

Sezione 1

Le garanzie di democraticità e prevedibilità

SOMMARIO: 1.1. Premessa. – 1.2. La riserva di legge in ambito tributario. – 1.2.1. Le leggi tributarie e lo Statuto del Contribuente. – 1.2.2. Il principio di legalità e le fonti regionali, internazionali e comunitarie. – 1.2.3. Le fonti secondarie. – 1.2.4. Le leggi e le circolari interpretative, l'analogia. – 1.3. Principio di tassatività. – 1.3.1. Elusione ed abuso del diritto come punto di crisi del principio di tassatività. – 1.3.2. I correttivi iniziali. – 1.3.3. Le norme antielusive. – 1.3.4. L'abuso del diritto tributario. – 1.3.5. Il sonno della ragione genera mostri: la fase della proliferazione teratofila delle contestazioni di abuso del diritto. – 1.3.6. Il problema delle sanzioni: punizione senza violazione? – 1.3.7. Il decreto «certezza del diritto». – 1.4. Crisi della legalità e diritto dell'Unione: un *case study*: il c.d. caso Taricco.

1.1. Premessa

Come si anticipava nell'introduzione, l'obiettivo che ci si propone con riguardo alla prima delle tre vie di ricerca della «giustizia tributaria» è comprendere quali siano i criteri utili, non solo al giurista ma anche al cittadino, per poter, una volta preso contatto con l'imposizione, ritenere di essersi imbattuti in un tributo «giusto» (il che non è, come spesso si potrebbe pensare, un ossimoro).

Si tratta di un problema che impegna i «soggetti incisi», così come i tecnici, sin dal principio della civiltà democratica.

È evidente, infatti che un'imposizione «giusta» si deve porre alla base degli ordinamenti giuridici, affinché gli stessi, da un lato ottengano la soddisfazione del contribuente, che – seguendo una lontana chimera – dovrebbe essere orgoglioso e appagato dal suo contributo alla *res pubblica*, e dall'altro, possano essere economicamente forti e in continuo sviluppo.

Chiaro è che tali obiettivi sono difficilmente raggiungibili, da un lato, e dall'altro su di essi non influisce solo il fattore dell'imposizione ma – anche e soprattutto – altri elementi economici e storico-culturali delle diverse società (demografia, istruzione, ecc.); ciò non di meno è necessario, in questa sede, approfondire quali siano gli strumenti che possono garantire al tributo la «medaglia» di equità.

A tal fine nella trattazione riservata a questo primo capitolo si analizzeranno i principi, le discipline giuridiche e gli istituti di diritto posti a difesa del contribuente e – per fornire un approccio maggiormente attivo – la relativa giurisprudenza, di legittimità e di merito, che interviene nel bilanciamento degli interessi di Stato e Contribuente.

1.2. La riserva di legge in ambito tributario

La caratteristica che, storicamente, è stata richiesta, in prima battuta, al tributo per essere considerato ragionevole, è il fondamento normativo. Affinché un tributo venga accettato dal soggetto inciso si richiede che promani da una fonte, non solo autoritaria (come può essere un antico Tiranno o un moderno Dittatore) ma anche autorevole ed affidabile. Si richiede invero che chi decide dell'imposizione sia *rappresentativo* dei contribuenti (o almeno della maggioranza degli stessi) e che lo faccia secondo un *iter* prestabilito e giuridicamente controllato.

In questo senso, come è noto, si mosse per primo il Regno di Inghilterra, ponendo le radici per l'affermazione della *c.d. riserva di legge in ambito tributario* negli ordinamenti civili occidentali. Il principio di legalità era in principio contenuto nella *Magna Charta Libertatum*.

Un po' di storia

L'art. 12 del provvedimento che il re d'Inghilterra Giovanni Plantageneto, più noto come Giovanni Senzatterra, fu costretto a concedere ai baroni del Regno, il 15 giugno 1215, sul prato di Runnymede recitava: «*Nullum scutagium vel auxilium ponatur in regno nostro, nisi per commune consilium regni nostri, nisi ad corpus nostrum redimendum, et primogenitum filium nostrum militem faciendum, et ad filiam nostram primogenitam semel maritandam, et ad hec non fiat nisi racionabile auxilium; simili modo fiat de auxiliis de civitate London*», ovvero, per quanto di interesse in questa sede, «nessuna imposta può essere applicata dal Re se non è stata approvata dal concilio del Regno, salve alcune eccezioni quali: il riscatto personale, la nomina a cavaliere del primogenito maschio e, per una sola volta, il matrimonio della primogenita femmina». Tali occasioni avrebbero potuto costituire il presupposto di imposizioni non necessariamente approvate dal concilio.

Il concetto contenuto nella *magna charta* è stato successivamente trasfuso nel celebre motto americano «*no taxation without representation*». Non è necessario ricordare che le colonie inglesi, vessate da una tassazione iniqua da parte della Madrepatria inglese ed edotte in ordine a quanto stabilito nella *magna charta* con riguardo alla determinazione delle imposte, rifiutarono il pagamento dei tributi e posero l'alternativa di inviare i propri rappresentanti al Parlamento

di Londra o di essere esonerati da ogni tassa non approvata dai loro rappresentanti.

Il principio che si rafforzava in seno ai movimenti che condussero alla guerra di indipendenza americana era ancora quello inglese: nessuna prestazione può essere imposta senza che vi sia rappresentanza dei contribuenti nell'organo legislativo.

Si tratta di quello che oggi definiamo principio di legalità impiegato nell'applicazione dei tributi.

Nel nostro Paese tale ideologia è stata primariamente codificata nello **Statuto Albertino**.

La «*legge fondamentale, perpetua ed irrevocabile della Monarchia*», infatti, nel 1848, prevedeva, che nessun tributo potesse essere imposto o riscosso se non preventivamente «*consentito dalle Camere e sanzionato dal Re*». Non solo, si stabiliva un preciso *iter* legislativo per le disposizioni di imposizione dei tributi, le quali, stante la riserva di iniziativa legislativa in capo al re e a ciascuna delle due camere, dovevano essere presentate prima alla Camera dei Deputati¹.

Ad oggi il principio di legalità in materia tributaria è garantito **dall'art. 23 Cost.**, secondo cui: «*Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*».

Approfondimento

Al fine di comprendere l'evoluzione che il principio ha subito nel tempo e quindi la crescente rilevanza che il concetto di equità del tributo che si è maturata con lo sviluppo del c.d. stato sociale e delle corrispondenti politiche di solidarietà sociale, è interessante effettuare una breve comparazione tra le due disposizioni appena citate.

La norma Statutaria affermava che:

«*Nessun tributo*» – Si noti che lo statuto albertino fa diretto riferimento al tributo, diversamente, la norma costituzionale comprende un ambito più ampio assumendo ad oggetto ogni prestazione imposta, che sia patrimoniale o personale.

«*può essere imposto e riscosso*» – Si evince la previsione normativa di un doppio iter giuridico. Una prima legge, di imposizione, con la quale si stabiliva la disciplina del tributo e una seconda legge, di riscossione, emanata con specifico riferimento al periodo di imposta in corso ed alle relative necessità di spesa, con la quale l'esecutivo otteneva l'autorizzazione a riscuotere. Si noti: (a) sia la differenza con il moderno *iter* parlamentare, il quale in attuazione

¹ Si vedano gli artt. 10 e 30 dello Statuto del regno di Sardegna, emanato da Carlo Alberto di Savoia il 4 marzo 1848.

dell'art. 23 Cost., prevede solo l'adozione di una legge; (b) sia, in forza del fatto che ogni periodo veniva analizzato separatamente per compensare le uscite con le entrate, l'attenzione al «pareggio di bilancio», un concetto fortemente vincolante all'epoca, il quale è stato a lungo archiviato nell'economia moderna ma è tornato recentemente di forte attualità [si veda *infra* – parte 1, par. 2.8.3].

In sostanza l'art. 23 Cost. risponde alla domanda: «*dove si trovano le norme tributarie?*»

Procedendo in una breve analisi di tale disposizione è necessario premettere che si tratta di una **riserva di legge relativa**, la quale esprime il principio secondo cui negli atti aventi forza di legge devono trovarsi gli **elementi essenziali** dei tributi e non (a differenza della riserva di legge in materia penale, prevista *ex art* 25 Cost.) ogni componente della norma impositiva.

In concreto il legislatore costituzionale ha sancito che la garanzia offerta dal controllo legislativo non dovesse essere totalizzante: è infatti lasciato un margine di azione alla autorità amministrativa, a coloro i quali devono effettivamente amministrare le entrate e spese pubbliche, i quali possono, nel gestire i tributi, quindi muoversi discrezionalmente, nel limite lasciato disponibile dai limiti legislativi.

Previsione legislativa che, in forza della Costituzione, deve necessariamente abbracciare la disciplina degli elementi essenziali del tributo.

Diventa così necessario domandarsi quali siano gli elementi essenziali di un tributo.

Normalmente se ne annoverano tre:

- a) il soggetto passivo (chi è obbligato al pagamento);
- b) il presupposto (la ricchezza che deve scontare l'imposizione);
- c) il criterio per la determinazione della base imponibile e le aliquote.

Va evidenziato, riguardo tale ultima categoria, che non è necessaria la determinazione legislativa puntuale delle aliquote, è sufficiente che vengano indicati un minimo e un massimo, all'interno dei quali si individuino la percentuale di imposta dovuta, finanche con strumenti diversi dalla legislazione ordinaria.

Inoltre la riserva di legge di cui all'art. 23 Cost. riguarda solo le norme tributarie **sostanziali**, non le procedure amministrative né il processo tributario.

Il che non significa che anche l'area procedimentale e processuale non possa essere, in tutto o in parte, coperta da riserve di legge.

Per il processo si deve ritracciare una diversa riserva di legge nell'art.

101 Cost., il quale prevede che i giudici siano soggetti soltanto alla legge; nello stesso modo, per l'organizzazione e il procedimento amministrativo, l'art. 97 Cost. prevede che «*i pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione*».

Ancora, va rilevato che è necessaria la legge per tutte le ipotesi di previsione di obblighi di collaborazione (del contribuente o di terzi) nel procedimento, atteso che essi sono, evidentemente, «prestazioni personali» coperte dalla seconda parte della garanzia dell'art. 23 Cost.

E, ancora, va rilevato che ogni volta in cui si tratti di esercitare *poteri* che vanno a impattare sulle *libertà* o i *diritti* costituzionalmente garantiti (esempio, segretezza della corrispondenza, privatezza del domicilio, ecc.), la riserva di legge può derivare dalle norme costituzionali che presidiano la singola libertà (ad esempio, un'istruttoria tributaria potrebbe perforare la riservatezza del domicilio soltanto assolvendo alle condizioni di cui all'art. 14 Cost. che prevede la riserva di legge per gli «*accertamenti e ispezioni a fini economici e fiscali*»).

In pratica

Le considerazioni svolte fino ad ora ci permettono di trarre due conclusioni. Un tributo che non abbia base normativa è illegittimo, così come eventuali sanzioni emanate in caso di mancato pagamento. Nel caso vi sia una norma che prevede l'applicazione del tributo, delegando ad atti governativi la definizione di ogni elemento necessario, ad esempio perché ne indica la sola denominazione (le c.d. deleghe in bianco), la Costituzione sarebbe palesemente violata, con la conseguenza che le eventuali fonti subordinate attuative (regolamenti e simili) sarebbero illegittime e direttamente disapplicabili dal giudice, mentre la legge istitutiva sarebbe incostituzionale perché contraria all'art. 23. Cost.

Una volta stabilito quale è l'oggetto della riserva, quindi la determinazione del soggetto passivo, del presupposto dell'imposizione e i criteri di individuazione di basi imponibile e aliquota, va chiarito quale è il concetto di *legge* secondo l'interpretazione costituzionale dell'art. 23 Cost.

Ebbene, per *legge* si intendono: la legge approvata dal Parlamento, il decreto legge, il decreto legislativo, le leggi delle Regioni e delle Province autonome di Trento e Bolzano.

A tali fonti vanno aggiunti anche i regolamenti, le direttive e le altre fonti comunitarie per le quali non si pone un problema di compatibilità con la riserva di legge, atteso che la loro efficacia è salvaguardata dall'art. 11 Cost.

1.2.1. *Le leggi tributarie e lo Statuto del Contribuente*

Al fine di comprendere al meglio la portata del principio di legalità in ambito tributario è utile introdurre qualche cenno in ordine alla disciplina delle leggi tributarie.

Va innanzitutto premesso che, non esiste un Codice Tributario.

Al momento, invero, vigono una **serie di leggi e provvedimenti aventi forza di legge**. Tra le più importanti è necessario ricordare: a) lo Statuto dei diritti del contribuente, legge n. 212/2000; b) il Testo Unico delle Imposte sui Redditi, D.P.R. n. 917/1986; c) in materia di IVA, il D.P.R. n. 633/1972; d) in materia di accertamento delle imposte sui redditi, il D.P.R. n. 600/1973; e) in materia di contenzioso tributario, il D.Lgs. n. 546/1992; f) in materia di sanzioni amministrative, i D.Lgs. nn. 471 e 472/1997; g) in materia di riscossione, il D.P.R. n. 602/1973.

Tra queste è di particolare importanza il c.d. **Statuto del contribuente** (legge n. 212/2000), il quale, invero, si presta a una breve trattazione autonoma.

Lo Statuto si apre con una norma solenne, che dichiara la sua funzione: *l'interpretazione ed applicazione degli articoli della Costituzione in materia tributaria*. Esso, al suo interno contiene norme di natura alquanto differente: alcune sono rivolte al legislatore, altre invece direttamente agli uffici tributari ed al contribuente; ma tutte sono accomunate dal principio della «tutela del legittimo affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica e nella buona amministrazione», che, mutuato da quelli civilistici della buona fede e dell'affidamento incolpevole nei rapporti fondati sulla autonomia privata, è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico – e, quindi, anche in quelli tributari – e costituisce un preciso limite all'esercizio sia dell'attività legislativa, sia dell'attività amministrativa ed, in particolare, tributaria; nonché, un altrettanto preciso vincolo ermeneutico per l'interprete delle disposizioni tributarie.

Tra le norme rivolte al legislatore troviamo, ad esempio, quelle che prevedono il **divieto di retroattività** (art. 3, legge n. 212/2000) per le norme tributarie ed il divieto di utilizzare lo strumento del **decreto legge** (art. 4, legge n. 212/2000) per istituire nuovi tributi o per estendere tributi che già esistono a nuove categorie di contribuenti.

Le norme di questo tipo, va precisato, rischiano di essere afflitte da un rilevante problema: non essere concretamente efficaci.

Il legislatore, infatti, si è impegnato a rispettare le norme di interpretazione della Costituzione fornite dallo Statuto ma resta libero di mutare avviso. Ciò perché, in termini di tecnica del diritto, una legge precedente non può formalmente vincolare le leggi successive e, quindi, l'organo legislativo ha la possibilità di apportare modifiche legislative che rendano inefficaci le disposizioni ad oggi vigenti in virtù dello Statuto.

Attenzione, tuttavia ciò non significa che le norme dello Statuto siano senza effetto rispetto a norme di legge contrarie.

In proposito la Corte di Cassazione ci insegna che «*il tratto comune ai quattro distinti significati della locuzione 'principi generali dell'ordinamento tributario' (contenuta nel comma 1 dell'art. 1 dello Statuto) è costituito, quanto meno, dalla superiorità assiologica dei principi espressi o desumibili dalle disposizioni dello Statuto e, quindi, dalla loro funzione di orientamento ermeneutico, vincolante per l'interprete 'onde' il dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria che attenga ad ambiti materiali disciplinati dalla legge n. 212/2000 deve essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi statutari*»².

Non solo, ancora la Suprema Corte: «*questa prescrizione non è diretta soltanto al futuro legislatore tributario, ma si riflette come criterio interpretativo sull'esercizio della stessa attività applicativa dell'interprete, che è chiamato ad applicare quei principi anche con riferimento a leggi tributarie che non siano state oggetto di correzione, vale a dire virtualmente tutte le altre norme dell'ordinamento tributario*»³.

L'orientamento della Cassazione è avallato dalla Corte costituzionale, secondo la quale «*le disposizioni della legge n. 212/2000, proprio in ragione della loro qualificazione in termini di principi generali dell'ordinamento, rappresentano [non già norme interposte ma] criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria anche antecedente*»⁴ (C. Cost., ord. 6 luglio 2004, n. 216).

In pratica

A fronte di una norma successiva e apparentemente non in linea con i principi dello Statuto, l'interprete deve quindi procedere come segue. In primo luogo, deve tentare di interpretare la norma in modo congruo ai principi statutari. Ove questo non sia possibile, sembra dovere dell'interprete interrogarsi sull'eventuale illegittimità costituzionale delle disposizioni in contrasto con lo Statuto.

In questo senso, le norme dello Statuto assumono una rilevanza giuridica molto concreta: comandano all'interprete, nel dubbio, l'interpretazione conforme allo Statuto stesso e, ove ciò non sia possibile e non sia espressamente prevista la deroga (o l'abrogazione) della corrispondente norma dello Statuto dovrebbero essere idonee a ritenere, automaticamente, integrato il requisito di «non manifesta infondatezza» della questione di legittimità costituzionale della norma contraria, e doverosa la rimessione alla Corte Costituzionale perché sciolga il dubbio di costituzionalità.

² Così Cass., Sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576, in *Giur. it.*, 2003, I, p. 2194; Cass., Sez. trib., 30 marzo 2001, n. 4760; Cass., Sez. trib., 12 dicembre 2003, n. 19062 e Cass., Sez. trib., 6 maggio 2005, n. 9407.

³ Così Cass., Sez. trib., 14 aprile 2004, n. 7080.

⁴ Così C. cost., ord. 6 luglio 2004, n. 216.

1.2.2. *Il principio di legalità e le fonti regionali, internazionali e comunitarie*

Oltre allo statuto dei diritti del contribuente merita un breve approfondimento anche l'individuazione delle altre fonti del diritto italiano aventi forza di legge *ex art. 23 Cost.*

A tal proposito va ricordato che, come premesso, rispettano la riserva di legge di cui all'art. 23 Cost. anche le **leggi regionali**, nei limiti in cui esiste potestà legislativa tributaria regionale, ai sensi dell'art. 117 Cost., il quale riserva alla legislazione concorrente di Stato e Regioni il solo coordinamento del sistema tributario, lasciando alle Regioni ampi margini di iniziativa in materia. Teoricamente, la potestà legislativa regionale è, pertanto, molto ampia. Tuttavia, finora, essa è stata esercitata con molta parsimonia, sia perché l'adozione e introduzione di nuovi tributi ha un impatto politicamente negativo in termini elettorali, sia per la tendenza a riconoscere, di fatto, il ruolo prioritario, se non esclusivo, dello Stato centrale nella individuazione della politica economica e nel correlato, ma in realtà, distinto assolvimento degli obblighi di buona gestione contabile.

In realtà, così come in una amministrazione ordinata dovrebbero mantenersi distinte le funzioni di a) programmazione economica e decisione sulla spesa e b) reperimento dei mezzi con cui farvi fronte⁵, uno Stato efficiente (e rispettoso del dettato costituzionale sulle Autonomie locali) dovrebbe conservare separati, ma armonici, diversi livelli di decisione (centrale e locale).

In materia di **fonti internazionali**, è utile in questa sede rammentare unicamente che le **convenzioni** internazionali possono stabilire principi generali, rafforzando così le garanzie generali della Costituzione, oppure possono contenere norme di dettaglio. Le norme delle convenzioni diventano efficaci nell'ordinamento italiano per effetto delle leggi interne di ratifica.

Tra le convenzioni assumono grande rilevanza quelle addette a disciplinare l'esercizio della potestà impositiva tra due stati in presenza di situazioni che astrattamente consentano il concorrente esercizio della loro potestà su una medesima fattispecie.

I **trattati** dell'Unione europea contengono disposizioni che non riguar-

⁵ L'unificazione del Ministero della Economia e del Ministero delle Finanze in un unico dicastero ha comportato, in effetti, dietro il paravento di un efficientismo di facciata, l'appiattimento delle funzioni di finanziamento, su quelle di erogazione della spesa, con il duplice danno: a) del venire meno del controllo, autonomo, sul lato delle Entrate, e b) il progressivo sfumare, nell'analisi e nel processo decisionale, della rilevanza dei principi e delle categorie giuridiche a elementi sullo sfondo, se non di intralcio, rispetto alla rincorsa della spesa pubblica che crea il consenso elettorale (e della quale il lato «finanze» ha solo il compito di trovare rapidamente i mezzi), da un lato e della modellistica economica, dall'altro. La sordina sull'analisi giuridica del fenomeno finanziario è, in effetti, sicuramente una delle concause della crisi globale in materia.

dano direttamente il diritto tributario, ma possono investirlo indirettamente. Si fa riferimento all'enunciazione di principi, alcuni dei quali verranno approfonditi nel proseguo della trattazione, come: a) il principio di non discriminazione in base alla nazionalità; b) la libertà di stabilimento; c) la libertà di circolazione dei capitali; d) il principio di proporzionalità; e) il principio del contraddittorio.

Infine, le norme comunitarie derivate (**regolamenti e direttive**) sono molto frequenti nel diritto tributario, ed in materia di IVA e dogane (c.d. tributi armonizzati) prevalgono, anzi, ormai sul diritto interno.

Approfondimento

Che cos'è un tributo «armonizzato»?

Non vi è una definizione univoca. Si tratta, per consuetudine, delle fattispecie impositive riconducibili ai seguenti articoli del Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea: (a) gli artt. 30 ss., che disciplinano i dazi doganali (da applicare quindi all'esterno dell'UE); (b) l'art. 110, che vieta agli Stati membri di applicare alle merci degli altri Stati membri imposizioni interne superiori a quelle applicate ai prodotti nazionali; (c) l'art. 113, che dispone l'armonizzazione delle legislazioni nazionali relative alle imposte sulle cifre d'affari (sostanzialmente l'IVA), alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, al fine di assicurare il funzionamento del mercato interno e di evitare la distorsione della concorrenza.

Vale la pena di rilevare immediatamente che il tributo armonizzato non esaurisce l'area di applicazione del diritto della Unione europea in materia tributaria, per il semplice fatto che tutti i tributi, e non solo quelli armonizzati, possono impattare, ad esempio, sulle libertà dei trattati. Ad esempio, un'imposta personale, può concernere non residenti e limitare la libertà di circolazione o stabilimento. Il diritto UE è pertanto fonte di disciplina tributaria in un'area potenzialmente ben più ampia di quanto non si affermi usualmente. Si vedrà oltre quale importanza abbia questo rilievo (ad esempio, in materia di contraddittorio).

1.2.3. Le fonti secondarie

Le principali fonti secondarie rispetto alla legge devono individuarsi nei **regolamenti**; questi, in ragione del loro rapporto con la legge primaria sovraordinata, possono essere classificati come: a) *indipendenti* (adottati in settori non regolamentati dalla legge); b) *di esecuzione* (della legge); c) *integrativi* (della legge); d) *delegati* (dalla legge).

Alcuni di essi, nonostante non possano essere tecnicamente considerati «legge», possono legittimamente introdurre disposizioni in materia di diritto tributario, per altri invece, c'è il rischio che sorga un vizio di legittimità per

violazione del principio della riserva di legge (art. 23 Cost.).

I regolamenti indipendenti, che quindi vengono adottati in assenza di una disciplina legislativa primaria, appaiono i più a rischio di contrasto con il principio di legalità. In effetti, ove essi riguardino materie coperte dalla riserva (relativa, che interessa gli elementi essenziali dei tributi), la violazione dell'art. 23 Cost. appare palese. Essi pertanto in questi casi sono illegittimi.

Per **i regolamenti integrativi**, che completano il contenuto precettivo di una disposizione di legge o per **i regolamenti delegati**, che, invece, completano il precetto legislativo o lo suppliscono, in forza di conferimento del relativo potere da parte dello stesso legislatore, la questione è solo parzialmente diversa: si tratta di vedere se essi disciplinano aspetti riservati o meno.

Ciò, visto che c'è a monte una legge, dipende dal livello di dettaglio lasciato alla disciplina regolamentare. Ove si tratti di mera integrazione o specificazione di aspetti secondari, attuativi e simili, la riserva sarebbe fatta salva; essa sarebbe invece violata nel caso opposto.

I regolamenti sono norme di diritto vincolanti per uffici, contribuenti e per il giudice, come la legge. Se contrastano con quest'ultima, che sia ordinaria o costituzionale, i regolamenti sono invalidi: il contribuente che ne subisca una lesione può quindi reagire.

Il contribuente può sia ottenere che il giudice tributario non ne faccia applicazione nel processo, allegandone la illegittimità (**disapplicazione**), sia farli rimuovere dall'ordinamento giuridico (**annullamento**).

La differenza è che nel primo caso il regolamento viene semplicemente a non essere applicato dal giudice tributario, davanti al quale pende la controversia tributaria, ma resta formalmente in vigore. Nel secondo caso il regolamento è oggetto di una diretta e autonoma impugnazione davanti al giudice amministrativo e l'accoglimento della domanda determina l'espunzione del regolamento dall'ordinamento giuridico. Nel primo caso l'effetto della disapplicazione avvantaggia solo il contribuente, nel secondo il regolamento viene eliminato con efficacia *erga omnes*.

Approfondimento

I regolamenti amministrativi (da non confondersi con i regolamenti comunitari), in quanto fonti subordinate alla legge, non sono suscettibili invece di giudizio di costituzionalità: il loro eventuale contrasto con la Costituzione li rende disapplicabili (dal giudice tributario) o annullabili (dal giudice amministrativo), come in caso di violazione di legge.

1.2.4. *Le leggi e le circolari interpretative, l'analogia*

Di notevole interesse quanto alla individuazione delle fonti del diritto tributario sono poi le *leggi interpretative*: esse hanno per fine la determinazione del significato di una legge precedente.

Ad esse si collega il rischio di **aggiramento del divieto di retroattività**: il legislatore, invero, attraverso una disposizione che affermi di interpretare la disposizione precedente, può assegnare alla disposizione precedente un significato del tutto nuovo e imprevedibile.

In questo modo si può surrettiziamente introdurre una norma retroattiva, celata sotto l'apparenza di una norma interpretativa (apparente, perché pretende di chiarire un significato che la disposizione precedente non avrebbe mai avuto, da sola).

Al momento la Corte Costituzionale, a seguito di alcuni *revirements* giurisprudenziali, afferma che le leggi pseudo-interpretative devono essere considerate norme retroattive. Esse pertanto possono considerarsi lecite se sussistono i presupposti che legittimano una disciplina retroattiva (nel caso di norme tributarie sostanziali, una ragione di legittimità può essere la ragionevole convinzione che la ricchezza oggetto del tributo si sia mantenuta nel tempo, dal momento della originaria manifestazione al momento dell'emanazione della disposizione).

Lo Statuto del contribuente, in proposito, all'art. 1, comma 2, prevede che «*L'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica*».

Su di un piano differente si muovono, invece, le *circolari interpretative*.

Esse sono le istruzioni emanate dalla Autorità Amministrativa e volte a indirizzare la interpretazione della legge da parte dei funzionari e impiegati. Non sono fonti del diritto, le circolari interpretative servono a conoscere l'interpretazione delle norme adottata dalla Pubblica Amministrazione.

In questo senso, la circolare vincola solo l'Ufficio (non il giudice tributario, né il contribuente).

Approfondimento

Le **circolari interpretative** danno origine a difficoltà pratiche. Esse invero, nella sostanza, non si limitano ad una efficacia interna alla Pubblica Amministrazione, ma sono pubbliche e conoscibili dai contribuenti, i quali, giunti a conoscenza dell'interpretazione hanno il diritto (spesso considerato anche dovere) di conformarsi alla stessa.

Le questioni sorgono nel momento in cui l'interpretazione fornita sia sbagliata.

A tal riguardo interviene lo Statuto dei diritti del contribuente, il quale all'art. 10, secondo comma, stabilisce che «Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa».

La norma quindi, secondo l'interpretazione maggioritaria, conferma la natura interpretativa delle circolari, sancendo che le stesse non creino diritto, ma sollevino il contribuente dal rischio di sanzioni o maggiori prestazioni economiche nel caso l'errore non sia a lui attribuibile.

Per completezza ed in ottica difensiva si deve ricordare che vi è chi ravvede in tale disposizione addirittura una dispensa dal pagamento del tributo stesso, se originariamente non versato in forza di una interpretazione successivamente modificata (tesi in ordine alla quale si veda *infra* – parte 2, par. 1.3.4 sull'affidamento).

Anche l'istituto della *analogia* ha una certa attinenza con la materia delle fonti del diritto tributario, quale mezzo di integrazione della legge. La quale, per analogia, appunto, può essere applicata anche a casi originariamente non contemplati.

Si tratta di un meccanismo in virtù del quale, se manca una regola specifica per una determinata fattispecie, si ricorre alla norma che regola la fattispecie più simile.

Si tenga presente, tuttavia, che l'analogia non si può applicare laddove viga il principio di tassatività e, in particolare, è inutilizzabile in relazione alle norme penali e alle norme eccezionali⁶. Con specifico riferimento al diritto tributario, essa, pertanto, non sarà applicabile, da un lato, alle norme che disciplinano i reati tributari (in quanto diritto penale tributario) e, dall'altro, alle eventuali norme tributarie di carattere eccezionale.

Resta da verificare quale spazio possa avere l'analogia fuori da questi casi. A tal proposito è utile distinguere il **diritto tributario sostanziale** dal **diritto tributario procedimentale**.

Se in relazione al secondo si può ritenere pacifico l'orientamento che ammette l'utilizzo dell'analogia, per quanto attiene al diritto tributario sostanziale la questione presenta un certo margine di incertezza.

Nella legge tributaria, diversamente dalla legge penale, non vi è un principio di tassatività espresso; tuttavia si è a lungo ritenuto che l'applicazione analogica debba essere considerata impraticabile per le norme che prevedono la tassazione.

⁶ Si veda art. 14 delle Disposizioni sulla legge in generale (preleggi del Codice Civile).

Ciò in virtù di una considerazione tradizionale: nel diritto tributario una determinata fattispecie può essere imponibile o non imponibile. Se la legge non prevede come imponibile una certa fattispecie, non vi è spazio, secondo questa tesi, per l'analogia perché il presupposto della analogia è un vuoto di disciplina (lacuna normativa) ma il silenzio della legge non equivale a carenza di disciplina, ma disciplina implicita nel senso della non tassabilità.

Questa tradizionale impostazione può dirsi oramai tramontata, come sarà evidente poco oltre, quando si tratterà della elusione e dell'abuso del diritto.

1.3. Principio di tassatività

Come si è appena terminato di osservare, era ed è pacifico che al diritto tributario sostanziale si applichi il principio di legalità e, secondo una opinione tradizionale, si riteneva applicabile anche il principio di tassatività («ciò che non è espressamente tassato, non è imponibile»).

Attenzione

Secondo questa tesi, la legge dovrebbe determinare, con chiarezza e precisione la fattispecie impositiva.

A ben vedere, la tassatività è un modo di essere della legalità (occorre una legge precisa), ma le due garanzie operano su piani distinti.

Il principio di legalità opera a livello di gerarchia delle fonti ed esprime la garanzia corrispondente al fatto che il tributo deve essere stabilito da una assemblea di rappresentanti del contribuente.

La tassatività corrisponde, invece, alla *prevedibilità e controllabilità* della applicazione: potrebbe rispettare il principio di tassatività anche un tributo non disciplinato dalla legge ma da un atto del Sovrano (o dell'Esecutivo, o di una potenza straniera) e, sia pure entro certi limiti, potrebbe rispettare la legalità anche un tributo non tassativo.

Il principio di legalità sarebbe invece rispettato formalmente ma eluso sostanzialmente, se la legge impositiva configurasse la prestazione patrimoniale imposta in termini talmente generici da non renderne in alcun modo controllabile l'applicazione.

Il che equivale a dire che la *chiarezza e precisione* della legge, fino a un certo limite presidia il principio di tassatività, oltre un certo limite la sua mancanza finisce per violare anche il principio di legalità.

1.3.1. *Elusione ed abuso del diritto come punto di crisi del principio di tassatività*

Accolto nella sua assolutezza, il principio della tassatività conduce invece a inconvenienti.

Se si considera che ogni operazione imponibile debba essere tassativamente prevista, è inevitabile, stante la continua evoluzione e l'elasticità dei sistemi economici nazionali e internazionali, che si creino dei vuoti normativi. A fronte di operazioni conosciute dal Legislatore e qualificate dallo stesso come presupposto dell'imposizione vi saranno operazioni equivalenti non tassativamente previste, e quindi, in virtù del principio in analisi, non sottoposte ad imposizione.

Ebbene, storicamente, lo sfruttamento di tali «smagliature» del sistema, per finalità di indebito risparmio fiscale, configura un'operazione elusiva. Ossia, una modalità di azione non frontalmente illecita che si situa in una via mediana rispetto al lecito risparmio di imposta, da un lato, e la violazione di norme tributarie, dall'altro.

Con le condotte elusive, in sostanza, il contribuente, non pone – formalmente – in essere il presupposto del tributo (o della sanzione o, più in generale della disciplina tributaria prevista legislativamente), ma ottiene lo stesso risultato economico (quello che «meriterebbe l'imposizione»), senza, tuttavia, versare quanto dovuto all'Erario.

Occorre peraltro subito chiarire che l'elusione o abuso del diritto costituisce solo uno dei possibili modi attraverso i quali un soggetto evita l'applicazione della norma impositiva.

A fronte di una disposizione che preveda il pagamento di un tributo per un determinato fatto economico, il contribuente che non voglia assoggettarvisi ha, infatti, diverse alternative.

- In primo luogo può astenersi dal realizzare il fatto economico.
- In secondo luogo può realizzare il fatto economico e la fattispecie normativa prevista dalla norma impositiva, ma non pagare il tributo.
- In terzo luogo può realizzare il fatto economico ma non la fattispecie normativa espressamente prevista dalla norma impositiva.

La prima ipotesi è l'*astensione dal presupposto*, la seconda l'*evasione fiscale*, la terza l'*elusione o abuso del diritto*.

Un esempio pratico può chiarire il concetto.

Ipotizzando, per semplicità, che il tributo da applicare sia il pedaggio autostradale, il soggetto può:

- a) non prendere l'autostrada ma la strada provinciale;
- b) prendere l'autostrada in auto e non pagare il pedaggio:

- I. passando il casello ad alta velocità sfruttando la scia dell'automobilista che lo precede;
- II. passando il casello travestito da poliziotto e dichiarandosi in servizio;

c) ipotizzando che il regolamento del pedaggio preveda l'esenzione per le autoambulanze, ipoteticamente definendole solo con riguardo alle caratteristiche del veicolo (e non all'uso dei trasporti di emergenza), utilizzare una ambulanza per viaggi di piacere o di lavoro.

Il soggetto che non prende l'autostrada si *astiene dal presupposto*, il soggetto che prende l'autostrada in auto *evade il tributo* (nella forma della *evasione semplice* se semplicemente passa il casello omettendo di pagare, nella forma della *evasione fraudolenta* se finge di essere un soggetto esente creando una apparenza artificiosa)⁷, il soggetto che usa l'ambulanza *elude* o, il che è un altro modo di esprimere lo stesso concetto, *abusa del diritto*.

La differenza tra astensione dal presupposto, evasione ed elusione, appare chiara, concettualmente.

Nel primo caso non si realizza né il fatto economico (consumare l'autostrada), né la fattispecie giuridica (passare in autostrada con un veicolo soggetto al pagamento) che giustificerebbe il presupposto.

Nel secondo caso si realizzano entrambi.

Nel terzo, solo il fatto economico, ma non la fattispecie: Tizio consuma l'autostrada per uso privato, ma non realizza la fattispecie (che esenta, improvvidamente, «le ambulanze»).

Appare chiaro che l'elemento essenziale dell'elusione/abuso (d'ora innanzi ci si riferirà indifferentemente al concetto con uno dei due sinonimi) è ... l'abuso, ovvero non c'è elusione se non si applica una disposizione contro la sua *ratio*.

L'elusione non coincide con «evitare di pagare il tributo», ovvero «risparmiare il tributo», perché questi concetti sono più ampi: risparmiare il tributo senza realizzare né fatto economico, né fattispecie è *lecito risparmio di imposta* (astensione dal presupposto), risparmiare (più propriamente, omettere di pagare) il tributo pur avendo realizzato il presupposto è *risparmio illecito di imposta* (evasione).

⁷ Per il diritto italiano esiste la differenza, sostanziale e terminologica, di cui al testo, sussistendo frode quando il contribuente celi il presupposto dietro uno schermo fittizio costruito con artifici e raggiri. Per il diritto UE, invece, il termine frode equivale a evasione, cioè a violazione degli obblighi tributari che comporti l'omesso pagamento del tributo (in questa accezione frode equivale a violazione sostanziale, contrapposta a violazione formale, ad esempio l'omessa autofatturazione, violazione nella quale non è omesso il pagamento di alcun tributo, posto che nel regime di inversione contabile, ove l'acquirente emette una fattura su se stesso registrandola contemporaneamente tra gli acquisti e le vendite, non è dovuta alcuna imposta).

Elusione è solo quel particolare risparmio che si realizza approfittando di una formulazione imperfetta della legge, risparmiare il tributo realizzando un fatto che non rientra nella previsione di legge, ma che dovrebbe rientrarvi, se il legislatore fosse stato più accorto. L'elusione è il *risparmio indebito di imposta*.

Lo stesso concetto può essere espresso in diversi modi alternativi. Ad esempio, dicendo che si elude quando si realizza un fatto perfettamente equivalente a quello imponibile (dal punto di vista della sua espressione di capacità contributiva, art. 53 Cost.), che il legislatore ha ingiustificatamente omesso di prevedere nella formulazione letterale. Ovvero che si ha elusione quando si rispetta il precetto della legge, ma se ne frustra la *ratio*, frodando la legge perché se ne rispetta la formulazione ma se ne aggira la «*sententia*»⁸. Ovvero che l'elusione è risparmio conforme alla legge ma contrario al «sistema» (cioè alla coerenza sistematica del diritto tributario, che poggia sull'art. 53 Cost.). Ovvero, che si elude quando si realizza un fatto non previsto come imponibile, ma *simile* a quello imponibile, programmando di profittare del principio di tassatività della legge tributaria.

Appare quindi di tutta evidenza come il terreno dell'elusione, sia una zona di forte scontro tra due fondamentali principi ed esigenze: tassatività ed equità.

La tassatività è funzionale alla prevedibilità della applicazione delle norme, ma, oltre un certo limite può essere di ostacolo alla realizzazione della equità: perché una tassatività spinta all'eccesso, come legislazione applicabile ai soli casi specifici previsti sconta il difetto della ineliminabile incompletezza di ogni casistica.

Per vero, esisterebbe una soluzione idonea a limitare grandemente, se non eliminare il problema: la tecnica legislativa dell'utilizzo delle *clausole generali*. Con ciò si intende una legge che preveda l'imponibilità non per elenchi di fattispecie, ma per categorie concettuali.

Un esempio può chiarire il concetto. A proposito di reddito di capitale, la prima scelta corrisponde a una disposizione che prescriva l'imponibilità dei frutti dell'investimento del denaro attraverso contratti di mutuo, deposito, conto corrente e così via. La seconda scelta quella che prevedesse che costituisce reddito di capitale il rendimento dell'impiego fruttifero di denaro a titolo di prestito o partecipazione alla attività produttiva altrui.

Da tempo la legislazione ha scelto la prima via e tale scelta ha determinato almeno tre effetti negativi:

⁸ Si tratta di nozione antica: in *Digesto*. 1.3.29 (Paulus I.S. ad l. cinc.) si legge: «Contra legem facit, qui id facit quod lex prohibet, in fraudem vero, qui salvis verbis legis sententiam eius circumvenit».

a) il crearsi di lacune normative, ineliminabili rispetto ad ogni elencazione casistica (con la conseguente creazione di uno spazio, maggiore, per pratiche elusive);

b) l'appiattirsi della cultura giuridica sulla «esegesi minuta» cioè sulla interpretazione degli elenchi, più che non sulla individuazione e analisi dei concetti (con il conseguente appannamento della comprensione dei fenomeni nel loro insieme);

c) la formulazione di disposizioni sempre più lunghe e complesse (con grave deficit di leggibilità della normativa).

In attesa di un auspicabile ritorno a un *diritto dei concetti e dei principi*, contrapposto a un *diritto dei casi*, ritorno che sembra paradossalmente ostacolato dall'utilizzo dell'informatica giuridica (che, ovviando, ai problemi di limiti di memoria sembra mettere in ombra, oltre alla funzione mnemonica anche l'altra funzione del cervello umano, quella analitica di comprensione degli elementi strutturali comuni ai singoli casi), si impone l'adozione di correttivi, volti a ripristinare equità, scoraggiando manovre abusive .

La soluzione è da rintracciare in un punto di equilibrio: tutti gli ordinamenti, compreso quello italiano, hanno fatto una scelta di compromesso: da un lato si è sacrificata parte del principio di determinatezza e di prevedibilità del tributo, lasciando entrare il contrasto all'elusione; dall'altro lato tale contrasto è ammesso con il rispetto di determinati limiti e garanzie.

1.3.2. I correttivi iniziali

Nel tempo, si sono proposte diverse soluzioni. Il fenomeno dell'elusione, infatti, venne inizialmente contrastato dall'ordinamento italiano attraverso la giurisprudenza, la quale si rifaceva a strumenti tipici del diritto civile, quali la nullità.

Si diceva infatti che le operazioni elusive dovessero essere considerate **nulle** perché, alternativamente, in frode alla legge (art. 1344 c.c.) o mancanti del requisito della causa o della sua liceità (art. 1418 c.c.).

Tali soluzioni presentavano dei difetti. A parte il dubbio circa il fatto se l'art. 53 Cost. norma di principio, potesse costituire la norma imperativa aggirata (nel quadro dell'art. 1344 c.c., norma usualmente utilizzata per presidiare *divieti* e non principi generali) o se veramente il fine elusivo potesse privare radicalmente il negozio giuridico di causa (o di causa lecita), residuavano due ulteriori difficoltà, non concettuali, ma pratiche. La prima è che non sempre un tributo presuppone dei negozi e la seconda è che, comunque, la nullità del negozio non consente il recupero del gettito: se l'operazione elusiva è nulla essa è senza effetto, mica diventa tassabile. Di-

chiarare nulli i contratti elusivi infatti non permetteva di sottoporre ad imposizione le operazioni sottostanti.

1.3.3. *Le norme antielusive*

In seguito quindi l'attenzione dell'organo legislativo si concentrò sulla formulazione di norme antielusive.

Esse possono essere di diverso tipo.

Le *norme antielusive speciali* sono quelle che prevedono il regime tributario applicabile a una singola operazione, ritenuta elusiva. In pratica, si tratta di norme impositive (norme che prevedono il trattamento tributario di un caso) con una *ratio antielusiva*: l'operazione si tassa in un certo modo *perché è elusiva*.

Cosa diversa sono le *clausole antielusive*, che prevedono il potere degli uffici di considerare elusive delle operazioni e quindi disconoscere il regime tributario che sarebbe loro applicabile e applicare il regime tributario previsto per una fattispecie, diversa, ma simile. Sono norme che non regolano una specifica fattispecie, ma prevedono che alle fattispecie elusive si applica il regime tributario delle fattispecie eluse.

Il legislatore introdusse in questa seconda direzione l'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973.

Si trattava di una clausola antielusiva, ma non di portata assolutamente generale. Al primo comma, prevedeva che fossero *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*.

A tale previsione si aggiungeva, tuttavia, un terzo comma, il quale poneva come condizione al contrasto antielusivo l'utilizzo di una serie di operazioni, limitando l'operato dell'amministrazione finanziaria in forza di una parziale applicazione del principio di tassatività. Nei commi residui si delineavano delle precisazioni procedurali.

In pratica, il compromesso veniva trovato, da un lato prevedendo la possibilità di disconoscere i vantaggi fiscali (indebiti, contrari a sistema, in frode alla legge, rispettosi della lettera ma contrari alla ratio, secondo le varie alternative descrizioni della sostanza della elusione) per una classe indeterminata e aperta di fattispecie, ma solo se l'elusione avesse usato alcuni strumenti tassativamente previsti (fusioni, scissioni, ecc.).

La norma antielusiva generale si mostrò, nel tempo, essere uno strumento inadeguato a perseguire la totalità dei casi di sfruttamento indebito delle lacune del sistema e si rese necessario affiancarlo al un diverso meccanismo, di origine giurisprudenziale, l'abuso del diritto.

1.3.4. *L'abuso del diritto tributario*

L'abuso del diritto tributario in senso proprio, nacque dal diritto comunitario, grazie alla Corte di Giustizia, la quale ne delineò l'aspetto di base.

La Corte, invero, nella sentenza «Halifax» del 21 febbraio 2006, relativa alla causa C/255-02, riannodandosi a numerosi precedenti più risalenti e vertente sull'indebita detrazione dell'IVA, ha dichiarato che:

«La sesta direttiva dev'essere interpretata come contraria al diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA assolta a monte allorché le operazioni che fondano tale diritto integrano un comportamento abusivo.

Perché possa parlarsi di comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni. Non solo. Deve altresì risultare da un insieme di elementi obiettivi che le dette operazioni hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale.

Ove si constati un comportamento abusivo, le operazioni implicate devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato».

La disciplina dell'abuso così come stabilita dalla fonte giurisprudenziale comunitaria, tuttavia, poteva essere applicata ai **solì tributi c.d. armonizzati**.

Pertanto la Suprema Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con le sentenze nn. 30055, 30056 e 30057 del 23 dicembre 2008, introdusse l'impostazione maturata a livello eurounitario, ancorandola al principio di capacità contributiva, e redendola, così, applicabile anche ai tributi non armonizzati.

In tal modo si giunse ad una situazione, precedente alla riforma del novembre 2015, nella quale: (a) l'elusione, codificata, era disciplinata dall'art 37-bis e dalle altre norme antielusive; (b) l'abuso del diritto per i tributi armonizzati (sostanzialmente solo l'IVA) era disciplinato da quanto stabilito dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea e, infine, (c) l'abuso del diritto tributario interno era disciplinato da quanto previsto dalla Corte di cassazione.

1.3.5. *Il sonno della ragione genera mostri: la fase della proliferazione teratofila delle contestazioni di abuso del diritto*

Secondo le considerazioni svolte sopra, il punto centrale della nozione di elusione/abuso è da ritenere sia nell'aggettivo «indebito». Non basta, come sopra si diceva, per aversi elusione, evitare l'applicazione di una norma tri-

butaria (che prevede una tassazione maggiore), ma che se ne eviti l'applicazione violandone lo spirito. Che, insomma, si ottenga un vantaggio tributario che, se l'operazione del contribuente fosse stata preventivamente considerata dal legislatore, sarebbe stata inclusa espressamente nella norma impositiva⁹.

Altrimenti, basterebbe che il contribuente scegliesse tra due possibili strumenti per realizzare il suo obiettivo economico quello più fiscalmente vantaggioso, per aversi elusione (perché sarebbe stata aggirata la disposizione che prevede il trattamento più oneroso). Non ogni manovra che comporti un risparmio di imposta costituisce elusione, a nostro avviso. Di norma, anzi, è il contrario: se esistono due regimi tributari, uno più oneroso per la fattispecie A e uno più lieve per la fattispecie B, ciò avviene proprio perché è il legislatore, cui compete misurare la capacità contributiva, a volerlo, ritenendo che la fattispecie B meriti un trattamento meno oneroso. Dire che il contribuente che realizzi la fattispecie B dovrebbe essere tassato come quello che realizza la fattispecie A significherebbe, di fatto abrogare la disciplina più favorevole e conculcare la piena libertà dei contribuenti di perseguire il legittimo risparmio di imposta.

Ciò non ostante, la interpretazione prevalente della Amministrazione Finanziaria, e, per una certa fase, anche della Corte di Cassazione, non arriva a tale affermazione estrema, ma ci si avvicina alquanto, poiché pone al centro della nozione di elusione non il carattere indebito del risparmio ma l'*assenza di valide ragioni economiche* (elemento menzionato dalla norma dell'art. 37-bis sopra citato), ovvero, per usare il lessico della sentenza Halifax della Corte di Giustizia, il carattere *essenziale* dello scopo di vantaggio fiscale.

Tale apparentemente lieve rotazione del punto di osservazione al fenomeno produce effetti cospicui, e gravissimi. La conseguenza di tale impostazione è che si ravvisa, inopinatamente, un comportamento elusivo non ogni volta che il contribuente realizzi la fattispecie B dell'esempio, ma, comunque, ogni volta che il contribuente la ponga in essere solo per ragioni di risparmio fiscale, non avendo una ragione economica diversa per preferire B a A.

Detto in altri termini, sarebbe elusione non il risparmio indebito, ma il risparmio *voluto* come unico o prevalente scopo della operazione. Abuserebbe del diritto, non chi piega la legge contro i suoi scopi, ma chi agisce solo per risparmiare.

⁹ Per completezza, l'ipotesi si può anche presentare rovesciata rispetto alla configurazione sinora utilizzata nel testo: il vantaggio fiscale può essere ottenuto, infatti, anche rendendo applicabile una norma che attribuisce un istituto fiscalmente favorevole (esenzione, deduzione, detrazione, minusvalenza, ecc.), invece che evitando l'applicazione di una norma che prevede un effetto sfavorevole (imposta, maggiore imposta, ecc.). Simmetricamente, è riconoscibile non il vantaggio fiscale ottenuto apposta, ma solo quello ottenuto in modo contrastante con la *ratio* per cui è stato previsto.

Si avrebbe, cioè, elusione quando, tra più strumenti alternativi, il contribuente scelga quello fiscalmente più conveniente, se questo non ha anche ragioni extrafiscali per essere considerato preferibile, dal punto di vista delle scelte imprenditoriali, professionali o di vita.

Per dirlo in modo chiaro, e raccordandosi all'esempio fatto poco sopra, la tesi che qui si critica, finisce per ritenere elusione non solo l'ipotesi di chi viaggia in ambulanza per sfruttare l'esenzione dal pedaggio, ma anche, e non correttamente, chi non prenda l'autostrada, se non dimostra di aver scelto la statale anche per ragioni diverse dal fatto che così evita il pagamento del pedaggio.

In questa abnorme ricostruzione i contribuenti avrebbero il dovere di scegliere sempre la via fiscalmente più onerosa, tra più scelte equivalenti a soddisfare i propri interessi e finalità.

Si tratta di una interpretazione di fondamento ed esiti insostenibili: la portata della clausola antielusiva è *evitare abusi*, non stabilire che il contribuente non può scegliere gli strumenti negoziali in base (anche) alla convenienza fiscale. L'elusione ha una portata più ristretta: ricorre nel solo caso in cui il regime più favorevole viene reso applicabile a una fattispecie che, considerata la *ratio* delle norme, non lo «merita». Quando, cioè, il contribuente sfrutta imperfezioni della lettera della legge, rispetto alla sua *ratio*. Se l'operazione posta in essere è giustificata solo da ragioni di risparmio fiscale, ma non contrasta con la *ratio* delle disposizioni, essa non deve poter essere disconosciuta.

Alla base di tale errore di impostazione sta un grave equivoco sulla finalità del riferimento alle *valide ragioni economiche* (o all'essenzialità dello scopo di risparmio indebito). Esso ha un significato completamente diverso: le valide ragioni economiche non sono la condizione che legittima il risparmio fiscale (tale che, se c'è risparmio senza valide ragioni economiche diverse, c'è elusione), ma, al contrario, una *causa di giustificazione per condotte che aggirano la legge*. Se il contribuente pone in essere una operazione che aggira lo spirito delle norme (e quindi configurerebbe elusione) ma lo fa *anche* per ragioni economiche extrafiscali, il risparmio non può essere disconosciuto. Il riferimento alle valide ragioni economiche corrisponde a una *ponderazione* tra l'esigenza di certezza della legge tributaria e quella di giustizia del prelievo. Una operazione che viola lo spirito della legge e non è assistita da valide ragioni extrafiscali non viene tutelata. Una operazione che viola lo spirito della legge ma è assistita anche da valide ragioni economiche, diverse dal risparmio fiscale, è tutelata dal principio di tassatività.

Detta in altro modo, si può far prevalere l'*equità* sulla *certezza*, e applicare la legge secondo il suo spirito (e oltre la sua portata) solo per colpire chi agisce al *solo interesse di evitare il tributo*. Se la condotta ha anche un'altra giustificazione prevale la garanzia della tassatività della legge e il risparmio

fiscale, anche indebito, è fatto salvo. Chi agisce solo allo scopo di risparmiare tributi ha meno diritto a farsi scudo del principio di tassatività e prevedibilità di chi agisce anche per altri scopi. Ovvero, la tassatività tutela di più chi non agisce solo allo scopo di risparmiare indebitamente tributi.

L'orientamento amministrativo e giurisprudenziale contrario, che per una certa fase ha mostrato tendenza a prevalere si fonda sull'affermazione di un dovere del contribuente di scegliere la soluzione fiscalmente più onerosa desumendolo, in pratica, da una particolare interpretazione dell'art. 53 Cost.: esso imporrebbe, quando due operazioni sono sostanzialmente equivalenti per gli scopi del contribuente, di porre in essere quella fiscalmente più onerosa o, comunque, di pagare il tributo previsto per quest'ultima, anche se si fosse posta in essere l'altra.

Questa impostazione non ci pare condivisibile: il principio di solidarietà comporta che si possa chiedere al contribuente di non strumentalizzare le norme tributarie (pagando il maggior tributo se la strumentalizzazione viene scoperta), ma non anche precludere al contribuente di risparmiare imposte operando delle scelte che non violino i principi del diritto tributario e la ratio delle disposizioni. Non sembra conforme ai principi consolidati del diritto tributario.

Essa, oltre che giuridicamente sproporzionata, tale impostazione è anche fonte di grave disincentivo all'intrapresa economica: un sacrificio alla certezza del regime tributario, non giustificato da abusi delle norme allontana, evidentemente, investimenti dall'ordinamento giuridico che cada in tale errore di prospettiva.

1.3.6. *Il problema delle sanzioni: punizione senza violazione?*

Ancora in relazione all'elusione/abuso è tema di grande rilievo l'irrogazione di eventuali **sanzioni**.

Il quesito da rivolgersi è: *posto che si accerti che il comportamento è effettivamente elusivo, è giusto imporre, oltre il tributo, il pagamento delle sanzioni?*

Prima dell'equiparazione dei concetti di abuso ed elusione e prima, quindi, dell'introduzione dell'art 10-bis dello Statuto del contribuente, su cui si veda *infra* – parte 1, par. 1.3.7 o subito *infra*, si segnalava una scissione tra l'opinione della giurisprudenza e quella della dottrina.

Mentre la giurisprudenza dava risposta affermativa al quesito, affermando la necessità di sanzionare, non solo a livello amministrativo ma anche a livello penale, le condotte elusive o abusive¹⁰, d'altro lato si discosta-

¹⁰ Si segnalano spesso casi ascisi agli onori della cronaca, quali le sentenze «Dolce e Gabbana», in relazione alle quali tuttavia si segnala un revirement interno. La Suprema Corte,

va gran parte della dottrina, la quale talvolta condividendo la sanzionabilità amministrativa delle condotte elusive, manifestava forti dubbi in relazione alla possibilità di infliggere sanzioni penali agli «abutenti».

Approfondimento

Per vero, la sanzionabilità delle condotte di abuso pare ostacolata da almeno tre argomenti.

Il primo è che, per definizione, l'abuso è un aggiramento delle disposizioni, contrapposto alla loro violazione e le sanzioni si applicano alle violazioni. Per configurare una violazione occorre affermare la sussistenza di un ulteriore divieto, quello di aggirare le disposizioni, la cui fonte è incerta.

Il secondo argomento è che, poiché, come sopra si diceva, si elude quando la legge è formulata in modo da consentire il risparmio fiscale e per contrastare l'abuso bisogna *integrare* la legge, sanzionare le condotte di abuso implicherebbe affermare che si è puniti per non aver rispettato la legge anche per ciò che non dice, applicandola oltre la sua *portata*. Ciò appare palesemente in contrasto con il principio di tassatività che, se può essere sacrificato rispetto ai tributi, non può mai essere sacrificato rispetto alle sanzioni punitive (siano esse amministrative o penali). Detto in altri termini, ciò equivarrebbe a una applicazione analogica della norma sanzionatoria, applicazione contraria ai principi fondamentali.

Il terzo è che l'elusione è possibile in presenza nel sistema di un vizio, di un vuoto normativo. Viene allora da chiedersi se non sarebbe opportuno considerare responsabile dell'eventuale perdita di gettito anche il legislatore: se il contribuente approfitta di una lacuna normativa il legislatore è almeno corresponsabile, sussistendo una sorta di concorso di colpa. Affermare la sanzionabilità della elusione implica invece un'imputazione di colpa soltanto a carico del contribuente, sostanzialmente per non avere esteso la portata della norma di legge anche alla propria situazione, in radice non prevista come fattispecie impositiva.

1.3.7. Il decreto «certezza del diritto»

In tale panorama è intervenuto il D.Lgs. n. 128/2015 il quale, apportando un sostanziale miglioramento in ordine alla certezza del diritto, ha ricondotto la disciplina dell'elusione e dell'abuso del diritto ad un'unica fonte con valenza generale per tutti i tributi, abrogando il citato art. 37-bis.

invero, in una prima pronuncia, Cass. Pen., sez. II, 22 novembre 2012, n. 77397, affermò la rilevanza penale delle condotte elusive tipiche, ma trovandosi a decidere nuovamente in ordine alla stessa fattispecie, con Cass. Pen., sez. III, 24 ottobre 2014, n. 43809, negò la configurabilità di una fattispecie penale in presenza di elusione.

Si tratta dell'art 10-*bis* della legge n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), il quale, principalmente, fornisce una nuova definizione di abuso/elusione la quale recepisce la tormentata evoluzione dei concetti cui si faceva cenno.

Si tratta ora di verificare se e in che misura tali ragioni di perplessità siano state confermate o superate nel decreto delegato.

Esso, come noto, parte dalla definizione della condotta abusiva come «una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti».

La definizione è, innanzitutto, apprezzabile in questa parte per il ritorno a un periodare sintetico e conciso, che non è più abituale nella tecnica legislativa odierna.

Da essa emerge che gli elementi costitutivi dell'abuso sono:

- a) il formale rispetto della legge; accompagnato però da
- b) la sostanziale frustrazione degli obiettivi della legge (il carattere indebito del risparmio);
- c) l'utilizzo di strumenti privi di sostanza economica;
- d) l'«essenzialità» dello scopo di realizzare vantaggi fiscali indebiti.

I primi due elementi ricalcano esattamente le premesse strutturali di cui all'inizio delle presenti riflessioni, sia le indicazioni della raccomandazione *in materia di pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012* resa dalla Commissione europea (punto 4.5) puntava l'attenzione sul contrasto «con l'obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali che sarebbero altrimenti applicabili»

Tale dato strutturale esce rafforzato dal «supplemento definitorio» di cui alla lett. *b*) del comma 2 del nuovo art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente, introdotto dal decreto, ove si ribadisce che sono «vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario».

Dovrebbe essere pertanto difficile pretermettere, nella costruzione di una contestazione di abuso, il carattere assolutamente centrale della «immeritevolezza» del risparmio.

Dal decreto delegato pare uscire nitida la figura (peraltro già nitida sul piano europeo e della cultura giuridica, e allarma che finora non lo fosse risultata altrimenti nella prassi italiana) che si può riassumere nella regola «l'abuso è il risparmio indebito». Altrettanto nitidamente dovrebbe essere cancellata la opposta regola, errata, che talvolta è emersa nella prassi, riassumibile come: «è indebito il risparmio non assistito da valide ragioni economiche».

Più articolata è, invece, la valutazione da dare al terzo elemento della definizione di abuso, che si compendia nella mancanza «di sostanza economica»

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

Sul piano della struttura, ciò corrisponde all'idea di contenere l'area dell'abuso nel perimetro di quelle costruzioni che appaiono ingiustificabili o ingiustificatamente sovradimensionate in una logica di normalità imprenditoriale (quando si tratta di impresa). Ciò ricorre quando gli atti posti in essere non «apportano nulla», se non il risparmio fiscale. Ciò si verifica quando, in una prospettiva economica e/o aziendale esse non portano a un «valore aggiunto economico-giuridico» rispetto alle operazioni, alternative, che siano più lineari, da un lato, e fiscalmente più onerose, dall'altro.

La consonanza della disciplina introdotta nel decreto 128/2105 con quella di cui alla raccomandazione europea porta alla conclusione, che pare di estremo interesse e importanza, che il decreto delegato ha opportunamente evitato un rischio che appariva connesso alla legge delega: quello di costruire una nozione di abuso «interna», diversa da quella raccomandata, europea.

L'art. 10-bis conferma invece, in questa lettura, la scelta opposta, l'allineamento dell'ordinamento italiano alla nozione eurounitaria di abuso. Tale profilo, se adeguatamente valorizzato, comporta una cascata di effetti favorevoli: la nozione «uniforme» di abuso consentirà agli operatori italiani (e prima di tutto all'Amministrazione finanziaria e ai Giudici tributari) di valersi della consolidata e ricca dogmatica ricavabile dalla giurisprudenza europea, che ha assunto ormai un contenuto consolidato e di assoluto pregio.

Anche il dilemma in ordine alle sanzioni è stato, in ogni caso, affrontato dal D.Lgs. n. 128/2015, c.d. «certezza del diritto», il quale, con l'introduzione del tredicesimo comma del nuovo art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente ha disposto che «*le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie*».

Si esclude quindi espressamente la rilevanza penale delle operazioni abusive, confermandosi la sanzionabilità amministrativa.

I primi commentatori, tuttavia, hanno appreso con moderato entusiasmo tale disposizione evidenziando, in primis, la possibilità che sorgano non irrilevanti problemi relativi alla distinzione tra sanzioni penali e amministrative. Invero, confrontandosi con il diritto dell'Unione Europea, si riscontra la presenza di sanzioni c.d. «*criminal*», le quali fanno parte di una classificazione unica che comprende al suo interno sanzioni qualificabili sia come penali, sia come amministrative, accomunate solo dall'elemento della deterrenza.

Ragioniamo

In linea teorica, e in ottica difensiva, si può argomentare, sulla base delle considerazioni esposte più sopra, che non dovrebbero essere affatto applicabili sanzioni di qualunque natura; invero affinché vi sia una sanzione giusta vi deve essere la previsione di dovere e la violazione dello stesso.

Nei casi giurisprudenziali di abuso/elusione non vi è violazione di un dovere perché non è ancora stata emanata una norma che affermi che il contribuente non deve risparmiare indebitamente.

La formula utilizzata dal Legislatore, al contrario, afferma che le condotte elusive non sono apponibili alla Amministrazione Finanziaria. Ciò indica chiaramente che l'operazione non possa essere fatta valere, ma non che sia vietata.

Un po' di storia

Per comprendere al meglio la portata pratica delle ultime innovazioni in materia di abuso del diritto potrebbe risultare interessante un breve *excursus storico* sulle modalità di contrasto **normativo** all'elusione che si sono succedute nel tempo.

Il primo progetto di norma antielusiva risale al 1986, si tratta del c.d. Progetto Piro-Formica il quale prevedeva l'introduzione di una disposizione al fine di sancire la possibilità, in capo all'Amministrazione finanziaria, di dichiarare l'irrelevanza degli atti che avessero come causa esclusiva o principale la riduzione dell'onere tributario. Nonostante rispondesse a un'esigenza avvertita non soltanto tra gli addetti ai lavori, il progetto venne abbandonato, anche a causa delle forti critiche che vedevano nella normativa l'attribuzione all'Amministrazione finanziaria di un potere eccessivo con il correlato rischio di un aumento del contenzioso.

Al progetto Piro-Formica seguì, nel 1988, un nuovo disegno di Legge, meglio articolato, che prevedeva: a) una definizione generale di elusione, seguita da un rinvio ad un Decreto ministeriale che avesse individuato in concreto gli atti e le condizioni in presenza delle quali si sarebbe configurata l'elusione del tributo e b) lo strumento di contrasto: l'applicazione alle fattispecie elusive dello stesso trattamento tributario previsto dalla disposizione elusa. Questo espediente normativo evitava di attribuire all'Amministrazione finanziaria il compito di identificare il comportamento elusivo e avrebbe, conseguentemente, limitato il contenzioso. Anche esso, però, sollevò vivaci polemiche e fu stralciato.

L'anno seguente, venne proposto un nuovo progetto, il quale prevedeva, come il precedente, una definizione di elusione, seguita dal rimando ad una elencazione in cui sarebbero stati indicati gli atti e i negozi da considerarsi elusivi e dunque inopponibili alla Pubblica amministrazione. La soluzione era organica, raccoglieva gli spunti positivi dei tentativi precedenti e rimuoveva il problema della retroattività, ma il progetto decadde per fine legislatura.

Nonostante tali numerosi fallimenti nel 1990, infine si giunse all'introduzione

di una norma antielusiva. Si trattava dell'art. 10 della legge 29 dicembre 1990, n. 408, che permetteva all'Amministrazione finanziaria di disconoscere i vantaggi tributari conseguiti in seguito ad una serie di operazioni (elencate direttamente nella norma, senza alcun rimando a fonti esterne) «*poste in essere senza valide ragioni economiche allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio d'imposta*».

La normativa in questione tuttavia ebbe scarsa applicazione; così si pensò, nel 1997, di ristrutturarla al fine di renderla più efficace; il cambiamento avvenne con l'introduzione del citato art. 37-bis nel D.P.R. n. 600/1973: norma antielusiva generale su cui si basava il nostro sistema fino all'introduzione dell'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente che, erede di una vastissima giurisprudenza, europea e interna, ha dato rilevanza normativa al concetto di abuso del diritto.

Si può notare quindi un *iter* molto travagliato, caratterizzato da diversi contrasti che, tuttavia, sebbene per fasi, è riuscito a dare alla disciplina dell'elusione un ruolo sempre più ragguardevole, in sintonia con le esigenze della pratica.

1.4. Crisi della legalità e diritto dell'Unione: un case study: il c.d. caso Taricco

È utile e necessario considerare in chiusura della trattazione sul principio sancito *ex art. 23 Cost.* che, recentemente, nel nostro ordinamento si è sviluppato un ulteriore e ancora più accentuato punto di tensione del principio di legalità, correlato alla materia tributaria, ma propriamente non attinente la applicazione di tributi, ma di sanzioni per violazioni tributarie, in ragione della pronuncia della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, emessa in data 8 settembre 2015, nella causa C-105/14, Taricco, in seguito ad una questione pregiudiziale proposta dal Tribunale di Cuneo.

Al fine di comprendere la grande rilevanza di principio, prima ancora che pratica, di tale pronuncia vanno premesse una considerazione in fatto e una in diritto.

In primo luogo, si deve precisare che, nel caso di specie, era stata contestata a diversi soggetti la costituzione e l'organizzazione di un'associazione a delinquere (art. 416 c.p.), la quale agiva nell'ambito delle frodi IVA note come «frodi carosello» – che implicavano, in particolare, la costituzione di società interposte e l'emissione di falsi documenti – che avrebbero consentito l'acquisto di beni, segnatamente di bottiglie di champagne, in esenzione da IVA (artt. 2 e 8, D.Lgs. n. 74/2000).

Secondariamente, va considerato l'istituto della prescrizione penale. In virtù degli artt. 157 ss. del codice penale e dei delitti contestati, quindi, per i promotori dell'associazione per delinquere, il termine di prescrizione sa-

rebbe stato di sette anni, mentre si avrebbe avuto un termine di sei anni per tutti gli altri.

Tali condizioni avrebbero, secondo il giudice del rinvio, quasi certamente condotto alla prescrizione di tutti i reati contestati prima che potesse essere pronunciata sentenza definitiva nei confronti degli imputati.

Di talché il giudice ha ritenuto che le disposizioni italiane in materia di prescrizione (artt. 160 e 161 c.p.) autorizzassero, seppur indirettamente, una concorrenza sleale da parte di taluni operatori economici stabiliti in Italia rispetto ad imprese con sede in altri Stati membri, con conseguente violazione dell'art. 101 TFUE. Peraltro, ancora secondo il giudice del rinvio, tali disposizioni sarebbero state idonee a favorire tali determinate imprese, in violazione dell'art. 107 TFUE. Inoltre, dette disposizioni avrebbero creato, di fatto, un'esenzione non prevista all'art. 158, paragrafo 2, della direttiva 2006/112. Infine, l'impunità *de facto* degli evasori fiscali avrebbe violato il principio direttivo, previsto all'art. 119 TFUE, secondo cui gli Stati membri devono vigilare sul carattere sano delle loro finanze pubbliche.

Il giudice del rinvio chiedeva quindi se fosse consentito disapplicare le disposizioni nazionali di cui trattasi: con tale accorgimento sarebbe stato possibile garantire in Italia l'applicazione effettiva del diritto dell'Unione.

Nella sostanza quindi il giudice penale italiano evidenzia una possibile dicotomia: da un lato la disciplina della prescrizione è prevista dalla legge penale italiana, e non è derogabile dagli organi giudicanti; dall'altro lato, il caso di specie influisce fortemente su interessi eurounitari, in quanto l'IVA è un tributo armonizzato, il cui gettito confluisce nelle casse dell'UE.

Tale contrapposizione sembra contrastare con il c.d. *principio di effettività*¹¹, in ordine al quale il diritto sostanziale dell'Unione Europea deve essere presidiato dagli Stati membri, i quali si impegnano a non contrastarne l'attuazione, eventualmente anche disapplicando la normativa interna.

Attenzione

Il Principio di Effettività è sancito nell'art. 19 TUE, il quale al primo comma afferma che «Gli Stati membri stabiliscono i rimedi giurisdizionali necessari per assicurare una tutela giurisdizionale effettiva nei settori disciplinati dal diritto dell'Unione.»

In base a tale principio la tutela dei diritti riconosciuti dall'ordinamento europeo non può essere organizzata all'interno degli Stati membri in maniera tale da rivelarsi impossibile o anche solo eccessivamente difficile. Ciò significa che

¹¹ In applicazione del quale si ricordino, tra le altre, le sentenze della Corte di Giustizia della Comunità europea Simmenthal (C-106/77) e Fratelli Costanzo (C-103/88) e la sentenza della Corte costituzionale n. 170 del 8 giugno 1984, Granital.

sono in contrasto con il Diritto UE le norme degli ordinamenti nazionali che non assicurano la tutela dei diritti e delle libertà fondamentali. Questo principio è ribadito anche nell'art. 47 della Carta Europea e nell'art. 13 della CEDU, i quali lo declinano nella fattispecie di diritto ad un Ricorso Effettivo.

In questi termini quindi si può affermare che il giudice ha ritenuto che la disciplina della prescrizione rischiasse di non rendere effettiva l'applicazione del diritto dell'UE, con particolare riferimento alle norme citate, ed ha quindi proposto il quesito pregiudiziale in analisi.

La Corte di Giustizia pone la questione sul piano delle **sanzioni**. Nella sentenza Taricco si ricorda infatti, da un alto, che l'art. 325 TFUE obbliga gli Stati membri a lottare contro le attività illecite lesive degli interessi finanziari dell'Unione con misure **dissuasive** ed **effettive**. Dall'altro si cita l'art. 2, paragrafo 1, della Convenzione PIF¹², secondo cui gli Stati membri devono prendere le misure necessarie affinché le condotte che integrano una frode lesiva degli interessi finanziari dell'Unione siano passibili di sanzioni penali **effettive, proporzionate e dissuasive** che comprendano, almeno nei casi di frode grave, pene privative della libertà.

La Corte europea in sostanza ha rilevato che gli Stati membri, nell'attuare il diritto dell'Unione e, in particolare, le norme che ne presidiano gli interessi finanziari, debbono rispettare gli *standard* di equivalenza ed effettività. Il primo è un criterio relativo, che vieta agli Stati di tutelare gli interessi UE meno di quelli interni. Il secondo è un criterio assoluto, che vieta agli Stati di tutelare gli interessi UE in modo da renderne impossibile o irragionevolmente difficile la realizzazione.

Ciò comporta per la Corte che il giudice interno deve disapplicare le norme della prescrizione quando violano questi parametri.

Approfondimento

La Corte di Cassazione, nella sentenza n. 2210/2016 ha affrontato alcuni profili applicativi della sentenza Taricco. Innanzitutto, rileva che la disapplicazione si impone solo nei casi di **marcata gravità**. In secondo luogo rileva che, nel linguaggio UE, **frodi ha un significato ampio**, non relativo solo ai reati fraudolenti, ma, sostanzialmente, di evasione, di tal che la disapplicazione potrebbe estendersi ai reati di evasione semplice.

¹² Convenzione sulla protezione degli interessi finanziari dell'Unione Europea, datata 26 luglio 1995.

In terzo luogo rileva che la disciplina da disapplicare sarebbe **solo quella che limita l'effetto degli eventi interruttivi della prescrizione**. Ossia, secondo la Cassazione, ciò che andrebbe disapplicato non sono i termini di prescrizione, ma solo la norma che in caso di interruzione della prescrizione proroga il termine per una durata minore del termine originario (l'art. 161 c.p.). Detto altrimenti, la disapplicazione dovrebbe determinare un nuovo decorso del termine ordinario dal momento dell'atto interruttivo.

In quarto luogo, la disapplicazione potrebbe essere applicata **immediatamente**, anche ai reati già commessi: secondo la Cassazione il regime della prescrizione non è coperto dalla garanzia della irretroattività. La disapplicazione però non potrebbe avvenire nel caso di delitto giudicato in via definitiva, perché vi osterebbe il giudicato.

Tuttavia, tornando al tema in analisi, se il giudice avesse la facoltà di incidere – più o meno liberamente – sul termine di prescrizione in corso di procedimento, *non si tratterebbe forse di un attacco al principio di legalità?* È appena il caso di notare che, in effetti, si tratta di disapplicazione della legge, e, addirittura, non della legge tributaria, ma della legge penale (o processuale penale, secondo una diversa impostazione) che concerne le violazioni di obblighi tributari. Si tratta di una fattispecie, pertanto, di estremo interesse, perché concerne un possibile allentamento del principio di legalità addirittura in materia penale, costituendo il sintomo di un progressivo appannamento di tale principio, in tutti i settori, ivi compreso quello, finora sempre solennemente presidiato, del diritto punitivo.

In proposito è rilevante sviluppare alcune considerazioni, in stretta connessione con quanto affermato in proposito dalla citata sentenza della Corte di Cassazione e con ulteriori pronunce giurisprudenziali che hanno, a vario titolo, dubitato della conformità della sentenza Taricco con i principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale italiano, l'interpretazione interna cui fare riferimento.

Intanto, viene da domandarsi perché la tutela degli interessi finanziari della UE dovrebbe avere una tutela superiore a quella di altri interessi (sempre della UE). Tale profilo è agevolmente superabile, probabilmente, considerato che la sentenza Taricco, verosimilmente, enfatizza gli interessi finanziari perché erano l'oggetto del processo, ma gli stessi principi valgono per ogni interesse.

In **secondo luogo** viene da domandarsi perché gli interessi UE dovrebbero essere tutelati più degli interessi non UE: in effetti il trattamento peggiore delle posizioni interne è una discriminazione a rovescio di difficile giustificazione (cui dovrebbe porre mano il legislatore o la Corte Costituzionale).

In **terzo luogo** la disciplina della prescrizione per la Cassazione va disapplicata solo se garantisce immunità in un numero considerevole di casi. In cosa consista questo elemento e come debba essere accertato non è chiaro e genera non poca incertezza del diritto (penale, per di più).

In **quarto luogo**, ugualmente, è incerto il parametro della gravità. Oltretutto non pare necessariamente corretto ridurre la gravità all'entità monetaria del danno economico.

In **quinto luogo**, il confronto tra regimi punitivi, ai fini del rispetto del parametro della equivalenza, va fatto tra situazioni comparabili (nella sentenza Taricco si nota qualche stortura, atteso che si confrontano le ipotesi di associazione a delinquere armata finalizzate al contrabbando con le frodi fiscali: due ipotesi forse non equipollenti).

In conclusione, quindi, da un lato l'obbiettivo suggerito al giudice non deve consistere nella soppressione di questo radicato strumento, ma in una riforma complessiva della prescrizione, la quale possa incidere sull'indiscutibile inadeguatezza dei suoi termini attuali.

Dall'altro lato, si deve tuttavia notare che l'interesse finanziario, anche se di natura sovranazionale, non può indiscriminatamente surclassare gli altri diritti, principi e garanzie fondamentali, poiché ciò creerebbe una situazione di incertezza, data dalla variabilità delle qualità e quantità degli interessi finanziari, la quale andrebbe sostanzialmente ad incidere nel deteriorare dei modi sulle garanzie previste a tutela dei contribuenti e ancor prima dei cittadini (tra le quali assume un posto di rilievo la prescrizione come causa di estinzione del reato).

Nella sentenza Taricco, invero sorprendentemente, manca qualsiasi bilanciamento tra la tutela dell'interesse finanziario e la garanzia della durata ragionevole del processo, elemento del giusto processo, valore di rilevanza almeno equivalente a quello della tutela della pubblica finanza.

Non va dimenticato, poi, che le garanzie che nel tempo si sono erse a scudo degli interessi privati, sono non solo compatibili ma anche necessarie agli interessi finanziari: nessuno investe in un'attività inserita in un contesto giuridico che non prevede adeguate garanzie di certezza del diritto.