISTICHE DI UN ISTITUTO
CAMALEONTICO, TRA CRITICITÀ DI DEFINIZIONE E TRASVERSALITÀ NELLE
DISCIPLINE GIURIDICHE

1. L'abuso del diritto: un inquadramento generale.	9
2. Le ragioni alla base del divieto di abuso del diritto: la discrezionalità del giudice e le tensioni con l'illecito penale.	13
3. Il divieto di abuso del diritto nella normativa sovranazionale e la scelta - in controtendenza - del legislatore italiano.....	16
4. L'abuso del diritto nella materia tributaria.	20
4.1 <i>Elusione fiscale e abuso del diritto vs evasione</i>	22
4.2 <i>Elusione fiscale e abuso del diritto vs risparmio d'imposta</i>	26
5. L'abuso del diritto nella materia penale tributaria: criticità e metodologia.	26

CAPITOLO II

LA GENESI E L'ASCESA DELLA RILEVANZA PENALE DELL'ABUSO DEL DIRITTO IN
MATERIA TRIBUTARIA

1. Dall'assenza di una clausola generale antielusiva domestica, al fondamento di tutela di matrice sovranazionale.	30
--	----

2. Il ruolo delle sentenze cc.dd. ‘di Natale’ e gli echi nell’ordinamento penale.....	42
3. L’ <i>ars legiferandi</i> del formante giurisprudenziale: l’abuso del diritto in materia fiscale diviene punibile. Il filone interpretativo <i>Dolce&Gabbana</i>	48
4. L’assenza di omogeneità applicativa della rilevanza penale: il conflitto diacronico e sincronico nella giurisprudenza.....	55
4.1 <i>L’emblema del cortocircuito interpretativo: la sentenza Dolce&Gabbana II</i>	59
5. Il ‘reato di elusione fiscale’, tra critiche e paradossi.....	63

CAPITOLO III

L’ABUSO DEL DIRITTO COME PARADIGMA DELLA CRISI DI LEGALITÀ:

UNA BREVE INDAGINE RETROSPETTIVA, TRA *LAW IN ACTION*

E IMPREVEDIBILITÀ DEL GIUDIZIO

1. Il ‘diritto vivente’ e l’uso dell’ermeneutica: il caso dell’elusione fiscale.	71
2. La ‘ <i>foreseeability</i> ’ del precetto penale e l’allontanamento dal massimo <i>standard</i> di garanzia: una riflessione tra legalità sostanziale e prevedibilità del risultato interpretativo.....	76
3. Una provvisoria (e telegrafica) conclusione: « <i>dall’imprevedibilità del diritto all’imprevedibilità del giudizio</i> ».....	84

CAPITOLO IV

L’ARRIVO DI GODOT: IL NUOVO ARTICOLO 10-BIS DELLO STATUTO DEL CONTRIBUENTE, TRA DIFFICILI CLASSIFICAZIONI DOGMATICHE E IL RUOLO DELLA LEGGE PENALE NEL TEMPO

1. La riforma del d.lgs. 128/2015, tra esigenze sovranazionali e la necessaria restaurazione della certezza del diritto.....	87
2. L'art. 10-bis della legge n. 212 del 2000: l'abuso del diritto, tra definizione e interazioni con l'ordinamento fiscale.....	91
2.1 <i>L'apice della disposizione: la definizione di abuso e le conseguenze sul piano fiscale.</i>	93
3. I profili sanzionatori della nuova disciplina: il comma 13, tra irrilevanza penale e sanzionabilità amministrativa.....	102
3.1 <i>Il difficile inquadramento dogmatico della norma: limite esegetico della fattispecie o causa espressa di non punibilità?</i>	107
4. Profili e criticità di diritto intertemporale del nuovo art. 10-bis l. 212/2000. Retroattività della <i>lex mitior</i> o <i>abolitio criminis</i> parziale?	114
4.1 <i>Art. 10-bis, co. 13: efficacia ex tunc o ex nunc?</i>	115
4.2 <i>Il comma 13 nel prisma dell'art. 2 c.p.: una difficile classificazione giuridica.</i>	117

CAPITOLO V

L'ABUSO DEL DIRITTO POST RIFORMA DEI REATI FISCALI: IL SIPARIO È DAVVERO CALATO? LA RIDEFINIZIONE CONCETTUALE DELLE RESIDUALI IPOTESI DI ELUSIONE IN EVASIONE

1. Le aporie definitorie dell'art. 10-bis l. 212/2000. La persistente rilevanza delle condotte elusive cd. 'codificate' (o mutazione in 'nuove' forme di evasione?).....	126
1.1 <i>L'irrilevanza penale dell'abuso del diritto: principio generale o con effetti circoscritti? L'interpretazione garantista della dottrina vs la visione rigorista della Cassazione.</i>	132

2. Il ‘nuovo’ rapporto tra abuso del diritto e reati fiscali <i>post</i> d.lgs. 158/2015: l’omessa dichiarazione <i>ex art. 5</i> d.lgs. 74/2000 e il problema della cd. ‘esterovestizione societaria’	135
3. Il nuovo reato di dichiarazione infedele: la definitiva uscita di scena dell’art. 4 d.lgs. 74/2000 per le ipotesi elusive.....	140
4. I maggiori spazi di punibilità (anche elusiva?) delle condotte fraudolente. L’art. 3 d.lgs. 74/2000 e il caso del <i>transfer pricing</i>	143
5. A margine della riflessione. Abuso del diritto e concetto di evasione: dalla ‘truffa delle etichette’ <i>ante</i> riforma alla ridefinizione concettuale delle (perduranti) ipotesi di punibilità.	148
 Alcuni rilievi conclusivi	151
Bibliografia	156

Una breve introduzione

Oggetto e finalità dell'indagine

Il presente lavoro trae origine dal dirompente ingresso della figura dell'abuso del diritto tributario sul palcoscenico penale, divenuto protagonista di una tra le più discusse rappresentazioni di cd. 'diritto penale giurisprudenziale', portato per la prima volta in scena dal celebre filone interpretativo *Dolce&Gabbana*.

Così, una volta introdotto (*capitolo I*) il concetto generale di *abuso del diritto*, lo si distinguerà dalle nozioni di *evasione fiscale* e di *risparmio (lecito) d'imposta*; tre concetti fondamentali i cui rispettivi limiti e interazioni costituiranno uno dei *fil rouge* dell'analisi.

Si darà conto, poi, dell'operato del 'diritto vivente' in materia (*capitolo II*): una stagione giurisprudenziale caratterizzata, come si vedrà, più da ombre che da luci, intrisa di frequenti contrasti applicativi (sia diacronici che sincronici) e portatrice - in conseguenza - di una forte imprevedibilità del giudizio penale per le condotte classificate come abusive.

L'analisi della genesi e dell'ascesa della punibilità dell'abuso del diritto in materia fiscale costituirà poi un'occasione per proiettarsi in una più ampia riflessione sulla crisi di legalità che affligge ormai da decenni l'ordinamento penale, di cui il filone *Dolce&Gabbana* ne costituisce paradigmatico esempio (*capitolo III*).

La breve indagine, svolta in chiave retrospettiva ma che investe problematiche di estrema attualità, si concentra in particolare sul rapporto - in continua e imprevedibile evoluzione - tra *law in the books* e *law in action*, nell'ambito di un principio di legalità ormai definitivamente 'multilivello', ove

assurge un ruolo sempre più dirimente il concetto di prevedibilità, non solo del precetto ma anche – e soprattutto – del suo risultato interpretativo.

Dopo avere ricondotto il fenomeno dell'abuso del diritto nell'alveo della più ampia crisi che investe la scienza penale contemporanea, si tornerà ad apprezzare il dato legislativo, rappresentato dal nuovo art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente (*capitolo IV*). La novella operata dal d.lgs. 128/2015 rappresenta un approdo fondamentale in materia: oltre ad aver (finalmente) fornito una definizione normativa del concetto di abuso del diritto, il legislatore ha inteso decretarne *expressis verbis* l'irrilevanza penale.

Un intervento da salutarsi dunque favorevolmente, da un lato perché consente di delineare una nuova topografia del diritto penale tributario; dall'altro perché permette di gettare una luce di ottimismo sulla possibilità, per il legislatore, di riuscire a gestire una delle grandi crisi del diritto penale postmoderno: quella del principio di legalità.

L'esegesi del nuovo articolo 10-*bis* l. 212/2000 e dei suoi rapporti con la materia penale tributaria, tuttavia, non è scevra da criticità, cui si tenterà di fornire una soluzione. Particolarmente complessa appare, infatti, la classificazione dogmatica della 'clausola di irrilevanza penale' contenuta nel suo comma 13, che sembra oscillare tra la natura di limite esegetico della fattispecie e quella di causa espressa di non punibilità. Problematica non meramente accademica, dal momento che si riflette sotto il profilo del regime intertemporale della norma, che varia da forma di *abrogatio legis* ai sensi dell'art. 2, co. 2 c.p. a ipotesi di successione di leggi penali, ai sensi del successivo comma 4, con le note – rilevanti – conseguenze sul giudicato.

Infine, l'indagine toccherà l'interrogativo che permane, latente, sulla materia (*capitolo V*): esistono perduranti ipotesi penalmente rilevanti di condotte riconducibili al *genus* dell'abuso del diritto?

A tal fine, sarà dunque necessario ampliare lo spettro dell'analisi anche alla riforma dei reati fiscali, operata dal d.lgs. 158/2015, e ai rapporti tra l'art. 10-bis e le novellate fattispecie del d.lgs. 74/2000, in particolare i delitti *ex artt.* 3, 4 e 5, in passato adoperati dalla giurisprudenza per sanzionare forme di abuso del diritto.

Tuttavia, come si avrà modo di osservare, oltre a fornire una risposta diretta a tale interrogativo, la riflessione sarà un'occasione per procedere ad una ridefinizione - concettuale e terminologica - degli 'attori' che hanno da sempre recitato in questa complessa sezione del diritto penale tributario.

CAPITOLO I

L'abuso del diritto: storia e caratteristiche di un istituto camaleontico, tra criticità di definizione e trasversalità nelle discipline giuridiche

SOMMARIO: 1.- L'abuso del diritto: un inquadramento generale; 2.- Le ragioni alla base del divieto di abuso del diritto: la discrezionalità del giudice e le tensioni con l'illecito penale; 3.- Il divieto di abuso del diritto nella normativa sovranazionale e la scelta – in controtendenza – del legislatore italiano; 4.- L'abuso del diritto nella materia tributaria; 4.1- *Elusione fiscale e abuso del diritto vs evasione*; 4.2- *Elusione fiscale e abuso del diritto vs risparmio d'imposta*; 5.- L'abuso del diritto nella materia penale tributaria: criticità e metodologia.

1. L'abuso del diritto: un inquadramento generale.

L'abuso del diritto o, meglio, il *divieto* di abuso del diritto, è un principio di matrice civilistica che, pur non essendo tipizzato da alcuna espressa disposizione nell'ordinamento italiano, è da sempre protagonista – con esiti non sempre uniformi – nella dottrina e nella giurisprudenza domestica.

La nascita del concetto moderno di abuso del diritto è da collocarsi nella Francia napoleonica, tra la fine dell'ottocento e l'inizio del XX secolo; la dottrina e la giurisprudenza dell'epoca, infatti, iniziarono a fare ricorso

all'istituto con l'obiettivo di correggere e temperare i dogmi del formalismo legale e dell'assolutismo del diritto caratterizzanti il sistema napoleonico¹.

Generalmente richiamato e applicato nelle discipline civilistiche, amministrative e tributarie, il divieto di abuso del diritto ha rappresentato – e rappresenta tutt'oggi – una figura duttile nelle mani dell'interprete, al quale consente di incidere sul caso concreto senza attendere una modifica legislativa della disposizione², andando al di là del mero dato normativo e permettendo allo stesso di valorizzare, per fondare l'abuso, ora l'elemento oggettivo della sproporzione di interessi, ora quello soggettivo del fine deviato dalla pretesa ordinamentale. Rappresenta, dunque, uno strumento che si presta all'adattamento in via giurisprudenziale del dato legislativo, permettendo di adottare soluzioni idonee a valorizzare istanze di giustizia sostanziale al di là del dato formale del testo normativo³. Sotto un profilo sociologico, esso può essere definito quale strumento di *auto-osservazione* e *auto-correzione* del sistema giuridico, di ripensamento ed evoluzione del diritto⁴.

L'istituto, di natura poliforme, viene infatti adoperato dall'interprete per risolvere i problemi di funzionalità di un sistema normativo⁵, nel tentativo di soddisfare esigenze non codificate e veicolare nell'ordinamento valori etici –

¹ Per un'analisi in chiave storica della figura dell'abuso del diritto, si rinvia all'opera di M. VIETTI-G. TASCA, *Abuso di diritto e potere*, Roma, 2012. L'assolutismo dei diritti che caratterizzava il sistema napoleonico trovava la sua plastica rappresentazione nel diritto di proprietà; non a caso, una tra le prime pronunce in materia – Tribunale di Colmar, 2 maggio 1885 – aveva ad oggetto proprio la limitazione di tale diritto: «*la proprietà deve avere come limite la soddisfazione di un interesse serio e legittimo*».

² A. GENTILI, *L'abuso del diritto come argomento*, in *Riv. dir. civ.*, 2012, 313.

³ IDEM, *ibidem*, 313.

⁴ L'espressione è tratta da C. FERNANDES CAMPILONGO, *L'abuso del diritto come strumento di autocorrezione e di evoluzione del sistema giuridico*, in *Sociologia*, 2014, 62 ss.

⁵ M. BARCELLONA, *L'abuso del diritto: dalla funzione sociale alla regolazione teleologicamente orientata del traffico giuridico*, in *Riv. dir. civ.*, 2014, 468.

quali la buona fede, la correttezza – o politici, come la solidarietà, il benessere collettivo o l'utilità sociale⁶.

Come infatti recentemente ribadito da autorevole dottrina, il concetto stesso di 'abuso del diritto' rappresenta una nozione di teoria generale di grande versatilità, emergente in molteplici settori dell'ordinamento giuridico – non solo italiano – in quanto oggetto di un divieto di portata generale che deve segnare il limite di *esercizio* connaturato ad ogni *diritto* che venga in rilievo; con la conseguenza di riconoscere al giudice il potere «*di andare al di là della forma per considerare, scoprire, portare alla luce le ragioni sostanziali dell'esercizio della pretesa*»⁷.

Già dalla radice etimologica del termine, *ab uti*, si può evincere che l'espressione '*abuso del diritto*'⁸ inerisce un limite all'esercizio di un determinato diritto soggettivo; la particolarità dell'istituto, tuttavia, è da rinvenirsi nella circostanza che il predetto limite non è esplicitato dalla medesima disposizione che attribuisce la facoltà giuridica esercitata, né è disciplinato in via generale da un'altra specifica norma dell'ordinamento, essendo invece di derivazione interpretativa. In altri termini, spetta all'interprete valutare se alla condotta del

⁶ C. SALVI, *Abuso del diritto*, in *Enc. giur. Treccani*, I, Roma, 1988, 1 ss.

⁷ La riflessione è di P. RESCIGNO, *L'abuso del diritto nel quadro dei principi generali*, in VISINTINI G. (a cura di), *L'abuso del diritto*, Napoli, 2016, 24.

⁸ Con riferimento alla dottrina che ha approfondito la tematica dell'abuso del diritto, la bibliografia è pressoché sterminata. Volendo operare una indicazione – seppur parziale – di lavori che, nel corso dei decenni, hanno fornito rilevanti contributi allo studio della tematica: U. NATOLI, *Note preliminari ad una teoria dell'abuso del diritto nell'ordinamento giuridico italiano*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1958, 18 ss.; M. GIORGIANNI, *L'abuso del diritto nella teoria della norma giuridica*, Milano, 1963; F. MANTOVANI, *L'esercizio del diritto (diritto penale)*, in *Enc. dir.*, XV, Milano, 1966 627 ss.; P. RESCIGNO, *L'abuso del diritto*, in *Rivista di diritto civile*, 1965, 252 ss.; IDEM, *L'abuso del diritto*, Bologna, 1998; C. RESTIVO, *Contributo ad una teoria dell'abuso del diritto*, Milano, 2007; P. MARTINES, *Teorie e prassi sull'abuso del diritto*, Napoli, 2005; G. PINO, *L'esercizio del diritto soggettivo e i suoi limiti. Note a margine della dottrina dell'abuso del diritto*, in *Ragion Pratica*, 2005, 166 ss.; A. GENTILI, *L'abuso del diritto come argomento*, in *Riv. dir. civ.*, 2012, 297 ss.

singolo si pone in contrasto con gli scopi etici e sociali per i quali il diritto soggettivo stesso è riconosciuto e, come tale, tutelato dal legislatore⁹.

Il diritto soggettivo riveste dunque un ruolo fondamentale nel fenomeno dell'abuso del diritto, in quanto la finalità o lo scopo cui quest'ultimo mira rappresenta l'elemento fondamentale nella distinzione tra comportamento *legittimo* e *abusivo* del diritto stesso. Se il diritto soggettivo, infatti, viene esercitato dal singolo per finalità diverse – se non addirittura collidenti – con le ragioni della sua attribuzione, il suo esercizio è accompagnato da «*circostanze dequalificanti, ossia a un di più che lo situi fuori dal legittimo esperimento dei poteri attribuiti*»¹⁰: il diritto, così utilizzato, non appare dunque meritare tutela e il suo abuso, al contrario, è censurabile dall'ordinamento poiché 'giuridicamente sbagliato'.

In effetti, secondo la nozione maggiormente accolta in dottrina, si ritiene che costituisca esercizio abusivo di un diritto l'uso di quest'ultimo con finalità diverse dallo scopo per cui esso è stato attribuito dal legislatore. Volendone individuare gli elementi costitutivi, essi sono suddivisibili in quattro categorie: *i*) la titolarità di un diritto soggettivo in capo a un soggetto agente; *ii*) la possibilità che il concreto esercizio del diritto possa essere effettuato secondo una pluralità di modalità non rigidamente predeterminate; *iii*) la circostanza che tale esercizio in concreto sia svolto secondo modalità che, pur formalmente nella norma, siano censurabili rispetto a un criterio giuridico o *extra* giuridico; *iv*) la circostanza che, a causa di una tale modalità di esercizio,

⁹ In tali termini, C. SANTORIELLO, *Abuso del diritto ed elusione*, in GIARDA A., PERINI A., VARRASO G. (a cura di), *La nuova giustizia penale tributaria*, Padova, 2016, 4.

¹⁰ In tal senso, M. BARCELLONA, *L'abuso del diritto: dalla funzione sociale alla regolazione teleologicamente orientata del traffico giuridico*, in *Riv. dir. civ.*, 2014, 472;

si verifichi una sproporzione ingiustificata tra il beneficio del titolare del diritto e il sacrificio cui è soggetta la controparte¹¹.

In estrema sintesi, gli elementi caratterizzanti l'abuso del diritto si possono individuare nell'asservimento di posizioni e strumenti giuridici a fini diversi da quelli ordinamentali, con la conseguente produzione di risultati indesiderati dall'ordinamento.

2. Le ragioni alla base del divieto di abuso del diritto: la discrezionalità del giudice e le tensioni con l'illecito penale.

Tratteggiati, seppur per brevi cenni, gli aspetti per così dire introduttivi alla materia dell'abuso del diritto, e prima di entrare *in medias res* nell'approfondimento delle tematiche che più da vicino interessano il penalista, appare opportuno effettuare una riflessione – per così dire – di fondo.

L'ordinamento italiano non è fornito di una disposizione che sancisca un generale divieto di abuso del diritto, figura comunque presente – direttamente o indirettamente – in numerose disposizioni del codice civile e della normativa di settore (*in primis* tributaria); tuttavia, si assiste sempre più sovente al riconoscimento, da parte della giurisprudenza, di un'operatività di fatto generale di tale istituto, non più solo relegato ai singoli casi espressamente previsti – ad esempio, agli atti emulativi in campo civile – ma assunto a rango

¹¹ L'elencazione, utilizzata dalla Cass. civ., sez. III, 18 settembre 2009, n. 20106, in *Corr. giur.*, 1/2011, 109 ss. (con nota di A. GAMBARO-M. CENINI, *Abuso del diritto, risarcimento del danno e contratto: quando la chiarezza va in vacanza*), era stata originariamente stilata in dottrina da G. PINO, *L'esercizio del diritto soggettivo e i suoi limiti. Note a margine della dottrina dell'abuso del diritto*, cit., 166.

di categoria generale del diritto¹². Ebbene: quali sono le motivazioni alla base dell'affermazione di tale principio?

La risposta a tale quesito sembra annidarsi nel rapporto che corre tra descrittività della norma giuridica e la continua e repentina evoluzione dei rapporti sociali ed economici. In tal senso, la figura dell'abuso del diritto appare come una 'soluzione' allo iato tra obbligata astrattezza della norma giuridica e inesorabile imprevedibilità dell'esperienza empirica. In un'epoca caratterizzata da sempre nuove forme di scambi e rapporti socio-economici è infatti impensabile che le norme giuridiche deputate a regolamentare tali interazioni possano descrivere - e prevedere - già nella forma astratta del dato normativo tutte le possibili manifestazioni della realtà empirica.

In effetti, come è stato osservato in dottrina¹³, da sempre l'esperienza dimostra l'esistenza di uno scarto - ineliminabile e irresolubile - tra singole previsioni normative ed esigenze della società; tale distacco tra previsioni dell'ordinamento e nuove situazioni bisognose di disciplina ha assunto, nell'attuale contesto, una connotazione particolarmente intensa, tanto da porre addirittura in discussione l'assunto che possa essere la legge - con la sua rigidità contenutistica, la sua astrattezza e la sua 'lontananza' dalla vita dell'uomo concreto - il migliore strumento per regolamentare con la necessaria tempestività una realtà sociale in costante movimento.

In altri termini, l'affinarsi delle tecniche commerciali e negoziali fra privati, da un lato, e la ineliminabile rigidità delle previsioni normative rispetto alle esigenze che la collettività esprime, dall'altro, sono circostanze che

¹² Per un primo espresso riconoscimento del legittimo ricorso alla figura dell'abuso del diritto, nel caso di specie nell'ambito dei rapporti tra privati, si veda Cass. civ., 15 novembre 1960, n. 3040, in *Foro it.*, 1961, I, 256, ove viene sancito che l'abuso ricorre «ogniqualevolta un diritto attribuito dalla legge venga utilizzato dal suo titolare in modo non conforme alla funzione economica sociale per la quale lo stesso è protetto dall'ordinamento».

¹³ C. SANTORIELLO, *Abuso del diritto ed elusione*, cit., 5.

acuiscono il rischio che gli istituti giuridici e diritti soggettivi predisposti dall'ordinamento a vantaggio dei singoli per la soddisfazione dei loro legittimi interessi individuali possano essere concretamente esercitati per finalità e obiettivi non meritevoli di tutela.

In tale contesto, una figura 'camaleontica' come l'abuso del diritto sembra poter rappresentare una delle possibili chiavi di soluzione, strumento correttivo per colmare la differenza tra previsione normativa e nuovi rapporti economici o personali¹⁴, oppure per fronteggiare l'inefficienza del dato normativo¹⁵.

Per tale motivo, come già accennato, la funzione dell'abuso del diritto può essere individuata nel «*riporre un duttile strumento nelle mani dei giuristi (e dei giudici, e con modalità diverse, dei dogmatici) al fine di introdurre un correttivo extra ordinem nella trama del diritto puramente legale, e ciò in forza di una delega che viene attribuita dal legislatore oppure, a seconda dei casi, che l'interprete si autoattribuisce*»¹⁶. Dunque, nei casi in cui l'ordinamento mostra la sua inefficienza e l'attribuzione di un diritto, se rapportata al concreto articolarsi dei rapporti umani, finisce per disattendere le finalità che giustificano l'attribuzione del medesimo, il giudice - o l'interprete - che intende rifiutarsi di tollerare e ritenere legittima tale situazione vi può porre rimedio contestando l'abuso del diritto - o, più correttamente - affermando il *divieto* di abusare dello stesso¹⁷.

¹⁴ S. PATTI, *Abuso del diritto*, in *Dig. priv.*, I, Torino, 1987, 1 ss.

¹⁵ In dottrina, si è riconosciuto l'utilizzo della figura dell'abuso del diritto ad ipotesi di «*fallimento della programmazione normativa*»: A. GAMBARO, *Abuso del diritto. Diritto comparato e straniero*, cit., I.

¹⁶ La lucida riflessione è tratta da G. PINO, *L'abuso del diritto tra teoria e dogmatica (precauzioni per l'uso)*, in MANIACI (a cura di), *Eguaglianza, ragionevolezza e logica giuridica*, Milano, 2006, 117.

¹⁷ C. SANTORIELLO, *Abuso del diritto ed elusione*, cit., 6; l'Autore, inoltre, pone in evidenza come le ragioni della 'fortuna' e del sempre più frequente ricorso alla figura dell'abuso del diritto siano del tutto analoghe ai motivi che hanno contraddistinto l'affermazione delle clausole generali nell'ambito del diritto civile.

Ciò premesso, e delineata la *ratio* dell'utilizzo del divieto di abuso del diritto, appare evidente l'estrema difficoltà nel conciliare gli aspetti peculiari di tali figura, ontologicamente *atipica*¹⁸ e fondata sulla *discrezionalità* interpretativa dell'interprete, con i fondamenti dell'illecito penale, *in primis* la tipicità e la tassatività delle fattispecie. Come è stato infatti stigmatizzato, la categoria in esame presenta un'obiettivo scarsa prevedibilità dei suoi esiti applicativi, con la conseguenza che l'ampia discrezionalità riservata all'interprete nel valutare gli elementi fondanti l'esistenza di un abuso – come l'accertamento degli scopi dell'esercizio del diritto e dell'interesse da esso tutelato – rappresenti un forte rischio per l'applicazione certa del diritto¹⁹.

3. Il divieto di abuso del diritto nella normativa sovranazionale e la scelta – in controtendenza – del legislatore italiano.

Il divieto di abuso del diritto rappresenta inoltre un istituto di primaria rilevanza nei corpi normativi di rango sovranazionale che si occupano dei diritti fondamentali, essendo previsto nelle principali carte internazionali²⁰.

Un ruolo centrale a tal proposito è rivestito dall'art. 17 Cedu, in quanto i suoi contenuti e le sue applicazioni sul piano pratico possono essere riferite, di base, anche alle altre norme internazionali di pari contenuto e, specificamente, l'art. 30 della Dichiarazione universale dei diritti dell'uomo,

¹⁸ Nella dottrina penalistica, con riferimento all'atipicità della figura dell'abuso: A. ALESSANDRI, *L'elusione fiscale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1990, 1075 ss.; F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, cit., 421 ss.. In alcuni ordinamenti, la figura dell'abuso del diritto viene talvolta classificato quale «*illecito atipico*», come nel caso della Spagna, dove tale figura – assieme ad altre come lo sviamento del potere e la frode alla legge – viene ritenuta simbolo di una violazione dei principi anziché di specifiche norme. Sul punto, si rimanda a M. ATIENZA-J.R. MANERO, *Illeciti atipici*, M. TARUFFO (a cura di), Bologna, 2004.

¹⁹ Tali considerazioni sono riprese da V. VELLUZZI, *L'abuso del diritto dalla prospettiva della filosofia giuridica*, in VISINTINI G. (a cura di), *L'abuso del diritto*, Napoli, 2016, 169 ss.

²⁰ Sul punto, per un approfondimento: G. ALPA, *Il divieto dell'abuso del diritto in ambito comunitario e i suoi riflessi negli ordinamenti degli Stati membri*, in VISINTINI G. (a cura di), *L'abuso del diritto*, Napoli, 2016, 412 ss.

l'art. 5, §1 del Patto internazionale sui diritti civili e politici, l'art. 29, lett. a) della Convenzione americana sui diritti dell'uomo e l'art. 5, §1 del Patto internazionale sui diritti economici, sociali e culturali.

L'art. 17 Cedu, rubricato «*Divieto di abuso del diritto*», stabilisce che «*Nessuna disposizione della presente Convenzione può essere interpretata nel senso di comportare il diritto di uno Stato, un gruppo o un individuo di esercitare un'attività o compiere un atto che miri alla distruzione dei diritti o delle libertà riconosciuti nella presente Convenzione o di imporre a tali diritti e libertà limitazioni più ampie di quelle previste dalla stessa Convenzione*». La disposizione delinea – da un lato – un espresso divieto di esercitare i diritti per finalità lesive delle altrui libertà, mentre dall'altro lato proibisce agli Stati di adottare misure liberticide e limitazioni ulteriori a quelle convenzionali. L'apparente ambiguità di fondo – dovuta a un'ipotesi di contraddittorietà tra i due enunciati – pone in luce la tensione tra la difesa dei principi democratici e la necessaria definizione dei limiti di intervento a protezione degli stessi²¹.

Come meglio chiarito dalla giurisprudenza della Corte Edu, infatti, la *ratio* della norma è quella di approntare una difesa residuale ai valori alla base della Convenzione, impedendo che gruppi di matrice totalitaria potessero utilizzare – distorcendone le finalità – i principi Cedu²².

In ambito comunitario, il divieto di abuso del diritto è invece previsto dall'art. 54 della Carta di Nizza, ove è previsto che «*Nessuna disposizione della presente Carta deve essere interpretata nel senso di comportare il diritto di esercitare un'attività o compiere un atto che miri alla distruzione dei diritti o delle libertà*

²¹ Sul punto, si rinvia a S. BARTOLE-P. DE SENA-G. ZAGREBELSKY, *Commentario breve alla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo*, Padova, 2012, 570 ss., ove si ritiene che tale contraddizione sia solo apparente, in quanto i soggetti delle due proposizioni coincidono soltanto parzialmente, dal momento in cui il pericolo di maggiori limitazioni rispetto a quelle convenzionali può essere solo ad opera degli Stati.

²² Si veda, in proposito, C. Edu, *Lawless* c. Irlanda, 1° luglio 1961, e C. Edu, *Garaudy* c. Francia, 24 gennaio 2003.

riconosciuti nella presente Carta o di imporre a tali diritti e libertà limitazioni più ampie di quelle previste dalla presente Carta».

La norma, che ha acquisito ancor più importanza a seguito del Trattato di Lisbona - che ha fornito alla Carta di Nizza lo stesso valore giuridico dei trattati - svolge un ruolo assai penetrante nell'ordinamento domestico, in quanto, secondo parte della dottrina²³ e della giurisprudenza²⁴, avrebbe colmato il vuoto di una specifica disposizione in materia nel codice civile interno.

In sintesi, il minimo comune denominatore dell'art. 17 Cedu e dell'art. 54 Carta di Nizza, delineato dai rispettivi testi e dall'evoluzione giurisprudenziale in materia, è dunque rappresentato dallo sviamento del diritto dalla finalità prevista dal corpo normativo, congiuntamente alla presenza - sotto il profilo soggettivo - della coscienza e volontarietà del comportamento abusivo e della finalità deviata²⁵.

Sul versante domestico, come abbiamo avuto modo di accennare, l'ordinamento italiano è sprovvisto di un'espressa disposizione di carattere generale che vieti l'abuso del diritto. Volgendo lo sguardo al passato, si può comunque notare che il Progetto di codice civile prevedeva una specifica disposizione in materia; l'art. 7 del Progetto enunciava infatti che *«nessuno può esercitare il proprio diritto in contrasto con lo scopo per il quale il diritto medesimo è stato riconosciuto»*²⁶. Tuttavia, tale proposta rimase lettera morta, in quanto probabilmente prevalse l'idea che un divieto di carattere generale di abuso del diritto fornisse al giudice una discrezionalità troppo ampia, ponendo a rischio

²³ F. GALGANO, *Qui suo iure abutitur neminem laedit?*, in *Contr. e impresa*, 2/2011, 318.

²⁴ Trib. Torino, sez. lavoro, 14 settembre 2011.

²⁵ Per un approfondimento: M. PANDIMIGLIO, *L'abuso del diritto nei trattati di Nizza e Lisbona*, in *Contr. e impresa*, 4-5/2011, 1076 ss.

²⁶ Per il richiamo storico, si rinvia a M. BOSI, *La rilevanza penale dell'abuso del diritto*, in *Dir. pen. cont. riv. trim.*, 2/2016, 55.

la stessa certezza del diritto, oltre ad appartenere più al campo dell'etica che del diritto²⁷.

L'assenza di una espressa disposizione *ad hoc* in materia non permette comunque di escludere *tout court* l'operatività della figura dell'abuso del diritto nel nostro ordinamento, essendo infatti riscontrabile in numerose norme civilistiche²⁸: solo a titolo di esempio e in modo non esaustivo, in virtù del carattere della presente trattazione, si richiamano gli istituti degli atti emulativi (art. 833 c.c.), dell'abuso del diritto di usufrutto (art. 1015 c.c.), dell'abuso della potestà genitoriale (art. 330 c.c.), *etc.*

La scelta del legislatore italiano in materia si pone in controtendenza rispetto a quanto previsto da altri paesi di *civil law*²⁹, come la Germania³⁰, la Spagna³¹, la Svizzera³², il Portogallo³³, i Paesi Bassi³⁴ e la Grecia³⁵, ove è prevista una specifica codificazione dell'abuso del diritto.

Per quanto attiene ai paesi di *common law*, il quadro appare profondamente diverso: storicamente non è prevista una vera e propria teoria generale dell'abuso del diritto³⁶, in virtù della profonda differenza del ruolo del giudice nella decisione del caso in concreto. Se il ricorso alla figura dell'abuso del diritto rappresenta, nella nostra esperienza, uno strumento di flessibilità nelle mani del giudicante, una forma di organo respiratore della legge, è

²⁷ Per un approfondimento in chiave storica dell'ideologia e l'opinione della dottrina in merito al divieto di abuso del diritto all'epoca delle codificazioni italiane, si rinvia a V. SCIALOJA, *Studi giuridici. Diritto privato*, Roma, 1932.

²⁸ U. NATOLI, *Note preliminari ad una teoria dell'abuso del diritto nell'ordinamento giuridico italiano*, cit., 19.

²⁹ I riferimenti normativi comparatistici sono ripresi da A. GENTILI, *L'abuso del diritto come argomento*, cit., 300 ss.

³⁰ §226 BGB.

³¹ Art. 7, co. 3 *Código Civil*.

³² Art. 2 Codice civile svizzero.

³³ Art. 334 Codice civile portoghese.

³⁴ Art. 13 Codice civile dei Paesi Bassi.

³⁵ Art. 248 Codice civile greco.

³⁶ F. DE FRANCHIS, *voce Abuse of right*, in *Dizionario giuridico*, Milano, 1984, 282.

necessario evidenziare che l'istituto del *distinguishing*, presente nell'esperienza dei paesi anglosassoni, ha reso di fatto superflua tale figura, in quanto permette comunque al giudice di distaccarsi dalla regola formale astratta per prestare la maggiore aderenza della decisione al caso concreto³⁷. Ciononostante, la problematica è stata recentemente oggetto di approfondimenti e sviluppi nel Regno Unito, con particolare riferimento proprio alle ipotesi di condotte elusive in materia fiscale, da cui è scaturita l'introduzione, nel 2015, di una *General Anti Abusive Rules*³⁸.

4. L'abuso del diritto nella materia tributaria.

In virtù della sua natura atipica e del suo utilizzo quale strumento di 'auto-correzione' dell'ordinamento, la figura dell'abuso del diritto trova nel settore fiscale il suo vero e proprio 'terreno di elezione'.

Infatti, in ragione degli interessi economici e patrimoniali su cui la normativa erariale va incidere, da sempre i contribuenti, nel tentativo di evitare di non ottemperare *tout court* agli adempimenti impositivi – onde scongiurare le conseguenze sanzionatorie che possono derivarne – hanno cercato di utilizzare gli istituti e le previsioni normative con finalità di risparmio di imposta; in tal modo, all'osservanza formale delle norme impositive, si accompagnava il raggiungimento di finalità assolutamente divergenti rispetto agli obiettivi che con quegli istituti e disposizioni il legislatore intendeva perseguire³⁹.

³⁷ Per un approfondimento sul tema, si rinvia a A. GAMBARO, *Abuso del diritto. Diritto comparato e straniero*, in AA. VV., *Enciclopedia Giuridica*, Roma, 1988, 2 ss.

³⁸ Per una ampia analisi, anche in chiave comparatistica, delle clausole anti elusione in materia tributaria in Italia e Regno Unito, si veda S. CIPOLLINA, *Le 'General Anti Avoidance (Abuse) Rules' in Italia e nel Regno Unito: un'analisi comparatistica*, in *Riv. dir. fin.*, 1/2017, 4 ss.

³⁹ C. SANTORIELLO, *Abuso del diritto ed elusione*, cit., 12.

In ambito fiscale, l'abuso del diritto è stato da sempre individuato sotto forma di elusione fiscale, sintagma a sua volta da sempre al centro di incertezze interpretative. Tale figura, tradizionalmente intesa quale forma speciale di abuso del diritto, è sintetizzabile in quel comportamento, formalmente conforme al diritto, ma sostanzialmente contrario alla sua *ratio*, attraverso il quale si realizza un risparmio di imposta indebito.

Tuttavia, come lucidamente osservato da Alberto Alessandri oltre venticinque anni fa, lo stesso concetto di elusione fiscale «è ben lontano dall'assumere un'appagante certezza di contorni, al punto di dover talora registrare una vera confusione di linguaggi, che rispondono a impostazioni tra loro differenziate e spesso neppure adeguatamente motivate»⁴⁰.

In siffatto contesto, ove le caratteristiche e i conseguenti confini definatori tra i diversi istituti paiono talvolta confondersi tra loro, le condotte di abuso del diritto sembrano poter essere accomunate ad altri comportamenti del contribuente, quali ad esempio il risparmio o l'evasione d'imposta; tuttavia, i fenomeni presentano caratteristiche profondamente diverse. Onde evitare il rischio di sovrapposizione concettuale dei fenomeni e al fine di sgomberare il campo da possibili fraintendimenti terminologici, sarà dunque opportuno fornire - per lo meno ai fini del presente lavoro - una breve classificazione terminologica dei concetti di *abuso del diritto*, *elusione fiscale*, *risparmio di imposta* ed *evasione*.

⁴⁰ A. ALESSANDRI, *L'elusione fiscale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1990, 1075.

4.1 Elusione fiscale e abuso del diritto vs evasione.

Per *elusione fiscale*⁴¹ si intende il comportamento del contribuente che – seppur formalmente rispettoso delle norme tributarie – mira ad evitare il pagamento di un’imposta mediante una serie di collegamenti negoziali, ciascuno di per sé legittimo, la cui finalità è però esclusivamente l’esclusione o la riduzione dell’obbligo fiscale.

La figura dell’*elusione* è stata da tempo ricondotta alla figura dell’*abuso del diritto* quale fattispecie atipica che si configura ogni volta in cui un soggetto, avendo la titolarità di un diritto, con possibilità di un suo utilizzo secondo una pluralità di modalità non rigidamente predeterminate, decide di esercitarle in modo rispettoso dalla cornice attributiva, ma censurabile rispetto a un criterio di valutazione giuridico (o *extra* giuridico), con conseguente ottenimento di un indebito beneficio⁴².

Si può dunque sostenere che l’*abuso del diritto* e l’*elusione fiscale* si pongano in un rapporto di *genus a species*: la seconda rappresenterebbe infatti la specifica forma di abuso che si estrinseca nell’utilizzazione alterata – e quindi abusiva – dello schema formale del diritto, finalizzata al conseguimento di obiettivi ulteriori consistenti esclusivamente nella determinazione di una minore imposizione fiscale⁴³. In particolare, l’*elusione* costituirebbe il

⁴¹ Per un approfondimento del concetto di elusione fiscale, si rinvia *ex multis*: M. BEGHIN, *L’elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, 2013; G. MAISTO (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario. Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell’imposizione tributaria*, Milano, 2009; P. PISTONE, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995; P.M. TABELLINI, *L’elusione della norma tributaria*, Milano, 2007.

⁴² F. URBANI, *Elusione fiscale alla luce del nuovo art. 10-bis: qualche margine residuo di rilevanza penale?*, in *Cass. pen.*, 3/2016, 942.

⁴³ In questi termini T. GIACOMETTI, *La problematica distinzione tra evasione, elusione fiscale ed abuso del diritto*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2013, 451 ss., ove evidenzia, inoltre, come «mentre l’elusione viene accertata attraverso l’applicazione di norme positive della clausola generale dell’art. 37-bis, che comprendono anche le disposizioni sul procedimento di accertamento, sulla motivazione e sul contraddittorio con il contribuente, il principio di origine pretoria si presenta invece come uno strumento

comportamento attraverso il quale si «impedisce il sorgere della pretesa tributaria, evitando la fattispecie legale»⁴⁴ e rappresenta un fenomeno ‘negativo’, ossia è un comportamento del contribuente teso ad aggirare un determinato regime impositivo. L’*abuso*, invece, ha carattere ‘positivo’, consistendo in un comportamento attivo del contribuente che, esercitando in modo distorto le norme – rispetto alla loro *ratio* – tende ad assicurare un indebito trattamento fiscale favorevole.

In breve: mentre l’*abuso del diritto* rappresenta l’uso distorto delle norme giuridiche a fini antifiscali, l’*elusione* consisterebbe nell’effetto dell’agire abusivo, ossia l’indebito vantaggio ottenuto dal contribuente.

In dottrina, tuttavia, si è sovente fatto coincidere il concetto di *elusione* con quello di *abuso del diritto*, nella misura in cui entrambi determinano indebiti vantaggi fiscali in assenza di un’espressa violazione di alcuna disposizione giuridica e in quanto fondati sul medesimo tipo di giudizio di comparazione tra *ratio* dell’operazione realizzata, mancanza di ragioni economiche diverse dal risparmio di imposta e fattispecie tributaria che si ritiene aggirata⁴⁵. In tale direzione, inoltre, sembra essersi mosso il legislatore del 2015, prevedendo nel nuovo art. 10-bis della l. 212/2000 una sorta di ‘equiparazione’ delle figure di abuso del diritto ed elusione fiscale⁴⁶.

di accertamento semplificato per l’amministrazione, potenzialmente svincolato dalle garanzie procedurali, come dimostra la rilevanza d’ufficio dell’abuso, anche nel corso del giudizio».

⁴⁴ La definizione, risalente ma tutt’oggi molto attuale, è di A. HENSEL, *Diritto tributario*, Milano, 1956, 142 ss.; sempre in quegli anni, per una chiave di lettura parzialmente diversa: E. BLUMENSTEIN, *Sistema del diritto delle imposte*, Milano, 1954, 27 «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 l’elusione differisce dall’evasione dell’imposta, per la quale esiste il fatto che è a fondamento dell’imposizione, ma la sua esatta valutazione ad opera degli organi amministrativi viene impedita mediante un comportamento illegale del contribuente».

⁴⁵ F. PIRAINO, *Il divieto di abuso del diritto*, in *Europa e Diritto privato*, 1/2013, 78 ss.

⁴⁶ Per un approfondimento della nuova norma, si rinvia *infra*, cap. IV.

Proseguendo in questa breve disamina terminologica, è necessario delineare le differenze tra il concetto di *elusione fiscale* e gli altri due comportamenti che il contribuente può rapportarsi nei confronti dell'obbligo impositivo: il fenomeno di *evasione* e il *risparmio di imposta*. Tale raffronto, oltre ad offrire una preziosa 'linea guida' definitoria, utile per districarsi nel non sempre chiaro panorama giurisprudenziale in materia, permette di disegnare la mappa topografica tra i vari istituti qui trattati. Nello specifico, infatti, si ritiene che l'*elusione* occupi uno spazio intermedio tra il *risparmio legittimo d'imposta* e l'*evasione*⁴⁷.

Il primo confronto, in particolare, riveste una grande rilevanza, in quanto all'eventuale integrazione di una forma di *evasione* il legislatore fa di regola seguire l'applicazione di una sanzione di carattere - anche - penale.

Come osservato, il comportamento *elusivo* non comporta alcuna violazione di specifiche norme giuridiche, in quanto il contribuente sfrutta le 'smagliature' del sistema tributario per ottenere vantaggi fiscali, utilizzando strumentalmente gli istituti giuridici leciti offerti dall'ordinamento⁴⁸. Viceversa, l'*evasione* rappresenta una violazione diretta - e non l'aggiramento - delle norme fiscali, mediante comportamenti omissivi o commissivi espressamente sanzionati a titolo amministrativo e/o penale⁴⁹. Sotto un profilo logico e temporale, è stato osservato, l'*elusione* viene in essere prima dell'insorgenza del presupposto impositivo, essendo essa diretta proprio ad evitare che quest'ultimo si verifichi⁵⁰.

⁴⁷ L'espressione è ripresa da F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 241. *Amplius*, sul punto: M. BEGHIN, *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, 2013, 23 ss.

⁴⁸ G. SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2013, 475.

⁴⁹ G. CORASANITI, *Contrasto all'elusione e all'abuso del diritto nell'ordinamento tributario*, in *Obbligazioni e contratti*, 8/2012, 325.

⁵⁰ G. SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2013, 475.

Tale distinzione – nonostante sul piano prasseologico abbia generato forte confusione applicativa – pare offrire maggiore chiarezza sotto il profilo concettuale: ricorre un’ipotesi di *elusione* qualora, mediante un determinato procedimento intenzionale fin dal principio, venga attuata una condotta che non integra i presupposti per l’imposizione (oppure che ne attenui l’importo); l’*evasione* ricorre invece solo in presenza di un inadempimento volontario della pretesa tributaria già validamente insorta a seguito della realizzazione della fattispecie negoziale sottoposta a tassazione⁵¹. Sia l’*elusione* che l’*evasione* sono accomunate dalla finalità ultima dell’ottenimento di un vantaggio fiscale, ma la differenza fondamentale tra esse risiede che, mentre l’*evasione* utilizza mezzi illeciti, in aperto contrasto con le disposizioni tributarie, l’*elusione* fa uso di mezzo leciti, formalmente conformi alle norme di legge⁵².

In altri termini, si ha *evasione* quando il contribuente non dichiara il presupposto dell’imposta, violando direttamente, in tal modo, le norme fiscali che impongono di dichiarare il fatto da cui deriva la propria capacità contributiva⁵³. In tale ipotesi, il contribuente assume un atteggiamento di assoluta inosservanza degli obblighi tributari e sceglie consapevolmente di porsi in contrasto con l’ordinamento. Tale fenomeno può venire in essere, fondamentalmente, attraverso due modalità:

⁵¹ C. SANTORIELLO, *Abuso del diritto ed elusione*, cit., 13. Nello stesso senso, in passato: A. LOVISOLO, *Brevi riflessioni di un tributarista sul nuovo sistema degli illeciti penali tributari disegnato dal d.lgs. 74/2000*, in AA. VV., *La riforma del diritto penale tributario. Questioni applicative*, Santoriello C. (a cura di), Torino, 2000, 1 ss.; S. CIPOLLINA, *Elusione fiscale*, in *Dig. Comm.*, III, Torino, 2007, 371.

⁵² G.M. FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale, quale rilevanza penale?*, in *Giur. comm.*, 2011, 466.

⁵³ Il dato fattuale da cui scaturisce l’obbligo impositivo può assumere diverse denominazioni e varia a seconda degli ambiti di riferimento. Ad esempio, si parla di ‘presupposto’ in materia di imposte dirette, come IRPEF o IRES; si parla invece di ‘operazioni imponibili’ in casi di imposte indirette come quella sul valore aggiunto (IVA). Sul punto, per un più ampio approfondimento, si rinvia, *ex multis*, a G. FRANSONI, *Tipologia e struttura della norma tributaria*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, 268.

- i) il singolo si attiva per occultare – o manifestare in forma difforme dalla realtà – il verificarsi del fondamento reddituale dell'imposizione. Tale ipotesi presenta un più accentuato disvalore ed è punita più gravemente dal legislatore;
- ii) una volta maturato l'obbligo impositivo, il singolo semplicemente non adempie allo stesso, decidendo di non versare all'Amministrazione finanziaria quanto dovuto.

4.2 *Elusione fiscale e abuso del diritto vs risparmio d'imposta.*

Tratteggiato, seppur per sommi capi, il discrimine tra *elusione* ed *evasione*, si esamina adesso la diversa figura del lecito *risparmio d'imposta*, coincidente con la riduzione del carico tributario che il contribuente consegue adottando scelte consentite dall'ordinamento⁵⁴. Nello specifico, il risparmio di imposta si sostanzia in una rimozione del tributo, da intendersi quale rinuncia del contribuente a porre in essere un determinato comportamento – e, di conseguenza, a far sorgere il presupposto di imposta – una volta preso atto di quale sia l'obbligazione tributaria ad esso conseguente⁵⁵.

Il *risparmio d'imposta*, così attuato, rappresenta un'opzione perfettamente lecita e che il contribuente può legittimamente porre in essere⁵⁶, con la conseguenza che non si può parlare di *elusione* quando il singolo si limita ad adottare una delle diverse modalità di comportamento o negoziali che

⁵⁴ Per un ampio approfondimento, si rinvia a H.W. KRUSE, *Il risparmio di imposta, l'elusione fiscale e l'evasione*, in *Trattato di diritto tributario*, AMATUCCI A. (diretto da), III, Padova, 1994, 207 ss.; più recentemente, C. MELILLO, *Elusione e abuso del diritto: tra ipotesi di integrazione ed esigenze di certezza normativa*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, 413 ss.

⁵⁵ C. MELILLO, *Elusione e abuso del diritto: tra ipotesi di integrazione ed esigenze di certezza normativa*, cit., 413.

⁵⁶ La piena e lecita verifica di tale fenomeno è tra l'altro testimoniata anche dalla *Relazione ministeriale* allo Schema di decreto del 12 settembre 1997, n. 358, ove si rappresenta che la norma fiscale «non può vietare la scelta, fra una serie di possibili comportamenti con cui il sistema fiscale attribuisce pari dignità, di quello fiscalmente meno oneroso».

l'ordinamento mette a disposizione del contribuente, anche se – così operando – quest'ultimo persegue una tassazione economicamente più vantaggiosa⁵⁷.

Da un diverso angolo prospettico, si può affermare che mentre il beneficio fiscale ottenuto dall'*elusione* è conforme alla lettera, ma non alla *ratio* delle norme tributarie, quello realizzato nel lecito *risparmio d'imposta* è conforme sia alla lettera che alla *ratio* delle stesse⁵⁸. Infatti, come osservato in precedenza, nell'*elusione* non si assiste a una scelta fra più opportunità di risparmio volutamente offerte dal legislatore, poiché il singolo utilizza facoltà a lui attribuite non per raggiungere le finalità riconosciute all'esercizio del diritto in concreto esercitato, bensì per ottenere un risultato che il sistema tributario nel complesso disapprova e di cui nega la legittimità⁵⁹.

Per quanto attiene alla liceità di tali operazioni, infine, è necessario sottolineare che, anche a seguito della riforma operata dal d.lgs. 128/2015, al contribuente è permesso perseguire lecitamente il *risparmio d'imposta* scegliendo tra le possibili alternative negoziali quella comportante il minor carico fiscale, come espressamente disciplinato dall'art. 10-bis, co. 4 dello Statuto del contribuente: «*Resta ferma la possibilità di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale*».

5. L'abuso del diritto nella materia penale tributaria: criticità e metodologia.

La figura dell'abuso del diritto, per come sommariamente delineata sinora – in particolare per le sue ontologiche caratteristiche di assenza di un espresso dato normativo a monte e dell'ampia discrezionalità concessa all'interprete nell'individuazione dello stesso – appare concettualmente molto

⁵⁷ In questi termini C. SANTORIELLO, *Abuso del diritto ed elusione*, cit., 15.

⁵⁸ La lucida considerazione è tratta da F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 249.

⁵⁹ C. SANTORIELLO, *Abuso del diritto ed elusione*, cit., 15.

distante dalla materia penalistica, visceralmente ancorata, in ottica garantista, alla tipicità delle sue fattispecie e alla necessaria prevedibilità dell'esito giudiziario.

Ciononostante, e a dispetto dell'opinione storica della dottrina penalistica che, pressoché unanimemente, negava all'abuso del diritto qualsivoglia riflesso di natura penale, si è assistito – in particolare a partire dalla celebre sentenza *Dolce&Gabbana* del 2011 – alla genesi e all'ascesa di un filone interpretativo che attribuiva a tale fenomeno un ruolo pervasivo – in chiave sanzionatoria – all'interno del sistema penale tributario.

Come si avrà modo di osservare nel prosieguo del lavoro, è stato addirittura necessario un intervento del legislatore, nel 2015, per arginare tale fenomeno, di creazione prettamente giurisprudenziale ma che ha creato fortissime tensioni con le garanzie e i principi cardine della scienza penalistica.

Lo scrivente è ben conscio che uno studio inerente i riflessi penalistici dell'abuso del diritto in materia fiscale rappresenta impresa ardua, in cui si celano molteplici e variegate difficoltà.

Una prima criticità intrinseca della materia è la necessità di analizzare – partitamente e non solo – il concetto di abuso del diritto attraverso diversi piani delle scienze giuridiche; si passerà infatti da considerazioni tipiche della filosofia del diritto a tematiche più prettamente attinenti al diritto tributario, dovendo imparare a maneggiare con cura un dato legislativo scarno, cui fa da contraltare un formante giurisprudenziale ampio ma – troppo – spesso contraddittorio.

Una seconda criticità attiene per l'appunto all'assenza, per lungo tempo, di un dato normativo che delineasse – o, quantomeno, richiamasse espressamente – il concetto stesso di abuso del diritto.

A ben vedere, proprio l'incertezza definitoria nella classificazione dei concetti di abuso del diritto, elusione fiscale ed evasione è uno dei motivi alla base delle profonde incertezze applicative che hanno caratterizzato una stagione - dal 2011 al 2014 - di orientamenti giurisprudenziali contraddittori, un cortocircuito interpretativo caratterizzato da forti tensioni con i principi fondamentali dell'ordinamento penalistico.

Alla fine, tuttavia, 'Godot è arrivato', e il d.lgs. 128/2015, all'art. 10-bis del cd. Statuto del contribuente, ha tentato di porre fine a questa assenza definitoria, mediante una 'fusione' dei concetti di abuso del diritto ed elusione fiscale; le criticità - anche sul piano definitorio - sono tuttavia perduranti, e anche il *novum* legislativo del 2015, più che sgomberare definitivamente il campo da dubbi interpretativi, ha piuttosto 'mescolato le carte', definendo vecchie problematiche ma, al contempo, creandone di nuove. Ma, di ciò, si avrà modo di trattare più diffusamente nel prosieguo del lavoro.

Sotto un profilo metodologico, occorrerà muovere dalla delimitazione del campo di studio della materia e, dunque, circoscrivere il perimetro dell'abuso del diritto, limitatamente a quanto può venire in rilievo sul versante penale. Premessa una breve disamina degli strumenti, non penalistici, utilizzati dalla giurisprudenza per fronteggiare l'emersione e la crescita del fenomeno elusivo in ambito fiscale, si focalizzerà l'attenzione sulla modalità con la quale il formante giurisprudenziale ha trasposto tali istituti - di matrice per lo più tributaria - anche sul versante penale, determinando l'ingresso dell'abuso del diritto quale condotta rilevante nelle fattispecie penali tributarie.

CAPITOLO II

La genesi e l'ascesa della rilevanza penale dell'abuso del diritto in materia tributaria

SOMMARIO: 1.- Dall'assenza di una clausola generale antielusiva domestica, al fondamento di tutela di matrice sovranazionale; 2.- Il ruolo delle sentenze cc.dd. 'di Natale' e gli echi nell'ordinamento penale; 3.- *L'ars legiferandi* del formante giurisprudenziale: l'abuso del diritto in materia fiscale diviene punibile. Il filone interpretativo *Dolce&Gabbana*; 4.- L'assenza di omogeneità applicativa della rilevanza penale: il conflitto diacronico e sincronico nella giurisprudenza; 4.1- *L'emblema del cortocircuito interpretativo: la sentenza Dolce&Gabbana II*; 5.- Il 'reato di elusione fiscale', tra critiche e paradossi.

1. Dall'assenza di una clausola generale antielusiva domestica, al fondamento di tutela di matrice sovranazionale.

Nell'ambito della presente ricostruzione dei riflessi penalistici dell'abuso del diritto in campo fiscale, appare opportuna – finanche necessaria – una breve ricostruzione delle ragioni e del fondamento delle politiche antielusive che hanno interessato il nostro ordinamento; l'analisi dell'evoluzione degli strumenti *lato sensu* antielusivi che sono stati proposti dal legislatore – ma anche dal formante giurisprudenziale – permette infatti di comprendere quali fossero – e quali sono tutt'ora – le esigenze a fondamento

di tale politica legislativa, i cui riflessi continuano ad interessare gli ultimi interventi in materia, da ultimo il d.lgs. 128/2015.

Come si è avuto modo di osservare nel corso del primo capitolo, l'abuso del diritto in materia tributaria, classificabile nella *species* dell'elusione fiscale, si sostanzia nel perseguimento – da parte del contribuente – di un vantaggio ritenuto indebito, non tanto perché in violazione di specifiche disposizioni, ma in quanto derivante da comportamenti privi di ragioni economicamente apprezzabili diverse dal risparmio fiscale.

Nel contesto italiano, l'attenzione nei confronti di tale fenomeno emerse nel corso degli anni '70 del secolo scorso, in contemporanea all'aumento del debito pubblico e il conseguente incremento della pressione fiscale, fenomeno che spinse i contribuenti ad utilizzare ad ampio spettro gli strumenti riconosciuti dall'autonomia contrattuale, al chiaro fine di ridurre – quanto più possibile e nel rispetto formale delle norme in materia – il proprio carico fiscale⁶⁰; non a caso, il primo caso in cui venne affrontato dalla Cassazione una fattispecie elusiva – seppur sotto il profilo civilistico-tributario – è datato 1979, come riferito da autorevole dottrina⁶¹.

⁶⁰ Per un'analisi e approfondimento della materia, si rinvia a L. SPAVENTA, *Debito pubblico e pressione fiscale*, in *Moneta e credito*, 1988, vol. 41, 3 ss.;

⁶¹ F. TESAURO, *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 1/2012, 685 ss.. La sentenza (Cass. civ., 9 maggio 1979, n. 2658, in *Riv. dir. fin.*, 1982, II, 79 ss., con nota di D. JARACH) affrontò l'elusività di una complessiva operazione intercorsa tra padre e figlio, inerente la donazione di buoni del tesoro a favore di quest'ultimo – esente dall'imposizione sulle donazioni – seguita dalla cessione a titolo oneroso di un immobile tra i medesimi soggetti, con retrocessione dei buoni del tesoro; l'esito di tali negozi (perfettamente leciti secondo la normativa allora vigente) comportò l'applicazione sul trasferimento di proprietà della sola imposta di registro, molto meno onerosa rispetto all'imposta di donazione. La Cassazione, nel caso di specie, ritenne legittima la pretesa del Fisco, il quale riteneva si dovesse tassare non tanto ogni singolo negozio, quanto – piuttosto – l'esito complessivo dell'operazione. Nello specifico, la Corte di legittimità applicò l'art. 8 del R.D. 3269/1923, in materia di imposta di registro, in quanto si trattava di «*un contratto atipico risultante dalla sapiente e architettata combinazione di due contratti tipici*» (G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, 120 ss.).

Inoltre, una forte spinta a delineare strumenti idonei a contrastare forme di utilizzo ‘distorto’ della normativa tributaria venne fornita dall’emergere, a partire dalla metà degli anni ’80, di complesse operazioni di finanza strutturata, in particolare quelle di cd. *dividend washing*⁶² e di cd. *dividend stripping*⁶³.

Per fronteggiare l’ascesa di tali fenomeni, la giurisprudenza di legittimità utilizzò, in un primo momento, gli strumenti e gli schemi argomentativi incentrati sugli istituti di matrice civilistica, *in primis* la nullità del contratto per assenza di causa in concreto o per frode alla legge, *ex art. 1344 c.c.*⁶⁴. Tuttavia, l’utilizzo di tale norma risultò di difficile applicazione, in quanto – da un lato – i contratti elusivi possiedono una causa in concreto, individuabile proprio nell’intento di ottenere un vantaggio fiscale⁶⁵; dall’altro

⁶² Con tale termine si intende un’operazione di acquisto di un fondo di investimento e la successiva rivendita delle azioni alla medesima società venditrice, dopo la percezione dei dividendi, così da beneficiare del credito d’imposta di cui il fondo di investimento non godrebbe. Sul punto, si veda A. D’AVIRRO-M. GIGLIOLI-M. D’AVIRRO, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Padova, 2017, 88.

⁶³ Questa operazione è invece tesa ad consentire all’azionista non residente di ottenere un controvalore economico pari al credito d’imposta, mediante la costituzione – dietro corrispettivo – di usufrutto sulle azioni possedute a favore di un usufruttuario che, residente in Italia, potrà beneficiare del credito di imposta al momento della distribuzione dei dividendi. Sul punto, ID., *ibidem*, 88.

⁶⁴ Tuttavia, come è stato segnalato anche da certa dottrina, tale strada non appariva coerente all’obiettivo che doveva essere perseguito, ossia la prevenzione di forme di elusione fiscale; infatti, l’affermazione della nullità civilistica non soddisfaceva la vera esigenza dell’ordinamento tributario, vale a dire il disconoscimento dei vantaggi fiscali derivanti dalle operazioni asseritamente abusive. In effetti, la sanzione della nullità civilistica non fornirebbe la possibilità all’Erario di recuperare le somme ad esso sottratte; infatti, venendo meno la complessa serie di operazioni elusiva verrebbe meno anche qualsiasi presupposto per l’insorgere dell’obbligazione tributaria, posto che la nullità del negozio in frode alla legge determina anche il ‘retrocedere’ della situazione allo *status quo ante*, ovvero sia quando non era ancora venuto in essere l’obbligo tributario. Sul punto: C. SANTORIELLO, *Abuso del diritto ed elusione*, cit. 16. Comunque, occorre segnalare la tesi di altra dottrina, per la quale l’inopponibilità all’Amministrazione finanziaria degli effetti fiscali degli atti elusivi aveva come presupposto implicito una patologia di natura civilistica dell’atto o del negozio giuridico: F. ADDIS, *L’abuso del diritto tra diritto civile e diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1/2012, 871 ss.

⁶⁵ Si potrebbe sostenere, come osserva attenta dottrina, che si tratti di contratti con una causa illecita, ma non che i contratti elusivi fossero privi di causa in concreto. Sul punto: G. INGRAO, *L’evoluzione dell’abuso del diritto in materia tributaria: un’evoluzione più luci che ombre*, cit., 1349.

lato, le «norme imperative» richiamate dall'articolo 1344 c.c. sono quelle di natura prettamente civilistica, ovverosia quelle che vietano determinati negozi giuridici, non rientrando in tale categoria, dunque, quelle di diritto tributario⁶⁶.

Pertanto, l'insufficienza delle proposte intese a recuperare, in chiave di contrasto all'elusione fiscale, istituti di natura civilistica, fece emergere la consapevolezza circa la necessità di elaborare una risposta efficace al problema all'interno dello stesso sistema tributario⁶⁷. A livello di politica legislativa, vennero dunque delineate due diverse direzioni d'intervento: i) da un lato, delineando norme di carattere antielusivo 'specifico', ossia riferite a precise situazioni e a comportamenti del contribuente tassativamente indicati nelle stesse, come la norma in materia di imposta sul registro (ex d.P.R. 131/1986⁶⁸) o in materia di talune plusvalenze (art. 76 del d.P.R. 597/1973⁶⁹); ii) per altro verso, stante la difficoltà di fronteggiare concretamente le pratiche elusive, si

⁶⁶ Si tralascia, volutamente, un approfondimento del punto, che meriterebbe una trattazione monotematica; per quanto possa occorrere in questa sede, si rinvia a F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 243 ss., ove si sottolinea che «le norme civilistiche stabiliscono se un negozio possa essere o non possa essere stipulato; le norme fiscali operano su di un altro piano, disciplinando esclusivamente le conseguenze fiscali dei contratti».

⁶⁷ In effetti, l'aggiramento fraudolento della disciplina tributaria non rappresenta una forma di abuso dei diritti soggettivi attribuiti al privato dal diritto civile, in quanto l'elusione fiscale, pur rappresentando una modalità di scorretto esercizio delle proprie facoltà da parte del singolo contribuente, è resa possibile solo grazie ad un utilizzo strumentale delle regole dell'imposizione erariale. Sul punto, si rinvia a C. SANTORIELLO, *Abuso del diritto ed elusione*, cit., 19: «da questa considerazione veniva fatta derivare la conclusione necessitata secondo la quale era nell'ambito del solo ordinamento tributario che andava rinvenuta la corretta modalità di redazione di tale tipologia di comportamento».

⁶⁸ Secondo il d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 «l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente».

⁶⁹ In tale ipotesi, il d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 assoggettava ad imposizione, qualificandola come redditi diversi, le plusvalenze conseguite mediante operazioni poste in essere con fini speculativi e non rientranti fra i redditi di impresa, con specifico riferimento all'acquisizione e successiva vendita di quote o azioni di società non quotate in borsa il cui patrimonio fosse investito prevalentemente in beni immobili.

ipotizzò di plasmare una norma antielusiva che avesse carattere generico⁷⁰, sulla scia delle soluzioni adottate in altri ordinamenti, come il francese⁷¹ o il tedesco⁷².

Ritenuta difficilmente percorribile la seconda – e più invasiva – ipotesi, in virtù del rischio di un eccessivo margine di discrezionalità che sarebbe stati concesso alle Amministrazioni competenti e, dunque, abbandonata la prospettiva di introdurre una *Generalklausel* antielusiva, venne varata una soluzione di ‘compromesso’ nell’art. 10, co. 1, l. 408/1990⁷³, mediante la quale il legislatore italiano tentò di fornire una definizione di condotte di illegittimo abbattimento del carico fiscale che potesse avere una portata tendenzialmente esaustiva. La nuova disposizione, infatti, presentava i connotati di norma ‘quasi-generale’, in quanto, per un verso, mirava al generale scopo di disconoscere i vantaggi fiscali di operazioni poste in atto in modo fraudolento, ma dall’altro lato risultava applicabile solo in presenza delle operazioni specificamente individuate dalla norma stessa; al di fuori, di queste, vi sarebbe stata un’«*elusione fiscale legittima*»⁷⁴.

⁷⁰ In particolare, la consapevolezza di tale criticità costituì un forte incentivo nel delineare disegni di legge che potessero fornire, all’Erario, la il potere di giudicare come irrilevanti – ai fini della determinazione del reddito complessivo – gli atti che avessero quale causa principale la riduzione dell’imponibile, senza indicare in via specifica gli atti e le condizioni in presenza delle quali l’Amministrazione finanziaria avrebbe potuto esercitare tale facoltà. Sul punto, C. SANTORIELLO, *Abuso del diritto ed elusione*, cit., 20 ricorda che «*tali ipotesi di intervento normativo non ebbero alcun esito, essenzialmente in ragione dell’eccessivo margine di discrezionalità che si riteneva finissero per riconoscere agli uffici finanziari nella contestazione di tali pratiche di risparmio di imposta*».

⁷¹ Per un approfondimento della tematica sul versante francese: J.S. BORGHETTI, *L’abuso del diritto in Francia*, in G. VISINTINI (a cura di), *L’abuso del diritto*, Napoli, 2016, 457 ss.;

⁷² In tema, si rinvia a: A. SOMMA-S. HABERL, *L’abuso del diritto nell’esperienza tedesca*, in G. VISINTINI (a cura di), *L’abuso del diritto*, cit., 431 ss.

⁷³ Si riporta, per comodità di consultazione, l’art. 10, co. 1, l. 29 dicembre 1990, n. 408: «*È consentito all’amministrazione finanziaria disconoscere i vantaggi tributari conseguiti in operazioni di concentrazione, trasformazione, scorporo, cessione di azienda, riduzione di capitale, liquidazione, valutazione di partecipazioni, cessione di crediti o cessione o valutazione di valori mobiliari, poste in essere senza valide ragioni economiche allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta*»; per un’ampia analisi della norma, in chiave tributaristica, si rinvia a G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2005, 199 ss.

⁷⁴ Così G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 106.

L'importanza della disposizione, che presentava un limitato ambito di applicazione, si deve tuttavia rinvenire nella prima descrizione normativa di 'operazione elusiva', con caratteristiche morfologiche – sia sotto il profilo oggettivo che soggettivo – che sono state riprese dalla legislazione più recente (da ultimo, d.lgs. 128/2015) e risultano ad oggi ancora in vigore. Il legislatore del 1990, in particolare, aveva previsto una duplice connotazione: i) sotto il profilo oggettivo, la condotta negoziale si doveva realizzare in assenza di «*valide ragioni economiche*»; ii) sul versante soggettivo era invece necessaria la presenza, in capo al contribuente, di uno «*scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta*».

Veniva per la prima volta alla luce, dunque, il requisito che avrebbero costituito la pietra angolare su cui modulare, nel corso degli anni, l'istituto dell'elusione fiscale: l'assenza di valide ragioni economiche.

Tuttavia, la disposizione mostrò sin da subito notevoli criticità, dovute *in primis* proprio vuoto di significato dell'espressione 'ragioni economiche', un termine non esente da equivocità, ma anche dalla problematicità di ancorare il giudizio di elusività dell'operazione – sotto il profilo tributario – alla 'fraudolenza' dello scopo, un requisito di matrice più strettamente penalistica, che era collegato al concetto di evasione e alle fattispecie ad essa inerenti⁷⁵.

⁷⁵ L'avverbio fraudolentemente, infatti, era inteso da taluni, con connotati di diritto civile, come 'aggiramento oggettivo' rilevante per il contratto in frode alla legge; da altri era invece inteso in senso penalistico e, dunque, connotato da 'artifici e raggiri'. Sul punto, si rinvia ancora a G. MELIS, *Ibidem*, 106. Ulteriori critiche alla disposizione vennero mosse per la scelta del legislatore di richiedere, per considerare come elusiva l'operazione globale, che l'ottenimento dell'abbattimento dell'imposta fosse lo scopo esclusivo della stessa; si era voluto infatti recepire il dettato dell'art. 11, co. 1, lett. a) della Direttiva CEE del 23 luglio 1990, n. 434, ove veniva richiesto che il risparmio fiscale fosse l'«*l'obiettivo principale*» del comportamento del contribuente, ma il legislatore italiano era andato oltre, richiedendo che la complessiva operazione dovesse essere preordinata unicamente al raggiungimento del predetto fine. Per un richiamo più approfondito delle critiche mosse alla norma e alla Direttiva 434/90/CEE: C. SANTORIELLO, *Abuso del diritto ed elusione*, cit., 20 ss.

Il legislatore, probabilmente consapevole delle criticità intrinseche all'art. 10 l. 408/1990, intervenne nuovamente in materia con l'art. 7 del d.lgs. n. 358 del 1997, che introduceva nel d.P.R. 600/1973 l'art. 37-bis⁷⁶, rubricato

⁷⁶ Si riporta di seguito il testo integrale dell'articolo che, nel corso degli anni, è stato più volte emendato; la versione del testo che si riporta è quella in vigore dal 1° gennaio 2008 sino al 2 settembre 2015 (data di abrogazione ad opera dell'art. 1, co. 2, d.lgs. 128/2015):

«1. 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.

2. L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione.

3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano a condizione che, nell'ambito del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni:

a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili;

b) conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende;

c) cessioni di crediti;

d) cessioni di eccedenze d'imposta;

e) operazioni di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 544, recante disposizioni per l'adeguamento alle direttive comunitarie relative al regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni, nonché il trasferimento della residenza fiscale all'estero da parte di una società;

f) operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni e le classificazioni di bilancio, aventi ad oggetto i beni e i rapporti di cui all'articolo 81, comma 1, lettere da c) a c-quinquies), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

f-bis) cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra i soggetti ammessi al regime della tassazione di gruppo di cui all'articolo 117 del testo unico delle imposte sui redditi;

f-ter) pagamenti di interessi e canoni di cui all'art. 26-quater, qualora detti pagamenti siano effettuati a soggetti controllati direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in uno Stato dell'Unione europea;

f-quater) pattuizioni intercorse tra società controllate e collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, una delle quali avente sede legale in uno Stato o territorio diverso da quelli di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168-bis del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, aventi ad oggetto il pagamento di somme a titolo di clausola penale, multa, caparra confirmatoria o penitenziale.

4. L'avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2.

5. Fermo restando quanto disposto dall'articolo 42, l'avviso d'accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente e le imposte o le maggiori imposte devono essere calcolate tenendo conto di quanto previsto al comma 2.

6. Le imposte o le maggiori imposte accertate in applicazione delle disposizioni di cui al comma 2 sono iscritte a ruolo, secondo i criteri di cui all'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, concernente il pagamento dei tributi e delle sanzioni pecuniarie in pendenza di giudizio, unitamente ai relativi interessi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale.

7. I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni dei commi precedenti possono richiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito dei comportamenti disconosciuti dall'amministrazione finanziaria;

come «*disposizioni antielusive*» norma che avrebbe in seguito rivestito un ruolo di primaria importanza. La disposizione era finalizzata al contrasto di comportamenti realizzati in particolare da persone giuridiche, le quali – pur non violando direttamente alcuna norma tributaria sostanziale – ottenevano una riduzione dell'onere fiscale.

Il primo comma, che rappresentava il cuore pulsante della norma, sanciva l'inopponibilità «*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*».

Tuttavia, il campo di applicazione dell'art. 37-bis d.P.R. 600/1973 – anche a seguito del forte dibattito parlamentare che suscitò la proposta di legge⁷⁷ – era legislativamente circoscritto alle ipotesi tassativamente previste dal terzo comma, tra cui figuravano trasformazioni, fusioni, scissioni, conferimenti, cessioni di partecipazioni e di aziende, cessioni di crediti; ciononostante, l'entrata in vigore della norma dette origine a numerose criticità, collegate anzitutto al disconoscimento di vantaggi fiscali connessi ad

a tal fine detti soggetti possono proporre, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo o è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza di rimborso all'amministrazione, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.

8. Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente deve presentare istanza al direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione. Con decreto del Ministro delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988 n. 400, sono disciplinate le modalità per l'applicazione del presente comma».

⁷⁷ Sul punto, si veda G. INGRAO, *L'evoluzione dell'abuso del diritto in materia tributaria: un'evoluzione più luci che ombre*, cit., 1346.

operazioni non incluse nell'elencazione, oppure contenute nell'elenco ma venute in essere prima dell'entrata in vigore dell'articolo⁷⁸.

In tal modo, il legislatore abdicò nuovamente dal delineare una clausola antielusiva dalla portata generale, perimetrando un campo di applicazione della norma ad uno specifico – seppur ampio – novero di ipotesi; si tratta, per certi versi, di una soluzione che appare in continuità con la soluzione già varata dall'art. 10 della l. 408/1990, anche se, rispetto a tale disposizione, la nuova norma presentava numerose e significative novità⁷⁹: a) anzitutto, è stata introdotta la previsione di un possibile collegamento tra gli atti, i fatti e negozi giuridici; b) è stato eliminato l'avverbio «*fraudolentemente*», sostituito con il requisito dell'aggiramento degli obblighi e dei divieti previsti dall'ordinamento; c) sono state precisate le modalità di determinazione dell'imposta elusa; d) è stato eliminato il concetto di «*scopo esclusivo*», prevedendo invece che venga perseguito il fine di ottenere una riduzione o un rimborso d'imposta indebito; e) è stata prevista l'applicazione della norma anche nell'ipotesi in cui venga posto in essere un unico atto elusivo.

La disposizione entrò in vigore con la finalità di rivestire un ruolo residuale; una previsione di chiusura, di applicazione speciale e limitata. Essa «*doveva servire a censurare quei comportamenti che, pur non violando alcuna norma*

⁷⁸ Per una disamina dei profili di illegittimità, con riferimento – in particolare – alla violazione dell'affidamento del cittadino nella certezza del diritto, delle contestazioni di elusione e abuso del diritto in relazione a fatti posti in essere prima dell'entrata in vigore del predetto articolo o all'affermazione del principio giurisprudenziale di divieto di abuso del diritto, si rinvia a G. MARONGIU, *Abuso del diritto vs. retroattività*, in *Rass. trib.*, 2012, 1156 ss.;

⁷⁹ L'analisi e il confronto tra le due norme è stata effettuata – e se ne richiama il contenuto – da G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 2010, 230; F. TESAURO, *Compendio di diritto tributario*, Milano, 2010, 120; da ultimo, G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 107.

scritta, ‘pescano’ tra le pieghe dell’ordinamento, nelle sue lacune e imperfezioni, ottenendo vantaggi contrari alla ratio delle norme scritte»⁸⁰.

Tuttavia, la particolarità della disposizione risiedeva nell’assenza di una sanzionabilità *tout court* delle condotte ivi riportate, in quanto i negozi giuridici che avessero avuto il carattere dell’elusività – secondo la formula dell’art. 37-bis – sarebbero state considerate inopponibili all’Amministrazione finanziaria, ma nessuna sanzione di carattere tributario – né, tantomeno, penale – sarebbe stata irrogabile⁸¹.

L’ordinamento nazionale, pertanto, risultava privo di una disposizione generale in materia di elusione fiscale, in quanto il formante legislativo aveva delineato una variegata serie di disposizioni contenenti una sommaria descrizione del carattere ‘abusivo’ di determinati negozi giuridici, ma limitando la portata delle stesse unicamente alle operazioni ivi tassativamente previste. Ciononostante, come si evidenzierà a breve, proprio la disposizione ‘priva di spada’ di cui all’art. 37-bis d.P.R. 600/1973 sarebbe stata in seguito utilizzata quale base su cui poggiare la teoria di una punibilità delle condotte elusive.

⁸⁰ Così, testualmente: *Relazione governativa allo schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente* (Atto n. 163-bis del Governo, trasmesso alla Presidenza del Senato in data 21 luglio 2015), 2.

⁸¹ Durante il periodo di vigenza dell’art. 37-bis d.P.R. 600/1973, le condotte elusive non erano sanzionabili neanche sotto il profilo amministrativo, stante il dettato dell’art. 2, co. 1, d.lgs. 472/1997 («Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie»), ove si prevede che l’irrogabilità delle sanzioni amministrative è comunque subordinata alla violazione di una norma tributaria; nei casi di elusione, tuttavia, manca per antonomasia la suddetta violazione: pertanto, in assenza di un’espressa base legale non potevano applicarsi sanzioni in caso di aggiramento delle norme fiscali. Sul punto, si rinvia a F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 258 ss.. Inoltre, dottrina e giurisprudenza tributaria si dividevano – oltre sulla natura sanzionatoria o meno della disposizione – anche sulla sua natura sostanziale o procedimentale. Per un approfondimento, *ex multis*: F. GALLO, *Rilevanza penale dell’elusione*, in *Rass. trib.*, 2/2001, 327; A. MARCHESELLI, *Elusione, buona fede e principi del diritto tributario*, in *Rass. trib.*, 2/2009, 414 ss.. Più recentemente: A. CARINCI, *Elusione tributaria, abuso del diritto e applicazione delle sanzioni amministrative*, in *Dir. prat. trib.*, 1/2012, 785 ss.; A. D’AVIRRO, *L’elusione entra ‘a torto’ nell’illecito penale tributario*, in *Corr. giur.*, 2012, 496; A. DELL’OSSO, *L’elusione fiscale al banco di prova della legalità penale*, in *Dir. pen. proc.*, 2014, 84 ss.. In giurisprudenza, si veda: Comm. trib. Milano, 13 dicembre 2006, in *Giust. trib.*, 2007, 271 ss.

Il cambio di paradigma, nella direzione di una lettura dell'abuso del diritto – e conseguentemente, stante il rapporto di *genus a species* dei concetti, dell'elusione in materia fiscale – in chiave generale, arrivò dunque dalla giurisprudenza sovranazionale, ad opera della nota sentenza *Halifax*⁸², assunta a vero e proprio *leading case* in materia⁸³, anche alla luce delle significative ripercussioni che essa ha determinato nell'ordinamento domestico. A partire da tale momento, infatti, la giurisprudenza eurounitaria riconosceva l'esistenza di un principio generale di abuso del diritto, anche se – in tale occasione – aveva tuttavia negato che la violazione di tale principio potesse avere delle

⁸² Corte di Giustizia CE, 21 febbraio 2006, C-255/02 *Halifax*. Sono numerosissimi i commenti e le note alla predetta sentenza; *ex multis*: M. POGGIOLI, *La Corte di Giustizia elabora il concetto di 'comportamento abusivo' in materia d'Iva e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria?*, in *Riv. dir. trib.*, 5/2006, 107 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.*, 3/2007 3 ss. La Corte, nell'occasione, venne interessata in via pregiudiziale dal *VAT and Duties Tribunal of London* in merito all'interpretazione della Direttiva 77/388/CEE del 17.05.1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari (sesta direttiva); nello specifico, il ricorrente chiedeva «se la sesta direttiva debba essere interpretata nel senso che essa osta al diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA assolta a monte allorché le operazioni che hanno fatto sorgere tale diritto integrano un comportamento abusivo». Nel decidere sulla questione pregiudiziale, la Corte stabilì che «nel settore IVA, 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. [Per la Corte] deve risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale [perché] 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».

⁸³ *Halifax* è una banca inglese, che svolgeva principalmente servizi finanziari esenti da IVA; le operazioni esenti, pur non comportando l'applicazione dell'IVA, fanno comunque sorgere obblighi formali (di fatturazione, dichiarazione etc.) e, pertanto, l'effettuazione di queste operazioni limita la possibilità di detrarre l'IVA a monte (a differenza delle operazioni non imponibili), rendendo, dunque, l'operazione meno vantaggiosa, in quanto l'IVA indetraibile risulta come un costo. Ai fini della sua attività *retail*, *Halifax* doveva costruire dei *call center* in quattro diversi siti situati nel Regno Unito. Tuttavia, la realizzazione da parte della banca di una serie di operazioni esenti da IVA, comportava che la stessa avrebbe potuto detrarre solo una piccola parte dell'IVA assolta a monte. L'operazione elusiva, nel caso di specie, consisteva nell'affidare la committenza della realizzazione dei *call center* ad altre società facenti parte dello stesso gruppo, le quali, essendo assoggettate a regime IVA ordinario, avrebbero potuto detrarre integralmente l'IVA assolta a monte 'per conto' di *Halifax*.

ricadute sanzionatorie, limitandosi ad associarvi un obbligo di rimborso di parte o di tutte le indebite percezioni⁸⁴.

La Corte europea, nello specifico, richiamando una costante giurisprudenza⁸⁵ secondo cui «*gli interessati non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente del diritto comunitario. L'applicazione della normativa comunitaria non può, infatti, estendersi fino a comprendere i comportamenti abusivi degli operatori economici, vale a dire operazioni realizzate non nell'ambito di transazioni commerciali normali, bensì al solo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto comunitario*», estese il principio di divieto di comportamenti abusivi anche al settore IVA, ritenendo che la sesta direttiva riconosce e promuove come obiettivo la lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso.

L'abuso del diritto, nella sua accezione tributaristica di elusione fiscale, iniziava dunque ad acquisire i ranghi di principio generale – seppur, in contesto sovranazionale, limitato ai tributi c.d. armonizzati, come l'imposta sul valore aggiunto⁸⁶ – anche in assenza di una clausola generale in ambito domestico, ed era in procinto di oltrepassare i confini nazionali, mediante un formante giurisprudenziale sempre più sensibile alle innovazioni convenzionali⁸⁷.

⁸⁴ Per la nozione comunitaria di abuso del diritto si rinvia, inoltre, alle sentenze CGUE, 21.02.2008, C-425/06, *Part Service* e CGUE, 03.09.2009, C-2/08, *Olympicus*; al riguardo, si veda anche A. CONTRINO, *Il divieto di abuso e diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamenti giuridici e connotati strutturali*, in *Dir. prat. trib.*, 3/2009, 463 ss.. Recentemente, per un'attenta ricostruzione della «*via comunitaria al contrasto dell'elusione fiscale*» si rinvia a F. BRUNI, *Abuso del diritto e rilevanza penale dell'elusione fiscale*, Milano, 2016, 142 ss.

⁸⁵ In particolare: sentenze 12 maggio 1998, causa C-367/96, *Kefalas*, punto 20; 3 marzo 2005, causa, C-32/03, *Fini H*, punto 32.

⁸⁶ Per 'armonizzazione fiscale', in ambito europeo, si intende la tendenza di rendere affini e compatibili le discipline nazionali di determinati tributi, al fine di eliminare le distorsioni di origine fiscale che potrebbero ostacolare l'effettiva libera concorrenza nel mercato unico e di non discriminazione di merci, persone, servizi e capitali in base alla nazionalità e ai diversi regimi di tassazione degli Stati membri.

⁸⁷ Tuttavia, la tesi di un'estensibilità del principio sovranazionale di divieto di abuso del diritto anche ai tributi c.d. 'non armonizzati' (ossia le imposte dirette di competenza di ciascuno Stato membro) non fu esente da critiche: *ex multis*, A. LOVISOLO, *Abuso del diritto e clausola generale*

2. Il ruolo delle sentenze cc.dd. ‘di Natale’ e gli echi nell’ordinamento penale.

Come si è accennato nel precedente paragrafo, le varie disposizioni introdotte nel corso degli anni per sterilizzare le condotte elusive dei contribuenti non fornirono esiti soddisfacenti. Le motivazioni sono plurime, ma una in particolare permette di rappresentare plasticamente la difficoltà di delineare un efficace strumento di lotta ad un fenomeno, per sua stessa natura, dall’aspetto camaleontico e difficilmente prevedibile.

Come in un gioco di riflessi allo specchio, infatti, il comportamento del contribuente cambiava e si modellava alla nuova norma antielusiva, traducendo il contrasto alle operazioni d’illegittimo abbattimento negli oneri fiscali in un’affannosa ‘rincorsa’ del legislatore, che si avvedeva di essere in ritardo rispetto alle innovazioni contabili e all’inventiva che i privati mostravano possedere in questo ambito. A ben vedere, la stessa norma antielusiva che sembrava aver arginato determinate operazioni strumentali, nel volgere di poco tempo era a sua volta oggetto di aggiramento e di sostanziale inosservanza⁸⁸.

L’esigenza di approntare una risposta efficace contro comportamenti negoziali elusivi che fossero privi di una legislazione *ad hoc*, spinse dunque la giurisprudenza civile di verificare se anche nel nostro ordinamento potesse trovare ingresso un generale divieto di abuso del diritto, da utilizzare in chiave antielusiva, sulla scia della recente giurisprudenza eurounitaria.

antielusiva alla ricerca di un principio, in *Riv. dir. trib.*, 1/2009, 65 ss.; M. BEGHIN, *Note critiche a proposito di un recente orientamento giurisprudenziale incentrato sulla diretta applicazione in campo domestico, nel comparto delle imposte sul reddito, del principio comunitario del divieto di abuso del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 8/2008, 465 ss.;

⁸⁸ La ricostruzione in chiave critica dell’operato del legislatore è ripresa da C. SANTORIELLO, *Abuso del diritto ed elusione*, cit., 28.

La Cassazione civile, dopo qualche sentenza esplorativa in materia⁸⁹, segnò un fondamentale approdo in materia in una storica serie di tre sentenze a sezioni unite consecutive, cc.dd. 'di Natale', nn. 33055, 33056 e 33057 del 23 dicembre 2008⁹⁰. La Corte di Cassazione, in tale occasione, enunciò infatti l'esistenza di un generale divieto di abuso del diritto, ossia di un divieto di utilizzo di norme per perseguire scopi diversi da quelli per cui sono state introdotte, circostanza che si verifica quando il contribuente rispetta il dato letterale della legge, ma ne tradisce lo spirito⁹¹.

Nondimeno, le sezioni unite rivendicarono l'autonomia dell'enunciazione di un generale principio anti abusivo, in quanto quest'ultimo deriverebbe non tanto dalle pronunce convenzionali e dai principi da esse espressi, quanto direttamente dalla Costituzione italiana e, segnatamente, dai principi di cui all'art. 53 Cost.

⁸⁹ Il concetto di abuso del diritto venne per la prima volta richiamato in Cass., 4 ottobre 2006, n. 21371. La vicenda ineriva la conclusione di tre contratti – due di locazione finanziaria e uno di finanziamento – tra tre diversi soggetti: la società di *leasing*, l'utilizzatore del bene e la società di garanzia. Lo scopo manifesto era ridurre l'ammontare dei canoni dovuti dal locatario al locatore, così frazionando e diminuendo artificiosamente la base imponibile; l'operazione prevedeva, nello specifico, il versamento di corrispettivi tra l'utilizzatore e la società garante, che a sua volta li rigirava alla società di *leasing* con conseguente fatturazione in regime di esenzione IVA. In tale ipotesi la Cassazione, non ravvisando alcuna ulteriore ragione economica che non fosse l'abbattimento del carico fiscale, ritenne di poter ravvisare una forma di abuso del diritto, sotto forma di ricorso a forme negoziali ultronee rispetto all'effettivo contenuto economico dell'operazione.

⁹⁰ Cass. sez. un. 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056, 30057, in *Corr. trib.* 2009, 411 ss.. Le sentenze sono state oggetto di un nutrito numero di commenti; *ex multis*, si rinvia a G. FALSITTA, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, G. ZIZZO, *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizioni a confronto e prospettive di coordinamento*, e gli altri contributi raccolti in G. MAISTO (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, 2009. Tale impostazione sarà in seguito ripresa da Cass., sez V, 22 gennaio 2009, n. 8481.

⁹¹ Sul punto, si rinvia a M. MICCINESI, *Riflessioni sull'abuso del diritto*, in AA. VV., *Studi in onore di Enrico De Mita*, Napoli, 2012, 594, il quale evidenzia, peraltro, che l'applicazione di tale divieto anche in ambito fiscale fosse ormai una naturale conseguenza della dimestichezza, ormai acquisita in materia, in altri rami dell'ordinamento, quale il diritto civile, commerciale e processuale. Si veda, inoltre, G. CORASANITI, *Sul generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2/2009, 213 ss.

In particolare, sostiene la Corte, i principi di capacità contributiva – di cui all'art. 53, co. 1 Cost. – e di progressività dell'imposizione – ex art. 53, co. 2 Cost. – costituiscono il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali ultime norme evidentemente finalizzate alla più piena attuazione di quei principi; pertanto, ritiene che *«non può non ritenersi insito nell'ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione»*⁹².

Inoltre, ad avviso della corte di legittimità, la presenza di specifiche norme antielusive, quale ad esempio l'art. 37-bis d.P.R. 600 del 1973, non fa altro che corroborare questa tesi, essendo anzi esse stesse il sintomo dell'esistenza di un generale principio antielusivo nell'ordinamento italiano.

Anche l'ipotetico contrasto con l'art. 23 Cost.⁹³, in forza del quale solo ed esclusivamente la legge può imporre una prestazione personale o patrimoniale – e non, dunque, il formante giurisprudenziale – viene ritenuto insussistente, in quanto *«il riconoscimento di un generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario non si traduce nella imposizione di ulteriori obblighi*

⁹² Inoltre, proseguono le sezioni unite, non *«contrasta con l'individuazione nell'ordinamento di un generale principio antielusione la constatazione del sopravvenire di specifiche norme antielusive, che appaiono anzi [...] mero sintomo dell'esistenza di una regola generale [...] Né siffatto principio può in alcun modo ritenersi contrastante con la riserva di legge in materia tributaria di cui all'art. 23 Cost., in quanto il riconoscimento di un generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario non si traduce nella*

imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali»

⁹³ In virtù del quale *«Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge»*

patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali».

Secondo la definizione che è stata data dalle Sezioni unite, pertanto, il comportamento abusivo sussiste quando: i) vi è un utilizzo distorto – ancorché non contrastante con alcuna specifica disposizione – di uno strumento giuridico dell'ordinamento che determina un risparmio fiscale; ii) la finalità di tale risparmio rappresenta lo scopo – esclusivo o essenziale – del ricorso al predetto strumento giuridico, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili.

In tal modo l'abuso del diritto, sinteticamente definibile come utilizzo di strumenti giuridici di per sé formalmente legittimi (quali trasformazioni, cessioni, fusioni societarie, liquidazioni, distribuzioni di somme ai soci, contratti di vario genere, etc.), ma finalizzati nella sostanza unicamente a conseguire 'indebiti' vantaggi fiscali, è servito a dar rilievo generale alla già conosciuta, ma controversa categoria dell'elusione tributaria, prestandosi a fondarne la rilevanza penale ad opera di una giurisprudenza orientata a far prevalere istanze di giustizia sostanziale rispetto al formale ossequio della normativa fiscale⁹⁴.

Tuttavia, la tesi della Cassazione è stata oggetto di aspre critiche, da parte della dottrina maggioritaria, che si concentravano – in particolare – sull'estensione del campo di applicazione dell'art. 37-bis d.P.R. 600/1973 e, dunque, sull'attribuzione di un potere di rettifica all'Amministrazione finanziaria, al di fuori di un procedimento legislativo, in evidente tensione con i principi di legalità dell'azione amministrativa e di certezza del diritto⁹⁵. La

⁹⁴ Le considerazioni sono riprese da L. PICOTTI, *Riflessi penali delle recenti riforme sull'abuso del diritto in campo tributario*, in *Dir. pen. cont.*, 13 settembre 2017, e in *Rivista di giurisprudenza ed economia d'azienda*, 1/2017.

⁹⁵ M. BEGHIN, *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, cit., 289 ss., ove sottolinea che per contrastare l'abuso del diritto «i principi non bastano e debbono al contrario essere

forte presa di posizione della Cassazione, realizzata mediante non poche forzature dei principi fondanti il diritto tributario, è però da leggersi e contestualizzare alle vicende in concreto affrontate dalle sezioni unite. I casi inerivano infatti operazione di c.d. *dividend washing* e *dividend stripping*⁹⁶ e, come rilevato da certa dottrina, nell'ambito di un contesto economico e sociale scosso da urgenti necessità, il formante giurisprudenziale ha assicurato l'aderenza del 'diritto' alle esigenze della società, applicando alla materia tributaria un principio già ampiamente invocato in altri settori dell'ordinamento, ossia un obiettivo di 'giustizia sostanziale'⁹⁷.

Tuttavia, la pronuncia generò un vero e proprio cortocircuito lessicale e terminologico, oltre che concettuale. Nonostante - come si è avuto modo di osservare nel primo capitolo - si ritenesse che tra i concetti di abuso ed elusione ricorresse un rapporto di genere a specie⁹⁸, il divieto di abuso del diritto iniziò presto a dominare il ricorso all'elusione nella prassi. Infatti, contrariamente a quanto di solito avviene in un rapporto di *genus* a *species*, il divieto generale veniva spesso applicato in luogo delle disposizioni speciali di elusione (come

iniettati nel sistema attraverso disposizioni di contrasto»; più di recente: G. INGRAO, L'evoluzione dell'abuso del diritto in materia tributaria: un'evoluzione più luci che ombre, cit., 1352. Per una differente posizione, si veda M. MICCINESI, Riflessioni sull'abuso del diritto, cit., 599, per il quale la certezza del diritto va ricercata attraverso nuovi percorsi, che consentano di evitare l'uso improprio di tale principio.

⁹⁶ In estrema sintesi, si trattava di vendita di partecipazioni relativi a società italiane da parte di fondi comuni di investimento - nel primo caso - oppure da società non residenti a favore di persone giuridiche italiane - nel secondo caso - e successivo riacquisto dei medesimi titoli in un brevissimo lasso temporale; tali negozi avevano quale unico scopo quello di beneficiare indirettamente del credito d'imposta sui dividendi, che non spettava ai fondi comuni e ai soggetti non residenti. Sul punto, si rinvia a G. CORASANITI, *Sul generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario*, cit., 213.

⁹⁷ Le considerazioni sono di M. MICCINESI, *Riflessioni sull'abuso del diritto*, cit., 595.

⁹⁸ F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, cit., 425. Altra autorevole dottrina rileva, inoltre, che il carattere speciale dei comportamenti elusivi previsti dall'art. 37-bis d.P.R. 600/1973 derivasse dal fatto che tale disposizione operava solo per le imposte sui redditi e nei casi delle condotte ivi indicate: G.M. FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane sul tema europeo*, in *Dir. pen. cont.*, 14 settembre 2014.

quelle ex art. 37-bis d.P.R. 600/1973), in virtù della maggiore facilità di contestazione e accertamento che lo caratterizzavano⁹⁹

«Abuso» ed «elusione» iniziarono dunque ad essere utilizzati alla stregua di una endiadi, sulla constatazione dell'identico disvalore che connotava le due categorie¹⁰⁰, sebbene – in verità – l'abuso del diritto rappresentasse il 'mezzo' con cui si ottiene il 'risultato' dell'elusione fiscale¹⁰¹.

In definitiva, l'introduzione del nuovo principio di divieto di abuso del diritto – che non presentava alcuna differenza, sotto il profilo ontologico, con il concetto di elusione¹⁰² – più che fornire organicità alla materia e colmare gli asseriti vuoti di tutela della legislazione vigente, rappresentò una fonte di profondi disorientamenti, che condussero la giurisprudenza a ricomprendere sempre più sovente nell' 'onnivoro' concetto di abuso del diritto le ipotesi più disparate (simulazione, evasione, interposizione fittizia etc.); con la conseguenza, pertanto, di rendere ancor più sfumati gli incerti confini del concetto di elusione e moltiplicando nell'ordinamento gli elementi di incertezza¹⁰³.

⁹⁹ Il divieto di abuso non era infatti soggetto ai limiti procedurali dati dai meccanismi di contraddittorio, motivazione e scansione di termini previsti dall'art. 37-bis d.P.R. 600/1973 per le contestazioni di comportamenti elusivi. Sul punto, si veda T. GIACOMETTI, *La problematica distinzione tra evasione, elusione fiscale ed abuso del diritto*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2013, 461; G. FRANSONI, *La diversa disciplina procedimentale dell'elusione e dell'abuso del diritto: la Cassazione vede il problema ma non trova la soluzione*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 45 ss.

¹⁰⁰ M. BASILAVECCHIA, *Elusione e abuso del diritto: una integrazione possibile*, in *Riv. giur. trib.*, 9/2008, 742.

¹⁰¹ G.M. FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane sul tema europeo*, cit.

¹⁰² Sul punto, si veda G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit. 108.

¹⁰³ G. FALSITTA, *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto 'abuso del diritto'*, in *Riv. dir. trib.*, 6/2010, 380 ss.

3. *L'ars legiferandi* del formante giurisprudenziale: l'abuso del diritto in materia fiscale diviene punibile. Il filone interpretativo *Dolce&Gabbana*.

Si è sinora descritto, seppur per sommi capi, il percorso della legislazione e della giurisprudenza civile e tributaria, che – non senza poche difficoltà – tendevano a introdurre, nel contesto dell'ordinamento domestico, la figura dell'abuso del diritto.

Sul versante penale, la dottrina segnalava invece la necessità di prestare un'estrema attenzione alla configurazione di condotte c.d. abusive in termini di reato, soprattutto in virtù dello stringente principio di legalità che permea la materia. Tuttavia, in questo contesto, paradossalmente era nell'ambito penale, oltretutto nel settore dove sarebbe stato lecito attendersi una maggiore prudenza nella ricostruzione in termini di reato di tali condotte, che la figura dell'abuso del diritto iniziava a trovare un più ampio riconoscimento, con le prime – e via via più frequenti – attribuzioni di una rilevanza criminale a condotte qualificabili in termini di elusione fiscale¹⁰⁴

La dottrina riteneva, pressoché unitariamente, che il generale principio antielusivo delineato dalle sezioni unite civili del 2008, in base al quale si considerano nulli o comunque inopponibili al Fisco gli atti e i negozi fiscalmente abusivi, non potesse ergersi a elemento di tipicità di una fattispecie penale, in virtù di un insormontabile ostacolo della riserva di legge¹⁰⁵. Infatti, da un lato la fattispecie di abuso non era tassativamente prevista in alcuna disposizione dell'ordinamento, dall'altro il concetto di elusione fiscale era contenuto in una norma – l'art. 37-bis d.P.R. 600/1973 – che circoscriveva i

¹⁰⁴ Sul punto, si rimanda alle considerazioni svolte da C. SANTORIELLO, *Abuso del diritto ed elusione*, cit., 44 ss.

¹⁰⁵ In dottrina, si richiamano in particolare: F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, cit., 421 ss.; A. PERINI, *La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, 'abuso del diritto' e norme penali*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2012, 737.

suoi effetti all'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria delle operazioni elusive, senza comminare contestualmente alcuna sanzione di carattere penale.

In effetti, una parte della giurisprudenza – in particolare, le sentenze di legittimità *Romanazzi*¹⁰⁶ e *Rusca*¹⁰⁷ – confermava tale orientamento, nel senso di negare che la violazione di norme antielusive potesse avere conseguenze di ordine penale, in quanto le implicazioni sarebbero state unicamente di carattere tributario.

Tuttavia, un secondo filone giurisprudenziale – tra cui le sentenze *Ledda*¹⁰⁸ e *Castagnara*¹⁰⁹ – era favorevole a riconoscere la punibilità di condotte elusive, qualora le stesse fossero 'codificate' in specifiche norme antielusive.

¹⁰⁶ Cass., sez. V, 18 maggio 2006, n. 23730, in *Dir. prat. soc.*, 2007, 17, 62 ss., con nota di I. CARACCIOLI.

¹⁰⁷ Cass., sez. III, 26 novembre 2008, n. 14486, secondo la quale l'adozione di una forma giuridica non corrispondente alla realtà economica – al fine di ottenere un vantaggio fiscale – non avrebbe alcun valore probatorio, in quanto implicherebbe una presunzione incompatibile con l'accertamento penale, che invece è utilizzabile nel settore tributario.

¹⁰⁸ Cass., sez. III, 18 marzo 2011, n. 26723, ove – seppur in sede cautelare – la Corte enuncia che il reato di dichiarazione infedele ex art. 4 d.lgs. 74/2000 è configurabile anche in presenza di una condotta elusiva rientrante nell'elenco di cui al terzo comma dell'art. 37-bis d.P.R. 600/1973. La sentenza, che aveva ad oggetto una un sequestro preventivo in un procedimento penale per dichiarazione infedele ex art. 4 d.lgs. 74/2000, confermò la statuizione del Tribunale del riesame, il quale evidenziava che nel procedimento *de quo* venisse in rilievo «una complessa operazione realizzata attraverso un insieme di condotte e atti negoziali tutti di per sé leciti (...) una vicenda riconducibile all'abuso del diritto in ambito tributario». La Cassazione, comunque sottolineando la natura cautelare e quindi la cognizione sommaria della decisione, confermò la misura cautelare adottata «perché la fattispecie di reato ipotizzata dall'accusa (...) richiede soltanto che la dichiarazione sia infedele» e, nel caso di specie, «il giudice del merito ha motivatamente ritenuto che sussiste il fumus di una dichiarazione infedele, perché in essa sono stati esposti elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo». Infine, il cuore della decisione: «questa conclusione non è contraddetta dalla circostanza che potrebbe trattarsi di una condotta elusiva (...) ciò non toglie che (...) la suddetta condotta, essendosi risolta in atti e negozi non opponibili all'Amministrazione, avrebbe comunque comportato una dichiarazione infedele, perché nella stessa gli elementi attivi non sono stati esposti nel loro ammontare effettivo»

¹⁰⁹ Cass., sez. III, 26 maggio 2010, n. 29724, ove viene sancito che l'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale IVA da parte di una società avente sede fiscale all'estero sussiste se questa ha stabile organizzazione in Italia, che ricorre anche quando la società straniera abbia affidato – anche di fatto – la cura dei propri interessi in Italia ad altra struttura, munita o meno di personalità giuridica, dovendosi prescindere dalla fittizietà o meno dell'attività svolta all'estero dalla medesima società. Nel caso di specie, qualificabile come un'ipotesi di

Ed è proprio sulla scia di questo secondo filone che si inserì la celebre pronuncia della Cassazione *Dolce&Gabbana*¹¹⁰, la quale, per ampiezza e articolazione delle motivazioni, ebbe il ruolo di spartiacque tra irrilevanza e rilevanza penale dell'abuso del diritto in materia fiscale. La Corte di legittimità, annullando con rinvio la sentenza di non luogo a procedere emessa dal GUP del Tribunale di Milano¹¹¹, sancì infatti il principio di diritto in base al quale «nel campo penale non può affermarsi l'esistenza di una regola generale antielusiva, che

esterovestizione della residenza fiscale, veniva contestato il reato di omessa dichiarazione ex art. 5 d.lgs. 74/2000.

¹¹⁰ Cass., sez. II, 22 novembre 2011, n. 7739. La pronuncia è stata oggetto di numerose annotazioni e commenti, tra cui si segnalano: G. FLORA, *Perché l'elusione fiscale non può costituire reato (a proposito del caso Dolce&Gabbana)*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2011, 865 ss.; L. TROYER, *La rilevanza penale dell'elusione tra Suprema Corte e Legislatore dopo la sentenza D&G*, in *Le Società*, 2012, 690 ss.; A. D'AVIRRO, *L'elusione entra 'a torto' nell'illecito penale tributario*, in *Corr. giur.*, 2012, 496 ss.; P. VENEZIANI, *Elusione fiscale, esterovestizione e dichiarazione infedele*, in *Dir. pen. proc.*, 7/2012, 863 ss.; L.R. CORRADO, *La rilevanza penale delle condotte elusive*, in *Diritto e fiscalità dell'assicurazione*, 3/2012, 361 ss.. La sentenza aveva ad oggetto la seguente vicenda, di seguito brevemente riassunta: gli imputati, tra cui compaiono i due noti stilisti e i familiari di uno dei due, avevano ceduto alla società di nazionalità lussemburghese *Gado S.a.r.l.* la titolarità dei marchi dell'azienda di moda di cui erano proprietari, per un prezzo di circa 360 milioni di euro; la società acquirente era interamente detenuta da un'altra società lussemburghese, la *Dolce&Gabbana Luxembourg S.a.r.l.*, a sua volta detenuta all'80% dalla italiana *D&G S.r.l.* A seguito di tale operazione, le *royalties* dei marchi non venivano più percepite personalmente dagli stilisti, bensì dalla lussemburghese *Gado* che, in base a un accordo di negoziazione, versava un'imposta sui redditi nella percentuale del 4%, ben più favorevole di quanto sarebbe avvenuto in Italia (dove la tassazione è peraltro avvenuta con riferimento ai proventi della vendita del marchio).

¹¹¹ Agli imputati erano contestate – per quanto attiene ai reati fiscali – le fattispecie di cui agli artt. 4 e 5 d.lgs. 74/2000. Il GUP di Milano aveva tuttavia dichiarato non doversi procedere ai sensi dell'art. 425 c.p.p. nei confronti di tutti gli imputati perché il fatto non sussiste, sentenza successivamente impugnata dal Procuratore della Repubblica. A seguito del rinvio della Cassazione, il Tribunale di Milano, con sentenza 19 giugno 2013, riteneva la natura fraudolenta dell'intera operazione, in quanto diretta a sottrarre ad imposizione erariale i consistenti flussi di reddito derivanti dallo sfruttamento del marchio *D&G*, e dichiarava gli imputati colpevoli del reato, tra gli altri, di cui all'art. 5 del D.lgs. 74 del 2000, a causa dell'esterovestizione della società lussemburghese. Il Tribunale, applicando i criteri indicati dall'art. 73, co. 1 T.U.I.R. e i criteri interpretativi suggeriti in ambito OCSE, ha ritenuto che il luogo principale di esercizio dell'attività della società lussemburghese fosse invece l'Italia; per un approfondimento delle motivazioni della sentenza, si rinvia a M. VIZZARDI, *Il Tribunale di Milano sul caso Dolce & Gabbana: 'esterovestizione' di una società e delitto di 'omessa dichiarazione'*, in *Dir. pen. cont.*, 3 aprile 2014. Successivamente la Corte di appello di Milano, con sentenza 30 aprile 2014, dichiarava estinti per prescrizione i reati concernenti evasione IVA per l'anno 2004 e IRES per il periodo 2004/2005, confermando nel resto la sentenza di primo grado.

prescinda da specifiche norme antielusive, così come, invece, ritenuto dalle citate Sezioni Unite civili della Corte Suprema di Cassazione, mentre può affermarsi la rilevanza penale di condotte che rientrino in una specifica disposizione fiscale antielusiva»¹¹².

Ma la Corte, in motivazione, si spinse più in profondità, con una serie di argomentazioni che elencheremo a breve, nel tentativo di aggirare le paventate tensioni con lo stringente principio di legalità penale: *«L'affermazione della rilevanza penale delle condotte elusive in materia fiscale, nei limiti sopra specificati, non contrasta con il principio di legalità»¹¹³.*

Il percorso argomentativo della Cassazione è ampio, ma si può tuttavia suddividere in due macro-gruppi, a seconda che le motivazioni si fondino sull'interpretazione sistematica di disposizioni dello stesso corpo normativo di riferimento – ossia il decreto 74 del 2000 – oppure siano desunte dai principi di politica criminale cui esso si ispira¹¹⁴.

Con riferimento al primo gruppo, anzitutto la Corte si sofferma sulla definizione del concetto di *«imposta evasa»*, per la quale l'art. 1 lett. f) del d.lgs. 74/2000 (ante riforma del 2015) offriva una nozione ampia della stessa, cioè *«la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine»*. Tale definizione sarebbe stata dunque idonea, a parere della Corte, a ricomprendere anche l'imposta elusa, in quanto anche essa consisterebbe nella differenza tra quella *«effettivamente dovuta»* (ossia quella

¹¹² Cass., sez. II, 22 novembre 2011, n. 7739, cit.

¹¹³ Cass., sez. II, 22 novembre 2011, n. 7739, cit.

¹¹⁴ Per la suddivisione: G. FLORA, *Perché l'elusione fiscale non può costituire reato (a proposito del caso Dolce&Gabbana)*, cit., 867.

della operazione elusa) e quella dichiarata, cioè autoliquidata sulla operazione abusiva¹¹⁵.

In secondo luogo, la Cassazione valorizzava l'esistenza della c.d. procedura di interpello, di cui all'art. 16 del d.lgs. 74/2000 - oggi abrogato - che configurava una causa di non punibilità per chi si fosse uniformato al parere reso dal 'Comitato per l'applicazione delle norme antielusive'. Poiché la procedura in questione poteva svolgersi anche con finalità antielusive, si deduceva *a contrario* che l'elusione potesse rilevare anche penalmente¹¹⁶.

¹¹⁵ La medesima argomentazione è stata inoltre sostenuta anche da parte della dottrina: F. GALLO, *Rilevanza penale dell'elusione*, in *Rass. trib.*, 2001, 325, secondo il quale «la disposizione dell'art. 1 lett. f), a sua volta, dà una definizione talmente generica di imposta evasa - individuandola nella differenza tra 'l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione' - che pare veramente difficile negare che essa ricomprenda anche l'imposta elusa. Anche questa, infatti, è il risultato della differenza tra un'imposta effettivamente dovuta (quella, cioè, dovuta in relazione all'operazione alternativamente elusa) e un'imposta dichiarata (quella, cioè, autoliquidata dal contribuente nell'operazione elusiva)»; P.M. TABELLINI, *L'elusione della norma tributaria*, Milano, 2007, 305 ss.. Nello stesso senso anche A. MARTINI, *Reati in materia di finanza e tributi*, in C.F. GROSSO, T. PADOVANI, A. PAGLIARO (diretto da), *Trattato di diritto penale*, Milano, 2010, 405;,, ove aderisce alla «rilevanza penale delle condotte di indicazione nelle dichiarazioni di componenti attivi inferiori al reale o di componenti passivi fittizi, seppure compiuti ricorrendo a tecniche elusive (...) all'inquadramento giuridico delle dichiarazioni evasive perpetrate mediante elusione». Successivamente è stato evidenziato che il dolo specifico richiesto dalla fattispecie di cui all'art. 4 del d.lgs. 74/2000 confermerebbe tale interpretazione: A. LANZI, *I riflessi penali dell'elusione fiscale*, in AA.VV., *Studi in onore di Franco Coppi*, Torino, 2011, 487, ove l'Autore sottolinea «lo stesso art. 1 lett. d), nel definire 'il fine di evadere le imposte' che come dolo specifico, caratterizza soggettivamente la fattispecie di dichiarazione infedele ex art. 4, fa - tra l'altro - espresso riferimento anche alla finalità di 'conseguire un indebito rimborso', divenendo così in ciò sovrapponibile alla 'disposizione antielusiva' ex art. 37-bis d.P.R. 600/1973 che fa proprio espresso riferimento, fra l'altro, anche ad indebiti rimborsi».

¹¹⁶ Ciò nonostante la Relazione governativa al d.lgs. 74/2000 tentasse di chiarire che la norma andasse letta in senso solo di favore al contribuente, anche se sembrava «suggerire proprio l'opposto di ciò che diceva la relazione cioè che l'elusione, fuori dal procedimento di interpello, potesse avere rilevanza penale se [...] riconducibile alla fattispecie di dichiarazione infedele di cui all'art. 4»: così P. ALDROVANDI, *Elusione fiscale e diritto penale*, in CADOPPI A., CANESTRARI S., MANNA A., PAPA M. (a cura di), *Diritto penale dell'economia*, Torino, 2017, 657. Secondo l'opinione a cui ha aderito la Cassazione nella sentenza in commento, l'art. 16 del decreto n. 74 del 2000 perderebbe di significato qualora l'elusione non avesse rilevanza penale; sul punto, anche certa dottrina aveva sottolineato che «la disposizione dell'art. 16, che fa riferimento all'elusione, è tesa non ad attribuire autonoma rilevanza penale, ma solo ad instillarne il sottile dubbio che una qualche connessione possa esserci, nel contesto del d.lgs. 74/2000, tra la fattispecie di elusione e quella di evasione» (F. GALLO, *Rilevanza penale dell'elusione*, cit., 322). Nello stesso senso, A. LANZI, *I riflessi penali dell'elusione fiscale*, 487 e A. MARTINI, *Reati in materia di finanza e tributi*, cit., 404. *Contra*, sin da una prima lettura del d.lgs. 74/2000, G.P. CHIEPPA, Sub Art. 16, CARACCIOLI I.,

In terzo luogo, muovendo dall'esistenza dell'art. 37-bis del d.P.R. 600/1973 (oggi abrogato), chiarendo che non qualunque condotta elusiva ai fini fiscali può assumere rilevanza penale, ma solo quella che risponde a una specifica ipotesi di elusione espressamente prevista dalla legge, la Corte chiariva che nel campo penale non poteva operare una regola generale antielusiva, diversamente da quanto ritenuto nel campo tributario dalle Sezioni Unite del 2008, mentre si poteva integrare la rilevanza penale di condotte che rientravano in una specifica disposizione fiscale antielusiva. In particolare, sostiene la Corte, l'art. 37-bis, essendo disposizione sufficientemente puntuale, assurgeva a norma integrativa del precetto: il contribuente avrebbe dunque dovuto tenerne conto in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi, pena l'integrazione della fattispecie di integrazione infedele ex art. 4 d.lgs. 74/2000¹¹⁷.

Per quanto attiene al secondo gruppo di ordini motivazionali, la Cassazione sottolineava l'importanza del bene giuridico della corretta percezione del tributo, offeso tanto dalle condotte elusive quanto da quelle evasive, in virtù della linea di politica criminale scelta dal legislatore del 2000.

GIARDA A., LANZI A. (a cura di), *Diritto e procedura penale tributaria. Commentario al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, Padova, 2001, 447, ove si ritiene che «l'art. 16 è unicamente a favore per il contribuente, e non può in alcun modo esser letta, per così dire, 'a rovescio', ossia come diretta a sancire la rilevanza penalistica delle fattispecie lato sensu elusive non rimesse alla preventiva valutazione dell'organo consultivo». Nello stesso senso: F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, cit., 441 e, più recentemente, R. BORSARI, *Diritto penale, creatività e co-disciplinarietà. Banchi di prova dell'esperienza giudiziale*, Padova, 2013, 236 ss., ove stigmatizza l'uso in chiave 'incriminatrice' di una norma che specifica – in favore del contribuente – il principio costituzionale di cui all'art. 5 c.p.

¹¹⁷ A tal proposito, si rimanda a A. LANZI, *I riflessi penali dell'elusione fiscale*, cit., 490, ove l'Autore, nel tentativo di delineare i rapporti tra artt. 4 d.lgs. 74/2000 e 37-bis d.P.R. 600/1973, e comunque segnalando le forti tensioni con il principio di legalità penale, illustra come «l'elemento normativo (= elementi passivi fittizi) cui la fattispecie ex art. 4 fa riferimento, sarebbe – in parte qua – disciplinato nell'art. 37-bis. In pratica, secondo un fenomeno di 'integrazione' del tutto usuale in relazione a norme penali, in tutto o in parte, in bianco, quest'ultima richiama, per dar corpo al precetto, o per delineare – come nel caso di specie – gli elementi normativi caratterizzanti grazie ai quali si esprime (= gli elementi passivi fittizi), un'altra fonte normativa. Ciò può ben avvenire col limite, però, che la fonte normativa richiamata sia anch'essa legislativa; che altrimenti vi potrebbe essere una violazione del principio di legalità sub specie della riserva assoluta di legge».

Quest'ultimo, abbandonando il modello di tutela 'prodromico' all'evasione che caratterizzava la previgente disciplina, aveva incentrato le fattispecie sul momento della dichiarazione, ossia sulla corretta percezione del tributo: se ne deduceva che l'ambito di applicazione delle norme incriminatrici poteva coinvolgere anche quelle condotte idonee a determinare una riduzione o una esclusione della base imponibile, come le operazioni elusive.

Infine, la Corte sosteneva la ragionevole prevedibilità dell'interpretazione sostenuta, in quanto la rilevanza penale delle condotte elusive non si sarebbe posta in contrasto con il principio di legalità, in quanto realizzava un «risultato interpretativo conforme ad una ragionevole prevedibilità», tenuto conto della *ratio* delle norme, delle loro finalità e del loro inserimento sistematico¹¹⁸.

Riassumendo: a parere della Cassazione nella pronuncia 7739/2011 (*Dolce&Gabbana*), nel campo penale non può affermarsi l'esistenza di una regola generale antielusiva che prescindendo da specifiche norme antielusive, così come, invece, ritenuto dalle sezioni unite civili della Corte Suprema di Cassazione del 2008, mentre può affermarsi la rilevanza penale di condotte che rientrino in una specifica disposizione fiscale antielusiva. A parere della Corte, dunque, allorché una specifica ipotesi di elusione sia espressamente prevista da una disposizione, «si richiede al contribuente di tenere conto, nel momento in cui redige la dichiarazione, del complessivo sistema normativo tributario, che assume carattere precettivo nelle specifiche disposizioni antielusive»¹¹⁹.

¹¹⁸ Inoltre, sottolinea la Corte, la valutazione del giudice penale può non coincidere con quella effettuata in sede tributaria, alla luce del principio della reciproca indipendenza e del c.d. doppio binario che caratterizza i rapporti tra accertamento e contenzioso fiscale da un lato e processo penale dall'altra, ex art. 20 d.lgs. 74/2000.

¹¹⁹ Cass., sez. II, 22 novembre 2011, n. 7739, cit.

La successiva giurisprudenza di legittimità si adeguò, per larga parte¹²⁰, a tale principio di diritto, riconoscendo rilevanza penale all'abuso del diritto – *sub forma* di elusione fiscale – purché riconducibile ad una specifica disposizione antielusiva, come quella *ex artt.* 37-bis d.P.R. 600/1973 (con contestazione di falsa dichiarazione di cui all'art. 4 d.lgs. 74/2000) o 73 T.U.I.R. (in materia di esteroinvestizione societaria, con correlata contestazione di omessa dichiarazione di cui all'art. 5 del decreto 74/2000).

4. L'assenza di omogeneità applicativa della rilevanza penale: il conflitto diacronico e sincronico nella giurisprudenza.

Tuttavia, la rilevanza penale dell'elusione fiscale *lato sensu* 'codificata' – ossia ricollegabile a specifiche disposizione antielusive di matrice tributaristica – né prima della storica sentenza *Dolce&Gabbana* né posteriormente alla stessa è stata oggetto di univoca applicazione in senso alla giurisprudenza. Infatti, in seno alla medesima disposizione incriminatrice (art. 4 del d.lgs. 74/2000 o, più raramente, art. 5 del medesimo decreto), nonostante la grande maggioranza della dottrina si fosse contraria alla tesi della rilevanza penale¹²¹, si sono

¹²⁰ Si vedano, ad esempio: Cass., sez. III, 24 gennaio 2012, n. 7080; Cass., sez. IV, 20 novembre 2014, n. 3307; Cass., sez. III, 30 ottobre 2013, n. 1811; Cass., sez. I, 27 febbraio 2014, n. 17299; Cass., sez. III, 4 marzo 2015 n. 26728; Cass., sez. III, 22 gennaio 2015, n. 19007. Per un'ampia ricostruzione dell'evoluzione giurisprudenziale in materia di abuso del diritto in materia fiscale, si rinvia al lavoro di R. BORSARI, *Profili penali dell'elusione fiscale*, in BORSARI R. (a cura di), *Profili critici del diritto tributario*, Padova, 2013, 127 ss.

¹²¹ Dottrina che ha fortemente contrastato l'impostazione teoretica e giurisprudenziale orientata ad affermare la tipicità – *sub artt.* 4 e 5 d.lgs. 74/2000 – delle condotte di elusione fiscale *ex multis*: F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, 421 ss.; A. LANZI-P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2011, 163 ss.; A. PERINI, *La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, 'abuso del diritto' e norme penali*, cit., 731 ss.; G.M. FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale, quale rilevanza penale?*, in *Giur. comm.*, 2011, 465 ss.; E. MUSCO-F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2010, 166 ss.; G. LUNGHINI, *Elusione e principio di legalità*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 657 ss.; G. SALCUNI, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: tra offensività e determinatezza*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2013, 113 ss.; A. D'AVIRRO, *Elusione, evasione tributaria e frode fiscale*, in D'AVIRRO A., NANNUCCI U. (a cura di), *La riforma del diritto penale tributario – d.lgs. 19 marzo 2000 n. 74*, Padova, 2000, 127 ss.; G. FLORA, *Perché l'elusione fiscale non può costituire reato (a proposito del caso Dolce&Gabbana)*, cit., 865 ss.; T. GIACOMETTI, *La*

avvicendate interpretazioni radicalmente divergenti, che hanno affermato e negato, contestualmente, la sanzionabilità penale di ‘infedeltà dichiarative’ del contribuente, nelle ipotesi in cui la non veridicità dell’indicazione delle componenti reddituali – attive o passive – rappresenta il riflesso di operazioni astrattamente assimilabili a quelle elencate dall’art. 37-bis d.P.R. 600/1973.

Si è dunque assistito, usando una formula più volte ripresa dalla dottrina contemporanea, a un conflitto non solo *diacronico* ma anche – e soprattutto – *sincronico* di giurisprudenza, concetto che rappresenta la coesistenza, in una determinata unità di tempo, di più interpretazioni giurisprudenziali della medesima norma penale, in relazione al medesimo fatto¹²². I contrasti *sincronici*, a ben vedere, sono potenzialmente letali nei confronti del principio di determinatezza, in quanto inficiano direttamente le scelte di azione del cittadino, il quale si troverà, nel momento di determinare i propri comportamenti – nel nostro caso di pianificazione fiscale – disorientato, impossibilitato a calcolare con certezza le conseguenze giuridico-penali del proprio agire¹²³.

problematica distinzione tra evasione, elusione fiscale ed abuso del diritto, cit., 451 ss. Per la tesi favorevole alla sanzionabilità, anche in sede penale, delle condotte di elusione fiscale, si rimanda a: F. GALLO, *Rilevanza penale dell’elusione*, cit., 321 ss.; A. DI AMATO, *La dichiarazione infedele (art. 4)*, in DI AMATO A., PISANO R., *I reati tributari*, in DI AMATO A. (diretto da), *Trattato di diritto penale dell’impresa*, VII, Padova, 2002, 557 ss.; A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, 132 ss.; A. MARTINI, *Reati in materia di finanza e tributi*, cit., 392 ss.

¹²² Sul concetto di conflitto sincronico di giurisprudenza, su tutti: A. CADOPPI, *Il valore del precedente nel diritto penale. Uno studio sulla dimensione in action della legalità*, Torino, 2014, 108 ss. In particolare, l’Autore divide i contrasti giurisprudenziali in *sincronici*, quando in una determinata unità di tempo coesistono più interpretazioni della medesima norma penale, in relazione al medesimo fatto, e *diacronici*, quando la giurisprudenza si mostra come compatta nel modificare, nel corso di un determinato lasso temporale, la sua interpretazione, in una vera e propria evoluzione interpretativa. Talvolta, inoltre, i contrasti possono essere sia *diacronici* che *sincronici*. Sul punto, con specifico riferimento alla tematica dell’elusione fiscale: G. DI VETTA, *La restaurazione apparente della legalità. I riflessi penali della nuova disciplina dell’elusione fiscale (art. 10-bis, legge 27 luglio 2000, n. 212)*, in *Ind. Pen.*, 1/2017, 152 ss.

¹²³ A. CADOPPI, *Il valore del precedente nel diritto penale. Uno studio sulla dimensione in action della legalità*, cit., 110.

A seguito della pronuncia *Dolce&Gabbana*, infatti, se da un lato intervenivano pronunce di senso conforme¹²⁴, come la c.d. sentenza ‘*Bova*’¹²⁵, non mancavano tuttavia pronunce di senso opposto, di merito¹²⁶ ma anche di legittimità, come nel caso della c.d. sentenza ‘*Mythos*’¹²⁷.

¹²⁴ Oltre alla celebre sentenza *Bova* (cfr. nota successiva), si segnalano le ulteriori seguenti pronunce, conformi all’orientamento *Dolce&Gabbana*: Cass., sez. II, 9 ottobre 2012, n. 41087; Cass., sez. III, 23 maggio 2013, n. 8797; Cass., sez. fer., 29 agosto 2013, n. 35729, con nota di M. RIVERDITI, *Oltre i confini dell’elusione fiscale: considerazioni sul caso Mediaset*, in *Arch. pen.*, 3/2014, 964 ss.; Cass., sez. III, 12 giugno 2013, n. 33187, con nota di E. STAMPACCHIA, *Bada a non perdere la sostanza quando cerchi di afferrare l’ombra*, in *Cass. pen.*, 4/2015, 1431 ss.;

¹²⁵ Cass., 3 maggio 2013, n.19100. Per un commento alla pronuncia, si rinvia a A. DELL’OSSO, *L’elusione fiscale al banco di prova della legalità penale*, in *Dir. pen. proc.*, 1/2014, 84 ss.; V. FICARI, *La rilevanza penale dell’elusione/abuso: quali regole da un caso concreto?* in *Riv. dir. trib.*, 4/2013, 81 ss.; A. PERINI, *La società non necessaria come nuova frontiera dell’elusione fiscale penalmente rilevante?*, in *Riv. dir. trib.*, 4/2013, 68 ss.; A TROYER L.-INGRASSIA A., *La rilevanza penale dell’elusione e il triangolo di Penrose*, cit., 2081 ss.. La vicenda oggetto di giudizio vedeva come protagonista il noto attore Raoul Bova, il quale aveva stipulato un contratto in forza del quale aveva ceduto i diritti di utilizzazione della propria immagine e si impegnava a versare un ammontare pari al 40% dei ricavi della propria attività professionale ad una S.r.l. riconducibile allo stesso e ai suoi familiari. Tutto ciò a fronte del diritto di ricevere un compenso fisso e prestabilito, che si presumeva inferiore all’ammontare dei ricavi ceduti. Tutto ciò era realizzato, secondo l’accusa, con l’unica finalità di operare una riduzione della base imponibile e quindi di eludere le imposte dovute quale persona fisica. Il 40% degli incassi, rappresentanti poste attive, veniva così trasformato in costi deducibili, ovvero in poste passive: tale procedura avrebbe integrato una forma di abuso del diritto, essendo stata la società costituita non per finalità economiche, ma solo per ottenere risparmi di imposta. Nella pronuncia la Cassazione richiama i principi espressi nella sentenza *Dolce&Gabbana*; in particolare, secondo la Corte la condotta tenuta dall’attore rientrava in una delle ipotesi tipizzate di elusione fiscale. In particolare, l’operato di Bova avrebbe potuto essere configurato come un conferimento in società (condotta esplicitamente tipizzata dall’art 37-bis, comma 3, lett. b), d.P.R.. 600/1973) posto che l’allora nuova formulazione dell’art. 2464 c.c. prevedeva che potesse essere oggetto di conferimento in società qualsiasi elemento dell’attivo suscettibile di valutazione economica: dunque, anche il conferimento del diritto di sfruttamento della propria immagine. Il fatto che l’operazione potesse essere ricondotta ad una delle operazioni elusive tipiche, sempre in linea con quanto affermato dalla Corte nella pronuncia relativa al caso *D&G*, consentiva di affermare la configurabilità dell’art. 4 d.lgs. 74/2000. Appare dunque importante richiamare questa sentenza non tanto per le conclusioni cui è approdata, quanto perché costituisce un pieno avallo del *dictum* relativo alla rilevanza penale dell’elusione fiscale già sancito dall’importante precedente *Dolce&Gabbana*.

¹²⁶ Trib. Firenze, sez. II, 17 luglio 2014, n. 3609, con nota di G. DE SANTIS, *Sulla rilevanza penale dell’elusione fiscale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1/2015, 395 ss.

¹²⁷ Cass., sez. V, 16 gennaio 2013, n. 36859, in *Dir. pen. cont.*, 20 gennaio 2014, con nota di S. CAVALLINI-L. TROYER, *Elusione, progressione criminosa e specialità: due passi avanti e uno ‘a lato’ su tre topoi in materia penaltributaria*. Il processo aveva ad oggetto le vicende del c.d. ‘gruppo Mythos’, realtà imprenditoriale operante a Milano fin dagli anni ‘90 e operante attività finanziaria di compravendita di partecipazioni e predisposizione di prodotto fiscali per

Appare di particolare importanza quest'ultima pronuncia, ove – seppur in *obiter dictum* – emerge un tentativo di ribadire i principi fondamentali dello statuto costituzionale del diritto penale, ritenendo penalmente irrilevanti le condotte elusive in assenza di una specifica previsione legislativa di pena. Torna protagonista, nell'interpretazione della Corte, il principio di legalità, eroso dalle precedenti pronunce citate: «*La rilevanza penale della condotta appare difficilmente configurabile, per la necessità del doveroso rispetto del principio costituzionale di stretta legalità e del suo più immediato corollario, che impone la tassatività delle fattispecie incriminatrici: è evidente, infatti, che non esiste una norma da cui ricavare una immediata equiparazione dell'elusione all'evasione, categorie concettuali che vengono ancora distinte in interventi legislativi recenti*»¹²⁸. Ne consegue, dunque, che «*estendere pertanto all'elusione le sanzioni penali espressamente previste per l'evasione tributaria è tutt'altro che automatico (...) il principio di legalità implica, del resto, che il giudice penale non possa limitarsi a prendere atto dell'esistenza di una specifica disposizione antielusiva, ma debba piuttosto ricavare dall'ordinamento previsioni sanzionatorie che vadano oltre il mero divieto per il contribuente di perseguire vantaggi fiscali indebiti: ciò perché all'abuso del diritto la*

l'impresa. Dalle indagini era emerso che sotto il controllo del gruppo esistevano centinaia di società, molte delle quali non effettivamente operative. Le risultanze delle indagini avevano fatto emergere, secondo l'accusa, un'associazione a delinquere costituita fra i soci di riferimento del 'gruppo Mythos' e i dirigenti dei vari settori del gruppo, associazione che sarebbe stata finalizzata alla commissione di una pluralità indeterminata di reati di natura fiscale, correlati all'emissione di fatture per operazioni inesistenti ed al successivo utilizzo delle stesse per la presentazione di dichiarazioni fraudolente, a vantaggio dei clienti del gruppo. In particolare la pronuncia, che focalizza l'attenzione su un'articolata operazione di *dividend washing*, stabiliva conclusioni sostanzialmente opposte alla precedente *Dolce&Gabbana*, affermando – da un lato – la mancanza di una norma che prevedesse sanzioni penali esplicite per l'elusione, dall'altro lato l'assenza di una disposizione che equiparasse ai fini penali elusione ed evasione. La Cassazione, nella sentenza in commento, aderiva dunque alla tesi della natura sanzionatoria dell'art. 37-bis d.P.R. 600/1973, osservando inoltre che la predetta norma andasse interpretata in combinato disposto con l'art. 19 del d.lgs. 74/2000, ove si stabilisce l'operatività del principio di specialità tra sanzione penale e amministrativa in campo tributario, in conformità a quanto generalmente disposto dall'art. 9 della legge n. 689 del 1981.

¹²⁸ Cass., sez. V, 16 gennaio 2013, n. 36859, cit.

disposizione antielusiva consente di contrapporre il disconoscimento delle conseguenze dei negozi adottati non già sanzioni diverse ed ulteriori»¹²⁹.

Tale ultimo orientamento, seppur ha rappresentato una posizione minoritaria in un diritto vivente che continuava a riconoscere rilevanza penale alle forme di elusione fiscale – qualora riconducibile a specifiche disposizioni ‘antielusive’ – aiuta comunque a delineare lo spaesamento applicativo che permeava la materia.

La conseguenza di tale scenario, raffigurante un conflitto di giurisprudenza sia *diacronico* che *sincronico*, è stata quella di compromettere la materia sotto il profilo della determinatezza del precetto penale e della prevedibilità *ex ante* dei riflessi sanzionatori conseguenti alla realizzazione di una condotta di elusione fiscale¹³⁰, con immediati riflessi negativi in tema di certezza del diritto.

4.1 *L’emblema del cortocircuito interpretativo: la sentenza Dolce&Gabbana II.*

Non a caso, la miglior rappresentazione del cortocircuito interpretativo al quale si è assistito in materia di rilevanza penale delle condotte di abuso del diritto tributario è costituita proprio dall’esito del processo *Dolce&Gabbana*: la sentenza che pone fine al procedimento è infatti di senso opposto a quanto aveva stabilito la stessa Corte di Cassazione tre anni prima¹³¹.

¹²⁹ Cass., sez. V, 16 gennaio 2013, n. 36859, cit.

¹³⁰ Sul punto, si veda G. DI VETTA, *La restaurazione apparente della legalità. I riflessi penali della nuova disciplina dell’elusione fiscale (art. 10-bis, legge 27 luglio 2000, n. 212)*, cit. 153.

¹³¹ La sentenza, che ha posto fine alla travagliata vicenda giudiziaria *Dolce&Gabbana*, è: Cass., sez. III, 24 ottobre 2014, n. 43809, in *Dir. e giust.*, 2 novembre 2015. Per un commento alla pronuncia, si rinvia a P. CORSO, *Elusione ed evasione: verso un differente trattamento sanzionatorio*, ne bis in idem, *elusione fiscale e concorso nel reato tributario secondo la sentenza Dolce e Gabbana*, in *Giur. trib.* 1/2016.

Tale *revirement* interpretativo, accolto in dottrina alla stregua di un'epifania di «*legalità ritrovata*»¹³², è stato accompagnato da una approfondita motivazione, che ha permesso alla Corte di legittimità di chiarire taluni profili di carattere generale che rivestono una grande importanza nel diritto penale tributario; la pronuncia, comunque, deve essere inserita in un contesto temporale che aveva visto la nascita, solo pochi mesi prima, della legge delega n. 23/2014¹³³ (c.d. delega fiscale), prodromica a una profonda rivisitazione del comparto penalistico-tributario.

La Corte, mediante una vera e propria «*sentenza decalogo*»¹³⁴, tenta anzitutto di chiarire alcune questioni di carattere generale che rivestono un ruolo fondamentale per la materia. *In primis*, la Cassazione intende sgomberare il campo, in modo netto, dalla suggestione della 'concezione particolaristica'¹³⁵ che ha a lungo caratterizzato l'evoluzione e l'interpretazione del diritto penale tributario, talvolta stravolgendone i principi fondamentali¹³⁶. A seguito di una importante serie di passaggi motivazionali, incentrati sulla netta affermazione che i principi penalistici devono essere pienamente garantiti anche nell'ambito penale tributario¹³⁷, nonché sull'idea che le sanzioni a corredo delle fattispecie

¹³² Così E. AMATI, *L'irrelevanza penale dell'abuso del diritto/elusione fiscale*, in AA. VV., *Scritti in onore di Luigi Stortoni*, MANTOVANI M., CURI F., TORDINI CAGLI S., TORRE V., CAIANIELLO M. (a cura di), Bologna, 2016, 463.

¹³³ Alla legge delega sono seguiti i decreti legislativi n. 128 («*Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente*») e n. 158 («*Revisione del sistema sanzionatorio*»), ambedue del 2015. Per un approfondimento sulla *ratio* di tale interventi, nonché delle direttrici cui si ispirano, si rinvia *infra*, Cap. IV.

¹³⁴ L'espressione è di E. AMATI, *L'irrelevanza penale dell'abuso del diritto/elusione fiscale*, in AA. VV., *Scritti in onore di Luigi Stortoni*, 463.

¹³⁵ Sul punto, si rinvia a A. LANZI-P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, Milano, 2017, 1 ss.

¹³⁶ Sul rapporto tra principi fondamentali del diritto penale e il settore tributario, si veda A. PERINI, *Reati Tributari*, in AA.VV., *Digesto delle discipline penalistiche*, VII, Torino, 2013, 482 ss.

¹³⁷ Il diritto penale tributario, pur trattandosi di materia fortemente specialistica, è pur sempre diritto penale, ossia «*diritto dei comportamenti ritenuti lesivi di beni giuridici o di valori ad essi preesistenti, non diritto degli atti o degli interessi regolato dalle norme tributarie e certamente non dell'obbligazione tributaria. In quanto diritto penale*», esso si caratterizza per la sua natura autonoma e costitutiva rispetto alle altre branche del diritto, essendo stata da tempo ripudiata, per l'incandescenza del suo oggetto (la libertà personale), la teoria della funzione meramente sanzionatoria di istituti di altri rami del diritto» (Cass., sez. III, 24 ottobre 2014, n. 43809, cit., § 14.2 e 14.3).

penali devono essere finalizzate unicamente allo scopo rieducativo¹³⁸, la Corte focalizza l'attenzione sui rapporti tra disposizioni c.d. antielusive e fattispecie penali.

Premesso che il disvalore della condotta penalmente rilevante «*deve essere individuato esclusivamente all'interno della norma che la descrive e che deve essere a sua volta applicata in conformità ai principi di stretta legalità, tassatività e determinatezza che governano l'interpretazione della legge penale*»¹³⁹, i giudici ritengono dunque che «*le disposizioni antielusive in materia tributaria di cui agli artt. 37 e 37 bis d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, hanno rilevanza in quanto concorrono a definire, sul piano oggettivo, gli elementi normativi della fattispecie ed, in particolare, della condotta materiale, che si traducono, sul versante penale, nella generica consapevolezza e volontarietà di tali elementi costitutivi del reato e dunque della condotta*»¹⁴⁰.

Proprio l'elemento soggettivo, nella ricostruzione della Corte, rappresenta il vero *discrimen* tra rilevanza meramente tributaria e quella anche penale delle condotte elusive: il dolo specifico di evasione infatti, che costituisce il fine della condotta materiale delle fattispecie di cui al d.lgs. 74/2000, «*non si identifica con la generica volontà consapevole della condotta stessa*».

Ma la Corte va oltre, stabilendo che il dolo di elusione e il dolo di evasione non sono coincidenti, pena il rischio di identificare il dolo specifico

¹³⁸ «Il diritto penale tributario non fornisce l'armamentario necessario a reprimere la violazione degli obblighi tributari altrove disciplinati. (...) Al legislatore penale tributario non sta a cuore il recupero del gettito fiscale evaso, né il corretto adempimento dell'obbligazione tributaria, ma esclusivamente la rieducazione dell'autore della lesione del bene giuridico protetto, che costituisce lo scopo essenziale della sanzione penale (art. 27 Cost.)» (Cass., sez. III, 24 ottobre 2014, n. 43809, cit., § 14.4).

¹³⁹ E, prosegue la Corte: «rifuggendo pertanto dalle sempre possibili suggestioni che il comune oggetto della materia trattata può comportare e che possono determinare il rischio sia di non ammesse interpretazioni analogiche che di scorciatoie probatorie volte ad attrarre nella fattispecie penale la pura e semplice constatazione dell'inadempimento dell'obbligo tributario che la norma stessa non ritiene sufficiente ai fini della punibilità dell'autore» (Cass., sez. III, 24 ottobre 2014, n. 43809, cit., § 14.6).

¹⁴⁰ Cass., sez. III, 24 ottobre 2014, n. 43809, cit., § 17.21.

di evasione con la pura e semplice constatazione dell'assenza di una valida ragione economica dell'operazione elusiva e del risultato ottenuto¹⁴¹. Il pericolo, a ben vedere, è che per centrare l'obiettivo finale – la sanzione di comportamenti ritenuti socialmente lesivi – si perda di vista un serio e approfondito vaglio del dolo specifico di evasione¹⁴²; e, in effetti, nelle precedenti sentenze di merito nella vicenda *Dolce&Gabbana* il Tribunale e la Corte di Appello, concentrandosi nel motivare l'aspetto oggettivo della condotta, avevano ritenuto sussistente il profilo soggettivo alla stregua di *dolus in re ipsa*, tautologicamente dedotto dalle operazioni prive di ulteriori finalità se non quella del risparmio di imposta.

In definitiva, la fotografia della vicenda giudiziaria presenta un forte contrasto: medesimo procedimento, esiti – ambedue di legittimità – diametralmente opposti. Con la prima sentenza (che annullava la sentenza di non luogo a procedere pronunciata in sede di udienza preliminare, cd. *Dolce&Gabbana I*, del 2011) la Cassazione enunciava il principio di diritto per il quale anche le condotte elusive 'codificate' erano sanzionabili ai sensi del d.lgs. 74/2000; solo tre anni dopo, la stessa Corte (a seguito della condanna pronunciata dalla Corte di Appello, nella sentenza cd. *Dolce&Gabbana II* del 2014), segnava una netta inversione di rotta.

Le motivazioni dietro al deciso *revirement* sono da ravvisarsi, più che nelle forti critiche che la dottrina aveva espresso a seguito degli arresti giurisprudenziali a favore della rilevanza penale delle condotte elusive, nel fatto

¹⁴¹ «il 'dolo di elusione' non si identifica (...) con il 'dolo d'evasione' che esprime un disvalore ulteriore tale da selezionare gli illeciti penalmente rilevanti da quelli che non lo sono; in nessun caso le condotte elusive possono avere di per sé penale rilevanza estendendo il fatto tipico oltre i confini tassativamente determinati» (Cass., sez. III, 24 ottobre 2014, n. 43809, cit., § 17.21).

¹⁴² Il rischio di un 'appiattimento' su soluzioni presuntive e prive di un reale vaglio giudiziale è, invero, sempre forte nelle fattispecie in cui l'individuazione del disvalore penale è affidata all'elemento soggettivo. In dottrina, da sempre segnala il pericolo di uno sbilanciamento in chiave soggettiva della struttura dell'illecito N. MAZZACUVA, *Il disvalore di evento nell'illecito penale. L'illecito commissivo doloso e colposo*, Milano, 1983, in particolare 219 ss.

che al momento della lettura del dispositivo – ottobre 2014 – era già stata emanata la cd. ‘delega fiscale’ (11 marzo 2014), nella quale appariva chiara l’intenzione del legislatore di ‘depenalizzare’ l’abuso del diritto in ambito fiscale¹⁴³.

Ciononostante, la pronuncia rappresenta una importante riaffermazione, anche da parte del formante giurisprudenziale, dei principi generali del diritto penale anche in materia tributaria, con la contestuale sottolineatura di una duplice autonomia del diritto penale dal diritto tributario: *funzionale*, in quanto il diritto penale non può essere asservito a quello tributario; ma anche autonomia nell’*accertamento*, in quanto il diritto penale deve seguire criteri probatori più stringenti e rispettosi dei principi fondamentali e delle garanzie penalistiche, non potendosi accontentare delle logiche presuntive più tipicamente tributarie¹⁴⁴.

5. Il ‘reato di elusione fiscale’, tra critiche e paradossi.

Nella sentenza *Dolce&Gabbana* e nel conseguente filone interpretativo, i principi costituzionali in materia penale, come evidenziato dalla dottrina, erano ormai destinati ad essere sacrificati all’altare della ragion fiscale¹⁴⁵:

¹⁴³ E forse, proprio per tale motivo, non è un caso che il deposito delle motivazioni della sentenza, un anno dopo la pronuncia, sia avvenuto immediatamente dopo l’entrata in vigore del d.lgs. 128/2015.

¹⁴⁴ Sul punto, si rimanda a E. AMATI, *L’irrelevanza penale dell’abuso del diritto/elusione fiscale*, cit., 465.

¹⁴⁵ A. PERINI, *La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, ‘abuso del diritto’ e norme penali*, cit., 731 ss.. Per un’ampia riflessione sul rapporto tra pretese erariali dello Stato e fattispecie penali, si rinvia alla recente monografia di A. INGRASSIA, *Ragione fiscale vs ‘illecito penale personale’*. *Il sistema penale-tributario dopo il d.lgs. 158/2015*, Santarcangelo di Romagna, 2016.

l'opera di 'trasfigurazione' del contribuente in imputato sembrava ormai compiuta¹⁴⁶.

L'impianto argomentativo alla base dell'orientamento *Dolce&Gabbana* è stato infatti oggetto di numerose e aspre critiche, e ciascun argomento utilizzato dalla Corte per motivare la rilevanza penale dell'abuso del diritto in ambito fiscale è stato ritenuto in aperto contrasto con i principi costituzionali e dogmatici alla base dell'illecito penale¹⁴⁷. Come è stato infatti evidenziato, la rilevanza penale delle suddette condotte potrebbe affermarsi «in un sistema che disconosca: il principio di riserva di legge, il principio di tassatività, il principio di retroattività, il principio di tipicità della fattispecie e del carattere frammentario o 'puntiforme' della tutela penale; il principio di personalità della responsabilità penale e, forse, anche il principio di materialità del fatto e dell'onere della prova a carico dell'accusa»¹⁴⁸.

A parere della dottrina era netta la sensazione che la giurisprudenza, nel plasmare questa nuova forma di rilevanza penale dell'elusione fiscale, fosse andata alla ricerca di un precetto e una pena, compiendo una palese forzatura interpretativa e offrendo una fotografia del diritto penale tributario come un nuovo campo di battaglia tra esigenze di garanzia ed effettività; nell'epoca della crisi economica, il diritto penale tributario pareva infatti assurgere a nuovo

¹⁴⁶ L'espressione è ripresa da G.P. ACCINNI, *Disastro 'ambientale' ed elusione fiscale: due paradigmatici esempi di sostanziale violazione del principio di legalità*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2015, 755 ss.

¹⁴⁷ Per G. FLORA, *Perché l'elusione fiscale non può costituire reato (a proposito del caso Dolce&Gabbana)*, cit., 868 ss., la pronuncia 7739/2012 si pone in contrasto «con i più elementari principi costituzionali e dogmatici che costituiscono la struttura portante, (...) ontologica, dell'illecito penale ed in base ai quali ben può affermarsi che 'l'elusione fiscale non può costituire reato'».

¹⁴⁸ IDEM, *ibidem*, 868 ss. Per una ampia e chiara elencazione dei principi del diritto penale messi in crisi dall'impostazione accolta dalla sentenza *Dolce&Gabbana*, si rinvia inoltre al lavoro di L. TROYER-A. INGRASSIA, *La rilevanza penale dell'elusione e il triangolo di Penrose*, cit., 2086 ss.

‘diritto penale del nemico’, sulla falsariga di quello in materia di terrorismo e di ordine pubblico¹⁴⁹.

Il filone inaugurato dalla pronuncia *Dolce&Gabbana* appariva in palese tensione con numerosi corollari del diritto penale, e anche i casi di rilevanza penale della cd. ‘elusione codificata’ – attraverso specifiche norma antielusive – mal si conciliavano con le esigenze garantistiche sottese al principio di legalità, *in primis* nella sua declinazione di principio di tassatività e determinatezza.

L’abuso del diritto – *sub specie* di elusione fiscale – come si è già avuto modo di accennare, rappresenta infatti una forma di illecito atipico¹⁵⁰, una figura dai contenuti e dalle sembianze proteiformi e imperniati sull’applicazione analogica a fattispecie atipiche del regime fiscale di fattispecie invece tipiche¹⁵¹. Una interpretazione di questo tipo, peraltro, sembrerebbe in aperta violazione anche del principio di determinatezza del precetto penale¹⁵², in quanto negozi giuridici leciti verrebbero puniti in base a considerazioni soggettive relative al disegno abusivo che anima l’agente.

Sotto il profilo della ricostruzione ‘tecnica’ della rilevanza penale delle condotte elusive, una prima critica che veniva mossa al filone *Dolce&Gabbana* evidenziava che la stessa natura sanzionatoria dell’art. 37-bis d.P.R. 600/1973

¹⁴⁹ Le considerazioni sono riprese da F. CONSULICH, *La scriminante sfigurata. Il diritto soggettivo come fonte di incriminazione? Il caso dei reati fiscali*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 1/2014, 1 ss.

¹⁵⁰ Sul punto, si rimanda *supra*, cap. I, §2. Nella dottrina penalistica, in particolare: A. ALESSANDRI, *L’elusione fiscale*, cit., 1075 ss.; F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, cit., 421 ss.

¹⁵¹ Volendo utilizzare un esempio: se l’operazione economica generalmente utilizzata per raggiungere lo scopo X è tassata al 30%, il complesso delle operazioni atipiche per raggiungere il medesimo scopo X ma con una tassazione al 15% deve essere tassato ugualmente al 30%. Sul punto, si rimanda a A. PERINI, *La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, ‘abuso del diritto’ e norme penali*, cit., 731 ss.

¹⁵² Sul punto, G. SALCUNI, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: tra offensività e determinatezza*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, cit., 113 ss.

fosse tutt'altro che pacifica¹⁵³. Ne derivavano, pertanto, conseguenze finanche paradossali: da un lato, si sarebbe applicata una sanzione di carattere penale per una condotta di cui era incerta l'esistenza di una sanzione *extra* penale; dall'altro lato, anche ammessa la portata sanzionatoria di tipo amministrativo del citato art. 37-bis, l'irrelevanza penale sarebbe comunque stata resa necessitata in virtù del principio di specialità previsto dagli artt. 9 l. 689/1981 e 19 del d.lgs. 74/2000¹⁵⁴.

Inoltre, sempre con riferimento all'art. 37-bis d.P.R. 600/1973, si riteneva che tale norma non potesse rappresentare il parametro di comportamento dell'incriminazione delle condotte elusive, per svariate ragioni¹⁵⁵: a causa dell'assenza di un'espressa di un divieto; per il *deficit* di precisione nell'identificazione delle condotte punibili¹⁵⁶; ma anche alla luce dei dubbi sulla ragionevolezza in merito alla scelta di tipizzare solo alcune delle possibili condotte elusive¹⁵⁷, in quanto avrebbe potuto essere più grave e destare ben più preoccupazione una forma di abuso non previsto rispetto a quelle più innocue previste all'art. 37-bis d.P.R. 600/1973.

¹⁵³ Sul punto, si rimanda *supra*, cap. II, §2. Si rimanda, più ampiamente, a M. BOSI, *La rilevanza penale dell'abuso del diritto*, cit., 59. Per un approfondimento nella dottrina tributaria sulla natura sanzionatoria o meno dell'art. 37-bis d.P.R. 600/1973: F. GALLO, *Rilevanza penale dell'elusione*, cit., 327 ss.

¹⁵⁴ F. CONSULICH, *La scriminante sfigurata. Il diritto soggettivo come fonte di incriminazione? Il caso dei reati fiscali*, cit., 15.

¹⁵⁵ M. BOSI, *La rilevanza penale dell'abuso del diritto*, cit., 59.

¹⁵⁶ Parte della dottrina dubitava, infatti, che il novero delle operazioni elusive contenute dalla disposizione rappresentasse un 'elenco preciso'; secondo tale impostazione, l'art. 37-bis rappresentava una generica enunciazione di negozi leciti e comuni, senza l'indicazione dettagliata degli elementi caratterizzanti le concatenazioni che configurerebbero ad esse il carattere elusivo (così P. VENEZIANI, *Elusione fiscale, esteroinvestizione e dichiarazione infedele*, cit., 868. Sul punto, si veda anche A. DELL'OSSO, *L'elusione fiscale al banco di prova della legalità penale*, cit., 89 ss.).

¹⁵⁷ P. VENEZIANI, *Elusione fiscale, esteroinvestizione e dichiarazione infedele*, cit., 868; L. TROYER-A. INGRASSIA, *La rilevanza penale dell'elusione e il triangolo di Penrose*, cit., 2087; A. DELL'OSSO, *L'elusione fiscale al banco di prova della legalità penale*, cit., 84 ss.

Le criticità, a ben vedere, si concentravano anche nei rapporti tra asseriti fatti elusivi e le fattispecie penali delineate dal decreto 74 del 2000. I reati previsti dagli artt. 3, 4 e 5 del d.lgs. 74/2000, infatti, si concentrano – e concentravano – sul momento della dichiarazione che, in ordine, avrebbe potuto essere ingannatoria, divergente dalla realtà oppure mancare *tout court*. Nel comportamento elusivo, tuttavia, il dichiarato coincide con il dato reale: il contribuente, pertanto, agisce «*alla luce del sole*»¹⁵⁸, avendo tutto l'interesse a rendere noti e dichiarare i negozi adottati nella loro forma e sostanza effettiva, perché solo in tal modo avrebbe potuto ottenere il risparmio d'imposta¹⁵⁹. Il disvalore della condotta elusiva, dunque, sarebbe stato 'a monte' della dichiarazione, vale a dire nell'ideazione e nella realizzazione del meccanismo elusivo che persegue un risparmio fiscale indebito aggirando le norme tributarie. Ciononostante, nella dichiarazione che ne deriva non vi sarebbe stata frode, né infedeltà né tantomeno omissione: sarebbero mancati tutti gli elementi caratteristici le fattispecie di cui agli artt. 3, 4 e 5 del d.lgs. 74/2000¹⁶⁰.

Tuttavia, come è stato evidenziato in dottrina¹⁶¹, la maggiore criticità della ricostruzione offerta dalla giurisprudenza *Dolce&Gabbana* era rappresentata dalla sua architettura su più passaggi logici, in base ai quali: i) un comportamento elusivo andava ricondotto all'art. 37-bis d.P.R. 600/1973; ii)

¹⁵⁸ L'espressione è tratta da T. GIACOMETTI, *La problematica distinzione tra evasione, elusione fiscale ed abuso del diritto*, cit., 454.

¹⁵⁹ Sul punto, M. BOSI, *La rilevanza penale dell'abuso del diritto*, cit., 59

¹⁶⁰ IDEM, *ibidem*, 59.

¹⁶¹ L. TROYER-A. INGRASSIA, *La rilevanza penale dell'elusione e il triangolo di Penrose*, cit., 2092 ss.. Si segnala, in dottrina, chi ha ritenuto preferibile un'inversione di metodo rispetto all'iter logico-motivazionale delineato dalla Cassazione nel caso *Dolce&Gabbana*, ossia se sia più opportuno verificare – piuttosto se l'elusione fiscale sia un fenomeno penalmente rilevante – se determinate operazioni siano penalmente rilevanti in quanto sussumibili in una dei reati ex d.lgs. 74/2000, essendo indifferente la qualifica che esse ricevono in ambito tributario. Così T. GIACOMETTI, *La problematica distinzione tra evasione, elusione fiscale ed abuso del diritto*, cit., 451 ss.

l'art. 37-bis d.P.R. 600/1973 andava ricondotto, alternativamente, all'art. 3, 4 o 5 del d.lgs. 74/2000.

L'intero impianto argomentativo della Corte di legittimità, a ben vedere, si poggiava su un sillogismo giudiziale tra il concreto comportamento elusivo e una delle fattispecie di cui al decreto 74/2000; tuttavia, l'art. 37-bis - sul piano tributario - consentiva l'applicazione analogica di un determinato trattamento tributario ad ipotesi di negozi che non rientrano nella sfera applicativa della norma che prevede il presupposto dell'imposta. La conseguenza del sillogismo, pertanto, è l'utilizzo di una norma integratrice del precetto penale a struttura analogica *in malam partem*, incompatibile con il principio di legalità in materia penale¹⁶².

L'art. 37-bis d.P.R. 600/1973 infatti, non proibendo i comportamenti (atti, fatti o negozi) che venivano in rilievo - i quali, dunque, rimanevano di per sé leciti -, non poteva avere le caratteristiche per essere utilizzato quale 'parametro di comportamento' da parte del consociato. La disposizione si limitava, piuttosto, ad ammonire il contribuente che, nel caso le operazioni in essa indicate si fossero rilevate - nel giudizio *ex post* dell'Amministrazione finanziaria - prive di valide ragioni economiche, queste non sarebbero state opponibili al Fisco; la finalità, a ben vedere, era pertanto disincentivare le operazioni economiche mosse unicamente da ragioni fiscali, minacciando la perdita della loro ragion d'essere¹⁶³. In altri termini, sotto un profilo dogmatico, la disposizione sembrava dunque rivestire, in materia tributaria, un ruolo di '*norma-valutazione*' - intesa come norma di giudizio - e non di '*norma-*

¹⁶² Sul punto, si rinvia a L. TROYER-A. INGRASSIA, *La rilevanza penale dell'elusione e il triangolo di Penrose*, cit., 2091 ss.; A. PERINI, *La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, 'abuso del diritto' e norme penali*, cit., 742; T. GIACOMETTI, *La problematica distinzione tra evasione, elusione fiscale ed abuso del diritto*, cit., 466.

¹⁶³ Sul punto, si rinvia a F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, cit., 442 ss.

comando', non operando la stessa come valido criterio di determinazione del comportamento del contribuente al momento dell'azione¹⁶⁴.

I dubbi sulla correttezza dell'impianto argomentativo inaugurato dalla sentenza *Dolce & Gabbana* si acuiscono, inoltre, se rapportato a quello che, nella pratica, si poteva definire quale momento genetico dell'illecito penale. A ben vedere, la criminalizzazione dell'elusione fiscale – che, tecnicamente, si fonda sull'esercizio formalmente legittimo di strumenti negoziali – non sarebbe stata conseguenza di una condotta di per sé illecita secondo una specifica disposizione penale, ma – come si è visto – quale conseguenza di un accertamento di natura fiscale e di una ricognizione *ex post* operata dall'Amministrazione finanziaria¹⁶⁵.

In altri termini, nella logica del filone interpretativo *Dolce & Gabbana* una condotta elusiva diverrebbe tipica solo in presenza di un accertamento antielusivo; altrimenti, tale fatto risulterebbe penalmente indifferente¹⁶⁶. Nell'esperienza empirica, dunque, la tipicità dei fatti elusivi avrebbe presupposto un disconoscimento di operazioni formalmente legittime, fondato su una valutazione discrezionale dell'Amministrazione finanziaria circa

¹⁶⁴ Per un approfondimento concettuale sul significato di 'norma-valutazione', si veda il pensiero di Carlo-Enrico Paliero: C.E. PALIERO, *Oggettivismo e soggettivismo nel diritto penale italiano. Lezioni del corso di diritto penale progreto*, C. PERINI-F. CONSULICH (a cura di), Milano, 2006, 49 ss.

¹⁶⁵ Così secondo M. DI SIENA, *La criminalizzazione dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto. Un caso irrisolto della giurisprudenza penale tributaria* in Riv. trim. dir. trib., 2/2015, 349.

¹⁶⁶ Concorde, in questo senso, G.M. FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane sul tema europeo*, cit., 7, ove precisa che «se è pur vero che l'accertamento dell'operazione elusiva avviene necessariamente a posteriori rispetto al fatto accertato, l'elasticità dei requisiti sostanziali può rendere aleatorio e scarsamente prevedibile l'esito di esso. Ciò implica necessariamente che il riferimento normativo al tipo di operazioni considerate potenzialmente elusive non è ritenuto sufficiente ad esaurire il disvalore della condotta sotto il profilo oggettivo. Deve essere integrato dalla valutazione *ex post ad opera di un terzo (controparte)*, la quale diventa essenziale per individuare una componente soggettiva e di scopo; quest'ultima componente assume il vero ruolo di tipizzazione della condotta penalmente rilevante».

l'assenza di valide ragioni economiche¹⁶⁷, giudizio che – per certi versi – sembra richiamare nella sostanza l'istituto della pregiudiziale tributaria¹⁶⁸.

La conseguenza, sotto tale profilo, sembra riconducibile anche alla violazione del principio di irretroattività della norma penale, poiché se l'individuazione del carattere elusivo di una condotta non rileva *ex ante* al momento della dichiarazione, ma solo *ex post* in virtù del disconoscimento degli effetti tributari favorevoli, con il rischio di delineare una fattispecie 'a formazione progressiva'¹⁶⁹.

¹⁶⁷ In tal senso G. FLORA, *Perché l'elusione fiscale non può costituire reato (a proposito del caso Dolce&Gabbana)*, cit., 873.

¹⁶⁸ Questa impostazione è inoltre ripresa da certa giurisprudenza di merito: Trib. Catania, sez. V, ordinanza del 27 novembre 2014, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1/2015, 395 ss., con nota di G. DE SANTIS, *Sulla rilevanza penale dell'elusione fiscale*.

¹⁶⁹ Sul punto, si rinvia a L. TROYER-A. INGRASSIA, *La rilevanza penale dell'elusione e il triangolo di Penrose*, cit., 2086; G. FLORA, *Perché l'elusione fiscale non può costituire reato (a proposito del caso Dolce&Gabbana)*, cit., 873; F. FASANI, *L'irrelevanza penale dell'elusione tributaria*, in *Le società*, 7/2012, 802; A. DELL'OSSO, *L'elusione fiscale al banco di prova della legalità penale*, cit., 92 ss. In particolare, si evidenziava che, anche volendo ritenere l'art. 37-bis d.P.R. 600/1973 quale norme da cui dedurre l'obbligo di astensione delle condotte prive di ragioni economiche alternative al vantaggio fiscale, veniva comunque in rilievo un problema non indifferente di irretroattività, derivante dalla natura cronologicamente successiva del giudizio di elusività delle condotte rispetto al momento della loro messa in atto. Nella maggioranza delle ipotesi infatti, il contribuente – fatti salvi casi macroscopici di operazioni *ictu oculi* elusive – non poteva prevedere con certezza il futuro giudizio che l'Amministrazione finanziaria avrebbe dato sull'operazione che si apprestava a porre in essere. Ben poteva accadere, dunque, che il contribuente ritenesse sussistenti le valide ragioni economiche, successivamente considerate non sussistenti dal Fisco.

CAPITOLO III

L'abuso del diritto come paradigma della crisi di legalità: una breve indagine retrospettiva, tra *law in action* e imprevedibilità del giudizio

SOMMARIO: 1.- Il 'diritto vivente' e l'uso dell'ermeneutica: il caso dell'elusione fiscale; 2.- Il La '*foreseeability*' del precetto penale e l'allontanamento dal massimo *standard* di garanzia: una riflessione tra legalità sostanziale e prevedibilità del risultato interpretativo; 3.- Una provvisoria (e telegrafica) conclusione: «*Dall'imprevedibilità del diritto all'imprevedibilità del giudizio*».

1. Il 'diritto vivente' e l'uso dell'ermeneutica: il caso dell'elusione fiscale.

La genesi e l'ascesa della rilevanza penale di forme di abuso del diritto in ambito tributario rappresenta – ancora oggi e nonostante l'introduzione dell'art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente che, *prima facie*, sembrerebbe aver definitivamente chiuso la relativa *querelle* – una preziosa occasione di riflessione sulla portata dei fondamentali principi alla base del nostro ordinamento penale.

La sottoposizione a sanzione penale delle condotte di elusione fiscale rappresenta in modo paradigmatico la crisi della legalità¹⁷⁰ che affligge il nostro

¹⁷⁰ Sul tema, l'indicazione di una bibliografia esaustiva appare oggettivamente un'impresa utopistica. Solo a livello estremamente parziale, con riferimento alla crisi di legalità nella sua

sistema penale ormai da anni. A ben vedere, ne rappresenta uno dei simboli non solo per l'ampia portata – sul piano numerico dei processi – che tale filone ha generato nella aule giudiziarie, ma soprattutto perché in esso sono presenti, con diverse sfumature, molte delle criticità che la dottrina ha stigmatizzato – spesso invana – nel corso dell'ultimo decennio; criticità derivanti, in gran parte, da un dialogo spesso impreciso tra la giurisprudenza nazionale e sovranazionale, oltre che dall'espansione del formante giurisprudenziale nella formazione delle fattispecie legali.

Come noto, il fondamentale principio del *nullum crimen sine lege* mira, in particolare, affinché i cittadini, nel momento in cui pongono in essere libere scelte d'azione, possano conoscere la legge penale e fare affidamento su di essa, con riferimento alle possibili conseguenze giuridico-penali della condotta da loro posta in essere. Tale concezione riveste, infatti, un ruolo di primaria rilevanza nel quadro di una concezione liberale del diritto penale¹⁷¹, nella quale viene dato particolare risalto alla libertà di autodeterminazione della persona umana, come essere responsabile delle proprie decisioni.

Il riconoscimento del divieto di abuso del diritto, penetrato a partire dal 2008 nel nostro ordinamento inizialmente nel solo campo tributario, nasce infatti da fonti prettamente giurisprudenziali, a partire – come si è ricordato¹⁷² – dagli impulsi della Corte di giustizia europea, in materia di imposta sul valore

dimensione 'storica' di riserva di legge parlamentare: G. FIANDACA, *Crisi della riserva di legge e disagio della democrazia rappresentativa nell'era del protagonismo giurisdizionale*, in *Criminalia*, 2011, 79 ss.; A. GARGANI, *Verso una 'democrazia giudiziaria'? I poteri normativi del giudice tra principio di legalità e diritto europeo*, *ivi*, 2011, 99 ss.; C.F. GROSSO, *Il fascino discreto della conservazione (considerazioni in margine dell'asserita crisi del principio di riserva di legge in materia penale)*, *ivi*, 2011, 125 ss.; G. INSOLERA, *Qualche riflessione e una domanda sulla legalità penale nell'epoca dei giudici*, *ivi*, 2012, 285 ss.; A. DI MARTINO, *Una legalità per due? Riserva di legge, legalità CEDU e giudice-fonte*, *ivi*, 2015, 111 ss.

¹⁷¹ Sulla concezione liberale del diritto penale, si rinvia a: G. MARINUCCLE-DOLCINI, *Manuale di diritto penale. Parte generale*, Milano, 2017, 43 ss.; ID., *Corso di diritto penale*, Milano, 2001, in particolare 12 e 119 ss.

¹⁷² Cfr. *supra*, Cap. II, § 2.

aggiunto, recepiti da tre coeve sentenze delle Sezioni unite della Cassazione civile, ove si affermava l'esistenza di un generale principio antielusivo costituzionalmente fondato sui principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione tributaria *ex art. 53 Cost.*

Allo stesso modo, la figura di abuso del diritto ha trovato consacrazione all'interno dell'ordinamento penale solo mediante il formante della giurisprudenza e all'interpretazione da questa fornita, di volta in volta, alle fattispecie di cui all'art. 4 o 5 del d.lgs. 74/2000, dopo che la stessa aveva da sempre negato la rilevanza penale dell'abuso.

Tale rilevante - quanto dirompente - mutamento giurisprudenziale, frutto di pronunce rivoluzionarie (le sentenze *Ledda*¹⁷³/*Castagnara*¹⁷⁴ e soprattutto, la pronuncia *Dolce&Gabbana*¹⁷⁵) desta ancora oggi profonde preoccupazioni, causate dalle forti tensioni con i principi fondanti la materia penale, che meritano una - seppur succinta - riflessione.

Una premessa appare opportuna. Come noto, al giudice penale - in virtù del principio di riserva di legge e dei vincoli a lui imposti in materia di interpretazione¹⁷⁶ - è permesso interpretare il dato normativo entro i limiti corrispondenti al significato, seppur teso all'estremo, del testo di legge. In altri termini, il potere interpretativo del formante giurisprudenziale incontra, quale limite invalicabile, la massima espressione linguistica del dato normativo,

¹⁷³ Cass., sez. III, 18 marzo 2011, n. 26723, cit.. Per l'approfondimento della sentenza, come delle due seguenti pronunce indicate nel testo, si rinvia *supra*, Cap. II, § 3, con le relative citazioni a piè di pagina.

¹⁷⁴ Cass., sez. III, 26 maggio 2010, n. 29724, cit.

¹⁷⁵ Cass., sez. II, 22 novembre 2011, n. 7739, cit.

¹⁷⁶ Anche se, sotto il profilo ermeneutico, sembrano sempre più labili tali confini: sul punto si veda M. DONINI, *Il diritto giurisprudenziale penale. Collisioni vere e apparenti con la legalità e sanzioni dell'illecito interpretativo*, in CADOPPI A. (a cura di), *Cassazione e legalità penale*, Roma, 2017, 77 ss.

essendo fatto divieto al giudice «di ricondurre sotto la norma casi non riconducibili a nessuno dei suoi possibili significati letterali»¹⁷⁷.

Ebbene, considerato che le fattispecie previste dal decreto 74 del 2000 puniscono unicamente i fatti di evasione fiscale, occorre anzitutto riflettere se l'abuso del diritto – *sub specie* di elusione fiscale – potesse legittimamente rientrare nella massima espansione linguistica del concetto e del termine di 'evasione'. Perché solo in tal caso il formante giurisprudenziale avrebbe adoperato una consentita – seppur criticabile – interpretazione estensiva della fattispecie penale¹⁷⁸; in caso contrario, l'applicazione della fattispecie ai casi di specie si sarebbe tramutata in un – proibito – apporto additivo giurisprudenziale, con l'effetto di estendere l'area del penalmente rilevante, in aperta violazione del divieto di analogia *in malam partem* e della garanzia di determinatezza della norma penale¹⁷⁹.

A ben vedere, tuttavia, i concetti di elusione ed evasione paiono ontologicamente diversi e mai sovrapponibili: se nella dottrina tributaria l'elusione rappresenta «*quel comportamento realizzato alla luce del sole, senza occultamenti della materia imponibile, senza atti simulati*»¹⁸⁰, l'evasione trova fondamento proprio nella simulazione o nella frode alla legge. In altri termini, mentre l'*evasione* utilizza mezzi illeciti, in aperto contrasto con le disposizioni tributarie, l'*elusione* fa uso di mezzo leciti, formalmente conformi alle norme di

¹⁷⁷ G. MARINUCCI-E. DOLCINI, *Manuale di diritto penale. Parte generale*, cit., 88 ss.. Sul punto, nella manualistica italiana, si veda anche G. FIANDACA-E. MUSCO, *Diritto penale. Parte generale*, Bologna, 2014, 136 ss.

¹⁷⁸ Sull'uso del criterio ermeneutico e sulle sue disfunzioni applicative, si rinvia a N. MAZZACUVA, *Tra analogia e interpretazione estensiva. A proposito di alcuni casi problematici tratti dalla recente giurisprudenza*, in *Criminalia*, 2010, 370 ss.

¹⁷⁹ Sul punto, si segnala in particolare il lucidissimo scritto di Giorgio Marinucci, ove l'Autore poneva l'accento su tale problematica, nell'ambito di una presa di coscienza della 'struttura' analogica del procedimento interpretativo, denunciandone il rischio di frizioni con i fondamentali principi dell'ordinamento penale: G. MARINUCCI, *L'analogia e la 'punibilità svincolata dalla conformità a fattispecie penale'*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2007, 1254 ss.

¹⁸⁰ Per tutti: F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 242

legge¹⁸¹. Già sul piano semantico e concettuale, non sembra dunque essere permessa un'interpretazione del concetto di imposta elusa sovrapponibile a quello – penalmente rilevante – di imposta evasa. A meno che, e sulla tematica si tornerà nel prosieguo¹⁸², talune condotte classificate erroneamente come *elusive* non fossero in realtà concettualmente riconducibili, *ab origine*, alla figura di *evasione*.

Ciò premesso, la parentesi giurisprudenziale che ha affermato la rilevanza penale delle condotte elusive tra il 2011 e il 2014 invoglia ad effettuare una riflessione su tale esperienza di '*law in action*'¹⁸³, caratterizzata dalla criticata estensione delle fattispecie cd. dichiarative del d.lgs. 74/2000 al fine di ricondurvi comportamenti economici e gestionali che per natura, morfologia e dinamica attuativa paiono essere radicalmente inconciliabili con i connotati tipologici, oggettivi e soggettivi – dolo specifico di evasione – richiesti dalle fattispecie incriminatrici contestate nelle singole vicende processuali¹⁸⁴.

In particolare, il percorso interpretativo attuato dalla giurisprudenza di legittimità, attraendo nel penalmente rilevante fatti di abuso del diritto in ambito fiscale, si è basato sull'integrazione della fattispecie incriminatrice in presenza di condotte configuranti «una specifica ipotesi di elusione prevista dalla

¹⁸¹ G.M. FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale, quale rilevanza penale?*, in *Giur. comm.*, 2011, 466.

¹⁸² Si veda *infra*, Cap. V, § 5.

¹⁸³ Per la trasposizione di tale termine nella letteratura italiana, nonché per un approfondimento del valore del precedente giurisprudenziale nel diritto penale italiano: A. CADOPPI, *Il valore del precedente nel diritto penale. Uno studio sulla dimensione in action della legalità*, Torino, 2014, 67 ss.. Si veda anche la illuminante relazione tenuta da Francesco Palazzo nell'ambito del Convegno tenutosi a Parma nell'ottobre 2015, oggi pubblicato in: F. PALAZZO, *Legalità fra law in the books e law in action*, in CADOPPI A. (a cura di), *Cassazione e legalità penale*, Roma, 2017, 63 ss.. In tema di ripercussioni – dirompenti – della *law in action* sul principio di legalità, si rinvia alla presa di posizione, in chiave critica, di F. GIUNTA, *Il giudice e la legge penale. Valore e crisi della legalità oggi*, in *Annali dell'Università di Ferrara*, vol. XII, 1998, 163 ss.

¹⁸⁴ Sul punto, si veda G. DI VETTA, *La restaurazione apparente della legalità. I riflessi penali della nuova disciplina dell'elusione fiscale (art. 10-bis, legge 27 luglio 2000, n. 212)*, cit., 133.

legge»¹⁸⁵. Nell'impostazione della Corte di legittimità, tale assunto non potrebbe in alcun modo contrastare con il principio di legalità, nella sua declinazione di tassatività e determinatezza, in quanto la rilevanza penale di predetti comportamenti elusivi, riconducibili alla violazione di una specifica norma antielusiva – come, ad esempio, il più volte citato art. 37-bis d.P.R. 600/1973 – costituirebbe un risultato interpretativo «conforme a ragionevole prevedibilità, tenuto conto della ratio delle norme, delle loro finalità e del loro inserimento sistematico»¹⁸⁶.

2. La 'foreseeability' del precetto penale e l'allontanamento dal massimo *standard* di garanzia: una riflessione tra legalità sostanziale e prevedibilità del risultato interpretativo.

Ebbene, proprio il richiamo effettuato dalla Cassazione al principio di legalità *sub specie* di 'prevedibilità'¹⁸⁷ del risultato interpretativo assume, nell'intelaiatura argomentativa a sostegno della pronuncia di condanna, una portata dirimente, che giustifica il netto *revirement* – in senso sfavorevole – dell'orientamento maggioritario del cd. 'diritto vivente' sul punto¹⁸⁸, che fino ad allora aveva negato la sanzionabilità penale della figura di abuso del diritto, anche in caso di comportamenti riconducibili al novero di cui all'art. 37-bis, co. 3 d.P.R. 600/1973.

¹⁸⁵ Così Cass., sez. II, 22 novembre 2011, n. 7739, cit., *Dolce&Gabbana*.

¹⁸⁶ Ancora Cass., sez. II, 22 novembre 2011, n. 7739, cit., *Dolce&Gabbana*.

¹⁸⁷ Sul punto, si veda l'ampia riflessione di F. VIGANÒ, *Il principio di prevedibilità della decisione giudiziale in materia penale*, in AA. VV., *La crisi della legalità. Il sistema vivente 'delle fonti penali'*, Napoli, 2016, 213 ss.

¹⁸⁸ Tale orientamento, molto seguito dalla giurisprudenza di merito (per un'ampia ricognizione: F. CONSULICH, *La scriminante sfigurata. Il diritto soggettivo come fonte di incriminazione? Il caso dei reati fiscali*, cit., 35), trovò riconoscimento anche in sede di legittimità: Cass., sez. V, 18 maggio 2006, n. 23730; Cass., sez. III, 26 novembre 2008, n. 14486. Successivamente, in tale direzione: Cass., sez. V, 16 gennaio 2013, n. 36859, in *Dir. pen. cont.*, 20 gennaio 2014, cit.

Il fulcro della tematica sembra dunque rinvenirsi nella problematica interazione tra l'odierna concezione 'multilivello' di legalità domestica e sovranazionale¹⁸⁹; ossia un rapporto tra le due dimensioni del *nullum crimen sine lege*¹⁹⁰ che ha rischiato di comportare, sul piano pratico, un allontanamento dallo *standard* di garanzia che il principio di legalità dovrebbe esprimere. Tale interazione non appare infatti esente da criticità, anche a causa della crisi del monopolio statale di produzione normativa, ancor più avvertita nel campo penale, da sempre uno dei settori più sensibili ai fenomeni della globalizzazione e dell'europeizzazione¹⁹¹.

In tale prospettiva, la giurisprudenza interna appare essersi mossa in tutt'altra direzione, dimostrando come il processo di 'metabolizzazione' in sede applicativa della dimensione 'sostanzialistica' della legalità sovranazionale - e, in particolare, nel senso di 'prevedibilità' dell'esito interpretativo - sia foriero di soluzioni insoddisfacenti, tali da eludere, alla base, anche i contenuti minimi di garanzie (tassatività e determinatezza del precetto penale) espressi dal principio di legalità costituzionalmente riconosciuto ex art. 25, co. 2 Cost.¹⁹².

¹⁸⁹ Sulle intersezioni tra le fonti sovranazionali e il diritto penale, è d'obbligo il rinvio a V. MANES, *Il giudice nel labirinto. Profili delle intersezioni tra diritto penale e fonti sovranazionali*, Roma, 2012; in particolare, con riferimento al ruolo del formante giurisprudenziale: «il ruolo del giudice, al cospetto della 'frantumazione stellare' delle fonti, appare ormai profondamente trasfigurato: la sua opera quotidiana assomiglia a quella di un rapsodo, o, meglio, di un bricoleur, coprotagonista del legislatore nella tessitura di una trama normativa sempre più poliedrica, complessa ed articolata. Così, chi giudica ha spesso la sensazione di trovarsi imprigionato in un labirinto». Sul punto, si veda anche il 'pionieristico' L. FOFFANI, (a cura di), *Diritto penale comparato, europeo e internazionale: prospettive per il XXI secolo*, Milano, 2006 e, in particolare, il contributo di G.A. DE FRANCESCO, *Le sfide della politica criminale: 'integrazione' e sviluppo dei sistemi repressivi, nel quadro dell'internazionalizzazione della tutela penale*, 47 ss.

¹⁹⁰ Sulla tematica, si rinvia alla recente riflessione di F. VIGANÒ, *Il nullum crimen conteso: legalità 'costituzionale' vs. legalità 'convenzionale'*, in *Dir. pen. cont.*, 5 aprile 2017.

¹⁹¹ Sul punto, si vedano le lucide considerazioni di F. SGUBBI, *Principi costituzionali in materia penale e fonti sovranazionali*, in FONDAROLI D. (a cura di), *Principi costituzionali in materia penale e fonti sovranazionali*, Padova, 2008, 3 ss.

¹⁹² Molto chiaro, sul punto, G. DI VETTA, *La restaurazione apparente della legalità. I riflessi penali della nuova disciplina dell'elusione fiscale (art. 10-bis, legge 27 luglio 2000, n. 212)*, cit., 134. Sul rapporto tra l'art. 25 Cost. e l'art. 2 del codice penale, è sempre estremamente attuale il pensiero di F. BRICOLA, *La discrezionalità nel diritto penale*, Milano, 1965, 229 ss.. Sullo stesso

Un ruolo fondamentale, in tale contesto, è rivestito dall'art. 7 Cedu¹⁹³, il cui contenuto di legalità convenzionale si riflette – con esiti non sempre uniformi – sul principio di legalità domestico¹⁹⁴, in particolare per giustificare discusse estensioni applicative di fattispecie delittuose¹⁹⁵.

Occorre infatti non perdere mai di vista come tale previsione debba essere letta e applicata anche alla luce dell'art. 53 Cedu¹⁹⁶, nell'ottica di

punto, si veda anche il pensiero dello stesso Maestro, in: ID., Art. 25, in BRANCA G. (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Bologna, 1980.

¹⁹³ Art. 7 Cedu (*Nulla poena sine lege*): «1. Nessuno può essere condannato per una azione o una omissione che, al momento in cui è stata commessa, non costituiva reato secondo il diritto interno o internazionale. Parimenti, non può essere inflitta una pena più grave di quella applicabile al momento in cui il reato è stato commesso. 2. Il presente articolo non ostacolerà il giudizio e la condanna di una persona colpevole di una azione o di una omissione che, al momento in cui è stata commessa, era un crimine secondo i principi generali di diritto riconosciuti dalle nazioni civili». Per l'approfondimento dell'articolo in dottrina, si rinvia a: V. MANES, Art. 7, in *Commentario breve alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, BARTOLE S., DE SENA P., ZAGREBELSKY V. (a cura di), 2012, Padova, 274 ss.; A. BERNARDI, Art. 7, in *Commentario alla Convenzione europea per la protezione dei diritti umani e delle libertà fondamentali*, Padova, 2001, 249 ss.; FR. MAZZACUVA, Art. 7. *Nulla poena sine lege*, in *Corte di Strasburgo e giustizia penale*, UBERTIS G., VIGANÒ F. (a cura di), Torino, 2016, 236 ss.

¹⁹⁴ Sulla delicata 'convivenza' della legalità sovranazionale con quella costituzionale, si veda C. DE MAGLIE, *Le due legalità: quale convivenza nel diritto penale?*, in *Criminalia*, 2013, 204 ss.

¹⁹⁵ Si veda, ad esempio, il caso della configurabilità del tentativo di rapina impropria. Senza scendere nei dettagli della vicenda, invero molto complessa – per i quali si rinvia a G.L. GATTA, *Sulla configurabilità del tentativo di rapina impropria in ipotesi di mancata sottrazione della res*, in *Dir. pen. cont.*, 16 settembre 2012 – la Cassazione, per confutare l'obiezione circa la violazione del principio di legalità nell'ammettere tale ipotesi, ha affermato che l'interpretazione giudiziaria «viene ad assumere un ruolo decisivo nella precisazione del contenuto e dell'ambito applicativo del precetto penale (...) il dato decisivo da cui dedurre il rispetto del principio di legalità, sempre secondo la Corte EDU, è, dunque, la prevedibilità del risultato interpretativo cui perviene l'elaborazione giurisprudenziale, tenendo conto del contenuto della struttura normativa, prevedibilità che si articola nei due sottoprincipi di precisione e di stretta interpretazione» (Cass., sez. un., 19 aprile 2012, n. 34952). Con la conclusione, come evidenziato in dottrina, che la 'legalità' del risultato interpretativo riposa sulla sua prevedibilità assicurata dal 'diritto vivente': G. DI VETTA, *La restaurazione apparente della legalità. I riflessi penali della nuova disciplina dell'elusione fiscale (art. 10-bis, legge 27 luglio 2000, n. 212)*, cit., 135.

¹⁹⁶ A norma del quale «Nessuna delle disposizioni della Convenzione può essere interpretata in modo da limitare o pregiudicare i diritti dell'uomo e le libertà fondamentali che possano essere riconosciuti in base alle leggi di ogni Paese contraente o in base a ogni altro accordo al quale essa partecipi». Per gli opportuni approfondimenti, si rinvia a E. CRIVELLI, Art. 53, in *Commentario breve alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, BARTOLE S., DE SENA P., ZAGREBELSKY V. (a cura di), 2012, Padova, 774 ss.

assicurare – in concreto – il massimo *standard* di garanzia per l'individuo in ambito penale.

Ebbene, l'apertura del diritto penale alle fonti sovranazionali e i nuovi orizzonti da queste dischiusi hanno fornito al formante giurisprudenziale – mediante lo strumento della 'ragionevole prevedibilità' dell'esito giudiziario (*foreseeability*, nella giurisprudenza di Strasburgo¹⁹⁷) – ampi margini di manovra, permettendo un più vasto potere interpretativo della fattispecie incriminatrice, soventemente *in malam partem*¹⁹⁸; ne è rappresentazione plastica l'esperienza della rilevanza penale dell'elusione fiscale.

Come noto, il concetto di legalità di cui all'art. 7 Cedu è neutrale rispetto alla formale fonte di produzione del diritto, presupponendo la sostanziale equiparazione, sul piano delle fonti del diritto penale, del formante giurisprudenziale al formante legislativo; si ritiene infatti che tale accezione di legalità sia basata su una «nozione autonoma» di legge¹⁹⁹. Il procedimento di formazione del diritto appare dunque indifferente, nell'ottica convenzionale, anche in virtù della considerazione che «è comunque il 'diritto vivente', scritta o giurisprudenziale che ne sia la fonte, che deve rispondere dei requisiti di legalità richiesti»²⁰⁰.

¹⁹⁷ Si veda, *ex multis*, C. Edu, 29 marzo 2006, *Achour vs. France*: «When speaking of 'law' Article 7 alludes to the very same concept as that to which the Convention refers elsewhere when using that term, a concept which comprises statute law as well as case-law and implies qualitative requirements, including those of accessibility and foreseeability».

¹⁹⁸ Come è stato stigmatizzato da A. DI MARTINO, *Una legalità per due? Riserva di legge, legalità CEDU e giudice-fonte*, cit., 111: «Volendo essere realisti, in effetti, si deve constatare che gli esiti interpretativi immediati di un diritto giurisprudenziale che si percepisce come fonte sembrano essere prevalentemente *in malam partem*».

¹⁹⁹ In questi termini V. ZAGREBELSKY, *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo e il principio di legalità in materia penale*, in *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo nell'ordinamento penale italiano*, in MANES V., ZAGREBELSKY V. (a cura di), Milano, 2011, 74.

²⁰⁰ V. MANES, Art. 7, in *Commentario breve alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, cit., 274 ss.

Rappresenta un fondamentale corollario di tale impostazione l'applicazione del principio di irretroattività anche nel caso di 'diritto giurisprudenziale', specialmente ove vi sia stato un mutamento giurisprudenziale *in malam partem* imprevedibile, come – per l'appunto – verificatosi nell'ipotesi che ci riguarda. In altri termini, nel contesto convenzionale la violazione del divieto di retroattività della legge penale – espressamente previsto da par. 1 dell'art. 7 Cedu – può anche consistere nell'applicazione giurisprudenziale di una norma incriminatrice per fatti che, al momento della loro commissione, non era ragionevolmente prevedibile potessero dar luogo a responsabilità penale; tale situazione, ben nota nella giurisprudenza di Strasburgo, viene classificata in dottrina come retroattività *cd. occulta* o indiretta²⁰¹.

A ben vedere, anche sotto tale profilo il filone interpretativo *Dolce&Gabbana*, apice di un contrasto giurisprudenziale sia *diacronico* che *sincronico*²⁰², ha rappresentato icasticamente le tensioni – e gli errori – derivanti dalla non corretta interazione tra normativa interna e sovranazionale. Infatti, come confermato a più riprese dalla Corte europea, l'art. 7 Cedu se da un lato «vieta in particolare di estendere il campo di applicazione dei reati a fatti che, in precedenza, non costituivano dei reati, esso impone anche di non applicare la legge penale in modo estensivo a svantaggio dell'imputato, ad esempio per analogia»²⁰³. Qualora non venisse applicato tale principio, infatti, si permetterebbe una – inammissibile – 'criptoretroattività' di un illecito penale 'occulto'²⁰⁴.

²⁰¹ Si veda, sul punto, A. CADOPPI, *Il valore del precedente nel diritto penale. Uno studio sulla dimensione in action della legalità*, cit., 113 ss.

²⁰² Sul punto, si rinvia *infra*, Cap. II, §§ 3 e 4.

²⁰³ Corte Edu, Grande Camera, 21 ottobre 2013, *Del Rio Prada c. Spagna*, in *Dir. pen. cont.*, 30 ottobre 2013 con nota di FR. MAZZACUVA, *La Grande Camera della corte Edu su principio di legalità della pena e mutamenti giurisprudenziali sfavorevoli*.

²⁰⁴ L'espressione è ripresa da G.P. ACCINNI, *Disastro 'ambientale' ed elusione fiscale: due paradigmatici esempi di sostanziale violazione del principio di legalità*, cit., 785.

Quanto si è verificato negli ultimi anni in tema di elusione fiscale è riconducibile al fenomeno cd. di *overruling* giurisprudenziale negativo, il quale, in ossequio ai principi espressi dalla giurisprudenza sovranazionale²⁰⁵, non può mai avere effetto retroattivo, a meno che il mutamento giurisprudenziale in *malam partem* non fosse prevedibile alla luce dell'interpretazione giurisprudenziale vigente all'epoca dei fatti; circostanza, questa, che certamente non è avvenuta nel filone *Dolce&Gabbana*.

Ove così non fosse, infatti, dal dialogo tra fonti normative domestiche e sovranazionali deriverebbe il rischio, concreto, di un allontanamento dal massimo *standard* di garanzia per il cittadino, a favore di una dimensione 'riduttiva'²⁰⁶ della legalità penale e del disancoramento della giurisprudenza dai saldi canoni previsti da quest'ultima.

La genesi e l'ascesa della rilevanza penale delle condotte di abuso del diritto in materia fiscale, per tale motivo, sembrano prestare più di qualche assonanza con la tormentata vicenda del cd. concorso esterno in associazione a delinquere di stampo mafioso²⁰⁷, culminata con la fondamentale sentenza *Contrada* della Corte Edu²⁰⁸. In effetti, le stesse valutazioni che sono state alla

²⁰⁵ Solo a titolo di esempio: Corte Edu., *Del Rio Prada c. Spagna*; *Pessino c. Francia*. Corte di giustizia UE: *Groupe Danone c. Commissione*.

²⁰⁶ Analizza la questione in termini di 'riduzione' della legalità costituzionale, come uno scenario da evitare con ogni sforzo, D. PULITANÒ, *Paradossi della legalità. Fra Strasburgo, ermeneutica e riserva di legge*, in *Dir. pen. cont. riv. trim.*, 2/2015, 53 ss.

²⁰⁷ Tralasciando in questa sede qualsiasi approfondimento della figura, che rappresenta uno dei grandi temi di parte speciale – ma con fondamentali risvolti di parte generale – del diritto penale degli ultimi venti anni, si indica, nella sterminata letteratura sul tema, un contributo ricco di preziose riflessioni: G. INSOLERA, *Ancora sul problema del concorso esterno nei delitti associativi*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2008, 630 ss., nonché il volume di V. MAIELLO, *Il concorso esterno tra indeterminatezza legislativa e tipizzazione giurisprudenziale*, Torino, 2014.

²⁰⁸ Corte Edu, 14 aprile 2015, *Contrada c. Italia*, in cui la Corte ha rilevato che, prima della presa di posizione della Cassazione a Sezioni Unite del 1994 (cd. sentenza Demitry), la figura del concorso esterno non era ricostruita in maniera sufficientemente consolidata nella giurisprudenza e che, di conseguenza, la condanna del ricorrente per fatti commessi in epoca antecedente ha costituito una violazione dell'art. 7 Cedu. I contributi e i commenti sulla sentenza sono numerosissimi, pertanto in questa sede ci si limita a segnalare: F. PALAZZO, *La sentenza Contrada e i cortocircuiti della legalità*, in *Dir. pen. proc.*, 2015, 1062 ss.; M. DONINI, *Il*

base della celebre pronuncia di condanna nei confronti dell'Italia possono essere utilizzate per stigmatizzare ancor di più il filone giurisprudenziale che ha criminalizzato le condotte di abuso del diritto in materia fiscale.

In particolare, appare paradigmatico il richiamo al problema della prevedibilità dell'imputazione – a titolo di concorso esterno – censurata dalla Corte Edu, sotto il profilo oggettivo della carenza di tassatività e determinatezza della fattispecie ex art. 416-bis c.p.. Ebbene, in casi di disomogeneità applicativa soprattutto se *sincronica* – ma, nel caso dell'elusione fiscale, era anche *diacronica* – tale conflittualità giurisprudenziale potrebbe costituire la spia di un *deficit* di determinatezza intrinseco alla disposizione incriminatrice, sia essa costituita dal combinato disposto di una norma di parte speciale e una di parte generale (come nel caso degli artt. 416-bis e 110 c.p. nel caso del cd. 'concorso esterno'), ovvero di una fattispecie specifica, come nel delitto di dichiarazione infedele ex art. 4 d.lgs. 74/2000²⁰⁹.

Il reato di dichiarazione infedele, che ha rappresentato il 'cavallo di Troia' della giurisprudenza per fornire rilevanza penale alle condotte trasparenti e non fraudolente tipiche delle condotte elusive, ha infatti sempre sofferto – nella sua formulazione *ante* riforma 2015 – di una carenza di tassatività, dovuta in particolare ai due problematici elementi normativi della «fittizietà» ed «effettività» delle componenti reddituali – rispettivamente passive e attive – oggetto di falsa indicazione in dichiarazione.

caso *Contrada* e la Corte Edu. La responsabilità dello Stato per carenza di tassatività/tipicità di una legge penale retroattiva di formazione giudiziaria, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2016, 333 ss.; G.A. DE FRANCESCO, *Brevi spunti sul caso Contrada*, in *Cass. pen.*, 2016, 12 ss.; O. DI GIOVINE, *Antiformalismo interpretativo: il pollo di Russell e la stabilizzazione del precedente giurisprudenziale*, in *Dir. pen. cont. riv. trim.*, 2/2015, 11 ss.. Sul punto, si rimanda anche alla lucida riflessione di V. MANES, *Dalla "fattispecie" al "precedente": appunti di "deontologia ermeneutica"*, in *Dir. pen. cont.*, 17 gennaio 2018.

²⁰⁹ Molto efficace, sul punto: G. DI VETTA, *La restaurazione apparente della legalità. I riflessi penali della nuova disciplina dell'elusione fiscale (art. 10-bis, legge 27 luglio 2000, n. 212)*, cit., 154.

Ebbene anche sotto tale profilo, squisitamente ermeneutico, il filone inaugurato dalla pronuncia *Dolce&Gabbana* appare fortemente censurabile, in quanto la giurisprudenza ha utilizzato elementi tipici in aperta violazione con il principio di tassatività e determinatezza, già sindacabile a livello domestico ai sensi dell'art. 25, co. 2 Cost., per estendere il loro significato intrinseco e costruire nuove fattispecie penali.

I motivi di tale *ultra* attivismo del formante giurisprudenziale sono senz'altro molteplici e di diversa natura, anche se un ruolo fondamentale, con tutta probabilità, è giocato dal ruolo sempre più predominante del diritto penale nella soluzione di problematiche sociali o per raggiungere diversi interessi statuali. Tale deriva 'panpenalistica', negli ultimi anni, è stata in effetti molto avvertita nel settore tributario, dove la materia penale è stata sovente 'strumento' di accertamento e riscossione delle pretese fiscali²¹⁰.

In definitiva, da una visione grandangolare della problematica, appare ormai dissolto il rigoroso richiamo formale al testo quale nodo cruciale dell'interpretazione e dell'applicazione della fattispecie.

Come lucidamente osservato in dottrina, infatti, i parametri a disposizione del cittadino per prevedere quale sarà la decisione giudiziale circa la propria condotta non si esauriscono ormai nel testo di legge, essendo invece profondamente eterogenei e comprendenti i precedenti giurisprudenziali, il contesto normativo anche non legislativo, finanche - talvolta soprattutto - il sentire sociale del momento storico²¹¹.

²¹⁰ Sul diritto penale quale 'terribile' strumento di accertamento e riscossione, si rinvia all'interessante monografia di A. INGRASSIA, *Ragione fiscale vs 'illecito penale personale'. Il sistema penale-tributario dopo il d.lgs. 158/2015*, cit., in particolare 113 ss.

²¹¹ Le riflessioni sono tratte da F. SGUBBI, *Osservando oggi il diritto penale: brevi riflessioni*, AA. VV., *Scritti in onore di Luigi Stortoni*, MANTOVANI M., CURI F., TORDINI CAGLI S., TORRE V., CAIANIELLO M. (a cura di), Bologna, 2016, 84.

3. Una provvisoria (e telegrafica) conclusione: «*dall'imprevedibilità del diritto all'imprevedibilità del giudizio*»²¹².

A margine di questo breve parentesi retrospettiva, aperta in chiave critica, sulla genesi e l'ascesa della rilevanza penale della figura di abuso del diritto in ambito tributario, è possibile muovere qualche – seppur provvisoria – conclusione.

L'analisi del filone interpretativo *Dolce&Gabbana*, che ha rappresentato al tempo stesso l'apice e il vero punto di partenza di un ampio numero di sentenze di condanna per fatti elusivi, fornisce una diapositiva certamente non ottimistica dello stato di salute del principio di legalità e, più in generale, dei fondamenti alla base del diritto penale.

Dal quadro appena delineato si percepisce l'impressione, invero vivida, che l'uso della materia penale – ben lungi dal suo ruolo di *extrema ratio* – sia stato destinato ad altre finalità, per così dire secondarie, dell'ordinamento statale.

Nell'ottica della politica criminale – seppur 'giurisprudenziale', in tal caso – i fatti di abuso del diritto rappresentavano delle ipotesi da prevenire e da sanzionare, con la finalità fornire il massimo presidio alle pretese fiscali statuali e, dunque, alla ragione fiscale.

Una difesa 'a tutti i costi', compreso quello di attingere dallo *ius terribile* e dal suo armamentario sanzionatorio, per rafforzare e garantire il gettito fiscale in anni in cui era sempre più scura l'ombra della crisi di liquidità sulle persone

²¹² Il titolo del paragrafo prende spunto dalla relazione tenuta da Gaetano Insolera nell'ambito del convegno «*Il burocrate creativo. La crescente intraprendenza interpretativa della giurisprudenza penale*», svoltosi a Firenze il 16 settembre 2016, oggi in G. INSOLERA, *Dall'imprevedibilità del diritto all'imprevedibilità del giudizio*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2016, 1999 ss.

fisiche e giuridiche; la ‘guerra all’evasione’ si era ampliata alla ‘guerra all’elusione’.

Sollecitato da concrete e pressanti aspettative di tutela, l’ipertrofia giurisprudenziale ha dunque moltiplicato e affinato le tecniche per realizzare determinati risultati interpretativi, «*adeguando, correggendo e talora manipolando la lettera della legge*»²¹³.

A ben vedere, tale *ultra* attivismo del formante giurisprudenziale, come ha evidenziato autorevole dottrina, pone in evidenza la problematica del ‘giudice di scopo’ e del conseguente timore che, se esiste una forte resistenza ad ammettere un ruolo del giudice che non sia tendenzialmente esecutivo, lasciargli un qualche spazio addirittura ‘politico’ nell’interpretazione ingenera il timore che ciò produca necessariamente un’estensione della punibilità, e quindi una violazione del principio di stretta legalità e del divieto di analogia (*in malam partem*)²¹⁴.

Come evidenziato in dottrina, ecco dunque l’affermazione sempre più marcata del «*nuovo idolo: il diritto vivente*»²¹⁵; a farne le spese, anzitutto, sembra essere proprio la certezza del diritto, messa fortemente e sempre più frequentemente in pericolo dall’imprevedibilità del fenomeno interpretativo.

In definitiva, sembra dunque assistersi a un duplice fenomeno. Da un lato, il continuo ampliamento legislativo del novero dei reati, per lo più inseriti in una legislazione complementare ormai affetta da ‘gigantismo’; dall’altro lato, l’espansione delle fattispecie ad opera del cd. diritto penale giurisprudenziale.

²¹³ Il virgolettato è di M. SCOLETTA, *Le parole sono importanti? Fatti materiali, false valutazioni di bilancio e limiti all’esegesi del giudice penale*, in *Dir. pen. cont.*, 2 marzo 2016.

²¹⁴ Così M. DONINI, *Disposizione e norma nell’ermeneutica penale*, in AA.VV., *La fabbrica delle interpretazioni*, Milano, 2012, 88.

²¹⁵ G. INSOLERA, *Dall’imprevedibilità del diritto all’imprevedibilità del giudizio*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2016, 2001.

In ambedue i casi è medesimo l'esito, che ne rappresenta anche il minimo comune denominatore: il diritto penale, dal dover essere 'minimo' ed *extrema ratio*, assume le sembianze di «*diritto penale 'massimo'*», con evidenti ricadute in termini di garanzia per il cittadino²¹⁶.

²¹⁶ Per la riflessione sull'allontanamento dai caratteri di *extrema ratio* del diritto penale, nonché per paternità dell'espressione «*diritto penale massimo*»: N. MAZZACUVA, *Il 'diritto penale massimo': l'incremento dei reati e delle pene tra diritto penale legislativo e diritto penale giurisprudenziale* in AA. VV., *Scritti in onore di Luigi Stortoni*, MANTOVANI M., CURI F., TORDINI CAGLI S., TORRE V., CAIANIELLO M. (a cura di), Bologna, 2016, 994 ss.

CAPITOLO IV

L'arrivo di Godot: il nuovo articolo 10-bis dello Statuto del contribuente, tra difficili classificazioni dogmatiche e il ruolo della legge penale nel tempo

SOMMARIO: 1.- La riforma del d.lgs. 128/2015, tra esigenze sovranazionali e la necessaria restaurazione della certezza del diritto; 2.- L'art. 10-bis della legge n. 212 del 2000: l'abuso del diritto, tra definizione e interazioni con l'ordinamento fiscale; 2.1- *L'apice della disposizione: la definizione di abuso e le conseguenze sul piano fiscale*; 3.- I profili sanzionatori della nuova disciplina: il comma 13, tra irrilevanza penale e sanzionabilità amministrativa; 3.1- *Il difficile inquadramento dogmatico della norma: limite esegetico della fattispecie o causa espressa di non punibilità?*; 4.- Profili e criticità di diritto intertemporale del nuovo art. 10-bis l. 212/2000. Retroattività della *lex mitior* o *abolitio criminis* parziale?; 4.1- *Art. 10bis, co. 13: efficacia ex tunc o ex nunc?*; 4.2- *Il comma 13 nel prisma dell'art. 2 c.p.: una difficile classificazione giuridica.*

1. La riforma del d.lgs. 128/2015, tra esigenze sovranazionali e la necessaria restaurazione della certezza del diritto.

L'abuso del diritto in materia penale tributaria, a seguito di una stagione contraddistinta da profonde incertezze interpretative, causate anche dal profondo conflitto *diacronico* e *sincronico* che si è registrato in ambito applicativo – con i conseguenti riflessi sulla certezza del diritto – necessitava di un intervento legislativo che chiarisse e semplificasse, in modo definitivo, il

complesso rapporto tra dato normativo e applicazione giurisprudenziale dello stesso.

La spinta a intervenire per dipanare i persistenti dubbi che permeavano la materia, come sempre più frequentemente accade, è stata di stampo sovranazionale.

La cornice all'interno della quale si è inserita la legge delega del 2014 è infatti rappresentata dalla Raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva 2012/772/UE²¹⁷, il cui art. 4 mirava esplicitamente all'introduzione negli Stati membri di una norma generale antiabuso²¹⁸. Tale profilo rappresenta infatti un settore da sempre oggetto di particolare attenzione in ambito europeo, come confermato recentemente dalla Direttiva n. 1164 del 12 luglio 2016, recante norme contro le pratiche elusive che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno, il cui articolo 6 riporta la rubrica «norma generale antiabuso»²¹⁹.

²¹⁷ La Raccomandazione, datata 6 dicembre 2012, è consultabile sul sito *web* www.eur-lex.europa.eu. Per un approfondimento della normativa sovranazionale sul punto, si rinvia a G. ZIZZO, *La nuova nozione di abuso del diritto e le raccomandazioni della Commissione europea*, in *Corr. giur.*, 47-48/2015, 4577 ss. Il Piano di azione era stato presentato dalla Commissione europea per contrastare il fenomeno del *cd. aggressive tax planning*, ossia le strategie fiscali che sfruttano le differenze di imposizione tra i diversi Stati membri.

²¹⁸ L'art. 4 della Raccomandazione 2012/772/UE prevede infatti che «4.1. per contrastare le pratiche di pianificazione fiscale aggressiva che non rientrano nell'ambito di applicazione delle norme nazionali specifiche intese a combattere l'elusione fiscale, gli Stati membri dovrebbero adottare una norma generale antiabuso adattata alle situazioni nazionali, alle situazioni transfrontaliere limitate all'Unione e alle situazioni che coinvolgono paesi terzi. 4.2. Per dare effetto al punto 4.1 gli Stati membri sono incoraggiati a inserire la seguente clausola nella legislazione nazionale: 'Una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale deve essere ignorata. Le autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro sostanza economica».

²¹⁹ Art. 6 Direttiva UE 2016/1164: «1. Ai fini del calcolo dell'imposta dovuta sulle società, gli Stati membri ignorano una costruzione o una serie di costruzioni che, essendo stata posta in essere allo scopo principale o a uno degli scopi principali di ottenere un vantaggio fiscale che è in contrasto con l'oggetto o la finalità del diritto fiscale applicabile, non è genuina avendo riguardo a tutti i fatti e le circostanze pertinenti. Una costruzione può comprendere più di una fase o parte. 2. Ai fini del paragrafo 1, una costruzione o una serie di costruzioni è considerata non genuina nella misura in cui non sia stata posta in essere per valide ragioni commerciali che rispecchiano la realtà economica. 3. Quando le costruzioni o

Il legislatore interno, all'art. 5 della cd. delega fiscale (legge 11 marzo 2014, n. 23), nel contesto di una chiara intenzione 'politica' di fornire maggiore certezza al sistema tributario e ai rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente, ha dato dimostrazione di quanto i tempi fossero ormai maturi per una delicata riforma in materia.

Le esigenze da salvaguardare, in questo caso, non erano solamente quelle proprie delle garanzie di stampo penalistico ma – seppur con modalità diverse – anche del nuovo volto del diritto tributario, più aperto alla possibilità di dialogo – anche preventivo – con i destinatari degli obblighi fiscali e riassunto nello Statuto del contribuente, introdotto nel 2000 ma oggetto di continue riforme²²⁰.

Come si è avuto modo di anticipare, l'art. 1, co. 1 del d.lgs. 128/2015 ha inteso dunque occuparsi direttamente della *vexata quaestio* inerente i riflessi penali inerenti l'abuso del diritto in ambito tributario, mediante l'introduzione del nuovo art. 10-bis nella legge 212/2012, recante «*Disposizioni in materia di statuto del contribuente*» (cd. 'Statuto del contribuente')²²¹. La scelta operata dal legislatore appare dunque chiaramente indirizzata a fornire una valenza generale in ambito fiscale a tale novità definitoria, fatta esclusione delle disposizioni procedurali – così come disposto dai commi 5-11 del predetto art.

una serie di costruzioni sono ignorate a norma del paragrafo 1, l'imposta dovuta è calcolata in conformità del diritto nazionale».

²²⁰ Sul punto, si rinvia a L. PICOTTI, *Riflessi penali delle recenti riforme sull'abuso del diritto in campo tributario*, cit., 4. Per una riflessione sulle finalità e sulla portata dello Statuto del contribuente, si veda G. FALSITTA-A. FANTOZZI-G. MARONGIU-F. MOSCHETTI (a cura di), *Commentario breve alle Leggi Tributarie*, I, *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, Padova, 2011, 3 ss.

²²¹ Per un approfondimento della novella legislativa, sotto il profilo del diritto tributario, si rinvia alle prime letture di: L. MIELE, *Il nuovo abuso del diritto. Analisi normativa e casi pratici*, Torino, 2016; L. VASSALLO, *Il nuovo abuso del diritto*, Milano, 2015. Per quanto attiene agli aspetti penalistici, si considerino le osservazioni a ridosso dell'entrata in vigore di F. DONELLI, *Irrilevanza penale dell'abuso del diritto tributario: entra in vigore l'art. 10-bis dello Statuto del contribuente*, cit.. Sulla riforma complessiva operata dal legislatore penal-tributario si veda, da ultimo: F. CINGARI, *L'evoluzione del sistema penale tributario e i principi costituzionali*, in BRICCHETTI R.-VENEZIANI P., *I reati tributari*, Torino, 2017, 8 ss.

10-bis – e del campo dei diritti doganali, i cui accertamenti e controlli restano disciplinati dalla specifica normativa di settore²²².

La nuova disposizione dunque risulta applicabile a tutte le tipologie di tributi, sia a quelli cd. armonizzati – per i quali l'abuso trova fondamento nei principi dell'ordinamento dell'Unione europea – sia a quelli non armonizzati, per i quali, invece, il fondamento è stato individuato dalla Corte di Cassazione nel principio costituzionale della capacità contributiva. La nuova disciplina dell'abuso del diritto, in definitiva, si applica adesso tanto alle imposte sui redditi, quanto alle imposte indirette, con la sola eccezione – come accennato – della disciplina speciale prevista per i tributi doganali

La Relazione governativa che ha accompagnato lo schema di decreto legislativo sulla 'certezza del diritto' nei rapporti tra Fisco e contribuente rappresenta un utile strumento di comprensione per la portata e le finalità della novella legislativa. In particolare, nel documento si è ammesso che i frequenti e incisivi mutamenti della normativa fiscale – oltre che dell'interpretazione degli stessi – non solo hanno generato costi aggiuntivi di adempimento da parte del contribuente, ma hanno anche modificato le convenienze su cui erano basate, in precedenza, le scelte economiche del singolo consociato; con la conseguenza, stigmatizzata dalla Relazione, di aver *«generato incertezza, con effetti negativi sulla credibilità e sulla stabilità di medio e lungo periodo della politica tributaria»*²²³.

Tale incertezza si rifletteva, anche nella visione governativa, sulle implicazioni di natura penale, in quanto *«alcune sentenze della Corte di Cassazione hanno aperto nuove prospettive ermeneutiche, producendo ulteriori forti incertezze*

²²² Sul punto: F. DONELLI, *Irrelevanza penale dell'abuso del diritto tributario: entra in vigore l'art. 10-bis dello Statuto del contribuente*, cit.

²²³ *Relazione governativa allo schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente* (Atto n. 163-bis del Governo, sottoposto a parere parlamentare e trasmesso alla Presidenza del Senato il 21 luglio 2015, 4 ss.).

riguardo alla legittimità di comportamenti ritenuti in passato corretti»²²⁴, rappresentando al contempo un grave pericolo per la libertà del contribuente di scegliere tra varie operazioni anche in ragione del differente carico fiscale, nell'ottica di un – pienamente lecito – risparmio d'imposta.

2. L'art. 10-bis della legge n. 212 del 2000: l'abuso del diritto, tra definizione e interazioni con l'ordinamento fiscale.

La finalità di fondo che ha accompagnato l'introduzione della nuova normativa, tuttavia, non era collegata né alla necessità di delineare una tutela antiabuso nel sistema interno, in quanto questa era già azionabile in virtù del principio generale di origine giurisprudenziale; né di fornire gli elementi caratterizzanti la figura stessa di abuso del diritto, in quanto erano già stati definiti dagli orientamenti euro-unitari e dalla giurisprudenza domestica. La vera necessità appariva infatti condensare la tutela antiabuso in una clausola generale, contenuta nella legislazione nazionale, la cui attivazione non necessitasse di un incontrollato utilizzo dei criteri interpretativi²²⁵.

Per tali motivi il legislatore ha deciso di intervenire su due fronti per delineare i contorni di una figura che, come si è avuto modo di sottolineare, era stata definita – seppur in modo mutevole – solo in via dottrinale e giurisprudenziale: i) da un lato, dedicando l'art. 10-bis dello Statuto del contribuente²²⁶ alla «Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale» (art. 1, co. 1

²²⁴ Relazione governativa, cit., 1 ss.

²²⁵ S. FIORENTINO, *L'art. 10-bis ed il coordinamento delle normative antielusive nazionali*, in *Riv. Guardia di Fin.*, 6/2015, 1533 ss.

²²⁶ Per comodità di consultazione, si riporta per intero l'art. 10-bis l. 212/2010, così come da ultimo modificato dal d.lgs. n. 156 del 24 settembre 2015: «1. Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni.

2. Ai fini del comma 1 si considerano:

d.lgs. 128/2015); ii) dall'altro lato, abrogando espressamente l'art. 37-bis d.P.R. 600/1973 (art. 1, co. 2 d.lgs. 128/2015), stabilendo altresì che il rinvio a tale

a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato;

b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

3. Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente.

4. Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale.

5. Il contribuente può proporre interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c), per conoscere se le operazioni costituiscono fattispecie di abuso del diritto.

6. Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto.

7. La richiesta di chiarimenti è notificata dall'amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni.

8. Fermo quanto disposto per i singoli tributi, l'atto impositivo è specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine di cui al comma 6.

9. L'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2. Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al comma 3.

10. In caso di ricorso, i tributi o i maggiori tributi accertati, unitamente ai relativi interessi, sono posti in riscossione, ai sensi dell'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e, successive modificazioni, e dell'articolo 19, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

11. I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni del presente articolo possono chiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito delle operazioni abusive i cui vantaggi fiscali sono stati disconosciuti dall'amministrazione finanziaria, inoltrando a tal fine, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo ovvero è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza all'Agenzia delle entrate, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.

12. In sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie.

13. Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie»

disposizione operato da altre norme si intende riferito, salvo incompatibilità, al nuovo art. 10-bis legge 212/2010.

La scelta operata dal legislatore delegato è stata indirizzata all'unificazione della nozione di «*abuso del diritto*» ed «*elusione fiscale*», oggi normativamente assimilate²²⁷ mediante l'esplicita equiparazione - realizzata dalla congiunzione «o» - dei due termini²²⁸, introducendo una definizione generale basata su più multipli requisiti oggettivi. La finalità, in tal caso, appare proprio quella di superare le incertezze interpretative che avevano caratterizzato l'applicazione dell'art. 37-bis d.P.R. 600/1973, fornendo al Fisco dei parametri efficaci per qualificare le singole operazioni i cui effetti fiscali sono da ritenere 'inopponibili'. In altri termini, dunque, l'individuazione della condotta abusiva non determina la nullità - sotto il profilo civilistico - dei negozi conclusi dal contribuente, rendendoli però inefficaci sotto il profilo fiscale²²⁹.

Sotto un profilo testuale, la nuova disposizione riprende - seppur con importanti modifiche - la previsione antiabuso contenuta nell'abrogato art. 37-bis, abbandonandone l'approccio casistico delineato nel suo terzo comma, in cui erano elencate singole operazioni da cui potevano derivare figure di elusione, utilizzate dalla giurisprudenza penale per fondarvi una pretesa 'tipizzazione' legale delle stesse condotte punibili²³⁰.

2.1 L'apice della disposizione: la definizione di abuso e le conseguenze sul piano fiscale.

Procedendo con ordine, al vertice del nuovo articolo (art. 10-bis St. contr., co. 1) sono delineati una prima formula definitoria - poi approfondita

²²⁷ L'espressione è ripresa da G. DI VETTA, *La restaurazione apparente della legalità. I riflessi penali della nuova disciplina dell'elusione fiscale (art. 10-bis, legge 27 luglio 2000, n. 212)*, cit., 156.

²²⁸ L. PICOTTI, *Riflessi penali delle recenti riforme sull'abuso del diritto in campo tributario*, cit., 8.

²²⁹ E. AMATI, *L'irrelevanza penale dell'abuso del diritto/elusione fiscale*, cit., 466.

²³⁰ L. PICOTTI, *Riflessi penali delle recenti riforme sull'abuso del diritto in campo tributario*, cit., 8.

nei successivi commi – e il trattamento fiscale riservato all’operazione ‘abusiva’. In particolare, vengono subito emarginati i requisiti identificativi dell’abuso del diritto, sui quali viene costruita – non senza qualche ambiguità di fondo²³¹ – l’intera definizione normativa:

- a) *assenza di sostanza economica* delle operazioni poste in essere dal contribuente;
- b) rispetto *formale* delle norme fiscali;
- c) realizzazione di un *vantaggio fiscale* indebito come ‘causa’ o ‘ragione’ *essenziale* dell’operazione.

Qualora sussistano, contemporaneamente, questi tre requisiti formali, l’operazione in concreto posta in essere configura la figura dell’abuso del diritto e, come tale, diviene inopponibile all’Amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi ai sensi dell’art. 10-bis, co. 1 l. 212/2010.

Rispetto alla prima proposta di decreto, presentata dal Governo a fine 2014 e in seguito ritirata, all’interno del primo comma era presente l’inciso «*indipendentemente dalle intenzioni del contribuente*». Tale soluzione avrebbe ‘oggettivizzato’ la figura dell’abuso, astraendo lo stesso da qualsiasi connotato soggettivo e rendendo dunque rilevante anche il comportamento inconsapevole del contribuente, in conformità alla già citata Raccomandazione sulla pianificazione fiscale aggressiva 2012/772/UE; tuttavia, nella formulazione definitiva del decreto legislativo, tale inciso è stato eliminato.

È stato evidenziato in dottrina che la definizione di abuso del diritto delineata dal primo comma della norma in commento è innervata dalla contrapposizione tra ‘forma’ e ‘sostanza’, la cui connaturata elasticità è posta

²³¹ Per una prospettiva critica dei requisiti definitivi, sotto il profilo tributario, si rinvia a D. STEVENATO, *Elusione fiscale e abuso del diritto nell’ambigua formulazione dell’art. 10-bis della L. 212/2000*, in MIELE L. (a cura di), *Il nuovo abuso del diritto*, cit., 49 ss. Sul punto, sul versante penalistico, si veda G. DI VETTA, *La restaurazione apparente della legalità. I riflessi penali della nuova disciplina dell’elusione fiscale (art. 10-bis, legge 27 luglio 2000, n. 212)*, cit., 156 ss.

in luce dall'avverbio «*essenzialmente*»²³², sintagma che rimanda necessariamente ad una valutazione relativa circa la prevalenza - o meno - della natura abusiva/elusiva del risultato perseguito²³³; l'altro lato della medaglia, in effetti, è rappresentato dal seguente comma 3, che prevede - quale espresso limite normativo - una possibile giustificazione delle operazioni concluse per valide operazioni fiscali «*non marginali*».

Inoltre, occorre prestare particolare attenzione all'espressione lessicale utilizzata dal legislatore «*operazioni prive di sostanza economica*», che si distacca dalla precedente formula delle 'valide ragioni economiche' propria dell'abrogato art. 37-bis e pare porre fine al correlato dibattito: tale espressione si riferiva all'atteggiamento soggettivo del contribuente o solamente ai caratteri esteriori e oggettivi dell'operazione negoziale? La sostituzione della precedente formula in favore della 'sostanza' economica sembra deporre chiaramente per una lettura della norma in chiave oggettiva²³⁴.

Proseguendo l'osservazione della nuova disposizione, il secondo comma riveste ruolo particolarmente rilevante, in quanto espleta una funzione definitoria che si potrebbe definire 'di secondo grado' rispetto ai requisiti previsti dal primo comma. L'intenzione legislativa, con tutta probabilità, fa da contraltare alle precedenti forti incertezze applicative che hanno caratterizzato la figura dell'abuso del diritto, fornendo all'interprete delle 'linee guida' in materia.

²³² Il termine '*essenzialmente*' appare un sintagma atecnico. L'avverbio ha sostituito il termine '*prevalente*' - invece contenuto nella legge delega - concetto che rimanda a un dato oggettivo derivante da una comparazione. Al contrario, '*essenzialmente*' appare valutabile principalmente in un'ottica soggettiva.

²³³ L. PICOTTI, *Riflessi penali delle recenti riforme sull'abuso del diritto in campo tributario*, cit., 9.

²³⁴ Così anche C. SANTORIELLO, *Abuso del diritto ed elusione*, cit., 40-41. In effetti, con il termine '*sostanza economica*' ci si riferisce a un interesse economico quantificabile, cui è orientata la condotta. Le '*ragioni economiche*', invece, non appaiono quantificabili, attenendo alle motivazioni della stessa

Ai sensi della lett. a) del secondo comma, sono privi di sostanza economica «i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali». A tal fine, la norma delinea due ‘indici’ da cui è possibile inferire la «mancanza di sostanza economica»²³⁵ dell’operazione, ambedue già contenuti nella già citata Raccomandazione 2012/772/UE in materia di ‘Pianificazione fiscale aggressiva’: i) la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme; ii) la non conformità dell’utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato.

La successiva lett. b) focalizza invece l’attenzione sul concetto di ‘vantaggio fiscale indebito’, il quale viene definito – non senza profili di novità²³⁶ – nei «benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell’ordinamento tributario»²³⁷. Si ritiene, inoltre,

²³⁵ G. FALSITTA, *Note critiche intorno al concetto di abuso del diritto nella recentissima codificazione*, in *Rivista di diritto tributario*, 6/2016, 722 ss.: specifica che l’assenza di sostanza economica sembra coincidere con il concetto di antieconomicità delineato dalla giurisprudenza in contesti diversi da quelli dell’abuso di diritto, in quanto la formula dell’antieconomicità non serve a provare l’esistenza dell’evasione né quella dell’abuso del diritto; «usata come criterio autosufficiente ed automatico, è solo un escamotage per creare gettito nei controlli fiscali, ossia una materia imponibile che non c’è. Impiegata con accortezza ed equilibrio, può costituire un indizio segnaletico nei singoli casi. [...] Ciò, in definitiva, è da intendere nel senso che è un grave errore considerare abusivi gli atti che, in conflitto con normali logiche di mercato (vale a dire economiche ed imprenditoriali), sottraggono materia imponibile all’imposizione. Questi fenomeni appartengono a ben vedere al comparto dell’evasione, non a quello dell’abuso del diritto». L’Autore conclude affermando che «catalogare nel fenomeno dell’abuso operazioni contrarie a normali logiche di mercato, vale a dire antieconomiche, costituisce un errore ingiustificato. In tal caso, infatti, non si versa nel campo dell’abuso ma in quello della sottrazione di materia imponibile a mezzo di strumenti più o meno finzionistici di evasione tout court».

²³⁶ Si è infatti evidenziato che proprio in questo passaggio si annida una delle maggiori differenze tra la definizione delineata dal nuovo art. 10-bis e l’oggi abrogato art. 37-bis, nel quale l’oggetto dell’operazione elusiva era descritto facendo riferimento agli «obblighi e divieti previsti dall’ordinamento tributario». Come è stato infatti evidenziato, tale formulazione linguistica della disposizione antielusiva imponeva all’interprete di attribuire rilievo alle sole condotte che contrastassero con divieti e comandi specificamente previsti da una norma imperativa, senza possibilità di far ricorso – per l’individuazione di tali prescrizioni – a forme di interpretazione analogica. Sul punto, si rinvia a C. SANTORIELLO, *Abuso del diritto ed elusione*, cit., 38.

²³⁷ Per un interessante critica a tale valutazione, si rinvia a P. RUSSO, *Profili storici e sistema in tema di elusione ed abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi*, in *Dir. prat. trib.*, 1/2016, 7 ss.: in merito alla formula dei ‘vantaggi fiscali indebiti’, l’Autore oppone una critica

che il contrasto con le mere ‘finalità’ o i principi dell’ordinamento tributario debba essere inteso alla luce del primo comma, il quale – *per tabulas* – si riferisce al ‘rispetto formale delle norme fiscali’ come requisito indefettibile della fattispecie di abuso del diritto²³⁸. In conseguenza, il ‘contrasto’ con le finalità fiscali non può che tradursi nell’elusione in senso stretto, da intendersi come aggiramento della *ratio* sottesa alla singola disciplina tributaria, senza che l’Amministrazione finanziaria possa disconoscere il vantaggio fiscale derivante dall’operazione contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie²³⁹; così stabilisce il comma 12 dell’art. 10-bis, il quale delinea una condizione negativa alla configurabilità dell’abuso del diritto²⁴⁰, oltre a sancire la natura residuale della categoria²⁴¹.

In breve: l’operazione può configurare abuso del diritto solo se formalmente rispettosa della disciplina fiscale e, pertanto, laddove venisse violata una qualsivoglia disposizione tributaria, non si dovrebbe parlare di abuso del diritto ex art. 10-bis l. 212/2000 e la relativa disciplina – anche sotto il profilo sanzionatorio, che si vedrà a breve – non opererebbe.

radicale: «L’indebito rimborso o l’indebita riduzione d’imposta costituenti il contenuto del vantaggio fiscale conseguito dal contribuente deriverebbero dalla violazione di un divieto posto dall’ordinamento, così traducendosi in un comportamento *contra ius*; sicché, il fenomeno abusivo verrebbe ad identificarsi con un fenomeno evasivo e l’art. 10-bis, disciplinante l’abuso appunto, finirebbe per scadere al rango di una disposizione del tutto inutile».

²³⁸ G. DI VETTA, *La restaurazione apparente della legalità. I riflessi penali della nuova disciplina dell’elusione fiscale (art. 10-bis, legge 27 luglio 2000, n. 212)*, cit. 157.

²³⁹ ID., *ibidem*.

²⁴⁰ F. DONELLI, *Irrilevanza penale dell’abuso del diritto tributario: entra in vigore l’art. 10-bis dello Statuto del contribuente*, cit.. In dottrina sono state mosse alcune critiche al comma 12 dell’articolo in commento, in quanto il contenuto dello stesso rappresenterebbe un vero e proprio tautologismo definitorio: «se configura abuso del diritto la sola operazione posta in essere nel ‘rispetto formale’ delle norme tributarie (comma 1), il cui vantaggio fiscale è indebito ai sensi della lett. b) del comma 2 (per ‘contrasto’, non già per ‘violazione’), è conseguenza logica necessaria che la contestazione della violazione di una specifica disposizione tributaria escluda ex se la qualificazione in termini di abuso del diritto» (G. DI VETTA, *La restaurazione apparente della legalità. I riflessi penali della nuova disciplina dell’elusione fiscale (art. 10-bis, legge 27 luglio 2000, n. 212)*, cit., 158).

²⁴¹ L. PICOTTI, *Riflessi penali delle recenti riforme sull’abuso del diritto in campo tributario*, cit., 9.

Il successivo comma terzo prevede che non possa considerarsi abusiva un'operazione giustificata anche da ragioni di carattere organizzativo o gestionale finalizzata ad ottenere un miglioramento funzionale dell'attività imprenditoriale o professionale del contribuente. La norma sembra rappresentare la consacrazione – anche a livello normativo – dell'orientamento giurisprudenziale che riteneva come le valide ragioni industriali non si dovessero necessariamente identificare in un incremento immediato della produttività e redditività sotto un profilo economico, ma potessero consistere anche in esigenze di miglioramento dell'assetto organizzativo e strutturale dell'azienda o del gruppo di appartenenza²⁴².

Sotto questo profilo, nel nuovo dispositivo contenuto nell'art. 10-bis, inoltre, il soggetto beneficiario dell'operazione – da intendersi come colui al quale vanno imputati gli effetti favorevoli del negozio – non deve necessariamente essere individuato nel contribuente o comunque nel protagonista dalla vicenda negoziale²⁴³. Si pensi ad esempio qualora l'operazione sia stata tenuta da una o più persone giuridiche, come nell'ipotesi di una fusione o scissione societaria: in tali casi la sussistenza di una valida ragione economica – diversa dal conseguimento di un vantaggio di natura fiscale – non deve essere rinvenuta solo con riferimento alla posizione dell'ente giuridico coinvolto, poiché rileva, ad escludere la natura elusiva dell'operazione, anche la circostanza che i benefici (in tal caso non di carattere fiscale) possano essere goduti dai titolari di partecipazioni azionarie o comunque da soggetti terzi che interagiscono con la società²⁴⁴.

²⁴² Estremamente chiara, sul punto: Cass., sez. trib., 17 ottobre 2008, n. 25374, in *Boll. trib.*, 2008, 1766 ss.

²⁴³ C. SANTORIELLO, *Abuso del diritto ed elusione*, cit., 41.

²⁴⁴ Si pensi, ad esempio, alle ipotesi in cui l'operazione negoziale si svolga all'interno di complesse organizzazioni societarie, laddove sussistono chiare peculiarità gestionali derivanti da un concetto di economicità dell'operazione *super* individuale, tale per cui la valutazione del vantaggio e dell'opportunità di una determinata operazione non può essere letta nell'ottica di

A tal proposito, è opportuno ribadire che l'indicazione, da parte del privato, delle ragioni per cui ha assunto un determinato comportamento, funge da esimente rispetto alla tesi del Fisco, secondo la quale nel caso di specie si verserebbe in un'ipotesi di abuso del diritto; in altri termini, non è la mancanza di ragioni economiche ad essere elemento costitutivo della fattispecie elusiva, ma è la presenza delle stesse che ne costituisce un elemento impeditivo²⁴⁵.

Sotto tale profilo, la corretta lettura dell'art. 10-bis St. contr. impone di ritenere che, anche qualora il comportamento del contribuente risulti privo di sostanza economica, non si tradurrà automaticamente di un comportamento abusivo; altrimenti, diversamente ritenendo, si dovrebbe considerare contraria all'ordinamento qualsiasi forma di risparmio d'imposta – che, come si è avuto modo di evidenziare, può essere perfettamente lecito²⁴⁶ – e delineare un inaccettabile obbligo di servirsi dell'operazione fiscalmente più onerosa, salvo che si abbiano valide ragioni economiche per fare diversamente²⁴⁷. Al contrario, il giudizio circa la natura legittima o abusiva di un'operazione deve essere svolto secondo una cadenza diametralmente opposta: prima di verificare quali motivazioni siano a fondamento della condotta del soggetto, occorre valutare se la stessa realizzi una qualche forma di aggiramento di obblighi e/o divieti previsti dalle norme tributarie con la finalità di conseguire un vantaggio illecito. Ebbene, solo in caso di risposta affermativa, sarà il contribuente a dover dimostrare che ragioni economiche – diverse da quella fiscale – possano giustificare la sua scelta²⁴⁸.

una singola impresa, dovendo invece essere effettuata nell'ambito di soggetto più ampio, di 'gruppo'.

²⁴⁵ Così G. ZIZZO, *La nozione di elusione nella clausola generale*, in *Corr. trib.*, 39/2006, 3087.

²⁴⁶ Cfr. *supra*, cap. I, § 4.2.

²⁴⁷ Sul punto, si veda R. LUPI, *Disorientamenti sull'elusione, salvo che per le sanzioni*, in *Riv. giur. trib.*, 7/2007, 638.

²⁴⁸ C. SANTORIELLO, *Abuso del diritto ed elusione*, cit., 43-44.

In virtù delle precedenti considerazioni, appare dunque superfluo il contenuto del comma 4 dell'art. 10-bis, il quale ribadisce «la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale», purché il contribuente osservi, nell'atto della programmazione fiscale, le finalità delle norme tributarie o le *rationes* sottese ai principi dell'ordinamento tributario, così come previsto dalla lett. b) del secondo comma²⁴⁹. La norma, ribadendo il principio della libertà di iniziativa economica e di autonomia negoziale – anche in termini di lecito risparmio di imposta²⁵⁰ – ne ravvisa dunque una limitazione nei comportamenti 'patologici', anomali e fraudolenti, che siano idonei a violare i principi di buona fede e affidamento sanciti dall'art. 10 dello Statuto del contribuente, alterando le regole di riparto dei carichi impositivi²⁵¹.

²⁴⁹ La stessa *Relazione governativa*, cit., 8 ss., evidenzia ad esempio che non sia possibile configurare una condotta abusiva laddove il contribuente scelga, per dar luogo all'estinzione di una società, di procedere ad una fusione anziché alla liquidazione. È vero che la prima operazione è a carattere neutrale e la seconda ha, invece, natura realizzativa, ma nessuna disposizione tributaria mostra 'preferenza' per l'una o per l'altra operazione: sono due operazioni messe sullo stesso piano, ancorché disciplinate da regole fiscali diverse. Tale principio trova inoltre ampio accoglimento anche in sede sovranazionale, ove sono numerose le pronunce della Corte di giustizia che elevano a principio generale del diritto economico la libertà di orientare le proprie scelte in considerazione – anche esclusiva – dell'onere fiscale che esse comportino. Su tutte, in particolare: C. Giust. UE, 12 settembre 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, in *Rass. trib.*, 3/2007, 983 ss., annotata da M. BEGHIN, *La sentenza Cadbury Schweppes e il 'malleabile' principio della libertà di stabilimento*.

²⁵⁰ Parte della dottrina, tuttavia, ha rilevato come una simile disposizione non abbia del tutto chiarito le differenze tra i concetti di abuso del diritto e di lecito risparmio d'imposta, dal momento che, nel riformulare in maniera pleonastica quanto era già stato espresso all'interno del primo comma, essa non avrebbe precisato che al contribuente risultasse possibile scegliere tra le diverse operazioni ed i regimi fiscali messi a disposizione, purché gli stessi risultino collocabili su un piano di medesima dignità, dal punto di vista dell'ordinamento. Dall'ambito applicativo della disposizione antiabusiva, dunque, risulterebbe comunque esclusa un'area concettuale all'interno della quale troverebbe collocazione il lecito risparmio d'imposta. Sul punto, si rinvia a M. LEO, *Abuso del diritto: elementi costitutivi e confini applicativi*, in *Il Fisco*, 2015, 918 ss.

²⁵¹ L'osservazione è tratta da G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 110.

Seguono una serie di commi – segnatamente dal quinto all’undicesimo – dedicati a profili, per così dire, più prettamente ‘procedimentali’²⁵². In particolare, è prevista un’ampia facoltà di interpello preventivo da parte del contribuente «*per conoscere se le operazioni costituiscono fattispecie di abuso del diritto*» (comma 5)²⁵³ e viene delineato il procedimento, in formale contraddittorio con il contribuente, volto all’accertamento dell’abuso del diritto da parte del Fisco (commi 6 e 7), con conseguente onere, in caso di esito affermativo, di esaustiva motivazione «*a pena di nullità*» in ordine alla condotta abusiva, alle norme e principi elusi e agli indebiti vantaggi realizzati (comma 8), mentre grava sul contribuente l’onere di «*dimostrare l’esistenza delle valide ragioni extrafiscali*» giustificatrici (comma 9)²⁵⁴.

Di natura più propriamente tecnico-tributaria paiono gli ultimi due commi di natura ‘procedimentale’ – e, pertanto, se ne tralascia qualsiasi approfondimento ai nostri fini – inerenti la non iscrivibilità a ruolo del tributo prima della sentenza di primo grado (comma 10) e la possibilità, per i soggetti diversi dai destinatari dell’accertamento, di chiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito delle operazioni abusive (comma 11).

²⁵² La *Relazione governativa*, cit., 8 ss., indica che questi commi recano speciali regole procedimentali, destinate a garantire un efficace confronto con l’Amministrazione finanziaria e a salvaguardare il diritto di difesa del contribuente. Emerge inoltre, dalla lettura sistematica del decreto, che il procedimento indicato all’art. 10-bis St. contr. costituisce l’unica modalità attraverso cui l’abuso del diritto può essere rilevato e accertato.

²⁵³ Nello specifico, si tratta dell’interpello c.d. antielusivo previsto all’art. 11, co. 1, lett. c) del d.lgs. 128/2015.

²⁵⁴ Per un approfondimento dell’onere della prova nell’ambito del procedimento volto all’accertamento del comportamento abusivo: C. CORRADO OLIVA, *L’abuso del diritto in ambito tributario tra onere di allegazione e onere di prova*, in VISINTINI G. (a cura di), *L’abuso del diritto*, Napoli, 2016, 379 ss.

3. I profili sanzionatori della nuova disciplina: il comma 13, tra irrilevanza penale e sanzionabilità amministrativa.

Tratteggiati i caratteri fondamentali del nuovo art. 10-bis l. 212/2000, è possibile entrare *in medias res* e affrontare il profilo che più da vicino riguarda la materia penale e la (ir)rilevanza penalistica dell'abuso del diritto in materia tributaria.

Uno dei punti focali della cd. delega fiscale era rappresentato dalla sanzionabilità - e dal carattere dell'eventuale sanzione - delle condotte di abuso del diritto. Nello specifico, l'art. 8 della legge 23/2014 delegava il Governo, che avrebbe dovuto legiferare in merito «*alla individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie*»²⁵⁵.

In ottemperanza alla cornice delineata dalla legge delega, il legislatore del 2015 ha previsto un'espressa statuizione sul punto, dedicando la chiusura del nuovo articolo 10-bis alle conseguenze sanzionatorie dei fatti integranti la 'nuova' figura di abuso del diritto descritta nei precedenti commi. Il comma 13 della disposizione affronta infatti in modo diretto il problema della sanzionabilità penale delle pratiche abusive, così come descritte dai primi tre commi dell'art. 10-bis; tuttavia, come si tenterà di motivare nel prosieguo²⁵⁶, la formulazione complessiva della disposizione rende il raggiungimento di tale finalità operazione ben più complessa rispetto all'enunciazione *tranchant* contenuta nel suo comma tredicesimo.

²⁵⁵ Sul punto, si rimanda anche alle considerazioni svolte da P. ALDROVANDI, *Elusione fiscale e diritto penale*, cit., 664 ss., il quale pone in evidenza la necessità di differenziare il concetto di evasione con quello di elusione: «*Il riferimento dell'art. 8 della legge delega alla 'individuazione dei confini' tra evasione ed elusione mostra come il legislatore delegante abbia chiaramente avvertito l'esigenza di una graduazione di gravità tra le condotte che integrano una violazione diretta di disposizioni normative e quelle che ne aggirano la ratio (...) è infatti sempre 'dietro l'angolo' il pericolo di sovrapporre e confondere i concetti di elusione e evasione*».

²⁵⁶ Cfr. *infra*, Cap, V, in particolare § 5.

Ai sensi della prima parte del comma 13, infatti, «*Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie*»: per quanto riguarda il livello più severo di sanzione, ossia quella penale, la disciplina esclude *tout court* qualsivoglia rilevanza.

Il secondo enunciato della norma, stabilisce invece che «*Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie*»²⁵⁷. Come è stato evidenziato, nonostante un autorevole orientamento dottrinale si fosse espresso in senso contrario alla rilevanza in termini di illiceità amministrativa delle pratiche di abuso del diritto in ambito tributario, l'art. 10-bis configura nei predetti casi la sanzionabilità amministrativa²⁵⁸. Inoltre, in dottrina è stato evidenziato come tale assunto presenta un altro aspetto di contraddittorietà, desumibile dai più recenti orientamenti espressi dalla Corte Edu sul carattere delle sanzioni

²⁵⁷ Secondo la *Relazione governativa*, cit., 11 ss. «*l'esclusione della punibilità dell'abuso del diritto con sanzioni penali è la conseguenza della definizione che l'art. 5 della legge delega dà dell'abuso. Si è visto infatti che tale definizione, per un verso, postula l'assenza, nel comportamento elusivo del contribuente, di tratti riconducibili a paradigmi, penalmente rilevanti, della simulazione, della falsità o, più in generale, della frodolenzia; per altro verso, imprime alla disciplina dell'abuso caratteri di residualità rispetto agli strumenti di reazione previsti dall'ordinamento tributario*». Tuttavia, in dottrina non sono mancate critiche alla scelta del legislatore di non aver predisposto apposite sanzioni al le fattispecie abusive/elusive, così come appare poco soddisfacente il non aver proceduto a fornire appigli maggiormente idonei a ricostruire con certezza la natura giuridica della norma antiabusiva; sul punto: A. CARINCI, *Prime considerazioni sulla riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Il Fisco*, 2015, 3930.

²⁵⁸ Sul punto, si rimanda a: G. CONSOLO, *I profili sanzionatori amministrativi e penali del nuovo abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, 2015, 3968 ss.; A. MARCHESELLI, *Elusione, buona fede e i principi del diritto punitivo*, in *Rass. trib.*, 2009, 401 ss.; ID., *Elusione e sanzioni: una incompatibilità logico razionale*, in *Corr. trib.*, 2009, 1988 ss.. La tematica non appare infatti affatto pacifica; senza volerli addentrare nei profili più strettamente amministrativi e tributari ad essa collegati, basti qui sottolineare che si dibatte – in particolare – sulla possibilità di applicare ai fatti di abuso del diritto le sanzioni amministrative previste per le condotte di evasione fiscale delineate dal d.lgs. 471/1997. Il legislatore delegato del 2015, in pratica, si era trovato dinanzi a un bivio: o eliminare la rilevanza penale dell'abuso del diritto senza alcuna conseguenza nemmeno sotto il profilo amministrativo, oppure prevedere unicamente la sanzionabilità amministrativa nell'ipotesi in cui fossero state violate disposizioni tributarie; la scelta è stata dunque per la seconda opzione, ossia una soluzione meno radicale che avrebbe comunque garantito la presenza di un deterrente alle operazioni – come quelle abusive/elusive – che determinano comunque risultati 'sgraditi' per l'ordinamento tributario.

amministrative in materia tributaria, talvolta caratterizzate sostanzialmente da una natura afflittiva-punitiva²⁵⁹.

Sulla scorta dei principi sanciti in ambito sovranazionale, infatti, non si potrebbe escludere l'applicazione delle sanzioni espressamente qualificate come penali ma, al contempo, stabilire che si rendono viceversa applicabili quelle – formalmente qualificate – amministrative (ma sostanzialmente penali) senza incorrere in una palese contraddizione e, soprattutto, senza dettare una norma costituzionalmente illegittima. In altri termini, potrebbe apparire un controsenso escludere *tout court* la rilevanza penale di tali condotte, prevedendo però allo stesso tempo sanzioni formalmente amministrativa ma sostanzialmente qualificabili, in base ai noti criteri *Engel*²⁶⁰, come *matière pénale*.

Prima di procedere alla riflessione sulla natura dogmatica e sulla portata pratica di tale clausola ai fini penali, sembra opportuno muovere alcune considerazioni preliminari.

Il richiamo – invero ampio e generico – alle «*leggi penali tributarie*», effettuato per escludere che le operazioni testé richiamate possano dar luogo a fatti punibili, sembra anzitutto non circoscrivere l'effetto alle sole fattispecie contenute nel d.lgs. 74/2000, dovendosi invece estendere anche alle disposizioni penali esterne al suddetto decreto, come, ad esempio, quelle

²⁵⁹ Si fa riferimento anzitutto alle note sentenze Corte Edu, 4 marzo 2014, *Grande Stevens e altri c. Italia*; Corte Edu, 20 maggio 2014, *Nykanen c. Finlandia*, in *Dir. pen. cont.*, 5 giugno 2014, con nota di M. DOVA, *Ne bis in idem in materia tributaria: prove tecniche di dialogo tra legislatori e giudici nazionali e sovranazionali*; per ulteriori riferimenti dottrinali in ambito tributario, *ex multis*: E. BOFELLI, *Principio del ne bis in idem nella recente giurisprudenza europea: considerazioni sul doppio binario sanzionatorio in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 1097 ss.. La letteratura penalistica sul tema appare, ormai, sconfinata; in questa sede basti il rinvio – anche per le citazioni giurisprudenziali e bibliografiche – a F. VIGANÒ, *Ne bis in idem e contrasto agli abusi di mercato: una sfida per il legislatore e i giudici italiani*, in *Dir. pen. cont.*, 8 febbraio 2016.

²⁶⁰ Corte Edu, sentenza dell'8 giugno 1976, *Engel e altri c. Pesi Bassi*. Più recentemente, Corte di Gius. UE, Grande Sezione, 5 giugno 2012, C-489/10, *Bonda* e Corte Edu, (Grande Camera), 15 novembre 2016, A. e B. c. *Norvegia*. Per una ricostruzione di tali criteri si veda, su tutti: V. MANES, *Art. 7 Cedu, § 1*, in S. BARTOLE-P. DE SENA-G. ZAGREBELSKY (a cura di), *Commentario breve alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, Padova, 2012, 259 ss.

contenute nel c.d. T.U. Doganale (d.P.R. 43/1973), cui fa espresso rinvio l'art. 70 d.P.R. 633/1973 in materia di IVA sull'importazione²⁶¹. Inoltre, è stato sottolineato che la l'espressa preclusione contenuta dal comma 13 dell'art. 10-bis non si possa intendere riferita alla «*prassi di abuso in senso proprio (ovvero a prassi contrattuali o negoziali di cui si sostanzia*»²⁶², ma agli effetti che ne derivano sul piano fiscale e, anzitutto, sul contenuto delle dichiarazioni²⁶³.

La formula utilizzata dal legislatore, almeno ad una prima lettura, appare estremamente chiara, nel senso di escludere qualsiasi rilevanza penale di fattispecie elusive mediante la statuizione di una sorta di 'incompatibilità ontologica'²⁶⁴ tra le fattispecie penali tributarie e la figura di abuso del diritto.

Tale incompatibilità è inoltre avvalorata mediante una lettura logica e sistematica del sistema penale tributario *post* riforma del 2015, che sembra confermare il carattere meramente residuale della figura dell'abuso del diritto e la sua non punibilità²⁶⁵. Nello specifico: *i*) da un lato, già all'interno dell'art.

²⁶¹ Sul punto, F. DONELLI, *Irrelevanza penale dell'abuso del diritto tributario: entra in vigore l'art. 10-bis dello Statuto del contribuente*, cit.

²⁶² Così A. MARTINI, *Frode, menzogna e disobbedienza. Volti nuovi e antichi del diritto penale tributario*, in *Legisl. pen.*, 3 marzo 2016.

²⁶³ Sul punto, si rinvia a G. DI VETTA, *La restaurazione apparente della legalità. I riflessi penali della nuova disciplina dell'elusione fiscale (art. 10-bis, legge 27 luglio 2000, n. 212)*, cit., 159-160.

²⁶⁴ Si deve l'espressione a E. AMATI, *L'irrelevanza penale dell'abuso del diritto/elusione fiscale*, cit., 467. L'Autore, inoltre, chiarisce che «*si tratta di conclusioni non dissimili da quelle cui è prevenuta la giurisprudenza nella pronuncia Dolce&Gabbana del 2014. Tuttavia, mentre in tale sentenza si è affermato che un'operazione meramente elusiva non può, di per sé, configurare il dolo specifico di evasione, ora l'irrelevanza penale di tali operazioni esclude la sussistenza dello stesso elemento oggettivo del reato. Sembra in tal modo ben delineato un 'argine' (normativo) teso a scongiurare possibili 'fughe in avanti' della giurisprudenza*» (ID., *ibidem*, 468)

²⁶⁵ Tali assunti sono inoltre stati confermati in sede di prima applicazione giurisprudenziale dalla Corte di cassazione, la quale, nella prima sentenza che ha analizzato gli snodi principali della riforma in materia, ha sancito che «*l'abuso postula l'assenza, nel comportamento elusivo del contribuente, di tratti riconducibili ai paradigmi, penalmente rilevanti, della simulazione, della falsità o, più in generale, della fraudolenza*», imprimendo «*alla disciplina dell'abuso del diritto carattere di residualità*». In tali termini: Cass., sez. III, 1° ottobre 2015, n. 40272, in *Dir. pen. cont.*, 9 ottobre 2015 con nota di F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto e reati tributari: la Corte di Cassazione fissa limiti e ambiti applicativi*; la sentenza è stata altresì oggetto di commento da parte di F. URBANI, *Elusione fiscale alla luce del nuovo art. 10-bis: qualche margine residuo di rilevanza penale?*, in *Cass. pen.*, 3/2016, 941 ss. Per una lettura in chiave tributaria, si rinvia a G. FRANSONI, *La*

10-bis tale lettura è confermata dal combinato disposto dai commi 12 e 13, da cui emerge come i rapporti fra il campo di applicazione dell'abuso del diritto e la sanzionabilità penale sono improntati alla mutua esclusione²⁶⁶; ii) dall'altro lato, la natura residuale è desumibile dal nuovo volto dell'art. 1 d.lgs. 74/2000, così come novellato dal d.lgs. 158/2015, ove alla lettera g-bis) si statuisce che «per “operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente” si intendono le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti»²⁶⁷.

In breve: appare evidente che la complessiva scelta del legislatore delle riforme tributarie del 2015 sia stata improntata all'esclusione della rilevanza penale dell'abuso del diritto - oggi normativamente equiparato all'elusione fiscale - prevedendo contestualmente la sanzionabilità amministrativa, ove ne ricorrano in concreto i presupposti.

Valga un'ultima considerazione. Certamente agli occhi del giurista 'formalista' tale intervento legislativo non può che apparire, per certi versi, 'paradossale'²⁶⁸: il legislatore infatti, dinanzi al contrasto e al successivo affermarsi della rilevanza penale delle condotte elusive, effettua - con

'multiforme' efficacia nel tempo dell'art. 10-bis dello Statuto su abuso ed elusione fiscale, in *Corr. trib.*, 44/2015, 4362 ss.

²⁶⁶ F. DONELLI, *Irrilevanza penale dell'abuso del diritto tributario: entra in vigore l'art. 10-bis dello Statuto del contribuente*, cit.

²⁶⁷ Tale impostazione è peraltro confermata dalla successiva nuova lett. g-ter), che chiarisce come nella nozione di 'mezzi fraudolenti' rientrano quelle «condotte artificiali attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà». Sul punto, per un'ampia disamina sulla portata della riforma operata dal d.lgs. 158/2015 sull'art. 1 del d.lgs. 74/2000, la norma 'definitoria' dell'ordinamento penale tributario, si rinvia a: P. ALDROVANDI, *Le definizioni fornite dall'art. 1*, in A. CADOPPI, S. CANESTRATI, A. MANNA, M. PAPA (a cura di), *Diritto penale dell'economia*, Torino, 2017 654 ss.; G. LUNGHINI, *Art. 1. Definizioni*, in *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. 158/2015*, NOCERINO C.-PUTINATI S. (a cura di), 19 ss.

²⁶⁸ Delinea la paradossalità dell'art. 10-bis l. 212/2000: G. DI VETTA, *La restaurazione apparente della legalità. I riflessi penali della nuova disciplina dell'elusione fiscale (art. 10-bis, legge 27 luglio 2000, n. 212)*, cit., 155.

l'introduzione dell'art. 10-bis l. 212/2000 – sostanzialmente un'abrogazione' di una fattispecie di matrice giurisprudenziale, vale a dire una disposizione – formalmente – inesistente all'interno dell'ordinamento penale²⁶⁹.

Un'abrogazione, per così dire, 'impropria', in quanto la legge non interviene su una norma scritta, bensì sull'interpretazione fornita dalla giurisprudenza della stessa; un intervento legislativo dunque 'abrogativo' nella finalità e nella sostanza, ma 'improprio' sotto il profilo formale, resosi tuttavia necessario a causa dell'evidente contrarietà ai principi cardine del diritto penale del filone *Dolce&Gabbana*, basato su un'eccessiva dilatazione interpretativa delle norme e tradottasi, nei fatti, in un apporto analogico *in malam partem*.

3.1 *Il difficile inquadramento dogmatico della norma: limite esegetico della fattispecie o causa espressa di non punibilità?*

Come anticipato, il comma 13 dell'art. 10-bis rappresenta una norma di notevole interesse, non solo per i rilevanti effetti pratici che essa comporta, quanto per la sua natura sotto il profilo strettamente giuridico-penalistico.

L'enunciato «*Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili*», molto esplicito sul piano della finalità – non altrettanto, forse, sul quello contenutistico, ove sembra caratterizzato da un'eccessiva laconicità espressiva – sotto il profilo letterale pare avere come destinatari non solamente gli 'effetti

²⁶⁹ In materia di abrogazione 'legislativa' di fattispecie di genesi giurisprudenziale, si veda, in particolare: A. CADOPPI, *Il valore del precedente nel diritto penale. Uno studio sulla dimensione in action della legalità*, cit., 101 ss.. L'Autore sottolinea come tale fenomeno non sia estraneo alla storia del nostro ordinamento; in particolare, pone in luce due casi in cui si sarebbe verificata tale abrogazione di fattispecie giurisprudenziale: i) ipotesi dell'impossessamento abusivo di selvaggina, sovente punito come furto dalla giurisprudenza a cavallo tra gli anni '80 e '90 e successivamente oggetto di apposito intervento legislativo ai sensi dell'art. 30, legge 157/1992 (al cui terzo comma: «*Nei casi di cui al comma 1 non si applicano gli articoli 624, 625 e 626 del codice penale*»); ii) ipotesi della detenzione e del porto di arma-giocattolo priva di tappo rosso, punite dalla giurisprudenza e successivamente 'abrogate' dalla legge n. 36 del 1990.

fiscali', aventi momento genetico nella dichiarazione fiscale redatta dal contribuente, ma anche le stesse operazioni prodromiche agli stessi. In altri termini: anche la condotta di abuso del diritto, da intendersi quali i fatti, gli atti e i contratti che la formano, non può dar luogo ad alcuna qualificazione in termini giuridico-penali²⁷⁰.

Ciò premesso, il comma 13 della disposizione in commento pare di dubbia collocazione sotto il profilo della teoria generale del reato, in quanto non appare di immediata comprensione se il suo intervento si riflette sul piano della tipicità delle fattispecie incriminatrici, ovvero con riferimento alla punibilità delle stesse.

La questione, lungi dal rappresentare una mera disquisizione di natura accademica, comporta dei risvolti di non poco conto sul piano pratico, *in primis* per quanto attiene alla sua qualificazione in tema di retroattività della norma penale di cui all'art. 2 c.p., come si tenterà di spiegare nel successivo paragrafo²⁷¹.

Secondo parte della dottrina²⁷² la norma, sul piano dogmatico, intende specificare - per sottrazione o per differenza - la tipicità della condotta e di ogni singola frazione che la compone (con riferimento alle fattispecie, ad esempio, del d.lgs. 74/2000), circoscrivendone lo spettro tipico della fattispecie. Pertanto, nonostante la sua inusuale collocazione estrinseca rispetto alla disposizione penale di riferimento, la norma *ex art. 10-bis*, co. 13, rappresenterebbe un 'limite esegetico della fattispecie'.

²⁷⁰ In tal senso G. DI VETTA, *La restaurazione apparente della legalità. I riflessi penali della nuova disciplina dell'elusione fiscale (art. 10-bis, legge 27 luglio 2000, n. 212)*, cit., 160.

²⁷¹ Cfr. Cap. IV, § 4.

²⁷² F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto e reati tributari: la Corte di Cassazione fissa limiti e ambiti applicativi*, cit.; F. DONELLI, *Irrilevanza penale dell'abuso del diritto tributario: entra in vigore l'art. 10-bis dello Statuto del contribuente*, cit.; G. DI VETTA, *La restaurazione apparente della legalità. I riflessi penali della nuova disciplina dell'elusione fiscale (art. 10-bis, legge 27 luglio 2000, n. 212)*, cit., 160 ss..

Il concetto di limite esegetico della fattispecie – talvolta delineata in termini di ‘causa di esclusione del tipo’ – rappresenta una categoria dogmatica non troppo frequentemente approfondita nella letteratura penalistica, ma gli Autori che se ne sono occupati sono tra i più illustri²⁷³; Franco Bricola, in uno dei suoi primi scritti²⁷⁴, ne descrive la portata e ne sancisce l’appartenenza al *Tatbestand*.

Tuttavia, la materia della (ir)rilevanza penale dell’abuso del diritto presenta non indifferenti peculiarità. Infatti, se classicamente un limite esegetico della fattispecie interviene su un reato legislativamente introdotto nell’ordinamento con una sua precisa struttura, con la finalità di operare una riduzione e delimitazione della tipicità della fattispecie, nel caso di specie sembra invece mancare – sul piano formale – il ‘reato base’.

A ben vedere, rispetto alla modalità usuale di intervento di una clausola di esclusione del tipo, nel caso dell’abuso del diritto il comma 13 dell’art. 10-bis non interviene direttamente su una fattispecie così come espressamente delineata dal legislatore (ad esempio, l’art. 4 o 5 del d.lgs. 74/2000), andando invece ad intaccare l’apporto che era stato fornito in senso ‘additivo’ dall’interpretazione del formante giurisprudenziale.

Ebbene, se – come evidenziato in dottrina²⁷⁵ – le cause di esclusione del tipo hanno una funzione di puntualizzazione normativa tesa ad escludere il tipo ‘originario’, delimitandone l’ampiezza, nell’ambito della rilevanza

²⁷³ Si segnalano, in particolare: F. BRICOLA, *Limite esegetico, elementi normativi e dolo nel delitto di pubblicazione e spettacoli osceni*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1960, 738 ss.; P. NUVOLONE, *I limiti taciti della norma penale*, Padova, 1972, 110 ss.; F. ANGIONI, *Condizioni di punibilità e principio di colpevolezza*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1989, 1519 ss.; più recentemente, la categoria è stata approfondita da M. ROMANO, *Teoria del reato, punibilità, soglie espresse di offensività (e cause di esclusione del tipo)*, in *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, DOLCINI E.-PALIERO C.E. (a cura di), Milano, 2006, 1721 ss.

²⁷⁴ F. BRICOLA, *Limite esegetico, elementi normativi e dolo nel delitto di pubblicazione e spettacoli osceni*, cit., 754.

²⁷⁵ M. ROMANO, *Teoria del reato, punibilità, soglie espresse di offensività (e cause di esclusione del tipo)*, cit., 1736.

dell'abuso del diritto la tipicità è sempre stata assente: la rilevanza penale di tali condotte, come osservato, è derivata unicamente da un'interpretazione estensiva – peraltro assai criticata, in quanto analogica *in malam partem* – del formante giurisprudenziale, nell'ambito di un vero e proprio fenomeno gius-creativo²⁷⁶.

La dottrina – invero molto autorevole – che sostiene l'intervento sul piano della tipicità del nuovo art. 10-bis, evidenzia come il suo comma 13 contribuisca alla definizione normativa del reato, ridisegnando «*per sottrazione le fattispecie di reato, escludendo dal loro perimetro i comportamenti rientranti nella nozione di abuso del diritto*»²⁷⁷. Focalizzando l'attenzione sulla modalità di integrazione tra fattispecie penale tributaria e art. 10-bis, co. 13, si ritiene dunque che quest'ultimo rappresenti una 'sotto-fattispecie', destinata «*a integrare – in negativo, per sottrazione – figure incriminatrici che contemplavano originariamente anche le condotte ora esplicitamente escluse dal rilievo penale*»²⁷⁸.

Tale impostazione, ciononostante, sembra non andare del tutto esente da criticità, per la solita motivazione: nel caso dell'abuso del diritto, il comma 13 dell'art. 10-bis inciderebbe sui reati (artt. 3, 4 o 5 del d.lgs. 74/2000, ad esempio) escludendo dal perimetro della tipicità segmenti di condotta che non erano espressamente previsti a livello normativo, bensì introiettati nelle fattispecie da un'interpretazione estensiva – se non addirittura 'additiva' – della giurisprudenza. Di fatto – e a ben vedere – si è assistito a un intervento

²⁷⁶ Sulla funzione gius-creativa del formante giurisprudenziale, in chiave critica, si segnala il recente contributo di A. MANNA, *Il lato oscuro del diritto penale*, Pisa, 2017, 37 ss., ove l'Autore evidenzia che «*la giurisprudenza ha proseguito ed anzi ha ulteriormente sviluppato quella caratteristica ormai definita gius-creativa (...) ha ulteriormente contribuito alla crisi della legalità penale*».

²⁷⁷ F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto e reati tributari: la Corte di Cassazione fissa limiti e ambiti applicativi*, cit.

²⁷⁸ F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto e reati tributari: la Corte di Cassazione fissa limiti e ambiti applicativi*, cit.

legislativo che va a intaccare, circoscrivendone la portata, gli effetti di estensione della punibilità apportati dal formante giurisprudenziale.

In effetti, muovendo il ragionamento dalla natura del nostro ordinamento di *civil law*, basato sui principi della stretta legalità in materia penale – ex art. 25, co. 2 Cost – e della soggezione al giudice alla legge (art. 101 Cost.), non appare coerente sul piano sistematico ritenere che la progressiva estensione – giurisprudenziale – dell’applicazione dei reati tributari alle condotte di abuso del diritto, mediante un vero e proprio apporto ‘additivo’ *in malam partem* del formante giurisprudenziale, possa essere equiparata al rango formale di una ‘fonte’ di tipizzazione delle predette fattispecie²⁷⁹.

Non a caso, a sommosso avviso dello scrivente non è corretto parlare di formale ‘abrogazione’ dei fatti di elusione fiscale operata dal d.lgs. 128/2015; come si è avuto modo di osservare²⁸⁰, l’effetto dell’art. 10-bis l. 212/2000 è sostanzialmente abrogativo, ma si tratta a ben vedere di un’abrogazione ‘impropria’, in quanto la legge – *rectius*: il decreto legislativo – non interviene su una norma penale scritta, bensì sull’interpretazione giurisprudenziale della stessa.

Per i dubbi sopra esposti, appare maggiormente condivisibile l’opinione²⁸¹ che, invece, configura l’art. 10-bis, co. 13, in termini di causa espressa di ‘non punibilità’²⁸².

Sembrano infatti militare per tale interpretazione anche motivazioni di carattere letterale e sistematico. La formulazione del comma 13 e, in

²⁷⁹ L. PICOTTI, *Riflessi penali delle recenti riforme sull’abuso del diritto in campo tributario*, in particolare 16.

²⁸⁰ Cfr. *supra*, Cap. V, § 3.

²⁸¹ Tale tesi – anche a conforto dello scrivente – è stata recentemente sostenuta, in dottrina, da L. PICOTTI, *Riflessi penali delle recenti riforme sull’abuso del diritto in campo tributario*, in particolare 12 ss.

²⁸² In tema di cause di non punibilità, è obbligato il rinvio al contribuente, ancora oggi attualissimo, di G. VASSALLI, *Cause di non punibilità*, in *Enc. dir.*, VI, Milano, 1960, 609 ss.

particolare, l'utilizzo del sintagma «*non danno luogo a fatti punibili*» era infatti già stato utilizzato in altre norme penali tributarie – si pensi, ad esempio, all'abrogato art. 7²⁸³ o al neo introdotto art. 13²⁸⁴ del d.lgs. 74/2000 – nelle quali è stato utilizzato proprio per definire cause di punibilità in senso stretto, sia concomitanti che successive rispetto alla condotta tipica²⁸⁵.

Occorre poi evidenziare che, con definizione analoga, era stata formulata la – oggi abrogata²⁸⁶ – causa di non punibilità sopravvenuta prevista dall'originario art. 16 d.lgs. 74/2000, ove l'enunciato «*non dà luogo a fatto punibile*» era collegato al fatto elusivo di chi si fosse successivamente uniformato ai pareri del Ministero delle Finanze o del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive²⁸⁷.

Inoltre, valga un'ulteriore considerazione. In presenza di una causa di non punibilità un fatto continua a presentare, sotto un profilo oggettivo, dei caratteri di illiceità, ma il soggetto attivo è non è penalmente punibile²⁸⁸. Aderendo alla concezione tripartita del reato, la punibilità non configura infatti un aspetto – né elemento – essenziale dello stesso, non tanto perché

²⁸³ Oggi in parte sostituito, ad opera del d.lgs. 158/2015, dal nuovo comma 1-ter dell'art. 4 d.lgs. 74/2000, in virtù del quale «*non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette*».

²⁸⁴ Si tratta della nuova causa di non punibilità sopravvenuta introdotta dal d.lgs. 158/2015, basata sul pagamento del debito tributario prima dell'apertura del dibattimento. Per le prime applicazioni giurisprudenziali (e le prime considerazioni dottrinali) si rimanda a: S. FINOCCHIARO, *La nuova causa di non punibilità per estinzione del debito tributario posta al vaglio della corte costituzionale da un'ordinanza del tribunale di Treviso*, in *Dir. pen. cont.*, 4 aprile 2016; A. TERMINE, *Il nuovo art. 13 d.lgs. 74/2000: una nuova norma di favore 'ibrida'?*, in *Dir. pen. cont.*, 4 luglio 2017.

²⁸⁵ L. PICOTTI, *Riflessi penali delle recenti riforme sull'abuso del diritto in campo tributario*, in particolare 14.

²⁸⁶ Proprio a causa della sua perdita di importanza a seguito della riforma operata dal d.lgs. 128/2015 e della conseguente irrilevanza delle condotte di elusione fiscale, come segnalato da A. LANZI-P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, Milano, 2017, 84.

²⁸⁷ Sul punto: L. PICOTTI, *Riflessi penali delle recenti riforme sull'abuso del diritto in campo tributario*, in particolare 14.

²⁸⁸ Sul punto: M. ROMANO, *Commentario sistematico del codice penale*, I, Milano, 2004, 524.

normale conseguenza del reato medesimo, quanto perché estranea al contenuto di disvalore che sta alla base della previsione legislativa²⁸⁹.

Ebbene, nel caso della sanzionabilità dei fatti di abuso del diritto delineata dall'art. 10-bis, appare innegabile che il legislatore non ha inteso eliminare *tout court* qualsiasi profilo di illiceità di tali condotte: ne è chiara prova la seconda parte del comma 13 dell'articolo in commento, ove si prevede espressamente che resta ferma l'applicazione delle *sanzioni amministrative tributarie*. In quest'ottica la riforma, dopo aver inizialmente delineato con maggiore chiarezza la definizione di abuso del diritto – anche al fine di distinguerla più nettamente da quella di evasione –, conferisce alla stessa caratteri di illiceità, escludendo espressamente il ricorso all'*extrema ratio* della pena, ma prevedendo comunque la sanzionabilità sotto il profilo amministrativo.

Tuttavia in materia di (ir)rilevanza penale dell'abuso del diritto occorre muovere un'ultima considerazione prima di affrontare le problematiche inerenti il rapporto dell'art. 10-bis con l'art. 2 c.p., che prescinde dalla qualificazione del predetto comma 13 in termini di limite esegetico della fattispecie o di causa di esclusione della punibilità.

L'espressa finalità dell'articolo 10-bis parrebbe, dunque, porre definitivamente la parola fine alla *querelle* inerente la rilevanza penale di condotte abusive/elusive: l'univoco dato testuale e la lettura sistematica con i delitti tributari *post* d.lgs. 158/2015 – dei quali si tratterà anche nel prosieguo – non lascerebbero residuare dubbi di sorta.

²⁸⁹ Per un approfondimento sulle considerazioni di natura dogmatica in materia, si rinvia ancor a M. ROMANO, *Commentario sistematico del codice penale*, I, Milano, 2004, 333 ss.

Tuttavia, come si avrà modo di approfondire maggiormente nel seguente capitolo²⁹⁰, la punibilità dell'abuso del diritto in materia tributaria rimane questione ben più complessa rispetto a quanto potrebbe apparire *prima facie*. La motivazione si basa, fondamentalmente, sulla seguente considerazione: se il comma 13 della nuova disposizione esclude la sanzione penale per le condotte abusive, è però necessario sottolineare come l'oggetto di tale limitazione debba essere ancorato unicamente alla definizione di abuso del diritto contenuta dai primi commi dell'art. 10-bis. l. 212/2000.

In breve: se la nuova disposizione, prima di stabilire l'irrilevanza penale dell'abuso, si premura di delimitare il campo di esistenza dello stesso, fornendone una precisa definizione, sotto un profilo di logica deduttiva devono dunque essere considerate penalmente irrilevanti solo e unicamente le condotte integranti la predetta nozione di abuso.

Sorge spontaneo, dunque, l'interrogativo cui si tenterà di fornire risposta nel prossimo capitolo: esistono oggi condotte *lato sensu* 'abusive' non riferibili alla 'nuova' definizione ex art. 10-bis? E, in caso affermativo, queste ultime possono costituire ipotesi di reato?

4. Profili e criticità di diritto intertemporale del nuovo art. 10-bis l. 212/2000. Retroattività della *lex mitior* o *abolitio criminis* parziale?

Oltre che sul piano della classificazione dogmatica della sua clausola di 'irrilevanza' penale, le maggiori incertezze interpretative dell'art.10-bis St. contr., che comportano importanti riflessi sul profilo applicativo, sembrano

²⁹⁰ Per l'approfondimento circa l'eventuale perdurante rilevanza penale di condotte *lato sensu* abusive, si rinvia *infra*, Cap. V.

inoltre annidarsi nel regime di efficacia temporale della norma e nella sua corretta declinazione e classificazione ai sensi dell'art. 2 codice penale.

Le criticità si suddividono su due diversi piani e, pertanto, si ritiene preferibile analizzarle partitamente.

4.1 Art. 10-bis, co. 13: efficacia ex tunc o ex nunc?

Una delle maggiori problematiche contenute dalla riforma operata dal d.lgs. 128/2015 viene riscontrata nella disciplina transitoria dettata dallo stesso decreto che avrebbe dovuto regolare l'ambito temporale di efficacia della nuova disposizione. Nello specifico, l'art. 1, co. 5 del predetto decreto dispone che le disposizioni di cui all'art. 10-bis l. 212/2000 non dispiegano i propri effetti solo «per il futuro», cioè a partire, *ex nunc*²⁹¹, dal 1° ottobre 2015, decorso un mese dalla data di entrata in vigore del decreto legislativo n. 128²⁹². La seconda parte della disposizione prevede infatti un regime transitorio di retroattività della nuova disciplina, ritenendo applicabile l'art. 10-bis anche alle operazioni realizzate anteriormente all'entrata in vigore del d.lgs. 128/2015, purché non sia stato ancora notificato il relativo atto impositivo.

La disposizione, così formulata, appare agli occhi del penalista quantomeno imprecisa, poiché non sembra rispettare la specifica disciplina prevista dall'ordinamento penale in materia di retroattività della norma più favorevole al reo.

²⁹¹ Ciò in conformità del principio del *tempus regit actum* tipico del diritto amministrativo e dell'art. 11 delle preleggi al codice civile, a norma del quale la legge dispone solo per l'avvenire e non ha effetto retroattivo, salvo che non sia diversamente disposto.

²⁹² Il d.lgs. 128/2015 è entrato in vigore il 2 settembre 2015. Per alcune interessanti considerazioni sulla disciplina transitoria, si rinvia al contributo di A. LANZI, *Il flebile incrocio tra illuminismo, legalità e diritto penale dell'economia*, in *Ind. pen.*, 2016, 7 ss.. Per un approfondimento sulla portata di tale disposizione, si rinvia inoltre a A. LANZI-P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, Milano, 2017, 270 ss.;

In tale direzione si sono uniformati sia la dottrina²⁹³, che la Corte di cassazione nella prima pronuncia in materia²⁹⁴, secondo la quale la norma in esame comporta «una limitazione temporale esclusivamente alla efficacia retroattiva della disciplina tributaria dell'abuso del diritto e non anche a quella penale». In motivazione, il giudice di legittimità perviene a tale conclusione valorizzando l'intentio legis quanto la necessità di un'interpretazione costituzionalmente orientata della previsione.

Per quanto attiene al primo profilo, la volontà del legislatore in favore della retroattività della non punibilità emerge con chiarezza sia dal documento redatto dal Servizio studi della Camera dei deputati²⁹⁵, sia dalla Relazione illustrativa di accompagnamento al decreto²⁹⁶. Il secondo versante dell'argomentazione appare ancor più pregnante, in virtù della necessità di interpretare secondo Costituzione l'ultimo comma dell'art. 1 del d.lgs. 128/2015; in particolare, la Corte sottolinea come l'art. 117 Cost. imponga che la potestà legislativa venga esercitata anche nel rispetto dei vincoli derivanti dai trattati internazionali ratificati dall'Italia, fondati sul principio della retroattività della legge sopravvenuta meno severa²⁹⁷.

²⁹³ L. PICOTTI, *Riflessi penali delle recenti riforme sull'abuso del diritto in campo tributario*, 9 ss.; E. AMATI, *L'irrelevanza penale dell'abuso del diritto/elusione fiscale*, cit., 467; F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto e reati tributari: la Corte di Cassazione fissa limiti e ambiti applicativi*, cit.; G. DI VETTA, *La restaurazione apparente della legalità. I riflessi penali della nuova disciplina dell'elusione fiscale (art. 10-bis, legge 27 luglio 2000, n. 212)*, cit., 163 ss.; F. DONELLI, *Irrilevanza penale dell'abuso del diritto tributario: entra in vigore l'art. 10-bis dello Statuto del contribuente*, cit.

²⁹⁴ Cass., sez. III, 1° ottobre 2015, n. 40272, cit.

²⁹⁵ Documento n. 166 datato 11 maggio 2015, recante il titolo «Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente» (in particolare pagine 25 e ss.), reperibile sul sito della Camera dei Deputati.

²⁹⁶ Relazione, cit., 15, ove si evidenzia che l'irretroattività della disciplina è riferita unicamente ai procedimenti amministrativi.

²⁹⁷ Nella sentenza vengono richiamati sia l'art. 15, co. 1, del Patto internazionale relativo ai diritti civili e politici, adottato a New York il 16 dicembre 1966, ratificato dall'Italia con la l. 881/1977 e divenuto esecutivo il 15 dicembre 1978, sia l'art. 7 CEDU, così come interpretato dalla Corte Edu nella sentenza *Scoppola* (C. Edu, Grande Camera, *Scoppola vs. Italia*, 17 settembre 2009), in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2010, 397 ss., con nota di C. PECORELLA, *Il caso Scoppola davanti alla Corte di Strasburgo*, nonché in *Cass. pen.*, 2010, 2020 ss., con nota di M.

La Corte, infine, ammettendo che il legislatore può – secondo l'insegnamento della Corte Costituzionale – introdurre deroghe e limitazioni alla retroattività più favorevole, ricorda che esse devono tuttavia essere sottoposte un vaglio di ragionevolezza, che nel caso *de quo* apparirebbe non superabile²⁹⁸.

Di conseguenza, il comma 13 dell'art. 10-bis è destinato a esplicitare i suoi effetti, in termini di irrilevanza penale delle condotte abusive, anche per quelle realizzate prima del 1° ottobre 2015, a prescindere dall'avvio o meno – in sede amministrativa – dell'accertamento fiscale, in virtù di quanto disposto dall'art. 2 del codice penale, principio che trova fondamento, come noto, anche nella nostra Costituzione e a livello sovranazionale.

4.2 Il comma 13 nel prisma dell'art. 2 c.p.: una difficile classificazione giuridica.

Ciò premesso, e sgomberato il campo dall'atecnica – quantomeno agli occhi del penalista – formulazione legislativa in materia di diritto intertemporale, sembra però restare sul tappeto una problematica di non secondario rilievo²⁹⁹: la nuova disciplina apportata all'art. 10-bis, co. 13 l. 212/2000 configura un'ipotesi di successione temporale riconducibile al paradigma dell'*abolitio criminis* – di cui all'art. 2, co. 2 c.p. – o rappresenta una

GAMBARDELLA, Il 'caso Scoppola': per la Corte Europea l'art. 7 CEDU garantisce anche il principio di retroattività della norma più favorevole.

²⁹⁸ A parere della Corte condizionare l'operatività della fattispecie penale alla notificazione di un atto impositivo si risolverebbe in un'opzione legislativa ingiustificata, non incidendo in alcun modo tale atto né sul disvalore della condotta, né sul suo concreto accertamento.

²⁹⁹ In dottrina, si pongono la questione in termini problematici, in particolare G. DI VETTA, *La restaurazione apparente della legalità. I riflessi penali della nuova disciplina dell'elusione fiscale (art. 10-bis, legge 27 luglio 2000, n. 212)*, cit., 163 ss. e, più recentemente, L. PICOTTI, *Riflessi penali delle recenti riforme sull'abuso del diritto in campo tributario*, 9 ss.

semplice successione modificativa, con conseguente applicazione della *lex mitior* ai sensi dell'art. 2, co. 4 c.p.?

La risposta a tale quesito appare particolarmente delicata, in quanto comporta, a seconda che si voglia accedere all'una o all'altra ipotesi, conseguenze pratiche non certo secondarie, con riferimento al diverso regime di tenuta del giudicato penale in materia.

Anche in questo caso, parte della dottrina³⁰⁰ – invero maggioritaria – e la giurisprudenza³⁰¹, aderiscono alla teoria secondo la quale il nuovo comma 13 dell'art. 10-bis configura un'ipotesi di *abolitio criminis* parziale. La motivazione che fonda tale interpretazione è anzitutto dovuta al riconoscimento dell'incidenza strutturale dell'art. 10-bis, co. 13, sul perimetro di tipicità delineate dalle fattispecie incriminatrici, in quanto tale norma avrebbe 'sottratto' all'ambito di previsione delle fattispecie incriminatrici 'fatti' che, in astratto, sarebbero stati ad esse riconducibili³⁰².

La questione, tuttavia, a sommosso parere dello scrivente appare ben più complessa e dall'esito affatto scontato.

Si proverà dunque a ragionare su tale aspetto analizzando partitamente il nuovo art. 10-bis l. 212/2000, così da valutarne gli effetti sul piano intertemporale secondo le regole del diritto penale.

Analizzando l'apice – sia topografico che concettuale – del nuovo dell'art. 10-bis, i primi tre commi della disposizione esplicano una funzione

³⁰⁰ F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto e reati tributari: la Corte di Cassazione fissa limiti e ambiti applicativi*, cit.; E. AMATI, *L'irrelevanza penale dell'abuso del diritto/elusione fiscale*, cit., 472-473; F. DONELLI, *Irrilevanza penale dell'abuso del diritto tributario: entra in vigore l'art. 10-bis dello Statuto del contribuente*, cit.; G. DI VETTA, *La restaurazione apparente della legalità. I riflessi penali della nuova disciplina dell'elusione fiscale (art. 10-bis, legge 27 luglio 2000, n. 212)*, cit., 163-164.

³⁰¹ Cass., sez. III, 1° ottobre 2015, n. 40272, cit.; Cass., sez. III, 5 aprile 2016, n. 35575, rv. 267678.

³⁰² F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto e reati tributari: la Corte di Cassazione fissa limiti e ambiti applicativi*, cit.

sostanzialmente ‘definitoria’, tratteggiando e circoscrivendo la figura dell’abuso del diritto/elusione fiscale. Inoltre, i primi tre commi dell’articolo in commento hanno una funzione meramente definitoria di un concetto che non aveva espressa residenza nell’ordinamento penale; in tal senso, dunque, la prima parte dell’art. 10-bis sembra configurare una norma extrapenale che non integra il precetto.

Nelle predette ipotesi infatti, secondo la dottrina, rimane immutato il giudizio del legislatore sul disvalore penale di una fattispecie e, pertanto, l’introduzione o la modifica della norma extrapenale definitoria non può integrare una successione di norme integratrici ai sensi dell’art. 2 c.p.³⁰³.

Una diversa considerazione deve essere effettuata per il successivo comma 13, che rappresenta invece una norma chiaramente plasmata dal legislatore con riferimento alla materia penale, atta ad escluderne la rilevanza. Tuttavia tale disposizione, come si tenterà di illustrare, più che dar vita a un’*abolitio criminis* (parziale), sembra integrare una successione di leggi penali nel tempo, nell’ambito della quale dovrà essere applicata la legge più favorevole al reo.

Si proceda con ordine. La dottrina³⁰⁴ che recentemente ha sostenuto tale orientamento, individua tre ordini di ragioni a fondamento della tesi: *i*) l’assenza di un’abrogazione – neppure espressa – di fattispecie legali incriminatrici ma, piuttosto, l’introduzione di una nuova causa di non punibilità a carattere generale; *ii*) la natura giuridica del comma 13 dell’art. 10-bis l. 212/2000; *iii*) l’impossibilità ontologica del nostro ordinamento di riconoscere il formante giurisprudenziale quale fonte di tipizzazione delle fattispecie incriminatrici.

³⁰³ G. MARINUCCI-E. DOLCINI, *Manuale di diritto penale. Parte generale*, Milano, 2017, 147.

³⁰⁴ L. PICOTTI, *Riflessi penali delle recenti riforme sull’abuso del diritto in campo tributario*, cit., 12 ss.

Il primo argomento fonda le proprie basi sulla considerazione circa la natura non abrogativa – in senso formale – delle disposizioni introdotte dal d.lgs. 128/2015 e, in particolare, dell'art. 10-bis. A ben vedere, le fattispecie incriminatrici del d.lgs. 74/2000 sono state oggetto di modifica solo nell'ambito del successivo d.lgs. 158/2015, che sarà in parte analizzato – per le parti che interessano la presente trattazione – nel successivo capitolo. Il decreto n. 128 del 2015, piuttosto, si è prodigato a fornire una definizione normativa del concetto di abuso del diritto, al fine di marcare le differenze con il concetto – penalmente rilevante – di evasione, prevedendo per lo stesso una causa espressa di non punibilità.

Proprio la natura dogmatica del comma 13 dell'art. 10-bis rappresenta il secondo polo argomentativo. Per le ragioni sopra esposte³⁰⁵, la disposizione in commento introduce nel sistema penale tributario una nuova causa espressa di non punibilità, definita da norma extrapenale (l'abuso del diritto)³⁰⁶.

Sul punto, in dottrina si esclude che l'introduzione di una causa di punibilità in senso stretto possa costituire un'*abolitio criminis*, in quanto il legislatore lascia sussistere una qualche forma di disapprovazione dell'ordinamento di tali fatti, sia in termini di anti giuridicità che di colpevolezza³⁰⁷. Osservando la problematica da una diversa prospettiva, la nuova causa di non punibilità impedisce la punibilità di fatti talvolta ricondotti dalla giurisprudenza – poiché ritenuti 'elusivi' – alle ipotesi di omessa dichiarazione (ex art. 5 d.lgs. 74/2000) o di dichiarazione infedele, ai sensi dell'art. 4 del predetto decreto, anche ove fossero in astratto integrati tutti i

³⁰⁵ Cfr. *supra*, Cap. IV, § 2.1.

³⁰⁶ L. PICOTTI, *Riflessi penali delle recenti riforme sull'abuso del diritto in campo tributario*, cit., 12 ss.

³⁰⁷ Sul punto, si veda M. ROMANO, *Commentario sistematico del codice penale*, cit., 57. Tuttavia, si segnala l'orientamento difforme, sul punto, di D. PULITANO, *Diritto penale*, Torino, 2015, 593, secondo il quale «l'effetto di restrizione dell'area di punibilità – e quindi di abolitio criminis parziale – potrebbe derivare anche dall'introduzione di una causa di non punibilità».

requisiti oggettivi e soggettivi richiesti dalle relative disposizioni, ma senza incidere su queste ultime.

Come è stato osservato, anche in casi analoghi si è assistito all'introduzione di una causa di non punibilità per fatti che non perdono *tout court* il loro carattere illecito, restando questi ultimi soggetti solo alle sanzioni amministrative; ne costituisce paradigmatico esempio la legislazione in materia di stupefacenti³⁰⁸. In tal caso la dottrina e la giurisprudenza, seppur con qualche incertezza iniziale, hanno infatti escluso che si potesse trattare di *abolitio criminis*, stante la permanente illiceità – ad altri fini – dei comportamenti ritenuti ‘non punibili’ per ragioni di opportunità politico-criminale³⁰⁹.

Inoltre si consideri che, sino all'entrata in vigore del d.lgs. 158/2015, era presente nel d.lgs. 74/2000 una causa di punibilità *sopravvenuta* per i fatti elusivi, prevista per il contribuente che si fosse successivamente uniformato al parere del Ministero delle Finanze (o al Comitato consultivo) «*per l'applicazione delle norme antielusive*». A ben vedere, la norma di cui all'art. 10-bis, co. 13 rappresenta una nuova causa di punibilità – *concomitante* e più favorevole al reo – che si pone in rapporto di successione con la norma del citato art. 16, oggi abrogato proprio perché privato della sua ragion d'essere dal neo introdotto art. 10-bis.

In breve: appare configurata, nel caso di specie, una successione di norme che disciplinano cause di non punibilità, applicabili a condotte di abuso/elusione sia *ante* che *post* riforma del 2015, fra le quali deve prevalere – in virtù del principio della *lex mitior* – la più favorevole al reo, da accertare in

³⁰⁸ Ci si riferisce alla causa di non punibilità della detenzione di ‘modica quantità’ di sostanza stupefacente ex art. 80, l. 685/1975.

³⁰⁹ Sul punto, ancora: L. PICOTTI, *Riflessi penali delle recenti riforme sull'abuso del diritto in campo tributario*, cit., 14.

concreto, alla luce dell'art. 2, co. 4 c.p. e che non potrà che essere quella disposta dal nuovo art. 10-bis l. 212/2000.

Infine, il terzo motivo per non ritenere sussistente, nel caso di specie, una forma di *abolitio criminis*, si fonda su una considerazione per così dire 'sistemica', che tocca il cuore pulsante di uno dei grandi temi del dibattito penalistico moderno: i rapporti tra formante giurisprudenziale e fattispecie incriminatrice. Senza addentrarci a fondo in questa tematica, valgono in questa sede le brevi riflessioni già svolte in chiave 'retrospettiva' nel terzo capitolo. In particolare, si sottolinea nuovamente come non appaia conciliabile, in un ordinamento di *civil law* e saldamente ancorato allo stringente principio di legalità, le cui maglie appaiono ancor più strette in materia penale, l'idea che il formante giurisprudenziale possa rivestire un ruolo di 'fonte del diritto', in particolare se intesa in chiave di espansione dell'area del penalmente rilevante.

Per tale motivo, nel caso dell'abuso del diritto in sede tributaria, in virtù della natura prettamente giurisprudenziale della sua rilevanza penale - risultato, come più volte osservato, di un inaccettabile esito 'additivo' di alcune pronunce - non si può parlare di un effetto abrogativo. In altri termini: non si può parlare di *abrogatio criminis sine abrogatio legis*, dato che non esisteva formalmente una 'legge' che sarebbe stata oggi parzialmente abrogata³¹⁰.

Secondo tale impostazione, si potrebbe confutare anche l'obiezione per la quale il d.lgs. 128/2015, abrogando espressamente l'art. 37-bis d.P.R. 600/1973 - utilizzato dalla giurisprudenza come strumento di incriminazione dei fatti elusivi - avrebbe determinato un'*abrogatio legis* con riferimento a tali condotte.

³¹⁰ L. PICOTTI, Riflessi penali delle recenti riforme sull'abuso del diritto in campo tributario, cit., 16.

Ebbene, anche qualora si volesse aderire alla tesi che classificava l'art. 37-bis come norma integratrice del precetto penale (in tal caso, le fattispecie di cui agli artt. 3, 4 o 5 del d.lgs. 74/2000), l'abrogazione del predetto articolo non darebbe luogo ad una *abolitio criminis* parziale. La modifica di norme richiamate da elementi normativi, secondo la dottrina, non può infatti comportare *abolitio criminis* perché non incide sulla struttura della fattispecie legale astratta e, pertanto, sulle scelte politico-legislative in materia penale³¹¹; in altri termini, non incidendo sul 'se punire e come punire', non può dar luogo all'ipotesi di cui all'art. 2, co. 2 c.p.

Infatti, sempre ad opinione di autorevole dottrina³¹², si ritiene che le norme giuridiche o extragiuridiche cui si riferiscono gli elementi normativi sono solo «*apparentemente integratrici*», con la conseguenza che la loro modifica non è mai in grado di comportare *abolitio criminis*; ciò vale, in particolare, nel caso di modifica - o abrogazione - delle norme del diritto tributario, ove si ha - con riferimento ai reati tributari, una successione di norme solo apparentemente integratrice.

In conclusione, sotto un profilo pratico, per i procedimenti ancora pendenti si applicherà dunque la norma più favorevole, rappresentata dalla causa di non punibilità *ex art. 10-bis*, co. 13, l. 212/2000; al contrario, le vicende processuali aventi ad oggetto un fatto di abuso/elusione in virtù della

³¹¹ In materia di *abolitio criminis*, si rimanda all'Autore che più ampiamente ha approfondito, circa un decennio fa, la tematica: G.L. GATTA, *Abolitio criminis e successione di norme 'integratrici': teoria e prassi*, Milano, 2008, 273.

³¹² G.L. GATTA, *Abolitio criminis e successione di norme 'integratrici': teoria e prassi*, cit., 710 ss.. L'Autore, in particolare, sottolinea come l'abrogazione o la modifica delle norme che disciplinano i singoli tributi non incida in alcun modo sulla fisionomia e sul disvalore dei reati tributari. A sorreggere tale assunto, vale la considerazione in base alla quale il giudizio di disvalore per i fatti offensivi dell'interesse erariale alla riscossione e all'accertamento dei tributi non viene meno a seguito dell'abolizione di un tributo - o di una norma ad esso collegato - in quanto le scelte di politica fiscale non sono scelte politico-criminali, ossia espressione di una mutata valutazione circa la meritevolezza e il bisogno di pena per i fatti di evasione antecedentemente commessi e dell'offesa recata agli interessi finanziari dello Stato.

– fortemente criticata – estensione ‘additiva’ della giurisprudenza, a seguito del passaggio in giudicato delle relative sentenze restano irrevocabilmente concluse.

Occorre comunque ribadire che le argomentazioni sopra esposte sono effettuate – e valgono – solo in riferimento alla natura e alla portata del nuovo articolo 10-bis l. 212/2000 e, in particolare, al suo comma 13, la norma di carattere eminentemente penale della disposizione.

Altro ragionamento deve essere invece svolto con riferimento alla modifica dei reati fiscali – ad esempio, le modifiche apportate all’art. 4 d.lgs. 74/2000 – operata dal successivo d.lgs. 158/2015. Tale ipotesi appare infatti diametralmente opposta rispetto alla precedente: il legislatore è direttamente intervenuto sui precetti penali (contenuti nel d.lgs. 74/2000) e, come nel caso della fattispecie di dichiarazione infedele, con riferimento alla sostituzione del termine «fittizi» con «inesistenti», è corretto affermarsi che si tratta – in tal caso – di un’*abolitio criminis* parziale³¹³.

In tali ipotesi, a ben vedere, il legislatore ha inteso operare una modifica strutturale della fattispecie legale astratta, conseguenza di una precisa scelta politico-criminale che incide direttamente sull’illecito penale³¹⁴

Per quanto attiene all’oggetto del presente studio, si tratterà dunque di stabilire – in caso di condanna per il reato di cui all’art. 4 d.lgs. 74/2000 per fatti di abuso/elusione – se la pronuncia sia stata motivata a causa del precedente (e oggi abrogato) concetto di ‘fittizio’ e, in caso positivo, chiederne finanche la revoca del giudicato ai sensi dell’art. 673, co. 1, c.p.p.

³¹³ S. CAVALLINI, Osservazioni ‘di prima lettura’ allo schema di decreto legislativo in materia penale tributaria, in *Dir. pen. cont.*, 20 agosto 2015.

³¹⁴ G.L. GATTA, *Abolitio criminis e successione di norme ‘integratrici’: teoria e prassi*, cit., 143 ss.

In conclusione, si ritiene che per valutare la possibilità di una revoca di una sentenza di condanna passata in giudicato, per mezzo dell'art. 2, co. 2, c.p. e dovuta ad un'*abolitio criminis* parziale, non si dovrà far riferimento al comma 13 dell'art. 10-bis introdotto dal d.lgs. 128/2015, bensì andranno valutate caso per caso le singole modifiche apportate alle fattispecie incriminatrici del d.lgs. 74/2000 operate dal successivo d.lgs. 158/2015.

CAPITOLO V

L'abuso del diritto *post* riforma dei reati fiscali: il sipario è davvero calato? La ridefinizione concettuale delle residuali ipotesi di elusione in evasione

SOMMARIO: 1.- Le aporie definitorie dell'art. 10-bis l. 212/2000. La persistente rilevanza delle condotte elusive cd. 'codificate' (o mutazione in 'nuove' forme di evasione?); 1.1 *L'irilevanza penale dell'abuso del diritto: principio generale o con effetti circoscritti? L'interpretazione garantista della dottrina vs la visione rigorista della Cassazione;* 2.- Il 'nuovo' rapporto tra abuso del diritto e reati fiscali *post* d.lgs. 158/2015: l'omessa dichiarazione ex art. 5 d.lgs. 74/2000 e il problema della cd. 'esterovestizione societaria'; 3.- Il nuovo reato di dichiarazione infedele: la definitiva uscita di scena dell'art. 4 d.lgs. 74/2000 per le ipotesi elusive; 4.- I maggiori spazi di punibilità (anche elusiva?) delle condotte fraudolente. L'art. 3 d.lgs. 74/2000 e il caso del *transfer pricing*; 5.- A margine della riflessione. Abuso del diritto e concetto di evasione: dalla 'truffa delle etichette' *ante* riforma alla ridefinizione concettuale delle (perduranti) ipotesi di punibilità.

1. Le aporie definitorie dell'art. 10-bis l. 212/2000. La persistente rilevanza delle condotte elusive cd. 'codificate' (o mutazione in 'nuove' forme di evasione?)

L'intento legislativo che ha portato all'introduzione del 'nuovo' abuso del diritto, rappresentato dall'art. 10-bis dello Statuto del contribuente e, in particolare, il tenore perentorio del suo comma 13 - «*le operazioni abusive non*

danno luogo a fatti punibili» – sembrerebbero porre fine alla *vexata quaestio* della rilevanza penale delle condotte abusive/elusive, escludendola in ogni ipotesi.

Tuttavia, dal ‘sipario’³¹⁵ che sembrava essere calato in modo definitivo, si intravedono ancora bagliori di luce, rappresentati dalla necessità di raccordare la nuova disciplina con la riforma dei reati tributari – delineata dal d.lgs. 158/2015 – e da un *obiter dictum* della Cassazione che suggerisce un maggior approfondimento sul tema.

La sensazione, infatti, è che sia troppo affrettato dedurre la completa irrilevanza penale delle condotte abusive – o quantomeno *lato sensu* elusive – unicamente dalla riforma del d.lgs. 128/2015 e che sia necessaria una più approfondita riflessione.

Il punto di partenza per un’analisi volta a chiarire la reale portata dell’art. 10-bis l. 212/2000 deve muovere infatti dalla struttura della disposizione. Bisognerà, dunque: *i)* tenere in considerazione, in primo luogo, la definizione del concetto di abuso del diritto, che delimita il campo di esistenza della norma e seleziona i fatti in essa rientranti; *ii)* puntualizzare che possono appartenere a tale definizione solo le operazioni che rispettano formalmente le norme fiscali; *iii)* analizzare, infine, la portata del comma 13, che esclude la punibilità per le condotte abusive.

Appare dunque evidente che l’oggetto di tale limitazione della punibilità debba essere ancorato – e circoscritto – unicamente alla definizione di abuso del diritto contenuta nei primi commi dell’art. 10-bis. Osservando

³¹⁵ In dottrina, l’immagine del ‘sipario’ che sarebbe definitivamente calato sulla rilevanza penale delle condotte di abuso del diritto era stata inizialmente evocata da F.G. CAPITANI, *Il ‘nuovo’ abuso del diritto cala (definitivamente) il sipario sul rilievo penale delle condotte abusive*, in *Diritto e Giustizia*, 36/2015, 36. Sul punto, si veda anche S. FINOCCHIARO, *L’elusione fiscale nella riforma dei reati tributari: i nuovi soliti sospetti*, in GULLO A.-MAZZACUVA FR. (a cura di), *Ricchezza illecita ed evasione fiscale. Le nuove misure penali nella prospettiva europea*, Bari, 2016, 160 ss.

dunque la problematica da un diverso angolo prospettico: se la nuova disposizione, prima di stabilire l'irrelevanza penale dell'abuso, si premura di delimitare il campo di esistenza dello stesso, fornendone una precisa definizione, sotto un profilo di logica deduttiva devono dunque essere considerate penalmente irrilevanti solo e unicamente le condotte integranti la predetta nozione di abuso.

La problematica della - persistente? - rilevanza penale di condotte riconducibili al *genus* dell'abuso del diritto, oggetto sin da subito di riflessioni in dottrina³¹⁶, è stata infatti alimentata dalla già citata sentenza 40272/2015 della Cassazione³¹⁷, la quale, nel recepire la nuova disciplina di cui all'art. 10-bis, sembra dare nuova linfa alle incertezze e ai contrasti che la riforma del 2015 aveva invece cercato di sopire.

In un passaggio motivazionale, seppur sotto forma di *obiter dictum*, la Suprema Corte infatti avvisa - mediante una sorta di 'monito' - che resta impregiudicata la possibilità di ravvisare illeciti penali «*nelle operazioni contrastanti con disposizioni specifiche che perseguono attività antielusive*»³¹⁸. La Corte

³¹⁶ Tra i primi commentatori ad esaminare la problematica: L. IMPERATO, *Commento all'art. 3 D.lgs. 74/2000 mod. D.lgs. n. 158/2015*, in CARACCIOLI I. (a cura di), *I nuovi reati tributari. Commento al d.lgs. 24 settembre 2015*, n. 158, Milano, 2016, 96 ss.; PUTINATI S., *Sub art. 3. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in NOCERINO C., PUTINATI S. (a cura di), *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. 158/2015*, Torino, 2015, 54 ss.. Inoltre, molto approfonditamente: G. DI VETTA, *La restaurazione apparente della legalità. I riflessi penali della nuova disciplina dell'elusione fiscale (art. 10-bis, legge 27 luglio 2000, n. 212)*, cit., 164 ss.

³¹⁷ Cass., sez. III, 1° ottobre 2015, n. 40272, cit.. Nello specifico, il caso oggetto di procedimento era un'ipotesi di *stock lending agreement*; in argomento, si veda M. DI SIENA, *Stock lending agreement: profili tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 221 ss.

³¹⁸ Paragrafo 16 della pronuncia, di cui si riporta un passaggio più ampio: «*l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di disposizioni del d.lgs. 74/2000, ovvero la violazione di altre disposizioni. Il che conferma che la disciplina dell'abuso del diritto ha applicazione solo residuale rispetto alle disposizioni concernenti la simulazione o i reati tributari, in particolare l'evasione o la frode: queste fattispecie vanno perseguite con gli strumenti che l'ordinamento già offre. Se, ad esempio, una situazione configura fattispecie regolate dal D. Lgs. n. 74/2000 in quanto frode o simulazione, l'abuso non può essere invocato (...) rimane impregiudicata la possibilità di ravvisare illeciti penali - sempre, naturalmente, che ne sussistano i requisiti - nelle operazioni contrastanti con disposizioni specifiche che perseguono attività antielusive*».

in tale passaggio motivazionale, dopo aver confermato la natura residuale della disciplina dell'abuso del diritto rispetto alle norme del d.lgs. 74/2000, ribadisce dunque che dalla violazione di una specifica disposizione tributaria possa derivare la contestazione di un reato fiscale; e, a ben vedere, tale lettura è pienamente conforme al dato testuale dell'art. 10-bis, co. 12, ove esclude la configurabilità di un'operazione abusiva - e, pertanto, la sua irrilevanza penale - in caso di contestazione, in sede di accertamento, di «specifiche disposizioni tributarie»³¹⁹.

Il cuore pulsante della questione, a parere dello scrivente, si scorge osservando la problematica da una diversa prospettiva, e inerisce il rapporto tra la precedente concezione di abuso del diritto e la 'nuova' definizione dello stesso introdotta con la riforma del 2015.

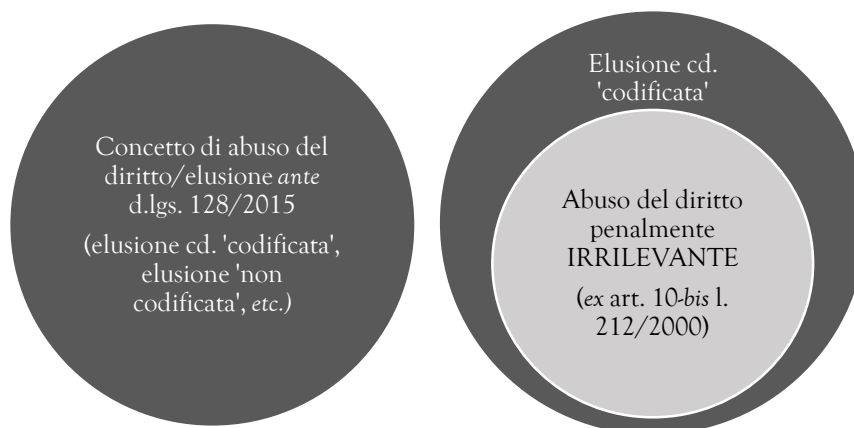
Qualora si sottoponga a paragone la definizione di abuso del diritto contenuta nell'art. 10-bis St. contr. con quella - seppur dai contorni sfumati - precedentemente fornita dal diritto vivente, non si potrà non notare che, sul piano concettuale, la prima appare più ristretta rispetto alla seconda. A ben vedere, se in passato erano proprio le condotte in violazione di una specifica norma antielusiva a configurare le ipotesi penalmente rilevanti di abuso del diritto (secondo il filone interpretativo *Dolce&Gabbana*) oggi invece - probabilmente anche a causa dell'abrogazione dell'art. 37-bis d.P.R. 600/1973 - queste ultime appaiono esterne al perimetro dell'art. 10-bis (in virtù del più volte citato comma 12).

Utilizzando la metafora geometrica dei cerchi concentrici, come simboleggiato dalle figure che seguono, si può dunque sostenere che le

³¹⁹ L'ampiezza di contenuti della formula utilizzata dal legislatore per il comma 12 dell'art. 10-bis St. contr. è stata infatti criticata in dottrina; G. DI VETTA, *La restaurazione apparente della legalità. I riflessi penali della nuova disciplina dell'elusione fiscale (art. 10-bis, legge 27 luglio 2000, n. 212)*, cit., 164, ritiene infatti l'enunciato 'gravido di criticità', proprio a causa della sua genericità.

condotte classificate alla stregua di abuso del diritto *ante* riforma del 2015 rappresentano il primo cerchio (sulla sinistra), il quale include - tra le altre - le ipotesi di elusione cd. 'codificata'.

La figura sulla destra rappresenta, invece, l'intervento operato dal d.lgs. 128/2015 rapportato alla precedente definizione. All'interno è rinvenibile un cerchio più stretto (in grigio chiaro), rappresentato dal nuovo concetto di abuso del diritto ricavabile dalla definizione di cui all'art. 10-bis l. 212/2000, comprensivo solo delle ipotesi di 'aggiramento' delle norme fiscali senza che vi sia alcuna specifica violazione della legge tributaria, nozione dunque riferibile a un minore numero di ipotesi rispetto alla precedente definizione fornita dalla giurisprudenza.



La prima figura sulla sinistra rappresenta la definizione di abuso del diritto/elusione fornita dal diritto vivente *ante* d.lgs. 128/2015.

La seconda figura sulla destra rappresenta, invece, la più ristretta definizione di abuso del diritto fornita dall'art. 10-bis l. 212/2000, non riferibile a tutte le 'vecchie' ipotesi di abuso.

Ebbene, data tale premessa, due sono le problematiche ad oggi sul tappeto.

La prima è di carattere, per così dire, preliminare: a seguito del d.lgs. 128/2015 - e dunque dell'abrogazione dell'art. 37-bis d.P.R. 600/1973 - residuano ipotesi di condotte abusive/elusive oggetto di specifiche disposizioni fiscali, al di fuori dell'art. 10-bis l. 212/2000?

La risposta a tale quesito non può che essere affermativa. Nonostante l'abrogazione della norma antielusiva 'per eccellenza', vale a dire il citato art. 37-bis d.P.R. 600/1973, esistevano - ed esistono tutt'oggi - altre disposizioni antielusive specifiche, che restando dunque operative. A titolo esemplificativo e non esaustivo, si segnalano quelle in materia di *transfer pricing*³²⁰ (art. 110, co. 7 T.U.I.R.³²¹), di esteroinvestizione (art. 1 e 73 d.P.R. 600/1973), di *controlled foreign companies* (art. 163 T.U.I.R.) e di *dividend washing* (art. 109 d.P.R. T.U.I.R., come modificato dall'art. 5-quinquies d.l. 203/2005)³²².

Il secondo interrogativo, invece, investe in pieno il cuore della problematica: ritornando alla metafora dei cerchi concentrici, è penalmente rilevante l'area in grigio scuro contenuta tra l'esterno del cerchio più piccolo (abuso del diritto non punibile ex art. 10-bis, co. 13) e l'interno del cerchio più grande (nozione di abuso del diritto/elusione ante d.lgs. 128/2015), vale a dire

³²⁰ Per una chiara definizione, si rinvia a A. LANZI-P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., 193, ove per *transfer pricing* si intende quel fenomeno economico per il quale - nell'ambito di transazioni commerciali effettuate tra società situate in diversi Stati, ma appartenenti al medesimo gruppo o, comunque, tra loro controllate - si realizza una determinazione accentrata del prezzo pattuito quale corrispettivo per il trasferimento o servizi oggetto di quelle transazioni. In materia, per degli approfondimenti, si rinvia a: A. LANZI, *I riflessi penali dell'elusione fiscale, il transfer pricing e il CFC*, in *Ind. pen.*, 1/2012, 7 ss.; L. TROYER, *Il transfer pricing tra elusione ed evasione*, in *Riv. dott. comm.*, 2006, 1279 ss.; L. RAMPONI, 'Transfer pricing' e categorie penalistiche. La selettività dell'illecito penale tributario tra disvalore d'azione e disvalore d'evento, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2009, 193 ss.; G. SALCUNI, *Il 'giro dei diritti': fra 'frode fiscale', transfer pricing e tax saving*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2013, 523 ss.

³²¹ d.P.R. 917/1986, cd. Testo Unico delle Imposte sui Redditi.

³²² Per un approfondimento generale di tale categoria di disposizioni, si rinvia a A. MARTINI, *Reati in materia di finanza e tributi*, cit., 406 ss.

quelle condotte in passato ritenute elusive ma che oggi non sembrano trovare residenza nella nuova definizione di abuso del diritto? In altri termini: *quid iuris* per le residue ipotesi di elusione cd. 'codificata'?

Sembra dunque riproporsi, seppur da un diverso angolo prospettico, la tematica della punibilità, all'interno dei reati di cui agli artt. 3, 4 o 5 del d.lgs. 74/2000, delle ipotesi di elusione fiscale cd. 'codificata', ritenute tendenzialmente rilevanti sul piano penale dalla giurisprudenza penale *ante* riforma.

1.1 L'irrelevanza penale dell'abuso del diritto: principio generale o con effetti circoscritti? L'interpretazione garantista della dottrina vs la visione rigorista della Cassazione.

Rispetto a tale contesto, si possono delineare due teorie di fondo sulla punibilità o meno delle ipotesi di elusione fiscale cd. 'codificata'.

Secondo una visione 'garantista', che si basa sul tenore letterale della disposizione e sulla sua collocazione all'interno dello Statuto del contribuente, la causa di esclusione della punibilità *ex art. 10-bis* opererebbe in relazione a qualsiasi condotta elusiva, tanto se riconducibile al generale principio antiabuso quanto se sussumibile in una specifica disposizione³²³.

Depongono a favore di tale tesi l'ampia formulazione del comma 13 dell'art. 10-bis, che non sembra soggetto a limitazioni, stante anche la sua apparenza di principio generale nell'ordinamento tributario; quest'ultima circostanza sembra infatti avallata dalla sua stessa collocazione nella legge 212/2000, come sottolineato dalla Relazione illustrativa di accompagnamento,

³²³ Questa è l'opinione di A. INGRASSIA, *Ragione fiscale vs 'illecito penale personale'. Il sistema penale-tributario dopo il d.lgs. 158/2015*, cit., 95 ss., cui si rimanda anche per la classificazione delle due 'tesi'.

riprendendo un orientamento giurisprudenziale consolidato³²⁴: «l'inserimento di questa disciplina nell'ambito dello statuto dei diritti del contribuente conferisce ad essa la forza di principio preordinato alle regole previste nelle discipline dei singoli tributi, come è stato più volte riconosciuto dalla Corte di Cassazione relativamente alle altre disposizioni contenute nello statuto»³²⁵.

Depone in favore di tale tesi anche una lettura costituzionale delle fattispecie del d.lgs. 74/2000, in quanto i principi fondamentali del diritto penale, quali la legalità – nelle sue varie declinazioni – e la colpevolezza, intesa come conoscibilità del precetto, non permetterebbero che una norma antielusiva – anche se specifica – possa integrare la norma incriminatrice³²⁶.

Al contrario, la tesi 'rigorista' ritiene che la causa di non punibilità delineata dal comma 13 dell'art. 10-bis St. contr. possa operare limitatamente alle condotte non individuate dalle singole disposizioni tributarie; con esclusione, dunque, delle ipotesi di elusione cd. 'codificata'. Secondo tale visione, dunque, la riforma non inciderebbe in modo significativo sul diritto vivente ante d.lgs. 128/2015, in base al quale non erano comunque punibili condotte riconducibili al paradigma dell'abuso del diritto ma non descritte da specifiche norme tributarie.

A favore di tale tesi, tuttavia, si è espressa proprio la giurisprudenza di legittimità nella prima celebre pronuncia n. 40272 del 2015, ove la presa di posizione appare netta: «la scelta adottata dal legislatore delegato è stata quella di escludere la rilevanza penale delle operazioni costituenti abuso del diritto, quali descritte

³²⁴ Ci si riferisce, ad esempio, a Cass. civ., sez. trib., 17 aprile 2013, rv. 626312.

³²⁵ Relazione governativa allo schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente (Atto n. 163-bis del Governo), cit.

³²⁶ Questo, come si è visto, è l'orientamento della dottrina che si era formato precedentemente all'introduzione dell'art. 10-bis St. contr. e su cui si fondava il giudizio di inammissibilità dell'estensione di punibilità delle condotte elusive operato dalla giurisprudenza *Dolce&Gabbana*. Per i necessari approfondimenti, nonché la bibliografia ivi indicata, si rimanda *supra*, Cap. II, § 5.

dalla norma generale» e, dunque, solo le ipotesi rientranti nella definizione interna all'art. 10-bis, restando dunque «*impregiudicata la possibilità di ravvisare illeciti penale – sempre, naturalmente, che ne sussistano i presupposti – nelle operazioni contrastanti con disposizioni specifiche, che perseguano finalità antielusive (ad esempio, negando deduzioni o benefici fiscali, la cui indebita autoattribuzione da parte del contribuente potrebbe integrare taluno dei delitti in dichiarazione)*»³²⁷ .

Alla luce dell'importanza che il formante giurisprudenziale ha sempre rivestito – a torto o a ragione – in materia di abuso del diritto, appare dunque necessario indagare sulla ipotetica persistente rilevanza penale di condotte latamente elusive, muovendo proprio dalle indicazioni fornite dalla Cassazione.

In tal senso, sembrano due gli architravi su cui si basa la riflessione sulla possibile perdurante rilevanza penale di ipotesi latamente elusive³²⁸:

i) l'individuazione della specifica *norma antielusiva* riferita all'operazione contestata, che 'sterilizzerebbe' gli effetti dell'art. 10-bis St. contr. (ai sensi del suo comma 12). Come abbiamo evidenziato, sussistono ancora specifiche disposizioni antielusive che impediscono – o, quantomeno, limitano – l'utilizzo dei benefici fiscali derivanti da determinate operazioni abusive;

ii) l'individuazione della *fattispecie incriminatrice* a cui ricondurre l'utilizzo – nella dichiarazione fiscale – dei vantaggi derivanti dall'operazione abusiva.

Con riferimento all'indagine su tale ultimo versante, che si presenta come il più interessante – stante la pacifica esistenza nell'ordinamento tributario di specifiche norme definite come antielusive – occorrerà dunque

³²⁷ Cass., sez. III, 1° ottobre 2015, n. 40272, cit.

³²⁸ In tale prospettiva, si veda S. FINOCCHIARO, *L'elusione fiscale nella riforma dei reati tributari: i nuovi soliti sospetti*, cit., 162.

procedere coordinando la novella apportata dal d.lgs. 128/2015 con la successiva riforma dei reati fiscali, così da operare una riflessione integrata della problematica.

Anticipiamo tuttavia che, a giudizio di chi scrive, la questione – così come appena formulata – è mal posta. Le ipotesi di ‘elusione’ che prenderemo in considerazione nei paragrafi che seguono, infatti, sono in realtà – e cercheremo di dimostrarlo – nient’altro che vere e proprie forme di evasione fiscale. Fattispecie, dunque, certamente rilevanti sul piano della responsabilità penale, ma non come forme di abuso del diritto, bensì come violazioni di una specifica norma tributaria sostanziale e qualificabili, pertanto, come forme di evasione fiscale *tout court*.

2. Il ‘nuovo’ rapporto tra abuso del diritto e reati fiscali *post* d.lgs. 158/2015: l’omessa dichiarazione *ex art. 5* d.lgs. 74/2000 e il problema della cd. ‘esterovestizione societaria’.

L’analisi – seppur limitata ai rapporti con condotte *lato sensu* elusive – delle fattispecie contenute dal d.lgs. 74/2000 non può che muovere dalla norma da cui è originato il cd. filone *Dolce&Gabbana*: il delitto di omessa dichiarazione³²⁹.

³²⁹ Per un’approfondita analisi della fattispecie così come novellata dal d.lgs. 158/2015, si rinvia a: S. PUTINATI, Sub *art. 5. Omessa dichiarazione*, in NOCERINO C., PUTINATI S. (a cura di), *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. 158/2015*, Torino, 2015, 105 ss.; E. CORUCCI, *Il delitto di omessa dichiarazione*, in GIARDA A., PERINI A., VARRASO G. (a cura di), *La nuova giustizia penale tributaria*, Padova, 2016, 309 ss.; M. GARAVOGLIA-S. GIANONCELLI, *Commento all’art. 5 D.Lgs. 74/2000 mod. D.Lgs. 158/2015*, in CARACCIOLI I. (a cura di), *I nuovi reati tributari. Commento al d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158*, Milano, 2016, 161 ss.; A. INGRASSIA, *Ragione fiscale vs ‘illecito penale personale’. Il sistema penale-tributario dopo il d.lgs. 158/2015*, cit., 98 ss.; A. D’AVIRRO, *Il delitto di omessa dichiarazione (Art. 5, D.Lgs. 74/2000)*, in D’AVIRRO A., GIGLIOLI M., D’AVIRRO M., *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Padova, 2017, 183 ss.; A. CADOPPI, *Il delitto di omessa dichiarazione*, in CADOPPI A., CANESTRARI S., MANNA A., PAPA M. (a cura di), *Diritto penale dell’economia*, Torino, 2017, 797 ss.; RUTA G., *L’omessa dichiarazione*, in BRICCHETTI R.-VENEZIANI P., *I reati tributari*, Torino, 2017, 247 ss.. Per l’esegesi della fattispecie di omessa dichiarazione nella previgente formulazione, si vedano, *ex multis*: A. LANZI-

Occorre subito premettere che la struttura dell'art. 5 non è stata intaccata dalla riforma operata dal d.lgs. 158/2015³³⁰, essendosi quest'ultima limitata a ritoccare soglie di punibilità e il correlato trattamento sanzionatorio³³¹. Pertanto la norma, analogamente a quanto era previsto nell'assetto previgente, punisce «chi, essendovi obbligato, non presenta la dichiarazione relativa all'imposta sui redditi o sul valore aggiunto». La struttura del delitto resta dunque molto semplice: un reato proprio con condotta – omissiva – di cui può essere autore solo il soggetto titolare dell'obbligo di presentare la dichiarazione fiscale.

La fattispecie di cui all'art. 5 d.lgs. 74/2000, essendo di fatto rimasta immutata nei suoi elementi tipici, riveste dunque un ruolo chiave nel passaggio tra il concetto di abuso/elusione *ante* d.lgs. 128/2015 e la 'nuova' irrilevanza penale dello stesso.

Infatti, come si è avuto modo di osservare nell'ambito del cd. filone *Dolce&Gabbana* – specificamente la prima sentenza del 2011³³² – pur se l'assenza di una violazione di specifiche disposizioni tributarie caratterizzava già il concetto di elusione ricavabile dall'art. 37-bis d.P.R. 600/1973 – e, anzi, ne

P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, cit., 274 ss.; A. MARTINI, *Reati in materia di finanza e tributi*, cit., 414 ss.; A. PERINI, *Diritto penale tributario*, in *La disciplina penale dell'economia*, CIANCI A., PERINI A., SANTORIELLO C. (a cura di), Torino, 2008, 131 ss.

³³⁰ Per una riflessione sulla portata della riforma operata dal d.lgs. 158/2015 e sulle linee direttrici che l'hanno caratterizzata, si rinvia a S. FINOCCHIARO, *Sull'imminente riforma in materia di reati tributari: le novità contenute nello 'schema' di decreto legislativo*, in *Dir. pen. cont.*, 16 luglio 2015; S. CAVALLINI, *Osservazioni 'di prima lettura' allo schema di decreto legislativo in materia penaltributaria*, in *Dir. pen. cont.*, 20 agosto 2015; A. INGRASSIA, *Ragione fiscale vs 'illecito penale personale'. Il sistema penale-tributario dopo il d.lgs. 158/2015*, cit., 3 ss.

³³¹ Nello specifico, la riforma è intervenuta: i) elevando a 50.000 Euro la soglia di punibilità per l'omessa dichiarazione dei redditi o ai fini IVA (in precedenza era fissata a 30.000); ii) aggravando il trattamento sanzionatorio, oggi individuato nella reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni; iii) introducendo il comma 1-bis che punisce l'omessa dichiarazione di sostituto d'imposta, qualora l'ammontare delle ritenute non versate sia superiore a 50.000 Euro. Sul punto, A. CADOPPI, *Il delitto di omessa dichiarazione*, cit., 801 ss.

³³² Ci si riferisce alla pronuncia della Cassazione cd. *Dolce&Gabbana I*, la n. 7739 del 2011; per gli approfondimenti del caso, si rinvia *supra*, Cap. 2, § 3.

rappresentava l'essenza', in contrapposizione con il concetto di evasione – la giurisprudenza tendeva a parlare di elusione ex art. 5 d.lgs. 74/2000 anche nel caso di diretta violazione di una norma tributaria sostanziale: è il caso della cd. 'esterovestizione' societaria³³³.

In materia di imposte sui redditi, sono infatti «soggetti obbligati» a presentare la relativa dichiarazione le società 'residenti' in Italia, incluse – ai sensi dell'art. 73 T.U.I.R. – quelle che «per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato». Gli indici delineati dalla norma – la cui *ratio* appare di natura chiaramente antielusiva – hanno trovato una solida definizione nella giurisprudenza penale³³⁴; la Cassazione civile, inoltre, tratta il fenomeno come «un tipico fenomeno di abuso del diritto»³³⁵.

Per quanto occorre ai fini della presente riflessione, basti in questa sede accennare al criterio della «sede legale», della quale si ricava una definizione non meramente formale, essendo individuata come luogo in cui opera il centro direttivo e amministrativo della società, ove avviene il compimento di atti giuridici in nome di essa, con l'abituale presenza degli amministratori, investiti della relativa rappresentanza. A tal fine, la 'sede dell'amministrazione' viene concretamente localizzata laddove provengono gli impulsi volitivi inerenti l'attività societaria, vale a dire il luogo in cui si esplicano «la direzione e il

³³³ La letteratura, sul punto, è sterminata. Basti qui rimandare, anche per gli opportuni richiami bibliografici, a M. CERRATO, *Sui confini tra esterovestizione societaria e stabile organizzazione*, in *Riv. dir. trib.*, 5/2013, 59 ss.; S. PUTINATI, *Sub art. 5. Omessa dichiarazione*, cit., 109 ss.; G. SOANA, *I reati tributari*, cit. 198 ss.; A. PERINI, *Reati tributari*, cit., 522 ss.

³³⁴ Cass., sez. III, 24 gennaio 2012, n. 7080; Cass., sez. III, 30 ottobre 2013, n. 1811; Cass., sez. I, 27 febbraio 2014, n. 17299; Cass., sez. III, 22 gennaio 2015, 19007; Cass., sez. III, 4 marzo 2015, n. 26728.

³³⁵ Cass. civ., sez. trib., 7 febbraio 2013 n. 2869; Cass. civ., sez. trib., 3 febbraio 2012, n. 1553. Sul punto, nella letteratura penalistica, si rinvia a E. AMATI, *L'irrelevanza penale dell'abuso del diritto/elusione fiscale*, cit., 469.

controllo»³³⁶. Vi è inoltre un criterio residuale, determinato dall'«oggetto sociale principale», determinato con riferimento a tutti gli atti produttivi e negoziali, nonché ai rapporti economici, che la società pone in essere con terzi³³⁷.

Ne consegue che, anche oggi, ove la 'vestizione' estera della società sia meramente 'artificiosa' - e, dunque, in violazione dell'art. 73 T.U.I.R.- la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi dell'ente può comportare l'integrazione del delitto di omessa dichiarazione ex art. 5 d.lgs. 74/2000.

Come è stato rilevato in dottrina, è indubbio che da tale situazione possa derivare, perlomeno *prima facie*, una 'frattura' tra dato normativo (l'espressa irrilevanza penale delle condotte abusive/elusive) e giurisprudenziale (la persistente punibilità del fenomeno dell'esterovestizione societaria)³³⁸.

La stessa giurisprudenza di legittimità, del resto, nella prima pronuncia in cui ha affrontato la nuova disciplina dell'art. 10-bis St. contr., ha rimarcato la possibilità, in caso di «operazioni contrastanti con disposizioni specifiche che perseguano finalità antielusive», di ravvisare illeciti penali. Ne conseguirebbe - apparentemente - che anche in seguito all'introduzione dell'art. 10-bis l. 212/2000 e alla riforma dei reati tributari, l'esterovestizione continui a residuare quale fenomeno elusivo penalmente rilevante.

Tale conclusione, tuttavia, deve essere negata a seguito di una un'ulteriore riflessione, che inerisce la - perdurante - confusione tra i concetti di elusione ed evasione, con conseguente rischio di sovrapposizione degli stessi.

³³⁶ Sul punto, si veda Cass., sez. IV, 20 novembre 2014, n. 3307, secondo la quale la società ha stabile organizzazione nel territorio italiano «quando si svolgano in territorio nazionale la gestione amministrativa, le decisioni strategiche, industriali e finanziarie, nonché la programmazione di tutti gli atti necessari affinché sia raggiunto il fine sociale, non rilevando il luogo di adempimento degli obblighi contrattuali e dell'espletamento dei servizi».

³³⁷ Occorre infine evidenziare che ai criteri enucleati dall'art. 73 T.U.I.R. si aggiunge quello introdotto dall'art. 4 al commentario del Modello OCSE, inerente la «sede di direzione effettiva» da intendersi - secondo la riserva espressa dall'Italia in sede di ricezione della normativa - come 'luogo ove l'attività principale e sostanziale è esercitata'.

³³⁸ E. AMATI, *L'irrilevanza penale dell'abuso del diritto/elusione fiscale*, cit., 468.

Occorre infatti interpretare correttamente il riferimento alla impregiudicata rilevanza penale in caso di violazione di «*disposizioni specifiche che perseguano finalità antielusive*» enunciato dalla Cassazione; la precisazione appare infatti condivisibile, ma solo se la predetta violazione inerisca una norma di carattere sostanziale, cioè volta a disciplinare i tributi, nella quale la finalità antielusiva rappresenta, tutt'al più, la *ratio* ispiratrice³³⁹. Tale sembra essere, per l'appunto, il caso dell'esterovestizione, nel quale la regola stabilita dall'art. 73 T.U.I.R. rappresenta una norma tributaria sostanziale.

Alla luce di quanto rilevato, integrerà dunque un'ipotesi di *evasione* – e non di *elusione* – il fenomeno della cd. esterovestizione, e per tale motivo potrà essere punito, qualora ne ricorrano gli estremi, ai sensi dell'art. 5 d.lgs. 74/2000. In breve: il fenomeno delle società esterovestite, comportando la diretta violazione di una norma tributaria sostanziale, nello specifico l'art. 73 T.U.I.R., è – ed era da sempre – inquadrabile nel paradigma dell'evasione, nonostante sia stato frequentemente – ed erroneamente – classificato in termini di elusione fiscale.

Per tali ragioni, si può affermare che, a seguito dell'introduzione dell'art. 10-bis l. 212/2000 e della riforma dei reati tributari, non residuano margini per una rilevanza penale di condotte abusive mediante la contestazione del delitto di omessa dichiarazione; restano invece penalmente rilevanti i fatti di esterovestizione societaria, ma sotto forma di evasione fiscale.

³³⁹ Sul punto, si veda P. ALDROVANDI, *Elusione fiscale e diritto penale*, cit., 664.

3. Il nuovo reato di dichiarazione infedele: la definitiva uscita di scena dell'art. 4 d.lgs. 74/2000 per le ipotesi elusive.

Il delitto di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 d.lgs. 74/2000³⁴⁰, in passato, ha rappresentato un fondamentale 'grimaldello' a cui è ricorsa la giurisprudenza per riconoscere la punibilità di condotte abusive/elusive.

La principale motivazione di tale utilizzo è da rinvenirsi alla formulazione della fattispecie *ante* riforma, che incriminava l'indicazione in dichiarazione di «*elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo*» o di «*elementi passivi fittizi*». In particolare, l'accoglimento di una nozione di 'fittizietà' intesa come 'inededucibilità' – quindi come inesistenza 'giuridica' e non come inesistenza '*in rerum natura*' – ha permesso di ampliare radicalmente lo spettro di applicazione della fattispecie, permettendo di ritenere integrato il reato anche laddove il contribuente avesse indicato elementi passivi formalmente esistenti ma risultanti da condotte elusive inopponibili al Fisco³⁴¹.

A ben vedere, l'intervento operato dalla riforma del 2015 rende tale interpretazione – che permetteva l'inserimento delle ipotesi elusive nell'alveo

³⁴⁰ Per l'esegesi della fattispecie *post* riforma del 2015, si rinvia a: C. NOCERINO, Sub art. 4. *Dichiarazione infedele*, in NOCERINO C., PUTINATI S. (a cura di), *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. 158/2015*, cit., 77 ss.; E. CORUCCI, *Il delitto di dichiarazione infedele*, in GIARDA A., PERINI A., VARRASO G. (a cura di), *La nuova giustizia penale tributaria*, cit., 281 ss.; I. CARACCIOLI, *Commento all'art. 4 D.Lgs. 74/2000 mod. D.Lgs. 158/2015*, in CARACCIOLI I. (a cura di), *I nuovi reati tributari. Commento al d.lgs. 24 settembre 2015*, n. 158, cit., 111 ss.; A. PERINI, *La riforma del delitto di dichiarazione infedele*, in CARACCIOLI I. (a cura di), *I nuovi reati tributari. Commento al d.lgs. 24 settembre 2015*, n. 158, cit., 123 ss.; A. INGRASSIA, *Ragione fiscale vs 'illecito penale personale'. Il sistema penale-tributario dopo il d.lgs. 158/2015*, cit., 82 ss.; A. D'AVIRRO, *Il delitto di dichiarazione infedele (Art. 4, D.Lgs. 74/2000, modificato dall'art. 4 D.Lgs. 158/2015)*, in D'AVIRRO A., GIGLIOLI M., D'AVIRRO M., *Reati tributari e sistema normativo europeo*, cit., 136 ss.; A. KELLER, *La dichiarazione infedele*, in CADOPPI A., CANESTRARI S., MANNA A., PAPA M. (a cura di), *Diritto penale dell'economia*, cit., 751 ss.; F. CINGARI, *La dichiarazione infedele*, in BRICCHETTI R.-VENEZIANI P., *I reati tributari*, Torino, 2017, 229 ss.

³⁴¹ Per alcuni approfondimenti della tematica, invero di notevolissimo rilievo e rappresentante uno degli aspetti più problematici della disciplina penale tributaria, si rinvia a: D. STEVANO, *Gli elementi passivi fittizi tra inesistenza e ineducibilità del costo*, in *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, LUPI R. (a cura di), Milano, 2000, 72 ss.; G. BERSANI, *L'interpretazione del concetto di fittizietà nella dichiarazione fraudolenta e infedele*, in *Dir. pen. proc.*, 2003, 373.

della condotta tipica – pressoché impossibile: all’art. 4 è stata infatti sostituita la locuzione ‘elementi passivi *fittizi*’ con ‘elementi passivi *inesistenti*’, modifica che comporta, pertanto, l’irrilevanza di tutti i costi effettivamente sostenuti, cioè esistenti *in rerum natura*³⁴².

Tuttavia, come da alcuni evidenziato, la giurisprudenza potrebbe ritenere inalterata la punibilità di condotte abusive/elusive consistenti nell’indicazione in dichiarazione «*elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo*», considerando ammontare ‘effettivo’ evaso anche quello da dichiarare ai sensi della disciplina antielusiva – violata – che imponeva di dichiarare tali elementi attivi³⁴³.

A ben vedere, però, la possibilità di configurare tale ipotesi pare drasticamente ridotta a casa del nuovo comma 1-bis³⁴⁴, a norma del quale non può rilevare ai fini dell’integrazione della fattispecie la scorretta classificazione o valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, nonché della violazione dei criteri di determinazione dell’esercizio di competenza, della non inerenza e della non deducibilità di elementi passivi reali. Dunque,

³⁴² Sul punto: P. ALDROVANDI, *Appendice di aggiornamento (ottobre 2015)*, in *Codice penale dell’impresa*, LANZI A., INSOLERA G., Roma, 2015, 8, successivamente ripreso da E. AMATI, *L’irrilevanza penale dell’abuso del diritto/elusione fiscale*, cit., 468.

³⁴³ S. FINOCCHIARO, *L’elusione fiscale nella riforma dei reati tributari: i nuovi soliti sospetti*, cit., 165, il quale ipotizza una forma di ‘esterovestizione parziale’: una società che trasferisce formalmente un ramo della propria azienda all’estero, continuando in realtà ad operare interamente in Italia, potrebbe integrare il delitto ex art. 4 d.lgs. 74/2000 se – in violazione dell’art. 73 T.U.I.R. – non indicasse in dichiarazione gli elementi attivi relativi a quel ramo di azienda.

³⁴⁴ A norma del quale «*Ai fini dell’applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell’esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali*». Segue inoltre un nuovo comma 1-ter, secondo cui «*Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b)*»; tali ultime disposizioni sono da leggersi in combinato disposto con l’abrogazione dell’art. 7 del medesimo decreto 74 del 2000.

l'indicazione di elementi passivi meramente indeducibili - che rappresentavano la conseguenza più frequente derivante da operazioni elusive - non integra più la tipicità del reato delineato all'art. 4 d.lgs. 74/2000³⁴⁵.

Inoltre, la dichiarata irrilevanza penale dell'abuso del diritto introdotta dal d.lgs. 128/2015, riguardante unicamente - come si è avuto modo di osservare - ipotesi elusive che non violano specifiche norme antielusive, esclude dal perimetro della fattispecie di dichiarazione infedele un'operazione frequentemente ricondotta dalla giurisprudenza al paradigma dell'art. 4 d.lgs. 74/2000, ossia il contratto cd. di *stock lending*³⁴⁶, oggi rientrante nella definizione di abuso fornita dall'art. 10-bis l. 212/2000.

Diversa motivazione, ma medesimo esito - esclusione della riconducibilità alla fattispecie di dichiarazione infedele - anche per quanto attiene il *leveraged buy out*³⁴⁷, altra operazione 'storicamente' classificata come elusiva, in virtù della quale è possibile portare in deduzione interessi passivi al di sopra dei limiti delineati dall'art. 96 T.U.I.R.: in tale ipotesi non si attiverebbe lo 'scudo protettivo' fornito dall'art. 10-bis, ma il novellato art. 4 d.lgs. 74/2000 non potrebbe comunque trovare applicazione, poiché i

³⁴⁵ Sul punto, si veda A. PERINI, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in GIARDA A., PERINI A., VARRASO G. (a cura di), *La nuova giustizia penale tributaria*, cit., 221 ss.

³⁴⁶ Mediante il cd. *stock lending agreement*, due parti si accordano per il prestito di titoli per il quali il mutuatario fornisce in garanzia al mutuante titoli di pari valore, con l'ulteriore pattuizione che, se i dividendi supereranno una determinata soglia, il mutuatario dovrà corrispondere al mutuante una commissione, così da fare maturare - in capo al mutuatario - una minusvalenza da portare in detrazione fiscale; sul punto, da ultimo, si veda F. CINGARI, *La dichiarazione infedele*, cit., 238. In giurisprudenza, sul punto: Cass., sez. III, 1° ottobre 2015, n. 40272, cit.

³⁴⁷ Si tratta - sommariamente - di una particolare operazione di manipolazione della struttura societaria, generalmente realizzata mediante fusione o incorporazione; tale operazione consente di acquisire - per il tramite di una cd. *newco* - una *legal entity* (come un ramo aziendale o le quote azionarie) sfruttando la propria capacità di indebitamento. In giurisprudenza, si veda Cass., sez. V, 18 maggio 2006, n. 23730, in *Riv. commercialisti*, 4/2010, 902 ss.

maggiori costi dedotti in dichiarazione, ancorché ineducibili, sono effettivamente esistenti³⁴⁸.

In conclusione, per quanto attiene al nuovo delitto di dichiarazione infedele, le modifiche apportate dal legislatore del 2015 sembrano aver escluso radicalmente la possibilità di ravvisare fatti *lato sensu* elusivi. La sostituzione del problematico sintagma «fittizi» con la più chiara locuzione «inesistenti» conferisce dunque una chiara dimensione autonoma e storico-naturalistica³⁴⁹ – inesistenza *in rerum natura* – per l'elemento chiave della fattispecie, facendo venir meno l'appiglio argomentativo soventemente utilizzato dalla giurisprudenza per ricondurre in essa condotte di tipo elusivo.

Di converso, appare più complessa la riflessione con riferimento al reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, ex art. 3 d.lgs. 74/2000, rispetto alla quale la novella legislativa non ha intaccato l'espressione «fittizi», che è tutt'ora presente nella descrizione della condotta tipica.

4. I maggiori spazi di punibilità (anche elusiva?) delle condotte fraudolente. L'art. 3 d.lgs. 74/2000 e il caso del *transfer pricing*.

Il delitto di fraudolenta dichiarazione mediante altri artifici, di cui all'art. 3 d.lgs. 74/2000, è stato oggetto di profonde modifiche da parte della riforma del 2015³⁵⁰. Ai fini della nostra riflessione e ai rapporti tra la fattispecie

³⁴⁸ Sul punto, si veda A. KELLER, *La dichiarazione infedele*, cit., 791.

³⁴⁹ I. CARACCIOLI, *Commento all'art. 4 D.Lgs. 74/2000 mod. D.Lgs. 158/2015*, in CARACCIOLI I. (a cura di), *I nuovi reati tributari. Commento al d.lgs. 24 settembre 2015*, n. 158, cit., 117 ss.. Sul punto, si veda anche A. PERINI, *La riforma del delitto di dichiarazione infedele*, in CARACCIOLI I. (a cura di), *I nuovi reati tributari. Commento al d.lgs. 24 settembre 2015*, n. 158, cit., 128 ss.

³⁵⁰ Per una compiuta analisi della fattispecie a seguito d.lgs. 158/2015, si rinvia a: S. PUTINATI, *Sub art. 3. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in NOCERINO C., PUTINATI S. (a cura di), *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. 158/2015*, cit., 45 ss.; A. PERINI, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in GIARDA A., PERINI A., VARRASO G. (a cura di), *La nuova giustizia penale tributaria*, cit., 213 ss.; L. IMPERATO, *Commento all'art. 3 D.Lgs. 74/2000 mod. D.Lgs. 158/2015*, in CARACCIOLI I. (a cura di), *I nuovi reati tributari. Commento al d.lgs. 24 settembre 2015*, n. 158, cit., 85 ss.; A. INGRASSIA, *Ragione fiscale vs 'illecito penale personale'*. Il

e la figura dell'abuso del diritto, il reato presenta una doppia condotta alternativa, consistente: i) nel compimento di «operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente» (meglio definite dalla nuova lett. g-bis dell'art. 1 quali operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'art. 10-bis l. 212/2000, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti); ii) oppure nell'avvalersi di «documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria» (definiti dalla nuova lett. g-ter dell'art. 1 quali condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà).

L'ultimo segmento della condotta – il medesimo per ambedue le ipotesi sopra riportate – consiste nell'indicazione in una delle dichiarazioni di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o «elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi»³⁵¹. Ne consegue, dunque, che potrebbe integrare tale parte della condotta il comportamento del contribuente consistente nell'indicazione di componenti reddituali passive che, poiché derivanti da operazioni realizzate in violazione di specifiche disposizioni antielusive, siano

sistema penale-tributario dopo il d.lgs. 158/2015, cit., 61 ss.; D'AVIRRO A., *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici* (Art. 3, D.Lgs. 74/2000, modificato dall'art. 3 D.Lgs. 158/2015), in D'AVIRRO A., GIGLIOLI M., D'AVIRRO M., *Reati tributari e sistema normativo europeo*, cit., 50 ss.; S. PUTINATI, *La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in CADOPPI A., CANESTRARI S., MANNA A., PAPA M. (a cura di), *Diritto penale dell'economia*, cit., 723 ss.; F. CINGARI, *La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in BRICCHETTI R.-VENEZIANI P., *I reati tributari*, Torino, 2017, 203 ss.

³⁵¹ Il d.lgs. 158/2015 ha inoltre elevata la soglia di rilevanza penale – oggi pari a un milione e cinquecentomila euro – per l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione; la novella ha inoltre introdotto una soglia, alternativa, rapportata all'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie. Sono inoltre stati aggiunti due nuovi commi: co. 2: «il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria»; co. 3: «non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi inferiori a quelli reali».

state dichiarate ‘indeducibili’, ‘non spettanti’ o – più genericamente – disconosciute³⁵². Il concetto di fittizietà contenuto nella fattispecie presenta infatti una dimensione normativa e, pertanto, è integrabile dalla violazione di specifiche disposizioni tributarie.

Tenuto conto del perimetro ristretto oggi tracciato attorno alla tipicità della dichiarazione infedele ex art. 4 d.lgs. 74/2000, il rilievo penale delle condotte estranee al contenuto dell’art. 10-bis l. 212/2000, ma comunque riconducibili al *genus* dell’abuso del diritto, potrebbe essere dunque rinvenuto all’interno del concetto di fraudolenza. A ben vedere, tale partita sembra giocare sulla nozione e interpretazione delle condotte *simulatorie* o degli *altri mezzi fraudolenti* che possano dar luogo a una falsa rappresentazione della realtà³⁵³.

Non a caso, è stato infatti osservato nella stessa Relazione di accompagnamento della riforma che, a seguito dell’ampliamento del delitto di dichiarazione fraudolenta, «operazioni qualificate in precedenza dalla giurisprudenza come semplicemente elusive integrino ipotesi di vera e propria evasione»³⁵⁴.

In effetti, ipotesi tradizionalmente ricondotte alle categorie dell’elusione fiscale potrebbero essere attratte, sotto forma di simulazione oggettiva o soggettiva, nell’alveo dell’art. 3 d.lgs. 74/2000. Ovviamente si tratterebbero di operazioni non qualificabili come ‘abusive’ ai sensi del nuovo art. 10-bis ma che, in passato, erano state qualificate riconducibili alla figura

³⁵² Sul punto, si veda G. DI VETTA, *La restaurazione apparente della legalità. I riflessi penali della nuova disciplina dell’elusione fiscale (art. 10-bis, legge 27 luglio 2000, n. 212)*, cit., 166.

³⁵³ Per una ricostruzione in tali termini della questione, si veda S. PUTINATI, *Sub art. 3. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in NOCERINO C., PUTINATI S. (a cura di), *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. 158/2015*, cit., 54 ss.

³⁵⁴ In questi termini: *Relazione*, cit., successivamente ripresa da Cass., sez. III, 1° ottobre 2015, n. 40272, cit.

dell'elusione. Paradigma di tale problematica è il caso delle operazioni di cd. *transfer pricing*³⁵⁵.

Per quanto può occorrere in questa sede, con tale locuzione si fa riferimento a una nota pratica classicamente ricondotta all'abuso del diritto, tanto che risulta tutt'oggi espressamente disciplinata da una disposizione fiscale antielusiva (art. 110, co. 7 T.U.I.R.).

In sintesi, si tratta di una complessa operazione infragruppo - generalmente tra società con Stato avente diverso regime fiscale - consistente in una pluralità di transazioni commerciali *intercompany* aventi ad oggetto lo scambio di beni o servizi, effettuate però a prezzi non corrispondenti ai normali valori di mercato. In tal modo, la finalità perseguita con tali operazioni è l'aumento dei costi sostenuti da una delle società, con conseguente riduzione della base imponibile - dunque soggetta a tassazione - oppure il conseguimento di un ammontare inferiori di ricavi, perseguendo obiettivi di politica fiscale infragruppo³⁵⁶.

A ben vedere, il soggetto che non valuta i beni o i servizi in base al loro valore normale, viola una specifica disposizione tributaria - ossia l'art. 110, co. 7 T.U.I.R. - che, seppur ispirata a una chiara logica antielusiva, si tratta di una

³⁵⁵ Per gli opportuni approfondimenti, si rinvia a A. LANZI-P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., 193. Inoltre, si veda anche: A. LANZI, *I riflessi penali dell'elusione fiscale, il transfer pricing e il CFC*, in *Ind. pen.*, 1/2012, 7 ss.; L. TROYER, *Il transfer pricing tra elusione ed evasione*, in *Riv. dott. comm.*, 2006, 1279 ss.; L. RAMPONI, *'Transfer pricing' e categorie penalistiche. La selettività dell'illecito penale tributario tra disvalore d'azione e disvalore d'evento*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2009, 193 ss.; G. SALCUNI, *Il 'giro dei diritti': fra 'frode fiscale', transfer pricing e tax saving*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2013, 523 ss.; S. PUTINATI, *Riflessioni sulla irrilevanza penale del transfer pricing*, in *Riv. della Guardia di Finanza*, 2015, 351 ss.

³⁵⁶ In passato, la discussione attorno alla rilevanza penale di tali operazioni si era concentrata nella possibilità di inquadrarla all'interno del reato di dichiarazione infedele ex art. 4 d.lgs. 74/2000, ipotesi oggi non più percorribile a seguito della riforma del d.lgs. 158/2015 e delle conseguenti modifiche al testo della norma.

norma di disciplina sostanziale del tributo e, dunque, non beneficerebbe dello ‘scudo protettivo’ offerto dall’art. 10-bis l. 212/2000³⁵⁷.

Pertanto tale ipotesi - come già osservato nell’ambito dell’esterovestizione societaria³⁵⁸ - configura a tutti gli effetti un’operazione evasiva e non più elusiva.

Ciò premesso, per valutare la rilevanza penale delle operazioni di *transfer pricing*, seppur forma di evasione fiscale, occorrerà valutare l’integrazione degli elementi tipici indicati dall’art. 3 d.lgs. 74/2000. Come è stato osservato in dottrina³⁵⁹, tale operazione non assume connotazioni ‘fraudolente’, in quanto i prezzi di acquisto e di vendita sono esistenti ed effettivi, a meno che tali condotte non siano state inficiate dal ricorso a negozi simulati o dall’utilizzo di documentazione mendace.

L’integrazione della fattispecie sotto il profilo della tipicità si giocherà dunque sul piano delle singole condotte in cui si estrinseca la connotazione fraudolenta della condotta penalmente rilevante³⁶⁰; volendo esemplificare, si dovrebbe ravvisare nel negozio infragruppo un’operazione ‘simulata’ sul versante soggettivo - dunque un autentico fenomeno di interposizione fittizia - in grado di esprimere una falsa rappresentazione della realtà.

In breve: per le operazioni di *transfer pricing*, a seguito del combinato disposto dalle riforme dei d.lgs. nn. 128 e 158 del 2015, la possibilità di

³⁵⁷ P. ALDROVANDI, *Elusione fiscale e diritto penale*, in CADOPPI A., CANESTRARI S., MANNA A., PAPA M. (a cura di), *Diritto penale dell’economia*, cit. 667.

³⁵⁸ Cfr. *supra*, Cap. V, § 2.

³⁵⁹ A. PERINI, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in GIARDA A., PERINI A., VARRASO G. (a cura di), *La nuova giustizia penale tributaria*, cit., 213 ss., ripreso successivamente da E. AMATI, *L’irrelevanza penale dell’abuso del diritto/elusione fiscale*, in AA. VV., *Scritti in onore di Luigi Stortoni*, cit., 470.

³⁶⁰ Per la riflessione e un maggiore approfondimento della stessa, si rinvia a G. DI VETTA, *La restaurazione apparente della legalità. I riflessi penali della nuova disciplina dell’elusione fiscale (art. 10-bis, legge 27 luglio 2000, n. 212)*, cit., 172 ss..

ravvisare nelle stesse profili di rilevanza penale si è senza dubbio ridotta. Mentre sotto il profilo della configurabilità ex art. 4 d.lgs. 74/2000 l'espunzione del concetto di 'fittizietà' chiude, apparentemente in modo definitivo, la possibile integrazione dell'infedele dichiarazione, sembrano residuare alcuni spiragli per la punibilità ai sensi della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di cui all'art. 3.

Tuttavia, con una rilevante eccezione rispetto al passato: nelle predette ipotesi il *transfer pricing* sarebbe punibile solo e unicamente in quanto forma di *evasione fiscale*, a nulla valendo la passata appartenenza alla categoria dell'*elusione*.

5. A margine della riflessione. Abuso del diritto e concetto di evasione: dalla 'truffa delle etichette' ante riforma alla ridefinizione concettuale delle (perduranti) ipotesi di punibilità.

A margine della riflessione in tema di rapporto tra ('nuovo') abuso del diritto e fattispecie del d.lgs. 74/2000, si ritiene di poter prendere una posizione netta: l'abuso del diritto/elusione fiscale non è mai penalmente rilevante.

Alla luce dell'introduzione dell'art. 10-bis l. 212/2000 e della modifica dei reati di cui agli artt. 3, 4 e 5 del d.lgs. 74/2000 - vale a dire le fattispecie sulle quali la giurisprudenza ha basato in passato la penale rilevanza dell'elusione fiscale - appare infatti inscalfibile la mutua esclusione tra fattispecie penale e abuso del diritto.

La problematica classificazione delle condotte di elusione cd. codificata che, in quanto tale, sembrerebbero non trovare residenza nella clausola di esclusione della punibilità prevista dal comma 13 dell'art. 10-bis può invero

generare dubbi e perplessità, instillando il dubbio della perdurante rilevanza penale di alcune figure di elusione.

Tuttavia, il chiarimento definitivo a tali interrogativi sembra doversi rinvenire per mezzo di una riorganizzazione e riclassificazione concettuale e terminologica di alcune determinate operazioni. Come abbiamo già avuto modo di osservare, infatti, alcune ipotesi che precedentemente erano state classificate come abuso del diritto, devono oggi essere correttamente riportate al *genus* dell'evasione, per le quali permane – qualora siano integrati gli elementi tipici della fattispecie – una indubbia rilevanza penale.

Si veda, quale esempio paradigmatico, il caso dell'esterovestizione societaria, catalogata – anche a causa della estrema fluidità e incertezza attorno al concetto di abuso del diritto, del quale, si ricorda, mancava una chiara definizione legislativa – quale sinonimo di elusione fiscale e pertanto ricondotta nell'ampia figura di abuso del diritto.

Ebbene, oggi – come in passato – l'esterovestizione rappresenta ancora un fenomeno astrattamente punibile, ad esempio nell'ambito dell'art. 5 d.lgs. 74/2000, ma solo perché considerata condotta *evasiva* e non più *elusiva*.

In passato si è dunque assistito, nel contesto di una persistente commistione dei concetti di elusione ed evasione, a molteplici ipotesi di 'truffa delle etichette', nell'ambito dei quali il diritto vivente ha classificato – e punito – come elusivi fatti che, al contrario, dovevano rientrare – come rientrano oggi – nelle ipotesi di evasione fiscale.

A ben vedere, non appare azzardato ritenere penalmente sanzionabili – né contrastante con il fondamentale principio di legalità – le condotte di elusione cd. 'codificata'; se un'operazione si pone in contrasto con una specifica disposizione antielusiva e, al contempo, integra tutti gli elementi tipici previsti da una fattispecie penale, quest'ultima appare estranea al concetto di

abuso del diritto contenuto nel nuovo art. 10-bis l.212/2000 e assume le sembianze di vera e propria evasione fiscale.

Osservando la problematica da una diversa prospettiva, si può dunque ritenere che la riforma operata dal d.lgs. 128/2015 ha inteso sì circoscrivere l'irrilevanza penale dell'elusione, ma solamente alle operazioni non contemplate da alcuna disposizione di legge antielusiva.

In definitiva, oggi appare concettualmente errato parlare di perdurante rilevanza penale dell'elusione fiscale; non possono infatti più esistere forme di abuso/elusione sanzionabili penalmente dall'ordinamento italiano. Viceversa, esistono condotte punite in passato *sub specie* di elusione fiscale, che oggi continuano ad essere punite ma sotto forma di evasione. Qualora un'ipotesi di elusione cd. 'codificata' integrasse - pur con le restrizioni e le modifiche apportate agli elementi tipici dei reati *post* d.lgs. 158/2015 - una fattispecie del d.lgs. 74/2000, sarebbe senz'altro ravvisabile la punibilità di tale condotta, ma solo e unicamente perché rappresenterebbe un'ipotesi di evasione fiscale.

A seguito della riforma globale operata dai decreti legislativi nn. 128 e 158 del 2015, almeno a giudizio di chi scrive, si deve dunque procedere ad una ridefinizione terminologica e concettuale della materia: le operazioni elusive cd. 'codificate', poiché espressamente previste da specifiche norme di legge che indicano al contribuente il corretto regime fiscale applicabile al caso di specie, possono appartenere, in determinati casi, al *genus* dell'evasione e, dunque, essere penalmente rilevanti.

Alcuni rilievi conclusivi

A margine della presente indagine, è possibile avanzare qualche riflessione conclusiva.

La parabola della rilevanza penale dell'abuso del diritto tributario, che a seguito della sua genesi e ascesa ha avuto un enorme eco nella letteratura e in giurisprudenza, sembra oggi potersi dichiarare definitivamente conclusa: l'abuso del diritto non è mai penalmente rilevante in materia fiscale.

Tuttavia, tale affermazione non può trovare origine unicamente nella riforma operata dal d.lgs. 128/2015 e nell'introduzione dell'art. 10-bis dello Statuto del contribuente. Se da un lato, infatti, il comma 13 della predetta disposizione stabilisce un nuovo principio di irrilevanza penale delle forme di abuso del diritto – oggi normativamente equiparate a quelle di elusione fiscale – la prima parte dell'articolo, dall'altro, plasma legislativamente una definizione di abuso che si discosta da quella, più ampia, fornita in passato dal cd. diritto vivente.

Insomma, le fattispecie oggi qualificate come abusive (e di cui si predica la penale irrilevanza) sono solo una parte di quelle inizialmente identificate come fenomeni di abuso del diritto dal formante giurisprudenziale. Una riflessione sorge, dunque, spontanea: qual è la natura delle 'residue' ipotesi elusive, ossia delle fattispecie concrete in passato ricondotte al paradigma dell'abuso del diritto ma che oggi non trovano dimora nella definizione *ex art. 10-bis l. 212/2000*? Sono ipotesi di abuso del diritto tuttora penalmente rilevanti?

La domanda, così posta, appare fuorviante.

Tali ipotesi – *in pendant* con la conclusione cui siamo pervenuti all'esito dell'analisi intrapresa in questo lavoro – possono essere sì penalmente rilevanti,

ma non costituiscono casi di abuso del diritto, bensì di vera e propria evasione fiscale.

A parere dello scrivente, a seguito della riforma operata dai complessivi interventi legislativi del 2015 in materia tributaria, si è verificata una sorta di rivoluzione copernicana in tema di abuso del diritto; non tanto per la dichiarata irrilevanza penale dello stesso – in quanto risultato già raggiungibile mediante una rigorosa applicazione dei principi cardine del diritto penale, *in primis* tassatività/determinatezza e divieto di analogia *in malam partem* – quanto per la netta divisione concettuale tra l'abuso del diritto e l'evasione fiscale.

Troppo a lungo, infatti, l'abuso del diritto ha occupato una 'zona grigia' tra il concetto di evasione fiscale e il risparmio (lecito) d'imposta, un'area di confine senza limiti ben precisi, in cui coesistevano e venivano equiparate le ipotesi di elusione cd. 'codificata' e quelle non codificate, sottoposte al costante rischio di essere indistintamente attratte – come infatti è avvenuto – nell'area del penalmente rilevante, propria dell'evasione.

Oggi tale 'zona di confine' trova una piena e netta collocazione topografica nella geografia del diritto (penal)tributario, immediatamente e univocamente riconoscibile in base a un fondamentale elemento: si ha abuso del diritto solo quando non vi è alcuna espressa violazione di una norma fiscale. Non sono più catalogabili come forme di abuso del diritto, dunque, le vecchie ipotesi di elusione cd. codificata.

Ebbene, proprio per tale motivo è necessario operare una ridefinizione concettuale e terminologica della materia; le 'vecchie' ipotesi di elusione codificata devono essere oggi osservate come possibili forme di evasione: anche se la normativa fiscale che le regola ha una chiara *ratio* antielusiva, la diretta violazione della legge sostanziale rende la condotta estranea al concetto di abuso del diritto e la riconduce in quello di evasione fiscale.

Oggi, dunque – a parere di chi scrive – appare concettualmente errato parlare di perdurante rilevanza penale dell’elusione fiscale. Non possono infatti più esistere forme di abuso/elusione sanzionabili penalmente dall’ordinamento italiano. Tutt’al più esistono condotte punite in passato sotto forma di elusione fiscale, che oggi continuano ad essere punite ma sotto forma di evasione. Infatti, ove una ‘vecchia’ ipotesi di elusione cd. ‘codificata’ integrasse – pur con le restrizioni e le modifiche apportate agli elementi tipici dei reati *post* d.lgs. 158/2015 – una fattispecie del d.lgs. 74/2000, sarebbe senz’altro ravvisabile la punibilità di tale condotta, ma solo e unicamente perché rappresenterebbe un’ipotesi di evasione fiscale.

La vicenda in sé appare, dunque, definitivamente conclusa, ma la ‘stagione della punibilità’ dell’abuso del diritto – icasticamente rappresentata dal filone *Dolce&Gabbana* – può senza dubbio rappresentare un importante monito per il futuro, la cui via maestra non può che essere il rispetto, effettivo, dei principi fondanti l’ordinamento penale: *in primis* quello di legalità, in tutte le sue declinazioni³⁶¹.

Il rigoroso rispetto dei principi appare infatti necessità ancor più urgente nella materia del diritto penale tributario, ove si è soventemente assistito ad un utilizzo strumentale del diritto penale, finalisticamente attivato

³⁶¹ Sul punto, merita di essere qui ricordato il vigoroso ‘richiamo’ alla necessità di un ritorno e un concreto rispetto dei principi alla base dell’ordinamento penale recentemente espresso da Marcello Gallo nell’ambito della relazione introduttiva al VI Convegno nazionale dell’Associazione italiana dei professori di diritto penale, dal titolo «*I principi del diritto penale nella postmodernità*», svoltosi a Roma il 10-11 novembre 2017, al momento inedito.

per esigenze di naturale erariale, più che per un'effettiva e offensivamente pregnante lesione di beni giuridici costituzionali.

La ragione fiscale deve essere slegata dall'illecito penale, con un ritorno del reato quale effettiva *extrema ratio* fornita dall'ordinamento giuridico, nell'ambito di un diritto penale che deve tornare ad essere minimo³⁶².

Le scelte operate dal legislatore del 2015 – seppure con esclusivo riferimento alla materia che ci ha occupato – trasmettono, a tale riguardo, un cauto ottimismo. Non può infatti non vedersi come un segno positivo la decisa opzione per l'irrelevanza penale della figura dell'abuso del diritto, identificata nella netta presa di posizione del legislatore di 'abrogare' – beninteso, impropriamente – quella costellazione di fattispecie concrete di elusione fiscale arbitrariamente punite dalla giurisprudenza.

A conforto di tale impressione si inserisce, con un ruolo non secondario, la pronuncia cd. *Dolce&Gabbana II*, le cui motivazioni sono state depositate – e non è un caso – immediatamente dopo l'entrata in vigore dell'art. 10-bis l. 212/2000. Nella sentenza, con la quale la Cassazione ha concluso il noto procedimento, viene ribadita la necessaria duplice autonomia del diritto penale dal diritto tributario, anzitutto in virtù delle differenze funzionali tra i due settori giuridici, nell'ambito di una più ampia riaffermazione dei principi generali del diritto penale.

Principi che, all'interno di un ordinamento ormai 'multilivello', dovranno sì interagire con le principali fonti sovranazionali – e soprattutto con l'art. 7 Cedu –, ma tenendo bene a mente una regola fondamentale: la stella polare che deve guidare l'interprete, nell'applicazione dei principi penalistici, dovrà sempre essere quella del massimo *standard* di garanzia per il cittadino,

³⁶² Sull'inflazione penalistica e, in generale, sull'ipertrofia del diritto penale, sono ancora oggi di estrema attualità le riflessioni contenute in C.E. PALIERO, *Minima non curat praetor. Ipertrafia del diritto penale e decriminalizzazione dei reati bagatellari*, Padova, 1985, ad esempio 3 ss.

nell'ottica di un diritto penale quale *Magna Charta* del reo, più che della vittima.

Bibliografia

- ACCINNI G.P., *Disastro 'ambientale' ed elusione fiscale: due paradigmatici esempi di sostanziale violazione del principio di legalità*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2015;
- ADDIS F., *L'abuso del diritto tra diritto civile e diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1/2012.
- ALDROVANDI P., *Elusione fiscale e diritto penale*, in CADOPPI A., CANESTRARI S., MANNA A., PAPA M. (a cura di), *Diritto penale dell'economia*, Torino, 2017;
 - *Appendice di aggiornamento (ottobre 2015)*, in *Codice penale dell'impresa*, LANZI A., INSOLERA G., Roma, 2015.
- ALESSANDRI A., *L'elusione fiscale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1990.
- ALPA G., *Il divieto dell'abuso del diritto in ambito comunitario e i suoi riflessi negli ordinamenti degli Stati membri*, in VISINTINI G. (a cura di), *L'abuso del diritto*, Napoli, 2016.
- AMATI E., *L'irrelevanza penale dell'abuso del diritto/elusione fiscale*, in AA. VV., *Scritti in onore di Luigi Stortoni*, MANTOVANI M., CURI F., TORDINI CAGLI S., TORRE V., CAIANIELLO M. (a cura di), Bologna, 2016;
- ANGIONI F., *Condizioni di punibilità e principio di colpevolezza*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1989.
- ATIENZA M.-MANERO J.R., *Illeciti atipici*, TARUFFO M. (a cura di), Bologna, 2004.
- BARCELLONA M., *L'abuso del diritto: dalla funzione sociale alla regolazione teleologicamente orientata del traffico giuridico*, in *Riv. dir. civ.*, 2014.
- BARTOLE S.-DE SENA P.-ZAGREBELSKY G., *Commentario breve alla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo*, Padova, 2012.

- BASILAVECCHIA M., *Elusione e abuso del diritto: una integrazione possibile*, in *Riv. giur. trib.*, 9/2008.
- BEGHIN M., *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, 2013;
 - *Note critiche a proposito di un recente orientamento giurisprudenziale incentrato sulla diretta applicazione in campo domestico, nel comparto delle imposte sul reddito, del principio comunitario del divieto di abuso del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 8/2008;
 - *La sentenza Cadbury Schweppes e il 'malleabile' principio della libertà di stabilimento*, in *Rass. trib.*, 3/2007.
- BERSANI G., *L'interpretazione del concetto di fittizietà nella dichiarazione fraudolenta e infedele*, in *Dir. pen. proc.*, 2003.
- BLUMENSTEIN E., *Sistema del diritto delle imposte*, Milano, 1954.
- BOFELLI E., *Principio del ne bis in idem nella recente giurisprudenza europea: considerazioni sul doppio binario sanzionatorio in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2014.
- BORGHETTI J.S., *L'abuso del diritto in Francia*, in G. VISINTINI (a cura di), *L'abuso del diritto*, Napoli, 2016.
- BORSARI R., *Diritto penale, creatività e co-disciplinarietà. Banche di prova dell'esperienza giudiziale*, Padova, 2013;
 - *Profili penali dell'elusione fiscale*, in BORSARI R. (a cura di), *Profili critici del diritto tributario*, Padova, 2013.
 - (a cura di), *Profili critici del diritto tributario*, Padova, 2013;
- BOSI M., *La rilevanza penale dell'abuso del diritto*, in *Dir. pen. cont. riv. trim.*, 2/2016.
- BRICCHETTI R.-VENEZIANI P. (a cura di), *I reati tributari*, Torino, 2017;
- BRICOLA F., *Art. 25*, in BRANCA G. (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Bologna, 1980;
 - *La discrezionalità nel diritto penale*, Milano, 1965;

- *Limite esegetico, elementi normativi e dolo nel delitto di pubblicazioni e spettacoli osceni*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1960.
- BRUNI F., *Abuso del diritto e rilevanza penale dell'elusione fiscale*, Milano, 2016.
- CADOPPI A., *Il delitto di omessa dichiarazione*, in CADOPPI A., CANESTRARI S., MANNA A., PAPA M. (a cura di), *Diritto penale dell'economia*, Torino, 2017;
 - (a cura di), *Cassazione e legalità penale*, Roma, 2017;
 - *Il valore del precedente nel diritto penale. Uno studio sulla dimensione in action della legalità*, Torino, 2014;
- CANESTRARI S.-FOFFANI L. (a cura di), *Il diritto penale nella prospettiva europea. Quali politiche criminali per quale Europa*, Milano, 2005.
- CAPITANI F.G., *Il 'nuovo' abuso del diritto cala (definitivamente) il sipario sul rilievo penale delle condotte abusive*, in *Diritto e Giustizia*, 36/2015.
- CARACCIOLI I., *Commento all'art. 4 D.Lgs. 74/2000 mod. D.Lgs. 158/2015*, in CARACCIOLI I. (a cura di), *I nuovi reati tributari. Commento al d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158*, Milano, 2016;
 - *'Imposta elusa' e reati tributari di 'evasione' nell'impostazione della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2012;
 - *Linee generali della revisione del sistema penale tributario*, in *Il Fisco*, 2015.
- CARINCI A., *Prime considerazioni sulla riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Il Fisco*, 2015, 3930;
 - *Elusione tributaria, abuso del diritto e applicazione delle sanzioni amministrative*, in *Dir. prat. trib.*, 1/2012.
- CARINCI A., DEOTTO D., *D.lgs. 5 agosto 2015, n.128 – Abuso del diritto ed effettiva utilità della novella: much ado about nothing?*, in *Fisco*, 32-33, 2015.

- CASTRONUOVO D., *Clausole generali e diritto penale*, in *Dir. pen. cont.*, 14 dicembre 2012.
- CAVALLINI S., *Osservazioni 'di prima lettura' allo schema di decreto legislativo in materia penaltributaria*, in *Dir. pen. cont.*, 20 agosto 2015.
- CAVALLINI S.-TROYER L., *Elusione, progressione criminosa e specialità: due passi avanti e uno 'a lato' su tre topoi in materia penaltributaria*, in *Dir. pen. cont.*, 20 gennaio 2014.
- CERRATO M., *Sui confini tra esterovestizione societaria e stabile organizzazione*, in *Riv. dir. trib.*, 5/2013.
- CHIEPPA G.P., Sub Art. 16, CARACCIOLI I., GIARDA A., LANZI A. (a cura di), *Diritto e procedura penale tributaria. Commentario al D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, Padova, 2001.
- CINGARI F., *L'evoluzione del sistema penale tributario e i principi costituzionali*, in BRICCHETTI R.-VENEZIANI P. (a cura di), *I reati tributari*, Torino, 2017;
 - *La dichiarazione infedele*, in BRICCHETTI R.-VENEZIANI P. (a cura di), *I reati tributari*, Torino, 2017;
 - *La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in BRICCHETTI R.-VENEZIANI P. (a cura di), *I reati tributari*, Torino, 2017.
- CIPOLLINA S., *Le 'General Anti Avoidance (Abuse) Rules' in Italia e nel Regno Unito: un'analisi comparatistica*, in *Riv. dir. fin.*, 1/2017;
 - *Elusione fiscale*, in *Dig. Comm.*, III, Torino, 2007.
- CORRADO L.R., *La rilevanza penale delle condotte elusive*, in *Diritto e fiscalità dell'assicurazione*, 3/2012.
- CONSOLO G., *I profili sanzionatori amministrativi e penali del nuovo abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, 2015.
- CONSULICH F., *La scriminante sfigurata. Il diritto soggettivo come fonte di incriminazione? Il caso dei reati fiscali*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 1/2014.
- CONTRINO A., *Il divieto di abuso e diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamenti giuridici e connotati strutturali*, in *Dir. prat. trib.*, 3/2009.

- CORASANITI G., *Contrasto all'elusione e all'abuso del diritto nell'ordinamento tributario*, in *Obbligazioni e contratti*, 8/2012;
 - *Sul generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2/2009.
- CORRADO OLIVA C., *L'abuso del diritto in ambito tributario tra onere di allegazione e onere di prova*, in VISINTINI G. (a cura di), *L'abuso del diritto*, Napoli, 2016.
- CORSO P., *Elusione ed evasione: verso un differente trattamento sanzionatorio*, ne bis in idem, *elusione fiscale e concorso nel reato tributario secondo la sentenza Dolce e Gabbana*, in *Giur. trib.* 1/2016.
- CORUCCI E., *Il delitto di dichiarazione infedele*, in GIARDA A., PERINI A., VARRASO G. (a cura di), *La nuova giustizia penale tributaria*, Padova, 2016;
 - *Il delitto di omessa dichiarazione*, in GIARDA A., PERINI A., VARRASO G. (a cura di), *La nuova giustizia penale tributaria*, Padova, 2016.
- CRIVELLI E., *Art. 53*, in *Commentario breve alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, BARTOLE S., DE SENA P., ZAGREBELSKY V. (a cura di), 2012, Padova.
- D'AVIRRO A., *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (Art. 3, D.Lgs. 74/2000, modificato dall'art. 3 D.Lgs. 158/2015)*, in D'AVIRRO A., GIGLIOLI M., D'AVIRRO M., *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Padova, 2017;
 - *Il delitto di dichiarazione infedele (Art. 4, D. Lgs. 74/2000, modificato dall'art. 4 D. Lgs. 158/2015)*, in D'AVIRRO A., GIGLIOLI M., D'AVIRRO M., *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Padova, 2017;
 - *Il delitto di omessa dichiarazione (Art. 5, D. Lgs. 74/2000)*, in D'AVIRRO A., GIGLIOLI M., D'AVIRRO M., *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Padova, 2017;
 - *L'elusione entra 'a torto' nell'illecito penale tributario*, in *Corr. giur.*, 2012;

- *Elusione, evasione tributaria e frode fiscale*, in D'AVIRRO A., NANNUCCI U. (a cura di), *La riforma del diritto penale tributario – d.lgs. 19 marzo 2000 n. 74*, Padova, 2000.
- D'AVIRRO A.-GIGLIOLI M.-D'AVIRRO M., *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Padova, 2017.
- D'AVIRRO A., NANNUCCI U. (a cura di), *La riforma del diritto penale tributario – d.lgs. 19 marzo 2000 n. 74*, Padova, 2000.
- DE FRANCESCO G.A., *Brevi spunti sul caso Contrada*, in *Cass. pen.*, 2016.
- DE FRANCHIS F., voce *Abuse of right*, in *Dizionario giuridico*, Milano, 1984.
- DELL'OSSO A., *L'elusione fiscale al banco di prova della legalità penale*, in *Dir. pen. proc.*, 1/2014.
- DE MAGLIE C., *Le due legalità: quale convivenza nel diritto penale?*, in *Criminalia*, 2013.
- DE SANTIS G., *Sulla rilevanza penale dell'elusione fiscale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1/2015.
- DI AMATO A., *La dichiarazione infedele (art. 4)*, in DI AMATO A., PISANO R., *I reati tributari*, Padova, 2002.
- DI AMATO A.-PISANO R., *I reati tributari*, in DI AMATO A. (diretto da), *Trattato di diritto penale dell'impresa*, VII, Padova, 2002.
- DI GIOVINE O., *Antiformalismo interpretativo: il pollo di Russell e la stabilizzazione del precedente giurisprudenziale*, in *Dir. pen. cont. riv. trim.*, 2/2015;
 - *Come la legalità europea sta riscrivendo quella nazionale. Dal primato delle leggi a quello dell'interpretazione*, in *Dir. pen. cont. riv. trim.*, 2013;
 - *Il principio di legalità tra diritto nazionale e diritto convenzionale*, in AA.VV., *Studi in onore di Mario Romano*, Napoli, 2011
 - *L'interpretazione nel diritto penale*, Milano, 2006.
- DI MARTINO A., *Una legalità per due? Riserva di legge, legalità CEDU e giudice fonte*, in *Criminalia*, 2015.

- DI SIENA M., *La criminalizzazione dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto. Un caso irrisolto della giurisprudenza penale tributaria* in *Riv. trim. dir. trib.*, 2/2015;
 - Stock lending agreement: *profili penali tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011.
- DI VETTA G., *La restaurazione apparente della legalità. I riflessi penali della nuova disciplina dell'elusione fiscale (art. 10-bis, legge 27 luglio 2000, n. 212)*, in *Ind. pen.*, 1/2017;
 - *Abuso del diritto nella prospettiva prospettiva penale*, in GIOVANNINI A., DI MARTINO A., MARZADURI E. (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario. Diritto penale e processuale*, I, Milano, 2016.
- DOLCINI E.-PALIERO C.E. (a cura di), *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, Milano, 2006.
- DONELLI F., *Irrelevanza penale dell'abuso del diritto tributario: entra in vigore l'art. 10-bis dello Statuto del contribuente*, in *Dir. pen. cont.*, 1° ottobre 2015.
- DONINI M., *Il diritto giurisprudenziale penale. Collisioni vere e apparenti con la legalità e sanzioni dell'illecito interpretativo*, in CADOPPI A. (a cura di), *Cassazione e legalità penale*, Roma, 2017;
 - *Il diritto giurisprudenziale penale*, in *Dir. pen. cont.*, 6 giugno 2016;
 - *Il caso Contrada e la Corte Edu. La responsabilità dello Stato per carenza di tassatività/tipicità di una legge penale retroattiva di formazione giudiziaria*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2016;
 - *Disposizione e norma nell'ermeneutica penale*, in AA.VV., *La fabbrica delle interpretazioni*, Milano, 2012.
- DOVA M., *Ne bis in idem in materia tributaria: prove tecniche di dialogo tra legislatori e giudici nazionali e sovranazionali*, in *Dir. pen. cont.*, 5 giugno 2014.
- FALSITTA G., *Note critiche intorno al concetto di abuso del diritto nella recentissima codificazione*, in *Riv. dir. trib.*, 6/2016;

- Corso istituzionale di diritto tributario, Milano, 2010;
- Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnicomprensivo contenitore detto 'abuso del diritto', in Riv. dir. trib., 6/2010;
- L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali, in G. MAISTO (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, 2009;
- Giustizia tributaria e tirannia fiscale, Milano, 2008;
- Manuale di diritto tributario, Padova, 2005.
- FALSITTA G.-FANTOZZI A.-MARONGIU G.-MOSCHETTI F. (a cura di), *Commentario breve alle Leggi Tributarie, I, Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, Padova, 2011.
- FASANI F., *L'irrilevanza penale dell'elusione tributaria*, in *Le società*, 7/2012.
- FERNANDES CAMPILONGO F., *L'abuso del diritto come strumento di autocorrezione e di evoluzione del sistema giuridico*, in *Sociologia*, 2014.
- FIANDACA G., *Crisi della riserva di legge e disagio della democrazia rappresentativa nell'età del protagonismo giurisdizionale*, in *Criminalia*, 2011.
- FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale. Parte generale*, Bologna, 2014.
- FICARI V., *La rilevanza penale dell'elusione/abuso: quali regole da un caso concreto?* in *Riv. dir. trib.*, 4/2013.
- FINOCCHIARO S., *L'elusione fiscale nella riforma dei reati tributari: i nuovi soliti sospetti*, in GULLO A.-MAZZACUVA FR. (a cura di), *Ricchezza illecita ed evasione fiscale. Le nuove misure penali nella prospettiva europea*, Bari, 2016;
- *La nuova causa di non punibilità per estinzione del debito tributario posta al vaglio della corte costituzionale da un'ordinanza del tribunale di Treviso*, in *Dir. pen. cont.*, 4 aprile 2016;

- *Sull'imminente riforma in materia di reati tributari: le novità contenute nello 'schema' di decreto legislativo*, in *Dir. pen. cont.*, 16 luglio 2015.
- FIORENTINO S., *L'art. 10-bis ed il coordinamento delle normative antielusive nazionali*, in *Riv. Guardia di Fin.*, 6/2015.
- FLICK G.M., *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane sul tema europeo*, in *Dir. pen. cont.*, 14 settembre 2014;
 - *Abuso del diritto ed elusione fiscale, quale rilevanza penale?*, in *Giur. comm.*, 2011.
- FLORA G., *Perché l'elusione fiscale non può costituire reato (a proposito del caso Dolce&Gabbana)*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2011.
- FOFFANI L. (a cura di), *Diritto penale comparato, europeo e internazionale: prospettive per il XXI secolo*, Milano, 2006.
- FONDAROLI D. (a cura di), *Principi costituzionali in materia penale e fonti sovranazionali*, Padova, 2008.
- FRANSONI G., *La 'multiforme' efficacia nel tempo dell'art. 10-bis dello Statuto su abuso ed elusione fiscale*, in *Corr. trib.*, 44/2015;
 - *La diversa disciplina procedimentale dell'elusione e dell'abuso del diritto: la Cassazione vede il problema ma non trova la soluzione*, in *Riv. dir. trib.*, 2014;
 - *Tipologia e struttura della norma tributaria*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012.
- GALGANO F., *Qui suo iure abutitur neminem laedit?*, in *Contr. e impresa*, 2/2011.
- GALLO F., *Rilevanza penale dell'elusione*, in *Rass. trib.*, 2/2001.
- GAMBARDELLA M., *Il 'caso Scoppola': per la Corte Europea l'art. 7 CEDU garantisce anche il principio di retroattività della norma più favorevole*, in *Cass. pen.*, 2010.
- GAMBARO A., *Abuso del diritto. Diritto comparato e straniero*, in AA. VV., *Enciclopedia Giuridica*, Roma, 1988.

- GAMBARO A.-CENINI M., *Abuso del diritto, risarcimento del danno e contratto: quando la chiarezza va in vacanza*, in *Corr. giur.*, 1/2011.
- GARAVOGLIA M.-GIANONCELLI S., *Commento all'art. 5 D. Lgs. 74/2000 mod. D. Lgs. 158/2015*, in CARACCIOLI I. (a cura di), *I nuovi reati tributari. Commento al d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158*, Milano, 2016.
- GARGANI A., *Verso una 'democrazia giudiziaria'? I poteri normativi del giudice tra principi di legalità e diritto europeo*, in *Criminalia*, 2011;
 - *Dal Corpus delicti al Tatbestand. Le origini della tipicità penale*, Milano, 1997.
- GATTA G.L., *Sulla configurabilità del tentativo di rapina impropria in ipotesi di mancata sottrazione della res*, in *Dir. pen. cont.*, 16 settembre 2012;
 - *Abolitio criminis e successione di norme 'integratrici': teoria e prassi*, Milano, 2008.
- GENTILI A., *L'abuso del diritto come argomento*, in *Riv. dir. civ.*, 2012.
- GIACOMETTI T., *La problematica distinzione tra evasione, elusione fiscale ed abuso del diritto*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2013.
- GIORGIANNI M., *L'abuso del diritto nella teoria della norma giuridica*, Milano, 1963.
- GIOVANNINI A., *L'abuso del diritto nella legge delega fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2014;
 - *La delega unifica elusione e abuso del diritto: nozione e conseguenze*, in *Corr. trib.*, 2014;
 - *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014.
- GIUNTA F., *Il giudice e la legge penale. Valore e crisi della legalità oggi*, in *Annali dell'Università di Ferrara*, vol. XII, 1998.
- GROSSO C.F., *Il fascino discreto della conservazione (considerazioni in margine all'asserita crisi del principio di riserva di legge in materia penale)*, in *Criminalia*, 2011.
- GUARNERI C., INSOLERA G., ZILLETTI L., (a cura di), *Anatomia del potere giudiziario. Nuove concezioni, nuove sfide*, Roma, 2016.

- HENSEL A., *Diritto tributario*, Milano, 1956.
- IMPERATO L., *Commento all'art. 3 D.lgs. 74/2000 mod. D.lgs. n. 158/2015*, in CARACCIOLI I. (a cura di), *I nuovi reati tributari. Commento al d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158*, Milano, 2016.
- INGRAO G., *L'evoluzione dell'abuso del diritto in materia tributaria: un'evoluzione più luci che ombre*, in *Dir. prat. trib.*, 4/2016.
- INGRASSIA A., *Ragione fiscale vs 'illecito penale personale'. Il sistema penale-tributario dopo il d.lgs. 158/2015*, Santarcangelo di Romagna, 2016;
- INSOLERA G., *Dall'imprevedibilità del diritto all'imprevedibilità del giudizio*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2016;
 - *Qualche riflessione e una domanda sulla legalità penale nell'epoca dei giudici*, in *Criminalia*, 2012;
 - *Ancora sul problema del concorso esterno nei delitti associativi*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2008.
- JARACH D., *I contratti a gradini e l'imposta di registro*, in *Riv. dir. fin.*, 1982.
- KELLER A., *La dichiarazione infedele*, in CADOPPI A., CANESTRARI S., MANNA A., PAPA M. (a cura di), *Diritto penale dell'economia*, Torino, 2017.
- KRUSE H.W., *Il risparmio di imposta, l'elusione fiscale e l'evasione*, in *Trattato di diritto tributario*, AMATUCCI A. (diretto da), III, Padova, 1994.
- LANZI A., *Il flebile incrocio tra illuminismo, legalità e diritto penale dell'economia*, in *Ind. pen.*, 1/2016;

- *I riflessi penali dell'elusione fiscale, il transfer pricing e il CFC*, in *Ind. pen.*, 1/2012;
- *I riflessi penali dell'elusione fiscale*, in AA.VV., *Studi in onore di Franco Coppi*, Torino, 2011.
- LANZI A.-ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, Milano, 2017;
 - *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2014.
- LEO M., *Abuso del diritto: elementi costitutivi e confini applicativi*, in *Il Fisco*, 2015.
- LOVISOLO A., *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio*, in *Riv. dir. trib.*, 1/2009;
 - *Brevi riflessioni di un tributarista sul nuovo sistema degli illeciti penali tributari disegnato dal d.lgs. 74/2000*, in AA. VV., *La riforma del diritto penale tributario. Questioni applicative*, SANTORIELLO C. (a cura di), Torino, 2000.
- LUNGHINI G., *Art. 1. Definizioni*, in *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. 158/2015*, NOCERINO C.-PUTINATI S. (a cura di), *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. 158/2015*, Torino, 2015;
 - *Elusione e principio di legalità*, in *Riv. dir. trib.*, 2006.
- LUPI R., *Disorientamenti sull'elusione, salvo che per le sanzioni*, in *Riv. giur. trib.*, 7/2007.
- MAIELLO V., *Il concorso esterno tra indeterminatezza legislativa e tipizzazione giurisprudenziale*, Torino, 2014.
- MAISTO G. (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario. Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, Milano, 2009.
- MANNA A., *Il lato oscuro del diritto penale*, Pisa, 2017.
- MANES V., *Il giudice nel labirinto. Profili delle intersezioni tra diritto penale e fonti sovranazionali*, Roma, 2012;

- Art. 7, in BARTOLE S., DE SENA P., ZAGREBELSKY V. (a cura di), *Commentario breve alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, 2012, Padova;
- *I principi penalistici nel network multilivello: trapianto, palingenesi, cross-fertilization*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2012;
- *Dalla "fattispecie" al "precedente": appunti di "deontologia ermeneutica"*, in *Dir. pen. cont.*, 17 gennaio 2018.
- MANES V.-ZAGREBELSKY V. (a cura di), *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo nell'ordinamento penale italiano*, Milano, 2011.
- MANTOVANI F., *L'esercizio de diritto (diritto penale)*, in *Enc. dir.*, XV, Milano, 1966.
- MARCHESELLI A., *Elusione, buona fede e principi del diritto tributario*, in *Rass. trib.*, 2/2009;
 - *Elusione e sanzioni: una incompatibilità logico razionale*, in *Corr. trib.*, 2009.
- MARINUCCI G., *L'analogia e la 'punibilità svincolata dalla conformità alla fattispecie penale'*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2007.
- MARINUCCI G.-DOLCINI E., *Manuale di diritto penale. Parte generale*, Milano, 2017;
 - *Corso di diritto penale*, Milano, 2001.
- MARONGIU G., *Abuso del diritto vs. retroattività*, in *Rass. trib.*, 2012.
- MARTINES P., *Teorie e prassi sull'abuso del diritto*, Napoli, 2005.
- MARTINI A., *Frode, menzogna e disobbedienza. Volti nuovi e antichi del diritto penale tributario*, in *Legisl. pen.*, 3 marzo 2016.
- MARTINI A., *Reati in materia di finanza e tributi*, in GROSSO C.F., PADOVANI T., PAGLIARO A. (diretto da), *Trattato di diritto penale*, Milano, 2010.
- MAZZACUVA FR., *Art. 7. Nulla poena sine lege*, in UBERTIS G., VIGANÒ F. (a cura di), *Corte di Strasburgo e giustizia penale*, Torino, 2016;

- *La materia penale e il 'il doppio binario' della Corte europea: le garanzie al di là delle apparenze*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2013;
- *La Grande Camera della corte Edu su principio di legalità della pena e mutamenti giurisprudenziali sfavorevoli*, in *Dir. pen. cont.*, 30 ottobre 2013.
- MAZZACUVA N., *Il 'diritto penale massimo': l'incremento dei reati e delle pene tra diritto penale legislativo e diritto penale giurisprudenziale* in AA. VV., *Scritti in onore di Luigi Stortoni*, MANTOVANI M., CURI F., TORDINI CAGLI S., TORRE V., CAIANIELLO M. (a cura di), Bologna, 2016;
 - *Tra analogia e interpretazione estensiva. A proposito di alcuni casi problematici tratti dalla recente giurisprudenza*, in *Criminalia*, 2010;
 - *Il disvalore di evento nell'illecito penale. L'illecito commissivo doloso e colposo*, Milano, 1983.
- MELILLO C., *Elusione e abuso del diritto: tra ipotesi di integrazione ed esigenze di certezza normativa*, in *Dir. prat. trib.*, 2010.
- MELIS G. *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2016.
- MEREU A., *Abuso del diritto ed elusione fiscale: rilevanza penale o mera mancanza di una explicatio terminorum? Alcune riflessioni a margine del caso 'Dolce & Gabbana'*, in *Riv. prat. trib.*, 2012.
- MICCINESI M., *Riflessioni sull'abuso del diritto*, in AA. VV., *Studi in onore di Enrico De Mita*, Napoli, 2012.
- MIELE L., *Il nuovo abuso del diritto. Analisi normativa e casi pratici*, Torino, 2016.
- MUCCIARELLI F., *Abuso del diritto e reati tributari: la Corte di Cassazione fissa limiti e ambiti applicativi*, in *Dir. pen. cont.*, 9 ottobre 2015;
 - *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, in MAISTO G. (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, 2009.
- MUSCO E.-ARDITO F., *Diritto penale tributario*, Bologna, 2010.

- NATOLI U., *Note preliminari ad una teoria dell'abuso del diritto nell'ordinamento giuridico italiano*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1958.
- NOCERINO C., Sub art. 4. *Dichiarazione infedele*, in NOCERINO C., PUTINATI S. (a cura di), *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. 158/2015*, Torino, 2015.
- NUVOLONE P., *I limiti taciti della norma penale*, Padova, 1972.

- PADOVANI T., *Il crepuscolo della legalità nel processo penale. Riflessioni antistoriche sulle dimensioni processuali della legalità penale*, in *Ind. pen.*, 1999.
- PALAZZO F., *Legalità fra law in the books e law in action*, in CADOPPI A. (a cura di), *Cassazione e legalità penale*, Roma, 2017;
 - *La sentenza Contrada e i cortocircuiti della legalità*, in *Dir. pen. proc.*, 2015;
 - *Legalità penale: considerazioni su trasformazione e complessità di un principio 'fondamentale'*, in *Quaderni fiorentini*, 2007.
- PALIERO C.E., *Oggettivismo e soggettivismo nel diritto penale italiano. Lezioni del corso di diritto penale progredito*, PERINI C., CONSULICH F. (a cura di), Milano, 2006;
 - *Minima non curat praetor. Ipertrofia del diritto penale e decriminalizzazione dei reati bagatellari*, Padova, 1985.
- PANDIMIGLIO M., *L'abuso del diritto nei trattati di Nizza e Lisbona*, in *Contr. e impresa*, 4-5/2011.
- PATTI S. *Abuso del diritto*, in *Dig. priv.*, I, Torino, 1987.
- PECORELLA C., *Il caso Scoppola davanti alla Corte di Strasburgo*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2010.
- PERINI A., *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in GIARDA A., PERINI A., VARRASO G. (a cura di), *La nuova giustizia penale tributaria*, Padova, 2016;
 - *La riforma del delitto di dichiarazione infedele*, in CARACCIOLI I. (a cura di), *I nuovi reati tributari. Commento al d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158*, Padova, 2015;

- *Reati tributari*, in AA.VV., *Digesto delle discipline penalistiche*, VII, Torino, 2013;
- *La società non necessaria come nuova frontiera dell'elusione fiscale penalmente rilevante?*, in *Riv. dir. trib.*, 4/2013;
- *La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, 'abuso del diritto' e norme penali*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2012;
- *Diritto penale tributario*, in *La disciplina penale dell'economia*, CIANCI A., PERINI A., SANTORIELLO C. (a cura di), Torino, 2008.
- PICOTTI L., *Riflessi penali delle recenti riforme sull'abuso del diritto in campo tributario*, in *Dir. pen. cont.*, 13 settembre 2017;
 - PICOTTI L., *Diritto penale comunitario e Costituzione europea*, in CANESTRARI S., FOFFANI L. (a cura di), *Il diritto penale nella prospettiva europea. Quali politiche criminali per quale Europa*, Milano, 2005.
- PINO G., *L'abuso del diritto tra teoria e dogmatica (precauzioni per l'uso)*, in MANIACI (a cura di), *Eguaglianza, ragionevolezza e logica giuridica*, Milano, 2006;
 - *L'esercizio del diritto soggettivo e i suoi limiti. Note a margine della dottrina dell'abuso del diritto*, in *Ragion Pratica*, 2005.
- PIRAINO F., *Il divieto di abuso del diritto*, in *Europa e Diritto privato*, 1/2013.
- 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.*, 3/2007;
 - *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995.
- POGGIOLI M., *La Corte di Giustizia elabora il concetto di 'comportamento abusivo' in materia d'Iva e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria?*, in *Riv. dir. trib.*, 5/2006.
- PULITANÒ D., *Diritto penale*, Torino, 2015;

- *Paradossi della legalità. Fra Strasburgo, ermeneutica e riserva di legge*, in *Dir. pen. cont. riv. trim.*, 2/2015;
- *Crisi della legalità a confronto con la giurisprudenza*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2015.
- PUTINATI S., *La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in CADOPPI A., CANESTRARI S., MANNA A., PAPA M. (a cura di), *Diritto penale dell'economia*, Torino, 2017;
 - Sub art. 3. *Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in NOCERINO C., PUTINATI S. (a cura di), *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. 158/2015*, Torino, 2015;
 - Sub art. 5. *Omessa dichiarazione*, in NOCERINO C., PUTINATI S. (a cura di), *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. 158/2015*, Torino, 2015;
 - *Riflessioni sulla irrilevanza penale del transfer pricing*, in *Riv. della Guardia di Finanza*, 2015.
- RAMPONI L., *'Transfer pricing' e categorie penalistiche. La selettività dell'illecito penale tributario tra disvalore d'azione e disvalore d'evento*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2009.
- RESCIGNO P., *L'abuso del diritto nel quadro dei principi generali*, in VISINTINI G. (a cura di), *L'abuso del diritto*, Napoli, 2016;
 - RESCIGNO P., *L'abuso del diritto*, Bologna, 1998;
 - RESCIGNO P., *L'abuso del diritto*, in *Rivista di diritto civile*, 1965.
- RESTIVO C., *Contributo ad una teoria dell'abuso del diritto*, Milano, 2007.
- RIVERDITI M., *Oltre i confini dell'elusione fiscale: considerazioni sul caso Mediaset*, in *Arch. pen.*, 3/2014.
- ROMANO M., *Ripensare il diritto penale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2017;
 - *Teoria del reato, punibilità, soglie espresse di offensività (e cause di esclusione del tipo)*, in *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, DOLCINI E., PALIERO C.E. (a cura di), Milano, 2006;

- *Commentario sistematico del codice penale*, I, Milano, 2004.
- RUSSO P., *Profili storici e sistema in tema di elusione ed abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi*, in *Dir. prat. trib.*, 1/2016.
- RUTA G., *L'omessa dichiarazione*, in BRICCHETTI R.-VENEZIANI P. (a cura di), *I reati tributari*, Torino, 2017.
- SALCUNI G., *Il 'giro dei diritti': fra 'frode fiscale', transfer pricing e tax saving*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2013;
 - *Abuso del diritto ed elusione fiscale: tra offensività e determinatezza*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2013.
- SALVI C., *Abuso del diritto*, in *Enc. giur. Treccani*, I, Roma, 1988.
- SANTORIELLO C., *Abuso del diritto ed elusione*, in GIARDA A., PERINI A., VARRASO G. (a cura di), *La nuova giustizia penale tributaria*, Padova, 2016.
- SANTORIELLO C.-PERINI A., *La riforma dei reati tributari (d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158)*, in *Il Penalista*, 2015.
- SCIALOJA V., *Studi giuridici. Diritto privato*, Roma, 1932.
- SCOLETTA M., *Le parole sono importanti? Fatti materiali, false valutazioni di bilancio e limiti all'esegesi del giudice penale*, in *Dir. pen. cont.*, 2 marzo 2016.
- SCUFFI M., *La codificazione dell'abuso del diritto secondo il D.Lgs. n. 128/2015*, in *Riv. dir. trib.*, 2015.
- SGUBBI F., *Osservando oggi il diritto penale: brevi riflessioni*, AA. VV., *Scritti in onore di Luigi Stortoni*, MANTOVANI M., CURI F., TORDINI CAGLI S., TORRE V., CAIANIELLO M. (a cura di), Bologna, 2016;
 - *Principi costituzionali in materia penale e fonti sovranazionali*, in FONDAROLI D. (a cura di), *Principi costituzionali in materia penale e fonti sovranazionali*, Padova, 2008;
 - *Il reato come rischio sociale: ricerche sulle scelte di allocazione dell'illegalità penale*, Bologna, 1990.

- SOANA G., *I reati tributari*, Milano, 2013.
- SOMMA A.-HABERL S., *L'abuso del diritto nell'esperienza tedesca*, in G. VISINTINI (a cura di), *L'abuso del diritto*, Napoli, 2016.
- STAMPACCHIA E., *Bada a non perdere la sostanza quando cerchi di afferrare l'ombra*, in *Cass. pen.*, 4/2015.
- STEVANO D., *Gli elementi passivi fittizi tra inesistenza e indeducibilità del costo*, in *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, LUPI R. (a cura di), Milano, 2000.

- TABELLINI P.M., *L'elusione della norma tributaria*, Milano, 2007.
- TERMINE A., *Il nuovo art. 13 d.lgs. 74/2000: una nuova norma di favore 'ibrida'?*, in *Dir. pen. cont.*, 4 luglio 2017.
- TESAURO F., *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 1/2012;
 - *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2011;
 - *Compendio di diritto tributario*, Milano, 2010.
- TIEDEMANN K., *Clausole generali nel diritto penale dell'economia – sull'esempio della slealtà nel diritto penale della concorrenza*, in *Riv. Trim. dir. pen. ec.*, 2011.
- TUGNOLI F., *Note a margine della asserita rilevanza penale dell'elusione fiscale alla luce del caso Dolce&Gabbana*, in *Cass. pen.*, 2012.
- TROYER L., *La rilevanza penale dell'elusione tra Suprema Corte e Legislatore dopo la sentenza D&G*, in *Le Società*, 2012;
 - *Il transfer pricing tra elusione ed evasione*, in *Riv. dott. comm.*, 2006.
- TROYER L.-CAVALLINI S., *Elusione, progressione criminosa e specialità: due passi in avanti e uno 'a lato' su tre topoi in materia*, in *Dir. pen. cont. riv. trim.*, 2014.
- TROYER L.-INGRASSIA A., *La rilevanza penale dell'elusione e il triangolo di Penrose*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2013.

- UBERTIS G.-VIGANÒ F. (a cura di), *Corte di Strasburgo e giustizia penale*, Torino, 2016.
- URBANI F., *Elusione fiscale alla luce del nuovo art. 10-bis: qualche margine residuo di rilevanza penale?*, in *Cass. pen.*, 3/2016.
- VALLINI A., *Le due legalità: quale convivenza nel diritto penale?*, in *Criminalia*, 2013;
 - *Antiche e nuove tensioni tra colpevolezza e diritto penale artificiale*, Torino, 2003.
- VASSALLI G., *Cause di non punibilità*, in *Enc. dir.*, VI, Milano, 1960.
- VASSALLO L., *Il nuovo abuso del diritto*, Milano, 2015.
- VELLUZZI V., *L'abuso del diritto dalla prospettiva della filosofia giuridica*, in VISINTINI G. (a cura di), *L'abuso del diritto*, Napoli, 2016.
- VENEZIANI P., *Elusione fiscale, 'esterovestizione' e dichiarazione infedele*, in *Dir. pen. proc.*, 2012.
- VIETTI M.-TASCA G., *Abuso di diritto e potere*, Roma, 2012.
- VIGANÒ F., *Il nullum crimen conteso: legalità 'costituzionale' vs. legalità 'convenzionale'?*, in *Dir. pen. cont.*, 5 aprile 2017;
 - *Il principio di prevedibilità della decisione giudiziale in materia penale*, in AA. VV., *La crisi della legalità. Il sistema vivente 'delle fonti penali'*, Napoli, 2016;
 - *Ne bis in idem e contrasto agli abusi di mercato: una sfida per il legislatore e i giudici italiani*, in *Dir. pen. cont.*, 8 febbraio 2016.
- VISINTINI G. (a cura di), *L'abuso del diritto*, Napoli, 2016.
- VIZZARDI M., *Il Tribunale di Milano sul caso Dolce & Gabbana: 'esterovestizione' di una società e delitto di 'omessa dichiarazione'*, in *Dir. pen. cont.*, 3 aprile 2014.
- ZAGREBELSKY V., *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo e il principio di legalità in materia penale*, in MANES V., ZAGREBELSKY V.

(a cura di), *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo nell'ordinamento penale italiano*, in Milano, 2011.

- ZIZZO G., *La nuova nozione di abuso del diritto e le raccomandazioni della Commissione europea*, in *Corr. giur.*, 47-48/2015;
 - *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizioni a confronto e prospettive di coordinamento*, in G. MAISTO (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, 2009;
 - *La nozione di elusione nella clausola generale*, in *Corr. trib.*, 39/2006.