

RIVISTA TRIMESTRALE DI

# DIRITTO PENALE DELL'ECONOMIA

**ANDREA PERINI**

prof. associato di diritto penale  
nell'Università di Torino

**LA TIPICITÀ INAFFERRABILE, OVVERO ELUSIONE FISCALE,  
«ABUSO DEL DIRITTO» E NORME PENALI**

ANDREA PERINI  
prof. associato di diritto penale  
nell'Università di Torino

## LA TIPICITÀ INAFFERRABILE, OVVERO ELUSIONE FISCALE, «ABUSO DEL DIRITTO» E NORME PENALI

SOMMARIO: 1. Rilievi generali sull'ingresso, nella giurisprudenza domestica, dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale. - 2. Elusione fiscale, abuso del diritto e art. 4 del d. lgs. n. 74/2000: rilievi preliminari. - 3. Abuso del diritto e riserva di legge: l'impossibilità di rinvenire conseguenze penali dal disconoscimento dei vantaggi fiscali derivanti dall'utilizzo «abusivo» di norme tributarie. - 4. La vicenda «Dolce & Gabbana» come *leading case* della rilevanza penale dell'elusione fiscale: la pronuncia del Gup di Milano ... - 5. ... e la sentenza della Cassazione del 28 febbraio 2012: la potenziale rilevanza penale dell'elusione fiscale rilevante *ex art. 37 bis* d.P.R. n. 600/1973. - 6. Art. 37 *bis* e delitto di dichiarazione infedele: l'insuperabile indeterminatezza di una fattispecie risultante dall'estensione analogica delle norme tributarie. - 7. L'art. 7. D. lgs. n. 74/2000 come norma di sbarramento rispetto alla rilevanza penale dell'elusione fiscale. - 8. Osservazioni *de lege ferenda*: la risalente problematicità dell'«abuso innominato», tra «vecchio» art. 323 c.p. ed attuale art. 37 *bis* d.P.R. n. 600/1973 – Il disegno di legge delega per la revisione del sistema fiscale. - 9. Conclusioni.

1. – Com'è noto, alla fine del 2008 le Sezioni Unite della Corte di Cassazione <sup>(1)</sup> hanno ritenuto di «consacrare» quella che, nei mesi precedenti, aveva assunto i contorni di una vera e propria *nouvelle vague* nell'ambito dell'interpretazione e, quindi, dell'applicazione delle norme tributarie. Ed infatti, sulla scorta delle note sentenze *Halifax* e *Part Service* <sup>(2)</sup>, era appro-

<sup>(1)</sup> Cass., sez. un., sent. nn. 30055, 30056 e 30057, tutte del 23 dicembre 2008.

<sup>(2)</sup> Corte di Giustizia CE, 21.2.2006, causa C-255/02, *Halifax* e a.; Corte di Giustizia CE, 21.2.2008, C-425/06, *Part Service*. In argomento, per tutti, CONTRINO, *Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamenti giuridici e connotati strutturali*, in *Dir. prat. trib.*, n. 3/2009, I, 463 e ss., ove altri, numerosi, riferimenti.

Per l'approfondimento del tema giova riproporre l'avvertenza formulata di recente da TESAURO, *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, 684, ossia che «la letteratura è oggi ormai tanto vasta che è quasi impossibile menzionarla in modo completo». Senza pretese di completezza, si fa quindi rinvio a ATTARDI, *Elusione fiscale. Orientamenti recenti in tema di abuso del diritto*, in *Il fisco*, 2008, 3995; BAGGIO, *Sede dell'amministrazione, sede di direzione effettiva e gruppi di società*, in *Riv. dir. trib.*, vol. XX, 2010, 706 (nota a Comm. Trib. Prov. di Reggio Emilia, 1° 7.2009, dep. 11.8.2009, n. 197); BEGHIN, *Il dividend stripping tra clausole generali antielusive, disposizioni ordinarie con funzione antielusive e abnorme impiego di strumentazione civilistica*, in *Riv. dir. trib.*, vol. XVII, 11, 2007, 691 (nota a Comm. Trib. Reg. del Friuli Venezia Giulia, sez. X, 10.5.2007, dep. 26.6.2007, n. 45); ID., *L'elusione fiscale tra presupposti applicativi, esimenti, abuso del diritto ed «esercizi di stile»*, in *Riv. dir. trib.*, vol. XVIII, 5, 2008, 338 (nota a Comm. Trib. Reg. di Milano, sez. XIII, 5.12.2007, dep. 4.2.2008, n. 85); ID., *Note critiche a proposito di un recente orientamento giurisprudenziale incentrato sulla diretta applicazione in campo domestico, nel comparto delle imposte sul reddito, del principio comunitario del divieto di abuso del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, vol.

dato anche nella nostra giurisprudenza un canone di interpretazione delle norme fiscali affatto peculiare e, prima di allora, assai poco frequentato se non del tutto negletto, perlomeno in ambito tributario: l'abuso del diritto.

In realtà, com'è altrettanto noto, nel nostro sistema civile si era posta in epoca risalente, già in sede di stesura del codice, la questione concernente l'opportunità o meno di introdurre un principio interpretativo generale (da inserire nell'art. 7 del codice) proprio imperniato su codesto concetto e vol-

---

XVIII, 7-8, 2008, 465 (nota a Cass., sez. trib., 16.1.2008, dep. 4.4.2008, n. 8772); CANTILLO, *Profili processuali del divieto di abuso del diritto: brevi note sulla rilevanza d'ufficio*, in *Rass. trib.*, 2009, 2, 481; CAPOLUPO, *La valutazione della economicità degli atti*, in *Il fisco*, 2009, 1031; CARACCIOLI, *Clausole anti-elusive ex art. 37 bis D.P.R. n. 600/1973: inapplicabilità di sanzioni tributarie e profili penali*, in *Riv. dir. trib.*, vol. XIX, 2009, 47 (nota a Comm. Trib. Prov. di Milano, sez. XIV, 3.10.2006, dep. 13.11.2006, n. 278); CARRIROLO, *Profili elusivi della fusione societaria*, in *Il fisco*, 2009, 3883; CENTORE, *L'elusione tributaria e l'imposta sul valore aggiunto*, in *Rass. trib.*, 2009, 2, 420; DELLA VALLE, *L'elusione nella circolazione indiretta del complesso aziendale*, in *Rass. trib.*, 2009, 2, 375; FEDELE, *Assetti negoziali e «forme d'impresa» tra opponibilità simulazione e riqualificazione*, in *Riv. dir. trib.*, vol. XX, 2010, 1093; FICARI, *Clausola generale antielusiva, art. 53 della Costituzione e regole giurisprudenziali*, in *Rass. trib.*, 2009, 2, 390; ID., *Poche luci e tante ombre giurisprudenziali in materia di elusione ed abuso del diritto nelle imposte sui redditi*, in *Boll. trib.*, 2009, 13, 997; FORTUNA, *Abuso del diritto. Orientamenti giurisprudenziali e applicazione analogica dell'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/1973*, in *Il fisco*, 2009, 3747; GARBARINO, *Riporto delle perdite ed elusione*, in *Riv. dir. trib.*, vol. XI, 1, 2001, 85; HOLZMILLER, *La nuova «norma di comportamento» sulle «valide ragioni economiche» formulata dall'Associazione Dottori Commercialisti*, in *Riv. dott. comm.*, 3, 2002, 435; IMBRENDA, *Leasing di autoveicoli e frazionamento «abusivo»*, in *Dir. prat. trib.*, vol. LXXIX, 6, 2008, 1185; LOVISOLO, *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio*, in *Riv. dir. trib.*, vol. XIX, 1, 2009, 49; MANGIONE, *La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in *Diritto penale tributario*, a cura di Musco, Milano, 2002, 87; MARCHESELLI, *Elusione, buona fede e principi del diritto punitivo*, in *Rass. trib.*, 2009, 2, 401; PAPPARELLA, *Riflessioni in margine all'art. 10 della legge 1990, n. 408, relativo alla ristrutturazione delle imprese*, in *Dir. prat. trib.*, 6, 1995, 1835; PROCOPIO, *Elusione fiscale (od abuso del diritto): la Corte di Cassazione si allinea all'orientamento comunitario*, in *Dir. prat. trib.*, vol. LXXIX, 5, 2008, 919; RAPISARDA, *La prevalenza del principio del divieto di «abuso del diritto» in ambito Iva*, in *Il fisco*, 2010, 1493; TESAURO, *Divieto comunitario di abuso del diritto (fiscale) e vincolo da giudicato esterno incompatibile con il diritto comunitario*, in *Giur. it.*, 2008, 1029 (nota a ordinanza della Cass. civ., sez. trib., 21.12.2007, n. 26996); TURIS, *Abuso del diritto e determinazione della base imponibile del reddito d'impresa*, in *Il fisco*, 2009, 3764 (nota a Cass., sez. trib., 16.4.2009, dep. 13.5.2009, n. 10981); ID., *Pratiche elusive e abuso del diritto*, in *Il fisco*, 2008, 3095 (nota a Cass., sez. trib., 16.1.2008, dep. 4.4.2008, n. 8772); ZANETTI, *Abuso del diritto: in particolare sulla rilevanza d'ufficio e sull'applicazione delle sanzioni*, in *Il fisco*, 2010, 6123; ID., *Conferimento d'azienda e cessione della partecipazione tra artt. 20 e 53 bis del D.P.R. n. 131/1986 e abuso del diritto*, in *Il fisco*, 2010, 5457; ZIZZO, *Clausola antielusione e capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2009, 2, 487; ZOPPINI, *Abuso del diritto e dintorni (ricostruzione critica per lo studio sistematico dell'elusione fiscale)*, in *Riv. dir. trib.*, vol. XV, 2005, 809; ID., *Fattispecie e disciplina dell'elusione nel contesto delle imposte reddituali*, in *Riv. dir. trib.*, vol. XII, 2002, 53. Cfr. LIPRINO, *L'abuso del diritto in materia fiscale nell'esperienza francese*, in *Rass. trib.*, 2009, 445 e ss., cui si rinvia anche per ulteriori riferimenti.

Si rinvia altresì ai numerosi contributi raccolti nel volume collettaneo AA.VV., *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di Maisto, Milano, 2009.

to ad evitare applicazioni distorte degli istituti di diritto civile. Emblematica, infatti, sarebbe stata la collocazione della norma, topograficamente posta in apertura del codice.

Tuttavia, una tale – impegnativa – opzione di politica legislativa fu abbandonata in quanto il legislatore civile prese atto dei limiti di tassatività e di determinatezza che un tale principio avrebbe comportato, finendo con l'alimentare, anziché con il ridurre, il tasso di incertezza destinato ad accompagnare l'applicazione degli istituti di diritto civile.

Senonché, proprio le citate sentenze *Halifax* e *Part Service* del 2006 e del 2008 inaugurarono un filone giurisprudenziale che subito proliferò anche in ambito domestico e, peraltro, non fu esente da qualche sbandamento, perlopiù figlio del tentativo di estendere progressivamente l'applicazione di codesto canone ermeneutico. Fu così che, in meno di tre anni dalla sentenza *Halifax*, la Corte di Cassazione dovette intervenire a Sezioni Unite più per perimetrare e delimitare l'applicazione di un principio che stava divenendo proteiforme piuttosto che per riconoscerne l'effettiva cittadinanza, ormai pacificamente accettata dal «diritto vivente».

In un tale scenario, caratterizzato da notevoli entusiasmi per la duttile «scoperta», non poteva tardare ad affacciarsi il tema relativo alle conseguenze *sanzionatorie* che sarebbero potute derivare dalle riprese a tassazione scaturenti proprio dalla rivisitazione, in chiave potenzialmente abusiva, delle scelte compiute dal contribuente.

Per vero, sul punto la sentenza *Halifax* fu assai prudente, escludendo ricadute sanzionatorie dall'applicazione di un tale principio interpretativo. Nondimeno, tale timidezza fu rapidamente abbandonata dalla giurisprudenza domestica, di talché oggi non pare fuori luogo affermare che le riprese a tassazione derivanti dal ritenuto abuso di istituti di diritto tributario sono pressoché sistematicamente accompagnate dall'inflizione di sanzioni amministrative <sup>(3)</sup>.

Vero ciò, si comprende allora come sia destinato a porsi con straordinaria coerenza il tema relativo alla sanzionabilità anche in sede *penale* di quelle

---

<sup>(3)</sup> Si vedano, ad esempio, Cass., sez. V, 18.5.2011, n. 21782, in *Riv. dir. trib.*, 2012, II, 347 e ss., con nota di LA ROSA, *Gli incerti confini tra abuso del diritto, elusione ed illecito fiscale*, *ivi*, 353 e ss.; Cass., 30.11.2011, n. 25537, in *Dir. prat. trib.*, 2012, II, 763 e ss., con nota di CORRADO, *Elusione e sanzioni: una dicotomia insanabile*, *ivi*, 775 e ss. In argomento, per tutti, BASILAVECCHIA, *Presupposti ed effetti della sanzionabilità dell'elusione*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, 797; CARINCI, *Elusione tributaria, abuso del diritto e applicazione delle sanzioni amministrative*, *ivi*, 785; CONTRINO, *Sull'ondivaga giurisprudenza in tema di applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie nei casi di «elusione codificata» e «abuso/elusione»*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 261 e ss.; CORRADO, *Elusione tributaria, abuso del diritto (comunitario) e inapplicabilità delle sanzioni amministrative*, *ivi*, 2010, I, 551.

riprese a tassazione scaturenti proprio dal ricorso, in sede di accertamento, al principio dell'abuso del diritto, moderna rivisitazione del risalente problema della rilevanza penale della elusione fiscale <sup>(4)</sup>.

2. – Per affrontare tale questione, seppur davvero per sommi capi, occorre preliminarmente rilevare come debbano essere tenuti ben distinti i diversi livelli di reazione dell'ordinamento tributario di fronte ai comportamenti del contribuente volti a «comprimere» (in senso lato) la materia imponibile: dal semplice (ed ovviamente lecito) *risparmio* di imposta si giunge così, in una scala di graduazioni via via più intense di disvalore, fino alle più gravi ipotesi di frode fiscale.

A mezza via si collocano i fenomeni di *elusione* <sup>(5)</sup>, rispetto ai quali, *prima facie*, sembrerebbe illogica la comminatoria della sanzione penale, trattandosi di comportamenti negoziali rispetto ai quali l'ordinamento neppure reagisce se non prevedendo – con l'art. 37 *bis* del d.P.R. n. 600/1973, sul quale si tornerà in seguito – una semplice *parziale inefficacia* <sup>(6)</sup> dei negozi stessi. Ed al riguardo, non solo è noto come ampia parte della dottrina

---

<sup>(4)</sup> Sui lineamenti generali dell'elusione fiscale, per tutti e senza alcuna pretesa di completezza, ALESSANDRI, *L'elusione fiscale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1990, 1075; ANDRIOLA, *La dialettica tra «aggiramento» e valide ragioni economiche, in una serie di ipotesi applicative della norma antielusiva*, in *Rass. trib.*, 2006, 1897; CARACCIOLI, *Fusione e scissione di società. Profili penali*, in *Il fisco*, 1993, 6717; CIPOLLINA, *Elusione fiscale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1988, 122; LUNGHINI, *Elusione e principio di legalità: l'impossibile quadratura del cerchio?*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 657; LUPI, *Elusione e legittimo risparmio d'imposta nella nuova normativa*, in *Rass. trib.*, 1997, 1100; ID., *Elusione fiscale: modifiche normative e prime sviste interpretative*, in *Rass. trib.*, 1995, I, 409; ID., *L'elusione come strumentalizzazione delle regole fiscali*, in *Rass. trib.*, 1994, I, 225; PACITTO, *Attività negoziale, evasione ed elusione tributaria: spunti problematici*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, 728 e ss.; TRIVOLI, *Contro l'introduzione di una clausola generale antielusiva nell'ordinamento tributario vigente*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, 1339; ma si veda altresì LOVISOLO, *L'evasione e l'elusione tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1984, I, 1286 e ss.; RUSSO, *Brevi note in tema di disposizioni antielusive*, in *Rass. trib.*, 1999, 69; ID., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, 95; TABELLINI, *L'elusione fiscale*, Milano, 1988, 128 e ss.; VANZ, *L'elusione fiscale tra forma giuridica e sostanza economica*, in *Rass. trib.*, 2002, 1606; ID., *Distribuzione di riserve di utili anteriori all'acquisizione della partecipazione. Svalutazione della partecipazione ed elusione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 490; ZOPPINI, *Abuso del diritto e dintorni (ricostruzione critica per lo studio sistematico dell'elusione fiscale)*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 809. Sia altresì consentito rinviare a PERINI, *Fusione di società tra elusione, frode fiscale e nuovo diritto penale tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, sez. II, 66.

<sup>(5)</sup> Ferme tutte le difficoltà che, in linea generale, emergono ogniqualvolta si tenti di operare una compiuta suddivisione tra condotte «*elusivo*» e comportamenti «*evasivo*»: per tutti, TRIVOLI, *Contro l'introduzione di una clausola generale antielusiva nell'ordinamento tributario vigente*, cit., 1338 e ss., ove ulteriori riferimenti. Tra i penalisti, ALESSANDRI, *L'elusione fiscale*, cit., 1075.

<sup>(6)</sup> Per tutti: TRIVOLI, *Contro l'introduzione di una clausola generale antielusiva*, cit., 1362 e 1367.

escluda *tout court* che l'elusione fiscale si sostanzia in fatti illeciti (7), ma la stessa natura dei comportamenti elusivi – trattandosi di condotte fatte assolutamente palesi dal contribuente – appare antitetica rispetto agli scopi repressivi dei reati fiscali, volti a colpire condotte decettive strumentali ad una rappresentazione dei fatti difforme rispetto al reale (8).

Di qui la conclusione, ricorrente nella dottrina che si è occupata del tema soprattutto nella vigenza della precedente normativa, incline ad escludere la rilevanza penale delle condotte elusive (9).

Nondimeno, una parte della dottrina (10) ed almeno una sentenza della

(7) In questo senso è la Relazione governativa al d. lgs. n. 358/1997 che ha riscritto la norma antielusiva, nonché CIPOLLINA, *Elusione fiscale*, cit., 122; LUPI, *L'elusione come strumentalizzazione delle regole fiscali*, cit., 225; PACITTO, *Attività negoziale, evasione ed elusione tributaria: spunti problematici*, cit., 728 e ss.; TRIVOLI, *Contro l'introduzione di una clausola generale antielusiva*, cit., 1339; ma si veda altresì LUPI, *Elusione e legittimo risparmio d'imposta nella nuova normativa*, cit., 1100; ID., *Elusione fiscale: modifiche normative e prime sviste interpretative*, cit., 409. Diversamente, tuttavia, per la qualificazione dell'elusione come fatto illecito, cfr. RUSSO, *Brevi note in tema di disposizioni antielusive*, cit., 69; ID., *Manuale di diritto tributario*, cit., 95.

Per la riconduzione dell'elusione fiscale all'interno del fenomeno dell'abuso del diritto, cfr. TABELLINI, *L'elusione fiscale*, cit., 128 e ss., mentre, per un quadro generale dei rapporti tra elusione ed evasione, si veda LOVISOLO, *L'evasione e l'elusione tributaria*, cit., 1286 e ss., ove ulteriori riferimenti (per inciso, anche questo Autore ritiene che l'elusione fiscale non comporti una violazione della legge tributaria: cfr. p. 1290).

Sottolinea, a tale riguardo, ALESSANDRI, *L'elusione fiscale*, cit., 1076, come la repressione penale dell'elusione in assenza (tuttora) di una clausola generale antielusiva, presenti il rischio di «chiedere alla norma penale di caricarsi tutto il peso derivante dall'assenza di una clausola generale tributaria, trasformando anzi la norma penale stessa nella clausola generale antielusiva».

(8) Sul punto, per tutti, CARACCIOLI, *Fusione e scissione di società. Profili penali*, cit., 6717 e ss.; SPAGNOLO, *Diritto penale tributario*, in AA.VV., *Diritto penale dell'impresa*, 1999, 778; VIAZZO, *Profili di responsabilità penale per i reati tributari nelle imprese di grandi dimensioni*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1992, 254. Ed in questo solco pare inserirsi anche Trib. Roma, 1.10.1998, in *Rass. trib.*, 1999, II, 282, con nota adesiva della MANDUCHI (in tema di fusione).

(9) Relativamente alla disciplina ante riforma, cfr. DELL'ANNO-TITO, *I reati tributari in materia di imposte dirette e I.V.A.*, Milano, 1992, 585 e ss. Condividono la tesi dell'irrelevanza penale dell'elusione fiscale, anche post riforma, ad esempio, DI AMATO, in DI AMATO-PISANO, *I reati tributari*, in *Trattato di diritto penale dell'impresa*, vol. VII, Padova, 2002, 249 e ss.; FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?*, in *Giur. comm.*, 2011, I, 483 e ss.; FLORA, *Perché l'«elusione fiscale» non può costituire reato (a proposito del «caso Dolce & Gabbana»)*, in questa *Rivista*, 2011, 865 e ss.; LANZI-ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, Padova, 2011, 170; LUNGHINI, *Elusione e principio di legalità*, cit., 666 e ss.; MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, in AA.VV., *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di Maisto, Milano, 2009, 421 e ss.; MUSCO-ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2010, 166 e ss.; VENEZIANI, *Commento*, in *Dir. pen. processo*, 2012, 863. Per aperture verso la rilevanza penale dell'elusione fiscale, cfr. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, Milano, 2010, 402 e ss.

(10) Cfr. BERSANI, *I reati di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione*, Padova, 2003, 42 e ss., diffusamente, al quale si rinvia anche per i numerosi riferimenti; e cfr. altresì, per tutti, NANNUCCI, *Il delitto di dichiarazione infedele*, in AA.VV., *La riforma del diritto penale tri-*

Cassazione <sup>(11)</sup> ritengono (condivisibilmente, a nostro giudizio <sup>(12)</sup>) che l'odierna fattispecie di cui all'art. 4 del d. lgs. n. 74/2000 sia in grado di tipizzare non solo i costi inesistenti (ma non anche falsamente documentati: altrimenti rilevanza *ex art. 2*), ma pure i costi non di competenza o privi di inerenza e, ciò nonostante, ugualmente conteggiati nella redazione della dichiarazione. Dunque, anche le spese indebitamente dedotte dal contribuente in quanto – ad esempio – relative all'ammortamento di uno *yacht*, alla ristrutturazione della casa di campagna, all'acquisto di un gioiello, alla «settimana bianca», ecc., sembrano destinate a ricadere nell'ambito applicativo della fattispecie, sempre a condizione che superino (o concorrano a superare) le soglie di punibilità previste dalla norma <sup>(13)</sup>.

È questa una rilevante innovazione introdotta dalla riforma del 2000, in quanto la constatata rilevanza *ex art. 4* anche di quelle componenti di costo meramente *indeducibili* sembrerebbe portare nuova linfa alla tesi della potenziale rilevanza penale dei fatti elusivi: se, infatti, la conseguenza delle condotte elusive – in sede tributaria – è la non deducibilità dei componenti negativi di reddito scaturenti dai fatti elusivi, si potrebbe ritenere che codesti componenti negativi, laddove fossero superiori alle previste soglie di punibilità, assumerebbero rilevanza ai sensi della fattispecie di dichiarazione infedele. E, simmetricamente, il ragionamento potrebbe essere ripetuto anche per gli *elementi attivi effettivi* eventualmente non dichiarati cui fa riferimento sempre l'art. 4.

3. – Se questo è il tessuto normativo sul quale si innesta il problema della eventuale rilevanza penale dell'elusione fiscale, ben si comprende come – in ipotesi – casi di ritenuto abuso del diritto possano dare luogo a riprese a tassazione di importi superiori rispetto alle soglie di punibilità previste dall'art. 4 del d. lgs. n. 74/2000. Vero ciò, occorre domandarsi se tali riprese a tassazione possano essere ritenute idonee a dar luogo a quella indicazione di «*elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo*» o di «*elementi passivi fittizi*» rilevanti penalmente.

---

*butario* (D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74), a cura di Nannucci, D'Avirro, Padova, 2000, 175 e ss.; DI AMATO, *La dichiarazione infedele*, in DI AMATO-PISANO, *I reati tributari*, in *Trattato di diritto penale dell'impresa*, a cura di Di Amato, Padova, 2002, 554 e ss., part. 557.

<sup>(11)</sup> Cass., 26.11.2008, dep. 23.1.2009, n. 3203, in *Riv. dir. trib.*, 1999, III, 121 e ss., con nota di ROTELLA, *Fatturazione per operazioni soggettivamente inesistenti e interposizione soggettiva: spunti critici su una recente pronuncia della Cassazione*.

<sup>(12)</sup> Sia consentito fare rinvio a PERINI, *Il delitto di dichiarazione infedele ex art. 4 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, in *Dir. pen. processo*, 2000, 1259 e ss.

<sup>(13)</sup> In questo senso, si veda NANNUCCI, *Il delitto di dichiarazione infedele*, in AA.VV., *La riforma del diritto penale tributario*, a cura di Nannucci, D'Avirro, cit., 176.

In realtà, non è difficile rispondere negativamente a tale quesito, in quanto è sufficiente constatare la completa assenza di qualsiasi riconoscimento normativo interno di un tale principio che, giova ribadire, la Corte di Giustizia desume in via interpretativa dai principi generali della legislazione comunitaria.

Dunque, ancor prima rispetto a qualsiasi questione di sufficiente determinatezza del precetto penale (tema sul quale ci si soffermerà in seguito), a porsi è un insormontabile problema di riserva di legge, atteso che attribuire ricadute penali all'applicazione del principio dell'abuso del diritto significherebbe riconoscere rilevanza penale ad un canone ermeneutico che non è contemplato da nessuna norma dell'ordinamento italiano ma che discende da principi di ordine comunitario che – com'è noto – non possono avere alcuna incidenza penale in *malam partem* sui cittadini dell'Unione<sup>(14)</sup>.

A ragionare diversamente, infatti, dovremmo ammettere che un elemento normativo di una fattispecie penale domestica possa trovare definizione (in senso espansivo) attraverso l'applicazione di un principio di derivazione comunitaria, il che confliggerebbe con il principio di riserva di legge e con la portata che la stessa Corte di Giustizia riconosce alla normativa comunitaria.

Sennonché, una tale conclusione, a nostro avviso alquanto solida, rischia di vedere in buona parte svuotato il proprio significato allorquando venga compiuto un piccolo passo innanzi nella lettura del principio dell'abuso del diritto per constatare come, in buona sostanza, l'art. 37 *bis* del d.P.R. n. 600/1973 finisca con il tipizzare tutta una serie di ipotesi la cui natura elusiva viene rivelata proprio dalla sussistenza dei medesimi presupposti che legittimano l'applicazione dell'abuso del diritto.

Ed infatti, è noto che l'abuso del diritto è riscontrato, in definitiva, in tutte quelle operazioni che, oltre ad essere motivate da ragioni fiscali *esclusive* (o *essenziali*, *predominanti*, *assorbenti*, a seconda delle diverse sentenze), si sostanziano anche nell'uso distorto di uno strumento giuridico. Dunque, la condotta abusiva poggia le sue fondamenta su due pilastri: i) l'esclusività dello scopo fiscale e ii) l'uso distorto di uno strumento giuridico. E tali pilastri costituiscono pure i presupposti applicativi previsti dal comma 1 dell'art. 37 *bis*<sup>(15)</sup>.

---

<sup>(14)</sup> Cfr., in tal senso, Corte di Giustizia CE, 3.5.2005, C-387/02, C-391/02 e C-403/02, Berlusconi, cfr. part. §§ 73 e 74. Si veda altresì Cass., sez. III, 26.6.1997, dep. 28.10.1997, Aprà: «il principio di stretta legalità non consente un'interpretazione estensiva delle norme basata sulle esigenze di tutela della salute e dell'ambiente, né può invocarsi la diretta applicabilità delle direttive comunitarie, che non possono comportare effetti in *malam partem* nei confronti dei singoli».

<sup>(15)</sup> Cfr. ancora, per tutti, CONTRINO, *Il divieto di abuso del diritto fiscale*, cit., *passim*.



Vero ciò, si comprende come la dottrina tributaristica sia pressoché unanime nel ritenere che il novello canone interpretativo dell'abuso del diritto altro non faccia se non estendere a tutte le condotte attuate dal contribuente i principi che l'art. 37 *bis* contempla solamente per talune operazioni<sup>(16)</sup>. Di talché la «scoperta» dell'abuso del diritto non sembra aver fatto altro che ampliare la portata applicativa dell'art. 37 *bis* del d.P.R. n. 600/1973 fino ad abbracciare tutto il sistema fiscale e non le «sole» operazioni (per la verità numerosissime!) indicate nell'elenco tassativo di cui al comma 3 dell'art. 37 *bis*; in più, ha consentito pure di «by-passare» i cosiddetti obblighi di «supermotivazione» di cui ai commi 4 e 5 del medesimo art. 37 *bis*, rendendo evidentemente meno impegnativo l'accertamento di fatti sospetti di elusività.

Ma, allora, negare rilevanza penale alle condotte ritenute abusive, sul presupposto che sia violato il principio di riserva di legge, significa semplicemente spostare di un passo appena la soglia dell'indagine per tornare immediatamente a dover affrontare il più «classico» tema della eventuale rilevanza penale delle condotte realizzate in violazione dell'art. 37 *bis* del d.P.R. n. 600/1973.

4. – Proprio in questo solco, infatti, si colloca la nota vicenda che ha come protagonisti (tra gli altri) gli stilisti Dolce e Gabbana, circostanza che ha probabilmente contribuito a dare un'enfasi mediatica ancora maggiore ad un tema che, effettivamente, dal febbraio del 2012 pare aver subito una significativa svolta.

Tutto era iniziato, per la verità, con una pronuncia che andava a rafforzare un timido filone di una giurisprudenza di merito che era parsa talora orientata a negare rilevanza penale all'elusione fiscale<sup>(17)</sup>: il GUP del Tribunale di Milano<sup>(18)</sup>, infatti, aveva dichiarato il non luogo a procedere nei confronti (anche) dei due noti stilisti in uno scenario che vedeva oggetto di contestazione condotte connesse alla cessione ed allo sfruttamento del noto marchio omonimo siccome trasferito in capo ad una società lussemburghese che – in ipotesi d'accusa – sarebbe stata governata da Milano e, quindi, da ritenere residente in Italia.

Nel caso esaminato dal GUP di Milano, poi, oggetto di censura da parte dell'accusa era altresì la congruità del prezzo di alienazione del marchio in

---

<sup>(16)</sup> E si veda il comma 3 dell'art. 37 *bis* per la delimitazione della sfera applicativa dei principi enunciati al comma 1 del medesimo articolo.

<sup>(17)</sup> Trib. Catania, 11.11.2009, dep. 29.5.2010, in *Il fisco*, 2011, 2870; GIP Trib. Alba, 3.4.2012, dep. 27.4.2012, inedita.

<sup>(18)</sup> Trib. Milano, Uff. GUP, 1° 4.2011, dep. 29.4.2011, ancora inedita.

questione, che – sempre secondo l'accusa – sarebbe stato ceduto ad un corrispettivo non allineato al «valore normale» e che, quindi, veniva ritenuto *tout court* simulato. A completare la costruzione accusatoria, poi, venivano evocati proprio l'abuso del diritto e la norma antielusiva di cui all'art. 37 *bis* del d.P.R. n. 600/1973, ritenuti capaci di ricondurre i fatti di presunta evasione fiscale al generale schema della truffa.

Ora, non è questa la sede per affrontare la questione, risolta con diffuse argomentazioni dalle Sezioni Unite della Cassazione, concernente i rapporti tra il delitto di truffa ed i reati fiscali <sup>(19)</sup>. Del pari, non è possibile approfondire gli spunti, pur assai interessanti, che riguardano questioni quali l'individuazione del paese di residenza fiscale e l'applicazione del «valore normale» quale metro per misurare la congruità dei costi sostenuti (e dei ricavi conseguiti) da un contribuente.

L'aspetto della citata pronuncia sul quale, invece, vale davvero la pena soffermare l'attenzione in questa sede attiene alla trattazione, particolarmente ampia, che viene fatta dei rapporti tra elusione fiscale e delitto di cui all'art. 4 del d. lgs. n. 74/2000.

A tale riguardo, numerosi sono i passaggi nei quali viene negata la possibilità di riscontrare ricadute penalistiche dall'applicazione sia del principio dell'abuso del diritto che dell'art. 37 *bis* del d.P.R. n. 600/1973 e ciò proprio argomentando dai limiti che pone il principio di legalità all'ingresso sia di canoni ermeneutici sprovvisti di riconoscimento normativo (quali l'abuso del diritto) e sia di istituti connotati da irrimediabili *deficit* di determinatezza, quali la norma antielusiva.

Sul punto, tra le molte righe che la pronuncia dedica a codesti argomenti, spicca un passaggio nel quale l'elusione fiscale viene qualificata come antinomica rispetto al principio di tipicità dell'illecito penale in quanto «caratterizzata, per un verso, da una concatenazione di atti leciti; per altro verso, da una marcata atipicità, che confligge con il principio di tipicità e determinatezza della fattispecie penale» <sup>(20)</sup>.

---

<sup>(19)</sup> Cass., sez. un., 28.10.2010, dep. 19.1.2011.

<sup>(20)</sup> Giova, sul punto, riportare il seguente ampio stralcio, tratto da p. 22 della sentenza:

«Si potrebbe analizzare a lungo il multiforme fenomeno elusivo, ma in realtà in questa sede interessa soltanto stabilire se un comportamento (potenzialmente) qualificabile come elusivo possa integrare le fattispecie penali tributarie.

Come vedremo anche più avanti, il principio regolatore della materia non può che essere il principio di legalità, che stabilisce un nesso inscindibile tra sanzione penale e fatto, tassativamente e precisamente descritto da una norma di legge.

Sotto questo punto di vista, l'elusione fiscale presenta tratti quasi antinomici, essendo caratterizzata, per un verso, da una concatenazione di atti leciti; per altro verso, da una marcata atipicità, che confligge con il principio di tipicità e determinatezza della fattispecie penale.

E si badi che tale presa di posizione viene a seguire la citazione (p. 13 della sentenza) di un altro, autorevole, arresto giurisprudenziale, questa volta ad opera della Cassazione, secondo cui «in tema di reati finanziari e tributari, la figura del cosiddetto abuso del diritto, qualificata dall'adozione (al fine di ottenere un vantaggio fiscale) di una forma giuridica non corrispondente alla realtà economica, non ha valore probatorio perché implica una presunzione incompatibile con l'accertamento penale, ed è invece utilizzabile in campo tributario come strumento di accertamento semplificato nel contrasto all'evasione fiscale»<sup>(21)</sup>.

5. – Tale orientamento del giudice ambrosiano, tuttavia, è stato travolto da quello che, al momento, appare il *leading case* capace di schiudere le porte alla rilevanza penale dell'elusione fiscale, perlomeno tante volte quante essa si sostanzia nella violazione del disposto dell'art. 37 *bis*, d.P.R. n. 600/1973<sup>(22)</sup>.

---

Diverso sarebbe il caso della previsione espressa da parte del legislatore di una fattispecie penale tributaria a condotta libera e tipizzata solo attraverso l'esatta indicazione dell'evento. Ma tale norma, una sorta di "omicidio" fiscale, non esiste, né il D. L.vo 74/2000 ne contempla una simile.

Si osserva, infatti, da più parti che l'attento legislatore della riforma del 2000, che dopo molti anni ha messo mano al sistema penale tributario invertendo consapevolmente la rotta precedente e ben conoscendo la differenza tecnica tra elusione ed evasione, non avrebbe utilizzato espressamente la (sola) parola "evasione", se non avesse voluto espressamente circoscrivere in quell'ambito l'operatività delle fattispecie incriminatrici: per converso, apparirebbe assai singolare che un imponente fenomeno come quello elusivo fosse volutamente lasciato a interpretazioni estensive, per tacere di quelle analogiche.

Ma la portata ermeneutica dell'argomento letterale non si esaurisce qui, ove si osservi che l'evasione costituisce l'oggetto del dolo specifico di tutte le fattispecie penali tributarie, con conseguenze decisive.

*omissis*

Per questo motivo, si è autorevolmente osservato che la previsione del fine di evadere le imposte non è ultronea, ma – unitamente alle soglie di punibilità – partecipa alla tipizzazione della condotta, assumendo una specifica funzione selettiva, coerente con la motivazione politico-criminale a cui si ispira la riforma del 2000; oltre naturalmente ad espungere il dolo eventuale dal novero dei criteri di imputazione soggettiva.

In conclusione, l'argomento letterale che esclude tutte le ipotesi elusive non si fonda solo sul mero ricorso alla parola "evasione", ma ne esalta la specifica funzione ermeneutica, in quanto oggetto del dolo specifico, che circoscrive la condotta incriminata alle sole ipotesi di evasione in senso tecnico».

<sup>(21)</sup> Cass. 3 n. 14486 del 26.11.2008 CED 244071.

<sup>(22)</sup> Cass., sez. II, 28.2.2012, n. 7739, in *Dir. prat. trib.*, 2012, II, 766, ma altresì in *Riv. dir. trib.*, 2012, III, 61, con nota di CARACCIOLI, «Imposta elusa» e reati tributari «di evasione» nell'impostazione della Cassazione, *ivi*, 86 e ss. Ma un'apertura verso l'attribuzione di rilevanza penale all'elusione fiscale era già rinvenibile in Cass., 18.3.2011, CED 250958. Sempre sulla sentenza «Dolce & Gabbana», cfr. FLORA, *Perché l'«elusione fiscale» non può costituire reato (a proposito del «caso Dolce & Gabbana»)*, cit., 865 e ss.; VENEZIANI, *Commento*, cit., 863.

Per vero, la sentenza si premura anche di affermare, del tutto condivisibilmente, che il tema dell'abuso del diritto, ove sguarnito da un preciso ancoraggio normativo domestico, non può evidentemente ergersi ad elemento di tipicità di una fattispecie penale. Ma, ciò posto con riferimento al tema generale dell'abuso del diritto, la Corte svolge un più articolato ragionamento che prende le mosse dalla constatazione secondo la quale:

«A sostegno della rilevanza penale della condotta elusiva deve osservarsi, in primo luogo, che l'art. 1, lett. f), d. lgs. n. 74 del 2000, fornisce una definizione molto ampia dell'imposta evasa: "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", definizione idonea a ricomprendere l'imposta elusa, che è, appunto, il risultato della differenza tra un imposta effettivamente dovuta, cioè quella della operazione che è stata elusa, e l'imposta dichiarata, cioè quella autoliquidata sull'operazione elusiva».

Non solo. Anche la causa di esclusione della punibilità di cui all'art. 16 del d. lgs. n. 74/2000, nonostante le chiare indicazioni di segno contrario contenute nella relazione governativa, viene utilizzata quale argomento a sostegno della rilevanza penale dell'elusione fiscale. Afferma, infatti, la Corte che:

«Nonostante la relazione al decreto legislativo precisi che tale disposizione non può essere letta come "diretta a sancire la rilevanza penalistica delle fattispecie *lato sensu* elusive non rimesse alla preventiva valutazione dell'organo consultivo", sembra evidente che detta disposizione induca proprio a ritenere che l'elusione, fuori dal procedimento di interpello, possa avere rilevanza penale e ciò è confermato dal contesto in cui è inserito il citato art. 16 che è quello del Titolo III "Disposizioni comuni" concernenti proprio la materia penale (pene accessorie, circostanze attenuanti, prescrizione) e, in particolare, subito dopo l'art. 15 che concerne le "violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie". D'altro canto, non vi sarebbe necessità di una esimente speciale per la tutela dell'affidamento se l'elusione fosse irrilevante dal punto di vista penale, mentre nessun elemento né testuale né sistematico consente di ritenere che tale norma si riferisca, come da alcuni ritenuto, a casi di evasione in senso stretto e non di elusione».

Di qui la conclusione, quasi scontata: «nel campo penale non può affermarsi l'esistenza di una regola generale antielusiva, che prescindendo da specifiche norme antielusive, così come, invece, ritenuto dalle citate sezioni unite civili della Suprema Corte di Cassazione, mentre può affermarsi la rilevanza penale di condotte che rientrano in una specifica disposizione fiscale antielusiva». Ed è chiaro che, in un tale contesto, la «norma principe» in materia di contrasto all'elusione fiscale non può che essere l'art. 37 *bis*, d.P.R. n. 600/1973.

6. – Giunti a questo primo approdo, vale la pena rammentare che l'art. 37 *bis*, d.P.R. n. 600/1973, prevede, ai suoi primi due commi, che:

«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.

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».

Ora, come è stato acutamente osservato da una autorevole dottrina tributaristica <sup>(23)</sup>, «l'art. 37 *bis* impone alla amministrazione una interpretazione analogica, vale a dire la estensione a fattispecie fiscalmente atipiche o innominate del regime fiscale (più oneroso) previsto dalla legge per atti o negozi o relativi collegamenti tipici o nominati purché le due serie producano risultati simili».

Davvero nitido è l'argomentare del Falsitta, secondo il quale, il ragionamento che sta alla radice della norma antielusiva «è impeccabile nella sua logicità e si può così esemplificare: se viene disposto (dalla legge tributaria) che la realizzazione del risultato giuridico-economico X debba essere tassato, a carico del contribuente Tizio che l'ha posto in essere con l'impiego di negozi che la legge espressamente prevede, con l'imposta del 10 per cento, lo stesso, preciso trattamento deve riservarsi a chiunque realizzi quello stesso risultato giuridico-economico anche se, al fine di ottenerlo, il soggetto Caio che l'ha realizzato ha impiegato, aggirandoli, non i negozi previsti dalla legge per la tassazione del 10 per cento, ma una *concatenazione anomala e inconsueta di negozi* cui la legge riserva o una tassazione più lieve del 10 per cento o nessuna tassazione».

Evidenti sono le conseguenze allorquando un tale ragionamento venga calato nel contesto di una norma penale: seguendo l'argomentare della Corte, infatti, uno degli elementi normativi della fattispecie prevista dall'art. 4 del d. lgs. n. 74/2000, ossia la nozione di imposta evasa (ma anche di elemento attivo effettivo e di elemento passivo fittizio), farebbe rinvio ad una fattispecie dai contenuti proteiformi, imperniata sull'estensione analogica di norme impositive e, in quanto tale, avente natura incompatibile con il principio di tassatività della norma penale. In altri termini, proprio il prin-

---

<sup>(23)</sup> FALSITTA, *Natura delle disposizioni contenenti «norme per l'interpretazione di norme» e l'art. 37 bis sull'interpretazione analogica o antielusiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 519 e ss., part. 543. E si veda altresì, sulla interpretazione in chiave «funzionale» delle norme tributarie, PROSPERI, *L'abuso del diritto nella fiscalità vista da un civilista*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, 717 e ss.

cipio di tassatività della norma penale si porrebbe ad argine di una dilatazione delle nozioni di *imposta evasa*, di *elemento attivo effettivo* e di *elemento passivo fittizio* tale da ricomprendere anche quegli ampliamenti della base imponibile scaturenti dall'applicazione dell'art. 37 *bis*.

D'altro canto, la duttilità che necessariamente deve avere una fattispecie antielusiva è tutta riposta, in seno all'art. 37 *bis*, nella riconduzione del percorso negoziale eterodosso che sarebbe stato seguito dal contribuente ad un *diverso percorso negoziale*, sottoposto a (maggiore) tassazione ma ritenuto «normale», consueto per il conseguimento di un risultato economico analogo a quello cui conduce la concatenazione di negozi attuata dal contribuente.

Tuttavia, non può sfuggire l'elevato tasso di arbitrarietà che rischia di inficiare la valutazione di «equivalenza» tra risultati economici che, per definizione, saranno comunque sempre, almeno in qualche misura, differenti.

A tale riguardo, è utile portare l'attenzione su di una fattispecie emblematica che, per una scelta di politica fiscale, si è voluto con certezza mantenere al di fuori della sfera applicativa della norma antielusiva.

Il caso è quello che vede il contribuente poter scegliere, per trasferire un'azienda, tra due percorsi negoziali (cfr. art. 176 TUIR). Il primo, quello «ortodosso», vede la cessione diretta dell'azienda al soggetto acquirente, operazione che comporta la tassazione delle eventuali plusvalenze che dovessero emergere. Il percorso negoziale alternativo, quello indiziato di essere «eterodosso» e – in ragione di ciò – suscettibile di innescare la norma antielusiva, è quello che vede l'azienda essere conferita in una nuova società-contenitore, le cui quote o azioni vengono cedute un istante dopo al soggetto interessato ad acquisire l'azienda. Senza indulgere in tecnicismi, il secondo percorso negoziale dà luogo – in presenza di plusvalenze – ad un regime fiscale assai più favorevole.

Ebbene, in tale caso sono evidenti le alternative che si pongono al contribuente. Del pari, sono lampanti le differenze che connotano le due operazioni descritte: basti osservare che, nel secondo caso, il soggetto acquirente si troverà a dover gestire una società mentre, nel primo caso, egli potrebbe tranquillamente «inglobare» l'azienda acquisita in un soggetto giuridico già esistente, senza ulteriori organismi di amministrazione ed, eventualmente, di controllo del nuovo soggetto societario. Né possono sfuggire le diverse conseguenze che discendono, sotto il profilo della responsabilità per i debiti trasferiti con l'azienda (art. 2560 c.c.), a seconda che l'azienda stessa sia inserita in una società/veicolo oppure venga a confondersi con il patrimonio di un altro soggetto giuridico.

Sono sufficienti tali differenze per far ritenere che i risultati economici cui conducono i due percorsi negoziali in esame non siano assimilabili?

Probabilmente no, se è vero che il legislatore, per favorire tale forma di concentrazione, ha espressamente introdotto, con l'art. 176, comma 3, TUIR, una «zona franca» in seno all'art. 37 *bis* proprio al fine di non colpire siffatte operazioni. Dunque, *a contrariis*, senza l'intervento del legislatore probabilmente i due percorsi negoziali sarebbero stati da ritenere equivalenti.

Ma in base a quali elementi si potrebbero ritenere equivalenti i risultati a cui conducono i negozi in questione? Forse valorizzando la sola constatazione che vede l'azienda *comunque* passare di mano? Ma, allora, la scelta del veicolo utilizzato per far «circolare» un'entità economica è da considerare sempre irrilevante, indipendentemente dal differente statuto giuridico che governerà una tale entità?

È chiaro che rispondere affermativamente a tali quesiti equivale a schiudere le porte a pericolose assimilazioni persino tra compravendite e *leasing*, tra locazioni con clausole di trasferimento della proprietà e compravendite (cfr., infatti, art. 109, comma 2, lett. *a*) ult. parte, TUIR), giungendo financo a sindacare la scelta – laddove sia da compravendere una partecipazione – di utilizzare quale *trader* una persona fisica in luogo di una società<sup>(24)</sup>.

Senonché, incamminarsi su di un tale percorso significherebbe smentire frontalmente quella «ragionevole prevedibilità» del risultato interpretativo che, invece, la Cassazione ritiene esente da pregiudizio anche laddove la norma antielusiva dovesse trascinare in ambito penale. Secondo la Corte, infatti, «la affermazione della rilevanza penale delle condotte elusive in materia fiscale, nei limiti sopra specificati, non contrasta con il principio di legalità, inteso nel senso sopra precisato, poiché se tale principio non consente la configurabilità della generale fattispecie di truffa, in presenza di una espressa previsione nel sistema tributario di una specifica condotta elusiva non è, invece, ostativo alla configurabilità della rilevanza penale della medesima condotta, trattandosi di un risultato interpretativo “conforme ad una ragionevole prevedibilità”, tenuto conto della ratio delle norme, delle loro finalità e del loro inserimento sistematico».

Tuttavia, è sufficiente portare l'attenzione sui casi concreti nei quali si discetta attorno alla natura elusiva o meno di una determinata condotta per constatare come una simile «prevedibilità» venga del tutto meno. A quali condizioni il conferimento di un bene importante (ad esempio un marchio)

---

(24) Ed infatti, un tale sindacato viene svolto da Trib. Monza, 11.1.2012, inedita, il quale ha censurato in sede penale la scelta, compiuta dal contribuente, del regime di tassazione più favorevole. Si ricorda che la tassazione di una plusvalenza realizzata in sede di compravendita di una partecipazione è tassata in misura maggiore laddove il soggetto che la realizza sia una società commerciale.

contornato da pochi fattori produttivi ancillari è ancora il conferimento di un'azienda e quando, invece, diventa cessione del marchio stesso?

Quando il conferimento di un immobile in una società che viene poi ceduta, previa rivalutazione delle proprie quote grazie ad agevolazioni fiscali, deve essere ritenuto cessione plusvalente dell'immobile stesso? Mai? Oppure sempre? O, ancora, solo quando la società trasferita non abbia altro che l'immobile nel proprio attivo? Oppure anche quando l'immobile sia il bene di valore prevalente sugli altri? Ed è opportuno tenere presente che, ovviamente, tutti gli esempi fatti riguardano alternative negoziali sottoposte a regimi di tassazione assai differenti.

Le esemplificazioni potrebbero continuare, ma non pare necessario insistere oltre per porre in evidenza il *deficit* di tipicità che, a ben vedere, *deve* connotare una fattispecie destinata a fare della sua duttilità l'arma acuminata necessaria per contrastare «l'agilità negoziale» di chi sia intenzionato ad approfittare delle smagliature del sistema tributario. Qualsivoglia norma antielusiva, quindi, è destinata a fondarsi su di un ragionamento analogico proprio in quanto norma strumentale a colmare un presunto vuoto normativo – foriero di una tassazione agevolata – per ricondurre la fattispecie concretamente realizzata dal contribuente ad *un'altra* fattispecie, *simile* nelle sue conseguenze economiche, non voluta dal contribuente (anzi, scrupolosamente «aggirata») ma caratterizzata da altra (più gravosa) disciplina fiscale.

Senonché, smascherata la vera natura di tali norme, la loro irrilevanza, sul piano penale, dovrebbe essere un ovvio corollario.

Per convincersi di ciò, si torni ancora ai presupposti applicativi dell'art. 37 *bis* e si consideri come questa fattispecie risulti davvero appesa a due scivolosi appigli, quali la componente finalistica dell'aggiramento di obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e la *concatenazione di negozi* giuridici che dovrebbero risultare *privi di ragioni economiche*. Ritenere che dall'applicazione di una tale fattispecie possano conseguire effetti di natura penale equivale, come si è cercato di dimostrare, a porsi frontalmente in contrasto con i principi di *determinatezza e di materialità* dell'illecito penale <sup>(25)</sup>.

---

<sup>(25)</sup> In questo senso, recentemente, cfr. particolarmente FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?*, cit., 485-486; FLORA, *Perché l'«elusione fiscale» non può costituire reato*, cit., 873; LANZI-ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, cit., 170; LUNGHINI, *Elusione e principio di legalità*, cit., 659 e ss.; MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, cit., 421 e ss.; MUSCO-ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., 166 e ss. Ma si vedano altresì le acute riflessioni di LOVISOLO, *Il principio di matrice comunitaria dell'abuso del diritto entra nell'ordinamento giuridico italiano: norma antielusiva*



Quanto al *principio di determinatezza*, infatti, si è visto come la norma finisca con il fare riferimento a realtà economiche concretamente assai difficili da confrontare, demandando così al giudice penale l'arduo compito di verificare non solo *l'equivalenza economica* di diversi percorsi negoziali ma anche se il contribuente sia stato mosso o meno, nella sua scelta, da una finalità *esclusivamente di tipo fiscale*. In un tale contesto, l'accertamento dell'esistenza o meno di una finalità, anche secondaria, di tipo *extra-fiscale* diverrebbe l'unico discrimine tra i fatti penalmente rilevanti ed i fatti colpiti da una mera sanzione amministrativa. Davvero una tale indagine finirebbe con il sospingere l'attività del giudice penale (o del suo perito!) verso una deriva difficilmente controllabile <sup>(26)</sup>. E le esemplificazioni dianzi affacciate ci sembrano una solida dimostrazione del grado di arbitrarietà che sarebbe destinato ad inficiare qualsiasi valutazione del giudice penale.

Quanto al *principio di materialità*, poi, la rilevanza attribuita alla volontà di aggirare i divieti imposti dalla normativa fiscale attribuirebbe una fortissima valenza tipizzante ad un connotato esclusivamente soggettivo, suscettibile di radicarsi su di una condotta oggettivamente del tutto neutra <sup>(27)</sup>. In un tale contesto, il rimprovero penale finirebbe, così, per appuntarsi sulla mera «cattiva volontà» del contribuente piuttosto che su di una condotta intrisa di un disvalore davvero meritevole di risposta punitiva.

7. – In ogni caso, anche al di là dei – dirimenti – richiami ai citati principi generali, vi è un ulteriore argomento, interno allo stesso Decreto n. 74/2000, che inclina fortemente verso l'affermazione dell'atipicità delle condotte di elusione fiscale rispetto ai delitti di cui all'art. 4 del Decreto.

Infatti, occorre altresì considerare che, nell'ambito dell'elusione fiscale, il contribuente, in linea di principio, agisce seguendo percorsi negoziali certamente tortuosi e strumentali ma, comunque, *fatti palesi all'Amministrazione finanziaria* <sup>(28)</sup>.

---

*di chiusura o clausola generale antielusiva? L'evoluzione della giurisprudenza*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, II, part. 765 e ss. Efficacemente VENEZIANI, *Commento*, cit., 867, parla di «illecito aquiliano a fronte di un danno all'Erario che superi un certo limite».

<sup>(26)</sup> Davvero incombenti, in un tale scenario, sarebbero le ragioni che indussero la Corte costituzionale a colpire la fattispecie di plagio: cfr. Corte cost., 8.6.1981, n. 96, in *Giust. civ.*, 1981, 806. In argomento, per tutti, MARINUCCI-DOLCINI, *Corso di diritto penale*, III ed., Milano, 2001, 163 e ss.

<sup>(27)</sup> Si vedano, sul punto, le osservazioni della MEREU, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: rilevanza penale o mera mancanza di una explicatio terminorum? Alcune riflessioni a margine del caso «Dolce & Gabbana»*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, 1002 e s.

<sup>(28)</sup> Ed invero, se – ad esempio – il negozio A dà luogo a materia imponibile in applicazione della norma Y, il contribuente che voglia eludere tale norma Y cercherà di concatenare più negozi (B, C, D, ecc.) al fine di realizzare (pressoché) lo stesso risultato economico conse-

Ciò comporta che, sotto il profilo dell'art. 3, venga meno quell'ostacolo all'accertamento dei fatti materiali che funge da perno attorno al quale ruota l'intera fattispecie penale. Ma, anche nella prospettiva dell'art. 4, si deve rilevare come, perlomeno nell'ambito delle società di capitali, le operazioni potenzialmente elusive – di regola – finiscano con l'essere illustrate nella nota integrativa che compone il bilancio di esercizio, la quale non di rado si premura di dare conto della genesi di quelle poste contabili, fiscalmente rilevanti (e quantitativamente – di regola – importanti), che scaturiscono dalla condotta sospetta di elusività. Di qui l'operatività della particolare clausola prevista dall'art. 7, comma 1, ultima parte, che contempla l'irrilevanza penale dei processi valutativi che siano comunque oggetto di *disclosure* al fisco.

Né una tale conclusione può essere smentita, come ritiene invece la Cassazione, dalla previsione dell'art. 16 del Decreto in materia di adeguamento al parere espresso dal Comitato per l'applicazione delle norme antielusive<sup>(29)</sup>, norma probabilmente superflua<sup>(30)</sup> e volta a rafforzare (prevedendo un baluardo sottratto alla discrezionalità del giudice) quanto previsto, in linea generale, dall'art. 5 c.p. in tema di errore inevitabile su norme incriminatrici. Come si è già accennato, infatti, anche la Relazione governativa depone in questo senso, spiegando come la norma si connetta «Ai principi affermati dalla Corte costituzionale con la nota sentenza 24 marzo 1988, n. 364 e risponde alla medesima logica di fondo delle speciali disposizioni in tema di non punibilità delle valutazioni di cui all'articolo 7: si tratta,

---

guente al negozio A ma senza integrare la fattispecie tipizzata da Y. In questo contesto, è chiaro come il contribuente cerchi in ogni modo di illustrare chiaramente all'Amministrazione finanziaria il proprio «percorso negoziale» che si è snodato attraverso B, C, D, ecc. senza mai assumere i connotati di A e, quindi, senza mai integrare la fattispecie Y. Breve: se nell'evasione il contribuente cerca di «far perdere le tracce» della propria reale attività negoziale, in materia di elusione il contribuente – proprio perché strumentalizza determinati atti negoziali – ha tutto l'interesse a rendere assolutamente trasparenti ed evidenti tali atti, così da (tentare di) scongiurare la riconduzione dell'attività elusiva alla fattispecie elusa (per tutti, cfr. ANTONINI, *Equivalenza di fattispecie tributaria ed elusione dell'imposta*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1966, 167; CONTRINO, *Sul richiamo della «tradizionale» nozione di elusione fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, II, 924; MORELLO, *Frode alla legge*, Milano, 1969, 339).

<sup>(29)</sup> Cfr. le diverse interpretazioni di BERSANI, *Il nuovo diritto penale tributario tra principi riformatori e vecchi problemi*, in *Il fisco*, 1998, 1345. Ma cfr. altresì le considerazioni di CERQUA, *Commento*, in *Dir. pen. processo*, 1999, 1209; IZZO, *Prospettive di criminalizzazione dell'elusione nel nuovo diritto penale tributario*, in *Il fisco*, 1998, 3616; ID., *Pareri su interpello dei contribuenti e loro effetti sulla coscienza dell'illecito penale tributario*, in *Il fisco*, 1992, 5090. Più recentemente, dopo la sentenza della Cassazione del febbraio 2012, CARACCIOLI, *«Imposta elusa» e reati tributari «di evasione» nell'impostazione della Cassazione*, cit., 88; FLORA, *Perché l'«elusione fiscale» non può costituire reato*, cit., 870.

<sup>(30)</sup> Condivide questo giudizio NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000, 238. Ma cfr. altresì TRAVERSI-GENNAI, *I nuovi delitti tributari*, Milano, 2000, 150.

cioè, di un criterio legale di esclusione del dolo di evasione richiesto per la configurabilità delle diverse ipotesi criminose».

Da ciò, quindi, viene tratta la seguente, logica, conseguenza: «la disposizione di cui all'articolo 16 è unicamente di 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»<sup>(31)</sup>.

Infine, anche soffermando l'attenzione sugli effetti derivanti dall'applicazione dell'art. 37 *bis*, è facile osservare come questa norma si limiti a *disconoscere i vantaggi fiscali* scaturenti dai negozi realizzati dal contribuente, senza che neppure venga meno la *validità* dei negozi stessi: sanzionare penalmente tali condotte significherebbe prevedere una dura risposta punitiva nei confronti di comportamenti che, sul piano civilistico, determinano semplicemente una parziale *inefficacia* dei negozi stipulati.

8. – Così stando le cose, la pronuncia della Cassazione pare davvero rendere più che mai necessario un intervento del legislatore volto a disciplinare, quantomeno, le conseguenze penali derivanti da comportamenti taciati di elusività dall'Amministrazione finanziaria. E tale disciplina, per le ragioni evidenziate, dovrebbe escludere in modo esplicito che l'applicazione di norme antielusive possa dare luogo a conseguenze penali.

Si tratterebbe, a ben vedere, di portare semplicemente a compimento quel tentativo di chiarificazione che il legislatore del 2000 aveva consegnato all'art. 16 del d. lgs. n. 74/2000 ma che, come si è visto, nell'interpretazione della Corte ha finito con il ritorcersi contro ad una tale – dichiarata – opzione di politica criminale, avallandone l'esatto contrario.

Per il vero, non sono mancati, negli ultimi anni, numerosi progetti normativi volti a sancire in modo espresso l'irrelevanza penale di fatti elusivi. Ad esempio, particolare fortuna aveva riscosso il cosiddetto «Progetto

---

(31) Vale la pena riportare per esteso l'intero passo della Relazione:

«Giovà tuttavia ribadire e sottolineare – in risposta alle preoccupazioni delle quali la Camera si è fatta portavoce – che, nelle ipotesi di mancata sottoposizione del caso al parere del Comitato (anche perché esorbitante dai limiti delle sue attribuzioni), resta comunque pienamente salva la possibilità che la condotta del contribuente, intesa allo sfruttamento delle opzioni consentite dalla legge civile al fine di realizzare risparmi di imposta, vada ricondotta al paradigma di quella che è tradizionalmente qualificata come semplice "elusione di imposta", quale categoria concettualmente contrapposta all'evasione, rimanendo dunque priva d'ogni riflesso penale. In altre parole, la disposizione di cui all'articolo 16 è unicamente di 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».

Leo»<sup>(32)</sup> che, in un contesto di riformulazione dell'art. 37 *bis*, afferma espressamente l'irrelevanza penale di riprese a tassazione scaturenti dall'applicazione della norma antielusiva.

Più recentemente, il disegno di legge delega per la revisione del sistema fiscale, all'art. 6, comma 1, aveva previsto la «introduzione di una norma generale di definizione dell'abuso del diritto, unificandola con quella dell'elusione e rendendola applicabile a tutti i tributi». Sul versante penale, ciò sarebbe dovuto essere accompagnato dalla «*esclusione della rilevanza penale per i comportamenti ascrivibili all'elusione fiscale*», in un complessivo quadro di «*revisione del regime della dichiarazione infedele*» (art. 9, comma 1). Sennonché tale proposito è stato prontamente annacquato nel testo scaturito dal Consiglio dei Ministri n. 24 del 16 aprile 2012, atteso che tale disposizione, trasmigrata nell'art. 8 approvato dal Consiglio dei Ministri, prevede più asetticamente (ed in modo forse un po' utopistico) la semplice «*individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie*».

In ogni caso, ad oggi, anche tale progetto è rimasto lettera morta e, quindi, l'interprete permane in uno stato di incertezza aggravato dalla nota normativa che dispone il raddoppio dei termini di decadenza dell'azione di accertamento laddove sussista, in capo al funzionario dell'Amministrazione finanziaria o al militare della Guardia di Finanza, l'obbligo di denunciare la sussistenza di fatti di reato. Ergo, il *fumus* della penale rilevanza di un fatto di evasione comporta il *raddoppio dei periodi d'imposta suscettibili di accertamento*<sup>(33)</sup>: evidente, quindi, è la tentazione dell'Amministrazione finanziaria di denunciare fatti di elusione fiscale in sede penale così da poter estendere significativamente il perimetro dei periodi d'imposta oggetto di accertamento.

D'altro canto, un'esplicita presa di posizione del legislatore di segno negativo rispetto alla rilevanza penale dell'elusione fiscale pare vieppiù opportuna laddove si rifletta sulla storia – ormai non più recentissima – di una

---

(32) Camera dei Deputati, XVI Legislatura, n. 2521, presentato il 18.6.2009: cfr., in particolare, il comma 2 della proposta di modifica dell'art. 37 *bis*.

(33) Com'è noto, tale ampliamento dei termini di decadenza è stato introdotto dall'art. 37, commi 24-26, del d.l. n. 223 del 4 luglio 2006, il quale va ad integrare le previsioni contenute nell'art. 43 del d.P.R. n. 600/1973 e nell'art. 57 del d.P.R. n. 633/1972, inerenti rispettivamente la disciplina dei termini per l'attività di accertamento di imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto.

In particolare, la norma in questione dispone che «*in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è commessa la violazione*».

fattispecie che a lungo è stata pressoché unanimemente tacciata di indeterminatezza<sup>(34)</sup>, prima di essere sostituita nel 1990 e poi nuovamente riformata nel 1997. Una norma che è stata considerata dallo stesso legislatore come un esempio paradigmatico di tecnica legislativa da abbandonare<sup>(35)</sup> ma, nondimeno, una norma che nel 1965 la Corte costituzionale<sup>(36)</sup> ritenne comunque di «salvare», non ravvisandovi un *vulnus* al principio di legalità.

Ci riferiamo, è evidente, alla «vecchia» norma sull'abuso d'ufficio (art. 323 c.p.), ossia quell'abuso non a caso qualificato come «innominato» in quanto teso a colpire condotte residuali, che in nessun modo risultavano confliggenti con precetti penali ma che, nondimeno, vedevano il pubblico ufficiale abusare dei poteri inerenti alle sue funzioni con la finalità di recare danno o di procurare un vantaggio.

Dunque, in sintesi estrema, distorsione di un potere funzionale e pregiudizio (o vantaggio) come unici elementi tipizzanti la fattispecie, in forte analogia con quella struttura bifasica che caratterizza il comma 1 dell'art. 37 *bis* del d.P.R. n. 600/1973, incardinato sull'aggiramento di obblighi o divieti e sulla finalità fiscale che deve permeare l'operazione elusiva. E forse ancora più preoccupante, sotto questo profilo, è la norma che dovrebbe nascere dall'attuazione, oggi più che mai incerta, della delega per la revisione del sistema fiscale, atteso che l'art. 5 approvato dal Consiglio dei Ministri del 16 aprile 2012 dovrebbe delegare il Governo a «definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione».

Come si può rilevare, quindi, un'assonanza che a noi pare francamente inquietante, proveniente da un retaggio che si auspicherebbe lontano e, quindi, un fantasma che probabilmente toccherebbe al legislatore scacciare definitivamente.

9. – È stato affermato di recente<sup>(37)</sup>, dal Presidente del Consiglio, che l'Italia si trova in stato di guerra contro l'evasione fiscale. Uno stato di guer-

---

<sup>(34)</sup> Si vedano, per tutti, sul punto, BENUSSI, *I delitti contro la pubblica amministrazione*, Tomo I, *I delitti dei pubblici ufficiali*, in *Trattato di diritto penale, Parte speciale*, a cura di Marinucci, Dolcini, Padova, 2001, 552 e ss.; SEMINARA, *sub artt. 323, 323 bis e 324*, in AA.VV., *I delitti dei pubblici ufficiali contro la pubblica amministrazione*, a cura di Padovani, Torino, 1996, 226 e ss.

<sup>(35)</sup> Ci si riferisce alla Circolare della Presidenza del Consiglio dei Ministri del 5.2.1986: cfr. MARINUCCI-DOLCINI, *Corso di diritto penale*, cit., 153.

<sup>(36)</sup> Corte cost., sent. n. 7/1965.

<sup>(37)</sup> Si tratta di un'intervista rilasciata da Monti a «Tempi» e della quale la stampa ha dato notizia nell'agosto del 2012.

ra giustificato dalla preoccupante situazione economica in cui versa il nostro Paese in uno con lo spaventoso ammontare dell'evasione fiscale, stimata dalla Corte dei Conti in circa 18 punti percentuali di PIL nel novembre del 2011.

Vero ciò, occorre domandarsi ancora, conclusivamente, se per caso una tale situazione «di emergenza» non possa giustificare, in via eccezionale, un cedimento – tutto sommato molto circoscritto – sul fronte delle garanzie, lasciando che il codice penale continui ad assolvere la sua funzione di «*Magna Charta del delinquente*»<sup>(38)</sup> ma evitando che il d. lgs. n. 74/2000 assolva al ruolo di «*Magna Charta dell'evasore*». In altri termini, il particolare contesto storico in cui ci troviamo sembra costituire un severo banco di prova per il tabù dell'analogia in ambito penale.

«La legge, ha detto Carnelutti, è sempre lacunosa: l'onniscienza del legislatore è una utopia. E queste lacune bisogna colmarle, o servendosi della stessa legge, o di un principio ad essa estraneo: auto-integrazione od etero-integrazione. Ora, il bisogno della certezza porta ad escludere, almeno per le norme penali, il procedimento di etero-integrazione, in altre parole il ricorso agli usi e all'equità ... Resta quindi l'auto-integrazione, che si presenta, pur essa in due forme: *l'argumentum a contrariis* e l'analogia. E fra queste due forme egli ha dichiarato, apertamente di optare per la seconda»<sup>(39)</sup>.

Questa, quindi, era la posizione persino di Francesco Carnelutti all'epoca della stesura del Codice Rocco. Ed era una posizione non certo limitata ad una lontana provincia del diritto penale dell'economia ma che abbracciava l'intera materia penale. Una posizione che potrebbe sembrare suadente, che potrebbe condurre l'interprete ad opinare che, in fondo, non sono poche le norme che, nel nostro sistema penale, hanno un contenuto così generico da rendere tutto sommato non scandalosa una surrettizia legittimazione del ragionamento analogico come quella che conduce a riconoscere rilevanza penale alle violazioni dell'art. 37 *bis* o a norme congeniate in modo simile.

Del tutto attuale, quindi, suona l'ammonimento che Giacomo Delitala oppose all'argomentare di Francesco Carnelutti: «aprire la porta all'analogia significa consentire che il medesimo caso possa essere deciso domani da giudici diversi in maniera diversa»<sup>(40)</sup>. E ciò è esattamente ciò che sta accadendo in materia di elusione fiscale, soprattutto laddove si consideri che

---

(38) Secondo la nota espressione di von LISZT: si veda CALVI, *Introduzione a von LISZT, La teoria dello scopo nel diritto penale*, Milano, 1962, XXI.

(39) DELITALA, *Criteri direttivi del nuovo codice penale*, in *Diritto penale, Raccolta degli scritti*, Milano, 1976, 341.

(40) DELITALA, *Criteri direttivi del nuovo codice penale*, cit., 343.

l'applicazione dell'art. 37 *bis* avviene all'esito di una peculiare procedura che si dipana tutta in un momento *successivo* a quello dichiarativo, come dimostrano inequivocabilmente i commi 4 e 5 dell'art. 37 *bis* <sup>(41)</sup>. Molto acutamente è stato di recente osservato dal Tesauro che al dettato dell'art. 37 *bis* non corrispondono obblighi dichiarativi, i quali continuano a riguardare i soli redditi «posseduti» ex art. 1 del d.P.R. n. 600/1973; piuttosto, tale norma consente all'Amministrazione finanziaria di imporre «il pagamento di un *quid* supplementare, pari alla differenza tra la maggiore imposta dovuta in base ad un comportamento che doveva essere e non è stato posto in essere e le imposte dovute sul comportamento effettivamente realizzato» <sup>(42)</sup>. Il tutto in virtù di un procedimento impositivo antielusivo del tutto speciale, con contraddittorio obbligato e, soprattutto, *successivo al momento dichiarativo*, il che solleva ovvie perplessità anche sotto il profilo della sostanziale efficacia retroattiva che caratterizza l'applicazione della norma antielusiva.

Davvero opportunamente, quindi, la nostra Costituzione mise perentoriamente fine ad un tale, risalente, dibattito sbarrando in modo definitivo e quanto mai attuale la strada alle sirene dell'analogia, anche laddove sia «l'emergenza» a sollecitarle. Perché se è vero che l'elusione è per definizione sfuggente, inafferrabile e, quindi, necessita di strumenti di contrasto parimenti malleabili, rimane vero che molto spesso l'applicazione dell'art. 37 *bis* ricorda l'operato di «*què ragni, che attaccano i capi del loro filo a qualcosa di solido, e poi lavoran per aria*» <sup>(43)</sup>. E pretendere di sanzionare anche in sede penale un tale fenomeno equivale, ci pare, a pagare un prezzo inaccettabile al principio di legalità.

#### ZUSAMMENFASSUNG

*Seit 2006 wird in der Steuergerichtsbarkeit vermehrt der Interpretationskanon des Rechtsmissbrauches angewendet, um damit die steuerlichen Vorteile aus Operationen, die, mehr oder weniger ausgeprägt, in der Aushöhlung steuerlicher Pflichten bestehen, abzulehnen. Im Februar 2012 hat sich auch das Kassationsgericht mit diesem Problem beschäftigt und dabei ausgeschlos-*

<sup>(41)</sup> FLORA, *Perché l'«elusione fiscale» non può costituire reato*, cit., 869; DI SIENA, *La sanzionabilità penale dell'elusione fiscale alla luce delle più recenti iniziative legislative: la possibile (ragionevole) fine di uno spauracchio?*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, III, 62.

<sup>(42)</sup> TESAURO, *Elusione e abuso*, cit., 691-692. Ma cfr. altresì BASILAVECCHIA, *Presupposti ed effetti della sanzionabilità dell'elusione*, cit., 800; CARINCI, *Elusione tributaria, abuso del diritto*, cit., 794.

<sup>(43)</sup> MANZONI, *Storia della colonna infame*, Cap. VI.

*sen, dass aufgrund eines SOLCHEN Interpretationsansatzes strafrechtliche Konsequenzen drohen können. Im selben Zusammenhang behauptet die Cassation jedoch auch, dass die Verletzung von steuerrechtlichen Normen zum Zweck der Missachtungsvereitelung, in primis der Art. 37 bis des DPR 600/1972, in Bezug auf die Begehung der Straftat der untreuen Steuererklärung gemäß Art. 4 des D.Lgs Nr. 74/2000 relevant sein kann. Diese Auslegung erscheint aber in dem Maße besonders alarmierend, in dem die Normen zur Missachtungsvereitelung analoge Ausweitung steuerrechtlicher Gesetze darstellen, mit der Folge, dass durch die Zuerkennung ihrer strafrechtlichen Relevanz konkret die analoge Anwendung der Straftat der untreuen Steuererklärung legitimiert wird.*

#### ABSTRACT

*Since 2006, tax courts are increasingly using the interpretative criterion of the «abuse of law» in order to exclude tax benefits deriving from operations integrating more or less clearly tax evasion. In February 2012 even the Corte di Cassazione Penale gave its opinion on the matter, excluding that SUCH interpretative path can have penal consequences. Nevertheless, in this context, the Corte di Cassazione stated that the violation of anti-evasion regulations, first of all article 37 bis of DPR 600/1972, could constitute the offence of fraudulent tax return or statement (art. 4 D. Lgs. n. 74/2000). Such an interpretation is quite worrisome, inasmuch as anti-evasion norms become analogic extensions of tax law norms, with the consequence that giving them also penal relevance means – in concrete – legitimising the analogic application of the offence of fraudulent tax return or statement.*