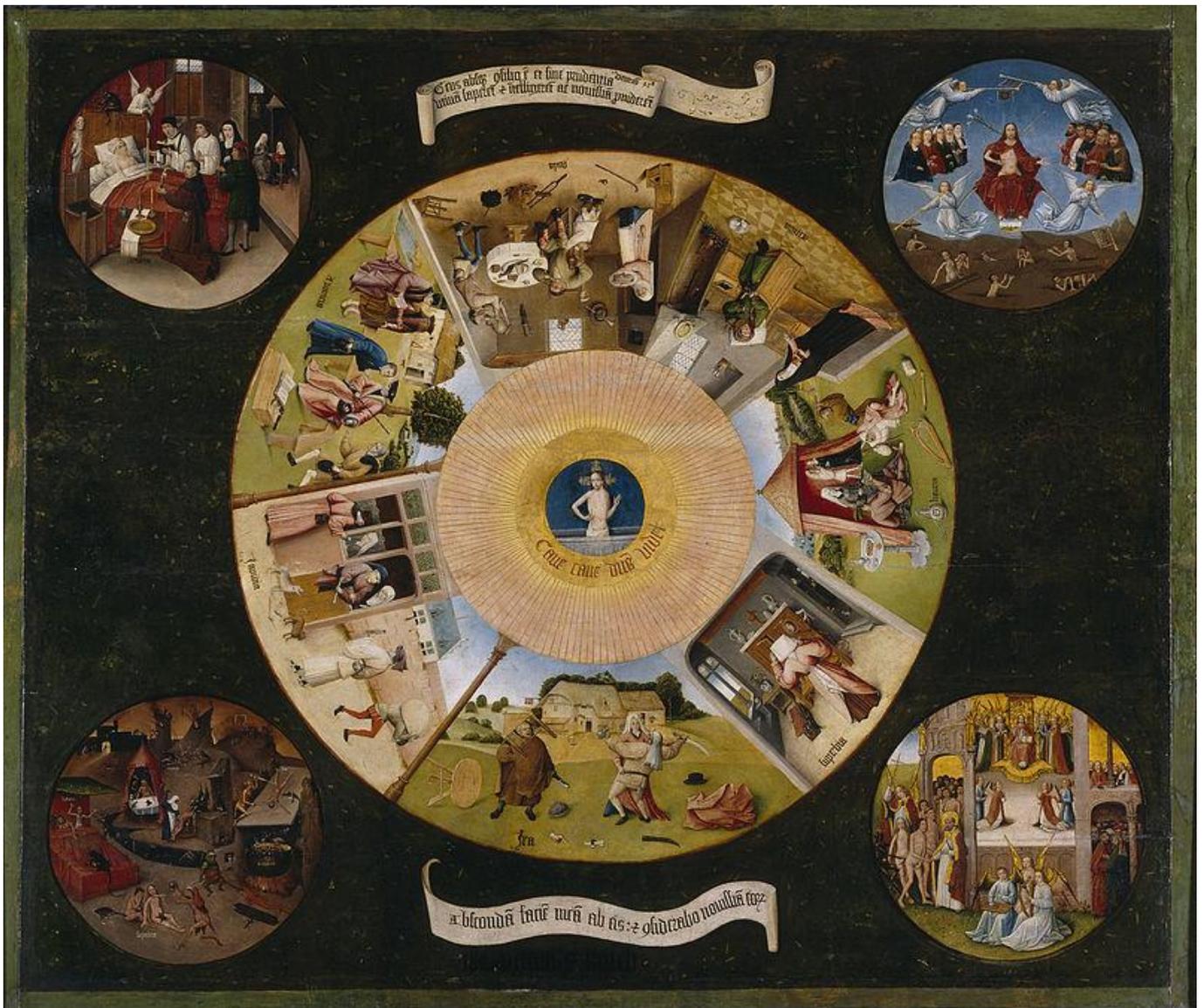


I - L'interpretazione della norma tributaria



Il **Sette peccati capitali** è un dipinto a [olio su tela](#) (120x150 cm) attribuito a [Hieronymus Bosch](#) o a un suo imitatore, databile al [1500-1525](#) circa e conservato nel [Museo del Prado](#) di [Madrid](#). L'opera è firmata sotto il cartiglio inferiore "Jheronimus Bosch".

Quattro piccoli medaglioni, rappresentanti la *Morte di un peccatore* (da un'incisione dell'*Ars moriendi*), il *Giudizio Universale*, l'*Inferno* e il *Paradiso* (i "Novissimi"), sono disposti agli angoli della tavola, circondando un cerchio più grosso dove sono raffigurati i [vizi capitali](#) e, nella "pupilla", [Cristo](#) che si erge dal proprio sepolcro, entro un fascia di raggi dorati che simboleggiano l'occhio di [Dio](#). Sotto questa figura, si nota una scritta in [latino](#):

(LA)

(IT)

«CAVE CAVE D[omi]N[u]S
VIDET»

«Attenzione, attenzione, Dio
vede»

Le sette scene dell'"iride" mostrano i [peccati capitali](#), ciascuno con la propria indicazione in latino: in basso si trova l'[Ira](#), poi in [senso orario Invidia, Avarizia, Gola, Accidia, Lussuria e Superbia](#).

L'*Ira* è rappresentata con una rissa tra due paesani ubriachi, mentre una donna cerca di calmarli.

L'*Invidia* è raffigurata mediante il proverbio fiammingo che recita "due cani con un osso difficilmente raggiungono un accordo". L'immagine mostra infatti due cani che non si interessano alle ossa davanti a loro, ma aspirano all'osso tenuto in alto; la coppia al di sopra è paragonata ai cani stessi, in quanto essi guardano con invidia un elegante nobile con il falco in mano, che fa lavorare gli altri per lui (l'uomo che porta il pesante sacco sulla schiena); aspirano a quello che non possono avere, mentre la loro figlia si rivolge dalla finestra a un pretendente, del quale spicca soprattutto il grande portafoglio.

L'*Avarizia* mostra un giudice disonesto, che accetta denaro di nascosto dalle due parti in causa.

Nella *Ingordigia* due contadini mangiano e bevono smodatamente, davanti a un bimbo obeso che da loro trae cattivo esempio.

L'*Accidia* è simboleggiata da un personaggio che dormicchia in un'abitazione accogliente, davanti a un camino, mentre la Fede, nelle sembianze di una suora, gli appare in sogno per ricordargli i suoi doveri di preghiera.

Nella *Lussuria* due coppie di amanti banchettano sotto un tendone rosato, rallegrate da buffoni.

Nella *Superbia* infine si vede una donna di spalle intenta a provarsi un'acconciatura, mentre un diavolo le regge lo specchio.

Interessante è notare la varietà di separatori tra una scena e l'altra, ora fatti come colonnine, ora come pareti di edifici, magari anche con finestre che legano una scena all'altra, come nel caso di *Accidia/Lussuria*.

Sui cartigli in alto e in basso si leggono [testi biblici](#) in latino: in alto «*Gens absque consilio est et sine prudentia / utinam saperent et intelligerent ac novissima providerent*» («È un popolo privo di discernimento e di senno; o, se fossero saggi e chiaroveggenti, si occuperebbero di ciò che li aspetta») e in basso «*Nascondam faciem meam ab eis considerabo novissima eorum*» («Io nasconderò il mio volto davanti a loro e considererò quale sarà la loro fine»).

I principi di interpretazione della legge in ambito tributario sono ricavabili, in via generale, dalle regole del diritto comune.

In particolare nell'**art. 12**, comma 1, delle Preleggi, è sancito:

“Nell'applicare la legge non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse, e dalla intenzione del legislatore”.

Nell'applicare la norma tributaria, l'interprete è dunque chiamato ad utilizzare, in via generale e nei modi tradizionalmente conosciuti, il criterio:

- **dell'interpretazione letterale** insieme a quello di tipo
- **logico-sistematico**
- l'interpretazione costituzionalmente orientata (c.d. **interpretazione “adeguatrice”**).

È cioè nell'ambito del metodo giuridico di interpretazione della legge e dei criteri generali ad esso preposti nel diritto comune, che andranno **valorizzati, sul piano applicativo, i**

peculiari scopi che la norma tributaria reca in sé così come i vincoli sovraordinati che ne rappresentano il fondamento.

Secondo la dottrina dell'interpretazione elaborata dai giuristi tedeschi del XIX secolo, l'interprete si avvale di quattro elementi:

- 1) l'elemento letterale;
- 2) l'elemento logico-sistematico;
- 3) l'elemento storico;
- 4) l'elemento teleologico;

sul tema si veda la teoria dell'interpretazione elaborata dalla dottrina tedesca del XIX secolo: ¹

2. I “vincoli” all'interpretazione della norma tributaria discendenti dall'art. 53 e dall'art. 23 della Costituzione

Dell'art. 53 della Costituzione e del ruolo fondante che i principi ivi espressi (criteri di riparto delle spese pubbliche e capacità contributiva) assumono per il diritto tributario abbiamo già detto ampiamente.

Ma l'art. 53 non esprime solo un vincolo per la legittimità costituzionalità della legge tributaria. È utile ricordare, infatti, che l'art. 53 indica la **finalità di fondo delle norme tributarie sostanziali**, che è quella di individuare e scegliere criteri di riparto delle spese pubbliche, nell'ambito di quelli compatibili con la Costituzione. Tali scelte, almeno per ciò che concerne i tratti essenziali del tributo, **spettano “inderogabilmente” al legislatore**, così come sancito **dall'art. 23 della Carta Costituzionale**.

Dall'**art. 53 e dall'art. 23** della Costituzione, sono dunque individuabili precisi **“vincoli”**, in termini di legittimità costituzionale delle leggi tributarie sostanziali o impositrici, ma anche **fondamentali principi** per l'attività di interpretazione e applicazione delle medesime leggi tributarie

¹ Auslegungskriterien – criteri interpretativi

1. **Wortsinn** – significato delle parole
(philologische Interpretation) – interpretazione filologica

2. **Bedeutungszusammenhang** – significato complessivo
(systematische Interpretation) – interpretazione sistematica

3. **Entstehungsgeschichte und geschichtliche Entwicklung** – origine e contesto storico di riferimento - sviluppi
(genetische und historische Interpretation) – interpretazione „genetica“ e storica

4. **Normzweck** – scopo della norma
(teleologische Interpretation) – interpretazione teleologica

In particolare l'interprete della norma tributaria sostanziale, quando utilizza i criteri generali dell'interpretazione letterale e logico-sistematica, è "tenuto", in ogni caso, ad:

- applicare il tributo **in coerenza con la finalità di riparto concretamente perseguita nella legge d'imposta** (ferme ovviamente censure di incostituzionalità della legge o di sua non conformità al diritto europeo).

- ciò implica, da un lato, **il rispetto primario del dato letterale**, se inequivoco, che rappresenta fondamentale elemento per definire *ratio* e coerenza giuridica del medesimo tributo, **così come individuato dal legislatore**;

- dall'altro, impone una specifica **coerenza del criterio logico (*ratio legis*) e di quello sistematico, con i principi giuridici che regolano il singolo tributo, il settore impositivo di riferimento (es. redditi d'impresa), ovvero il diritto tributario generale.**

- Di talché, **il significato di termini e concetti propri di altri settori dell'ordinamento, quando utilizzati per interpretare la norma tributaria** (ad. es. compravendita, leasing, plusvalenza, simulazione, ecc.), ferma la tendenziale utilizzabilità del significato originario del termine così come assunto nel settore giuridico di provenienza, è necessariamente attribuito **garantendo coerenza con la *ratio* giuridica e la finalità del tributo**; così come sono **stabilite in concreto dal legislatore**, nonché ulteriormente precisabili facendo riferimento al **sistema tributario in cui il tributo stesso è inserito (imposte sui redditi, Iva, Irap, ecc.)**.

3. I "vincoli" all'interpretazione della norma tributaria discendenti dalla l. n. 212 del 2000 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente).

La l. 27 luglio del 2000 n. 212 afferma espressamente che le disposizioni in essa contenute "costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario" (cfr. art. 1, l. n. 212/2000).

Vero è, tuttavia che la l. n. 212 del 2000 non è una legge costituzionale, ma una legge ordinaria del Parlamento. In questo senso è opportuno ricordare come la Corte Costituzionale ha chiarito più volte che le norme contenute nello Statuto dei diritti del contribuente **non possono essere utilizzate come parametro di legittimità costituzionale delle leggi tributarie**, nemmeno come norme interposte (in tal senso, Corte cost., sent. n. 41 del 27 febbraio 2008, nonché Corte di cass., sent. n. 2221 del 31 gennaio 2011).

La Corte di Cassazione però, pur rimarcando il rango di legge ordinaria dello Statuto, ha più volte rilevato la **superiorità assiologica**² dei principi espressi nella l. n. 212 del 2000 (così, Corte di cass., sent. n. 17576 del 10 dicembre 2002), da cui deriva la loro funzione di **criterio interpretativo "privilegiato"** per l'interprete.

² L'**assiologia**, termine derivante dal **greco** *axios* (ἄξιος, "valido, degno") e *loghìa* (λογία da λόγος, *logos*, "discorso") è la teoria che studia quali siano i **valori morali** nel mondo distinguendoli dalle mere **realità** di fatto. Nel far questo l'assiologia si riferisce, in genere, a una gerarchia ideale, basata metafisicamente, alla quale deve aspirare la scala dei valori umani per avvicinarsi quanto più possibile a essa.

In altri termini, fermi i primari vincoli all'**interpretazione** discendenti dai **principi costituzionali**, se l'applicazione della norma tributaria rimane in concreto non univoca ma offre più soluzioni, **l'interprete è tenuto a scegliere l'interpretazione conforme ai principi espressi nello Statuto** dei diritti del contribuente.

4. Segue. Limiti alla retroattività tributaria quale effetto del canone interpretativo "privilegiato" ricavabile ex art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente.

Si è detto che i principi espressi nella l. n. 212/2000 assumono il ruolo di criteri ermeneutici "privilegiati" delle norme tributarie. Ciò assume specifico rilievo quale **limite** alla retroattività della norma tributaria.

Tra i principi generali indicati dalla l. n. 212 del 2000, infatti, vi è quanto statuito nell'art. 3, comma 1, che espressamente **vieta la retroattività della norma tributaria (art. 3, comma 1, l. n. 212 del 2000: "Salvo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono")**.

Come è noto il divieto di retroattività è sancito anche nell'art. 11 delle Disposizioni sulla legge in generale –

"Preleggi art. 11. Efficacia della legge nel tempo

La legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo [Cost. 25; c.p. 2]".

Se un tale limite (come del resto quello dell'art. 3, l. n. 212/2000) è certamente vincolante per le norme secondarie (regolamenti), **esso è però superabile da norme primarie successive** (e quindi anche dalle leggi tributarie), trovando piena copertura costituzionale solo per le leggi penali (ai sensi dell'art. 25 della Costituzione).

Attribuendo invece il rilievo di **criterio interpretativo "privilegiato"** che la giurisprudenza conferisce alla l. n. 212/2000, può sostenersi che l'art. 3 dello Statuto del contribuente "obbliga indirettamente" il legislatore tributario, laddove abbia intenzione di emanare leggi tributarie retroattive, ad esprimere espressamente l'applicazione retroattiva.

In altre parole, fermi ovviamente i limiti costituzionali all'interpretazione retroattiva delle norme tributarie ricavabili dall'art. 53 Cost.³ una norma tributaria può essere **applicata retroattivamente solo se ciò emerge "inequivocabilmente" dal testo della legge**.

³ Il divieto di retroattività di applicazione del tributo, ricavabile sul piano costituzionale, non è dunque **assoluto**. Esso opera solo ove le modalità di applicazione retroattiva della legge siano tali da far ritenere non ragionevolmente disciplinato il nesso tra capacità economica e tributo (ad es. per l'eccessiva ampiezza dell'intervallo di retroattività).

Fuori dalle ipotesi di una retroattività che riceve chiara ed espressa conferma nel testo della legge, dunque, l'applicazione retroattiva della norma tributaria **non è ricavabile in via interpretativa** (basti pensare alle frequenti situazioni in cui per l'ambiguità del testo normativo sussistano dubbi o incertezze sull'effettiva valenza retroattiva o meno della singola legge tributaria).

Ad una tale interpretazione, infatti, si oppone il criterio interpretativo privilegiato di cui all'art. 3 dello Statuto.

5. Segue. Il “divieto” di interpretazione analogica delle norme tributarie sostanziali. Precisazioni in tema di interpretazione estensiva e restrittiva, nonché letterale e logico-sistematica della norma tributaria

La dottrina tributaria, ma anche la giurisprudenza, abitualmente **negano l'applicabilità** alle norme tributarie sostanziali **del criterio di interpretazione analogica** di cui all'art. 12, comma 2, delle Preleggi (Corte di cass. sent. n. 30722 del 30 dicembre 2011). Ciò sulla base di argomentazioni diverse, ma, essenzialmente, in virtù dell'esistenza della riserva di legge di cui all'art. 23 Cost.

Una tale affermazione è in linea di massima condivisibile, ma necessita di alcune precisazioni.

Non è forse appropriato, o comunque esaustivo della questione, attribuire ai **vincoli interpretativi** già descritti il “solo” risultato di vietare l'*analogia legis* in senso stretto delle norme tributarie sostanziali.

L'art. 12 delle “preleggi” indica due forme di analogia:

1. l'applicazione di norme dettate per casi simili o materie analoghe (***analogia legis***) e
2. il ricorso ai principi generali dell'ordinamento (***analogia juris***).

L'art. 12, comma 2, delle “preleggi”, dispone che «*Se una controversia non può essere decisa con una precisa disposizione, si ha riguardo alle disposizioni che regolano **casi simili o materie analoghe**; se il caso rimane ancora dubbio, si decide secondo i **principi generali dell'ordinamento giuridico dello Stato***».

L'analogia non è ammessa per le leggi penali e per quelle «*che fanno eccezione a regole generali o ad altre leggi*» (art. 13). In diritto tributario, la giurisprudenza considera eccezionali le norme di favore (esenzioni, agevolazioni, condoni, ecc.), escludendo perciò l'analogia.

E' necessario che l'interprete applichi la norma dando **attuazione alla scelta legislativa** di riparto **propria di quel tributo**, garantendo quindi primaria coerenza con tale specifica **ratio**, qualsiasi siano i criteri interpretativi adottati.

In questo senso può dirsi **certamente preclusa** l'applicazione del tributo ad una fattispecie che l'interprete reputa per altri versi “**analogica o simile**” a quelle considerate dal medesimo tributo, ma purtuttavia **non riconducibile giuridicamente al criterio di riparto concretamente prescelto dal legislatore**.

In conclusione è ancora utile ribadire che per l'interpretazione della norma tributaria sostanziale assume un ruolo fondamentale l'individuazione del criterio di riparto che il

tributo sottende, la cui scelta (politica) spetta al legislatore, ovviamente nel rispetto di principi costituzionali ed europei; ciò in virtù di precisi vincoli costituzionali che l'interprete è tenuto a rispettare.

B) All'analogia si ricorre per porre rimedio ad una lacuna. Deve trattarsi, però, di una lacuna tecnica. Di una lacuna, cioè, che non permette di applicare una legge. Dove non sono prospettabili lacune in senso tecnico, non sono necessarie, né possibili, integrazioni mediante analogia.

L'analogia è certamente da escludere per le norme tributarie sanzionatorie.

Più semplicemente, le norme tributarie impositrici non possono essere integrate analogicamente perché non possono presentare lacune in senso tecnico. Se una legge tributaria omette di tassare una fattispecie simile a quelle previste come tassabili, la lacuna è ideologica, non tecnica; mancano, perciò, i presupposti dell'analogia.

Se una legge tributaria stabilisce che A sia tassato, e non prevede che anche B sia tassato, non siamo di fronte ad un caso in cui l'interprete non può derivare dalla legge la risposta al quesito se B sia tassabile o no. La mancata tassazione di B può essere considerata una lacuna della legge solo dal punto di vista ideologico, *de lege ferenda*, ma ciò non autorizza l'interprete ad aggiungere, ai casi previsti, casi di imponibilità non previsti.

C) È dunque vietata l'analogia per le norme che indicano che cosa è tassabile, quale è la misura del tributo, chi è debitore d'imposta; non è invece da escludere, *a priori* e in generale, l'integrazione analogica quando si riscontra una lacuna in altre discipline tributarie (norme sui procedimenti, norme processuali, ecc.). Può trattarsi di analogia mediante ricorso ad altre norme tributarie, o a norme di altri settori dell'ordinamento.

Possono darsi, infatti, nel diritto tributario, le **lacune c.d. tecniche**.

Ad esempio, avremmo delle lacune tecniche se una legge tributaria istituisse un tributo senza disciplinarne l'applicazione, cioè senza indicare i criteri di determinazione della base imponibile, o i criteri di valutazione di elementi illiquidi della base imponibile, o le modalità di formulazione e presentazione della dichiarazione, o le modalità di pagamento, ecc. In simili ipotesi, l'interprete è autorizzato a ricorrere all'analogia, riferendosi ai «*casi simili*» ed alle «*materie analoghe*», cioè ai tributi simili.

Se vi sono lacune nella disciplina dell'obbligazione tributaria possono ritenersi applicabili le norme del codice civile. Si tratta di applicazione analogica, perché le norme del codice civile non disciplinano l'obbligazione tributaria.

In materia di decadenza, prescrizione, solidarietà, compensazione, interessi, le lacune delle leggi tributarie possono essere colmate ricorrendo al codice civile. In materia di vizi della volontà nella dichiarazione dei redditi possono applicarsi analogicamente le norme del codice civile in materia di contratto.

D) Anche in diritto tributario si applicano i principi del diritto dell'UE e i principi generali dell'ordinamento. I procedimenti tributari, come vedremo, sono regolati dai principi generali dei procedimenti amministrativi, fissati dalla L. 7 agosto 1990, n. 241, che richiama i principi del diritto dell'Unione europea.

Sono perciò da considerare operanti nel diritto interno i principi generali del diritto dell'UE, come ad esempio il diritto di difesa, **l'obbligo del contraddittorio** nei procedimenti amministrativi e il principio di proporzionalità.

Vi sono principi generali desumibili dal codice civile, ma applicabili anche in campo tributario, come il diritto alla ripetizione dell'indebitato.

Il principio di buona fede non è solo un principio generale del diritto civile, ma anche un principio generale del diritto tributario, come previsto espressamente dallo Statuto.

Secondo l'art. 1 dello Statuto «*le disposizioni della presente legge costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario*» applicabili a qualsiasi istituto del diritto tributario.

Sono infine da ricordare i principi generali sanciti nel diritto tributario per una imposta o per alcune imposte, e non per altre: ad esempio, il divieto di doppia imposizione, enunciato solo in materia di imposte sui redditi, ma applicabile a qualsiasi tributo.



+

Le **Sette opere della Misericordia** è il soggetto di un dipinto del pittore italiano [Michelangelo Merisi da Caravaggio](#), realizzato tra la fine del [1606](#) e l'inizio del [1607](#). L'opera è conservata presso il [Pio Monte della Misericordia di Napoli](#) ed è la rappresentazione delle "[sette opere di Misericordia corporali](#)".

L'opera ha una composizione serrata, che concentra in una visione d'insieme diversi personaggi, ma può essere confusa con una semplice scena di genere, tant'è vero che sembra ambientata in un tipico vicolo popolare di [Napoli](#). Sulla parte superiore del dipinto, a supervisionare l'intera scena che si svolge nella parte bassa, vi è la [Madonna col Bambino](#) accompagnata da due angeli.

Le sette opere di misericordia sono nella tela del [Merisi](#) così raffigurate:

- "*Seppellire i morti*": è raffigurato sulla destra con il trasporto di un cadavere di cui si vedono solo i piedi, da parte di un [diacono](#) che regge la fiaccola e un portatore.
- "*Visitare i carcerati*" e "*Dar da mangiare agli affamati*": sono concentrati in un singolo episodio: quello di Cimone ([Valerio Massimo](#), "Factorum et dictorum memorabilium", IX, 4, ext. 1), che condannato a morte per fame in carcere, fu nutrito dal seno della figlia Pero e per questo fu graziato dai magistrati che fecero erigere nello stesso luogo un tempio dedicato alla Dea Pietà. Sullo stesso luogo fu poi edificata la Basilica di [San Nicola in Carcere](#).
- "*Vestire gli ignudi*": appare sulla parte sinistra concentrato in una figura di giovane cavaliere (un [San Martino di Tours](#)) che fa dono del mantello ad un uomo dalla posa [michelangiotesca](#) visto di spalle; allo stesso santo è legata la figura dello storpio in basso nell'angolo più a sinistra: anche questo episodio è un riferimento alla agiografia di Martino, un emblema del "*Curare gli infermi*".
- "*Dar da bere agli assetati*": è rappresentato da un uomo che beve da una mascella d'asino, [Sansone](#), perché nel deserto bevve l'acqua fatta sgorgare miracolosamente dal Signore.
- "*Ospitare i pellegrini*": è riassunto da due figure: l'uomo in piedi all'estrema sinistra che indica un punto verso l'esterno, ed un altro che per l'attributo della [conchiglia](#) sul cappello (segno del [pellegrinaggio a Santiago de Compostela](#)) è facilmente identificabile con un pellegrino.

Alcuni particolari di notevole fattura da notare sono: la goccia di latte sulla barba del vecchio (*Dar da mangiare agli affamati*); i piedi lividi del cadavere che spuntano dall'angolo (*Seppellire i morti*); l'ombra che le figure celesti proiettano sulla prigione, a indicare una presenza concreta e terrena.

II – INTERPRETAZIONE, EVASIONE FISCALE E ABUSO

1. Premessa: cenni alla nozione giuridica di evasione fiscale

la nozione **giuridica** di **evasione fiscale** è indubbiamente legata alla sussistenza delle seguenti circostanze:

- 1) **nascita effettiva di una obbligazione tributaria**, così come prevista per legge, in capo ad un soggetto passivo;
- 2) **mancato pagamento**, in tutto o in parte, dell'obbligazione tributaria alla scadenza prevista per legge.

La nozione di evasione fiscale implica dunque **la violazione di una disposizione tributaria**, con conseguente mancato pagamento dell'obbligazione tributaria nella misura e nei tempi stabiliti dalla legge d'imposta.

Se la si valuta **sotto il profilo soggettivo** (condotta del contribuente), l'evasione fiscale può essere realizzata con dolo, con colpa grave o lieve, ovvero anche in modo incolpevole; tali aspetti assumono specifica rilevanza sul piano sanzionatorio.

Ma anche osservandola sul **piano meramente oggettivo**, l'evasione fiscale può essere realizzata in diversi modi che assumono un distinto rilievo sul piano tributario.

Si può distinguere concettualmente **un'evasione "da riscossione"**, allorché il soggetto passivo non paga il debito tributario dovuto che, purtuttavia, risulta già liquidabile in base alla dichiarazione presentata dal medesimo contribuente o dal sostituto d'imposta; si tratta di ipotesi in cui l'Amministrazione procede direttamente alla riscossione dell'imposta evasa e applica sanzioni "ridotte" – art. 36-*bis* e 36-*ter* d.P.R. n. 600/73.

Ovvero **un'evasione "da accertamento"**, allorché il Fisco contesta al contribuente la mancata o infedele dichiarazione dei tributi spettanti per legge; in tale ipotesi l'Amministrazione, utilizzando previamente gli ampi poteri istruttori di cui dispone, pone in essere appositi **atti di accertamento delle maggiori imposte dovute** per legge e irroga sanzioni amministrative pecuniarie proporzionalmente commisurate alla gravità della violazione.

2. L'abuso del diritto o elusione fiscale: cenni descrittivi

Oggi può dirsi che **"elusione fiscale"** e **"abuso fiscale"** rappresentano due modi per descrivere lo stesso fenomeno (si veda la rubrica dell'art. 10-*bis* della l. n. 212/2000, che richiama entrambe le espressioni in questione indicandone una equivalenza sul piano giuridico-tributario).

In termini **generalissimi**, può dirsi che per elusione fiscale o abuso si intende una situazione in cui una determinata attività economica del contribuente, per un verso **risulta preordinata e realizzata dal contribuente in modo "anomalo", sia sul piano economico-privatistico che su quello economico-aziendale**; dall'altro, il contribuente-operatore economico, proprio in ragione della anomalia e peculiarità delle scelte compiute,

che si pongono in modo “strumentale” rispetto al contenuto letterale delle leggi d’imposta, riesce a collocarsi in un regime di **tassazione più favorevole (ottiene quindi un “vantaggio fiscale”)**;

valutando complessivamente le operazioni compiute, è possibile dimostrare che l’ottenimento del “vantaggio fiscale” rappresenta **lo scopo unico o comunque essenziale** delle scelte economico negoziali compiute dal contribuente (in tal modo, si badi bene, il contribuente ha **“aggirato” le norme fiscali senza violarne direttamente il contenuto (letterale)**, al fine di ottenere un vantaggio fiscale appunto “abusivo” (es. cessione e riacquisto di diritti di usufrutto su azioni per ottenere una migliore tassazione dei dividendi societari, ecc.).

3. Il principio antiabuso di origine giurisprudenziale e la successiva scelta di codificare la legge generale antiabuso

Una volta delineato il fenomeno nei suoi termini generali, può dirsi che ha senso distinguere giuridicamente l’abuso fiscale dall’evasione fiscale, solo quando la situazione in concreto realizzata dal contribuente **“non” è riconducibile direttamente all’evasione attraverso un’interpretazione di tipo logico-sistematica del contenuto letterale della legge d’imposta**. Se ciò è possibile, infatti, può dirsi che la concreta situazione non integra la nozione di abuso ma piuttosto quella di evasione fiscale, il cui rimedio va ricercato in via interpretativa superando il dato letterale della legge d’imposta.

Si è già detto, peraltro, che **l’interpretazione** delle leggi d’imposta ha precisi vincoli costituzionali, che attribuiscono particolare rilievo al **contenuto letterale** della legge d’imposta quale criterio di individuazione della scelta (legislativa) di riparto delle spese pubbliche. **L’interpretazione logico-sistematica**, essenzialmente destinata a precisarne coerentemente il contenuto letterale **rispetto alla ratio del tributo**, non sempre è idonea a contrastare i comportamenti abusivi. **L’uso eccessivo e disinvolto dello strumento interpretativo, infatti, può stravolgere le coordinate costituzionali che guidano l’interpretazione delle norme impositive e favorire incertezza applicativa.**

Può essere problematico, dunque, affidare pienamente all’interprete la tutela per contrastare l’abuso in ambito tributario, senza un’indicazione di **ulteriori e specifici criteri guida da parte del legislatore** (senza cioè una legge generale che, oltre a ribadire il divieto di elusione fiscale e abuso nei regolamenti gli ambiti applicativi specificando il ruolo dell’interprete).

La **giurisprudenza** tributaria (europea e nazionale), tuttavia, avendo la necessità di contrastare il fenomeno dell’elusione fiscale e dell’abuso in assenza di una legge generale antiabuso, ha affermato il rimedio dell’interpretazione c.d. “antielusiva”, fondandola sull’esistenza di un **principio generale antiabuso** (“non scritto”), direttamente utilizzabile dall’interprete nell’applicazione delle leggi d’imposta (in proposito, *ex multis*, Corte di giust., 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax et alii*; 21 febbraio 2008, causa C-425/06, *Part service*; Corte di cass., sent. n. 21221 del 29 settembre 2006; SS. UU., sent. nn. 30055, 30056, 30057, del 23 dicembre 2008).

In tal modo, **ampliando al massimo il ruolo dell’interpretazione logico-sistematica** rispetto al vincolo rappresentato dal dato letterale delle leggi d’imposta e dalla stessa *ratio* del tributo, ha ricondotto in concreto l’elusione fiscale all’evasione, con tutte le conseguenze anche in merito alle sanzioni.

L'esigenza di "codificare" in una legge il principio generale antiabuso, è quindi sorta per **porre rimedio alle distorsioni del fenomeno dell'elusione fiscale e abuso**, ma altresì con l'espresso intento di **limitare le incertezze di una tutela rimediale interamente rimessa al criterio interpretativo logico-sistematico**, cioè **totalmente affidata all'interprete senza specifici criteri e linee guida stabiliti dal legislatore**.

Tant'è che l'esigenza di contrastare l'abuso mediante specifici e uniformi **criteri legislativi** è stata più volte manifestata agli Stati membri da documenti dell'UE (cfr. ad es. Raccomandazione della Commissione europea del 6.12.2012).

Le esigenze di una legge generale antiabuso in materia tributaria, manifestate espressamente sia in ambito nazionale che europeo, hanno quindi dato luogo all'inserimento dell'art. **10-bis della l. n. 212 del 2000**, ad opera del d.lgs. n. 128 del 5 agosto 2015.

In tale prospettiva, può essere preliminarmente affermato che la normativa generale recata dall'art. 10-bis è in gran parte "figlia" degli orientamenti europei, che hanno dato luogo prima all'esigenza di reprimere l'abuso/elusione fiscale e, poi, all'opportunità di interventi del legislatore tributario rivolti a "**codificare legislativamente**" il **divieto di abuso in ambito fiscale**.

4. L'art. 10-bis della l. n. 212/2000: la nozione legislativa di abuso o elusione fiscale quale illecito tributario non rilevante penalmente

Quello appena descritto è quindi lo scenario nel quale ha avuto origine la l. delega n. 23 dell'11 marzo 2014 ed il successivo d.lgs. 5/8/2015 n. 128, che ha introdotto appunto il vigente art. **10-bis della l. n. 212 del 2000**, contenente la "**Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale**".

Nel primo **comma** della disposizione è contenuto una nozione della fattispecie abusiva, **delineata essenzialmente in termini oggettivi**.

Gli **elementi qualificanti** dell'abuso o elusione fiscale sono infatti:

- 1) "**atti e operazioni privi di sostanza economica**";
- 2) che, "**pur nel rispetto formale delle norme fiscali** (come si vedrà a tale assunto andrà attribuito un ruolo decisivo), **realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti**".

Il comma 2 dell'art. 10-bis è rivolto espressamente a chiarire le nozioni indicate nel comma 1, con particolare riferimento agli enunciati "**operazioni prive di sostanza economica**" (comma 2, lett. a) e vantaggi fiscali indebiti (comma 2, lett. b).

La **lett. a)** chiarisce, infatti, che per "**operazioni prive di sostanza economica**" si intendono operazioni negoziali formalizzate **in modo anomalo e incoerente rispetto all'obiettivo economico-giuridico perseguito**. Si tratta cioè di un abuso fiscale ottenuto per il tramite di un **abuso dello strumento negoziale** (profilo noto e rimarcato anche sul piano europeo quale elemento caratterizzante della condotta fiscalmente abusiva).

La **lett. b)** definisce i vantaggi fiscali indebiti quali benefici realizzati **in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario**. Anche in questo caso si tratta di profili considerati sul piano europeo, in particolare nella Raccomandazione 2012/772/UE.

I dati cruciali sono tre:

1. **assenza di sostanza economica:** operazione costituita da fatti, atti o contratti, anche tra loro collegati, «*inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali*».

Un esempio di operazione priva di sostanza economica è la costituzione, in un paradiso fiscale, di una società che non svolge alcuna attività, avente il solo scopo di detenere partecipazioni i cui proventi non sono tassati o sono tassati in misura blanda in quello Stato.

L'art. 10-bis, comma 2, lett. a), precisa che 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*».

Non sono elusive, perché non vi è assenza di sostanza economica, 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*» (art. 10-bis, comma 3).

2. rispetto formale delle norme

L'elusione, come già detto, è diversa dall'evasione perché non è violazione, ma aggiramento, e quindi rispetto formale, di norme fiscali.

La distinzione tra aggiramento (cioè elusione) e violazione (cioè evasione) è stata espressamente ribadita dal legislatore con la disposizione secondo cui «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» (art. 10-bis, comma 12).

3. realizzo di vantaggi fiscali indebiti

I vantaggi, anche non immediati, sono indebiti, se realizzati «in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario» (art. 10-bis, comma 2, lett. b).

Non vi è abuso, ma «legittimo risparmio d'imposta», se è stata esercitata «la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale» (art. 10-bis, comma 4)

Per accertare l'elusione occorre confrontare due comportamenti: quello, fiscalmente meno oneroso, che è stato posto in essere, e quello alternativo, ma più oneroso, che poteva essere adottato. Ad esempio, come ritenuto in giurisprudenza, non costituisce pratica abusiva – essendo rimessa all'esercizio dell'autonomia privata – la ricerca di una forma di finanziamento ritenuta più opportuna in base al concreto interesse dell'impresa, pur se

comporti un risparmio fiscale. Il principio è stato affermato con riguardo ad una operazione di «sale and lease back» di un immobile, ritenendo non indebito il vantaggio fiscale derivante dal più favorevole regime di deduzione dei canoni di leasing, rispetto a quello previsto per le quote di ammortamento del costo di acquisto del bene, deducibili per un minor importo e scaglionate in un più lungo periodo. Si è ritenuto che rientra nella libera determinazione dell'imprenditore la facoltà di optare per l'acquisto della proprietà – versando immediatamente l'intero prezzo della compravendita – o di impiegare qualsiasi altro strumento finanziario che pur gli consenta il medesimo risultato dell'utilizzo del bene, compreso, per l'appunto, il «sale and lease back».

La normativa chiarisce ancora che in presenza di tali circostanze, **le operazioni “abusive”** non sono opponibili **all'Amministrazione finanziaria che può disconoscere i vantaggi fiscali** così ottenuti, “*determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di tali operazioni*” (comma 1).

Nella disposizione è altresì chiarito che “*non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni **giustificate da valide ragioni economiche**, 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*” (comma 3).

Il medesimo art. 10-bis **contiene** infine indicazioni **sul piano sanzionatorio**. È chiarito, infatti, che l'abuso è **sanzionabile sul piano amministrativo-tributario** (quindi è riconducibile all'area dell'illecito), ma **non è rilevante sul piano penale** (comma 13, in proposito Corte di cass., sez. penale, sent. n. 40272 del 7 ottobre 2015).

La fattispecie abusiva, dunque, per espressa previsione di legge **non può integrare un reato fiscale**.

La normativa, inoltre, **stabilisce** una specifica regolamentazione sul procedimento di accertamento dell'abuso (commi 6, 7, 8, 9, 10, 11), che prevede un'ipotesi di **contraddittorio procedimentale “obbligatorio”** per l'amministrazione finanziaria.

Sul piano degli oneri probatori, infine, ricade sull'amministrazione finanziaria **l'onere di provare** la sussistenza delle circostanze indicate alle lettere a) e b) del comma 2 dell'art. 10-bis, mentre sarà al contrario onere del contribuente dimostrarne la reale utilità economica, anche eventualmente sul piano organizzativo-gestionale della propria attività d'impresa.

Conclusivamente, può dirsi che la nozione di abuso o elusione fiscale contenuta nell'art. 10-bis codifica gli elementi descrittivi già emersi nell'esperienza precedente, operando altresì delle scelte sul piano sanzionatorio e procedimentale, anche se non esprime, chiaramente e sul piano concettuale, una distinzione tra abuso ed evasione.

5. La fattispecie elusiva di cui all'art. 10-bis quale ipotesi concettualmente diversa dall'evasione fiscale

È possibile però affermare che l'art. 10-bis contiene elementi sufficienti per stabilire che la fattispecie abusiva (o elusiva) in esso codificata non può essere ricondotta *sic e simpliciter* all'evasione fiscale. Ciò, in particolare, se rimane ferma la nozione di **evasione fiscale quale ipotesi che dà luogo alla violazione di norme tributarie**.

Nel **comma 12** dell'art. 10-*bis*, infatti, è testualmente affermato che non vi può essere accertamento dell'abuso se i vantaggi fiscali possono essere negati **“contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie”**.

In virtù di quanto testualmente indicato nel comma 12, dunque, se sussiste violazione delle norme tributarie non vi è abuso (ma evasione).

Attribuendo quindi la giusta importanza al comma 12 ed alle indicazioni del legislatore delegante, ne deriva che le fattispecie abusive così come delineate nell'art. 10-*bis*, si qualificano quali **condotte che “non violano” alcuna disposizione tributaria** (al di là, ovviamente, del divieto previsto e regolamentato nel medesimo art. 10-*bis*).

Per tale ragione le ipotesi abusive, riconducibili cioè al divieto di cui all'art. 10-*bis*, **non dovrebbero poter essere contrastate con gli ordinari rimedi interpretativi (es. interpretazione logico-sistematica della legge tributaria)**.

Si è detto infatti che condotte negoziali anormali sul piano civilistico/gestionale ed essenzialmente finalizzate ad ottenere un vantaggio d'imposta, **ma purtuttavia poste in essere senza violare il contenuto delle medesime norme fiscali**, devono essere contrastate dal Fisco **ai sensi dell'art. 10-*bis***, piuttosto che per il tramite di interpretazioni “ideologicamente orientate” delle medesime leggi tributarie.

Se è questa dunque la lettura sistematica dell'art. 10-*bis*, in esso è dato cogliere anche una volontà del legislatore di rimettere a sé la definizione delle fattispecie imponibili, come peraltro costituzionalmente previsto dall'art. 23.

Nell'interpretare la norma tributaria sostanziale, cioè, l'interprete può certamente superare il dato letterale e, utilizzando il criterio logico-sistematico, precisare l'applicazione concreta della legge d'imposta in modo coerente con la sua *ratio*; svolgendo tale compito, tuttavia, il medesimo interprete **non può** spingersi sino a **“creare”** egli stesso il criterio di riparto del tributo, in virtù appunto di una propria “visione ideologica” del prelievo tributario; tale fondamentale scelta, infatti, è “costituzionalmente” rimessa alla responsabilità politica del legislatore.

Conferme di un tale intendimento legislativo, che tra l'altro si colloca a valle di una tematica discussa da anni nell'ordinamento tributario, possono in effetti trarsi anche da alcune significative espressioni contenute della Relazione illustrativa (pag. 1) ove, nel chiarire le ragioni e gli obiettivi dell'intervento legislativo che ha portato all'introduzione dell'art. 10-*bis*, si afferma con enfasi che: *“stabilità e certezza nell'ordinamento fiscale, ivi inclusa l'interpretazione delle norme e l'attività giurisdizionale, nonché l'esito dell'eventuale contenzioso, sono fattori importanti nella competizione tra Stati, almeno quanto il livello effettivo di tassazione”*.

Salerno, Università degli Studi

Lezione del 12.04.2021.

Avv. Stefano Grisolia LL.M.

Cultore della Materia

avv.stefanogrisolia@gmail.com