

ABUSO DEL DIRITTO, GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA E CATEGORIE CIVILISTICHE

Aurelio Gentili

*Professore Ordinario di Diritto Privato
nell'Università di Roma³*

Sommaio

1.	Una nuova epifania dell'abuso del diritto.....	2
2.	L'abuso nella giurisprudenza comunitaria in materia tributaria.....	4
3.	L'abuso nella giurisprudenza tributaria della Cassazione.....	6
4.	Una verifica della tenuta logica del <i>trend</i> giurisprudenziale: quale concetto di abuso? abuso di che?.....	9
5.	Il concetto di abuso come strumento argomentativo per la disapplicazione di una disposizione: come ciò imponga la nozione stretta di abuso (perseguimento del solo vantaggio fiscale).....	10
6.	L'abuso di forme giuridiche: come ciò imponga l'identificazione del caso di abuso con il caso di negozio simulato per finalità di frode alla legge.....	17
7.	A che cosa non serviva ed a che cosa può essere servito il ricorso giurisprudenziale al concetto di abuso.....	21

La Corte di Giustizia delle Comunità Europee e la Corte di Cassazione, ravvisano, in materia tributaria, nell'abuso del diritto il genere di tutte le operazioni negoziali conformate essenzialmente allo scopo di ottenere un vantaggio fiscale. Questa tipologia costituirebbe un tertium genus, accanto agli atti fisiologici (tutti i leciti), ed agli atti patologici (i simulati o fraudolenti).

Il saggio conduce un riesame critico del nuovo impiego dell'abuso del diritto e giunge da un lato a delimitare il concetto di abuso; e dall'altro a dimostrare che esso si sovrappone alle ordinarie impugnative dei negozi per frode o simulazione.

The Court of Justice of the European Communities and the Court of Cassation qualify an abuse of the right all juridical acts essentially conformed to get a fiscal advantage. This typology would constitute a tertium genus, in addition to the physiological ones (all the licit), and to the pathological ones (the simulated or fraudulent).

The essay considers this new employment of the abuse of the right, delimits the concept, and shows that it overlaps to the ordinary objections of fraud or simulation.

1. Una nuova epifania dell'abuso del diritto

Nella storia del pensiero giuridico l'abuso del diritto (1) ha caratteristiche piuttosto incostanti; salvo quella di ritornare ciclicamente (2). Più che un concetto è infatti un argomento, cui ricorre l'interprete, appellandosi volta a volta a dati psicologici (come l'*animus nocendi*) o morali (come l'ingiustizia) o economici (come il pregiudizio al benessere generale), per correggere una teoria, un principio, una norma, un diritto, ed ottenere una soluzione diversa da quella che imporrebbe lo *strictum jus*.

Di questo argomento si è servita da ultimo ampiamente, in materia tributaria, la Corte di Giustizia delle Comunità Europee. E, nella sua scia, se ne serve ora la nostra Cassazione. Esse vi

(1) ROTONDI, *L'abuso del diritto*, in *Riv. dir. civ.*, 1923, 105 ss, 209 ss, 417 ss.; MÜLLER ERZBACH, *L'abuso del diritto secondo la dottrina teleologica*, in *Riv. dir. comm.*, 1950, I, 89 ss.; ROMANO, *Abuso del diritto: c) diritto attuale*, in *Enc.dir.*, I, Milano, 1958, 166 ss.; NATOLI, *Note preliminari ad una teoria dell'abuso del diritto nell'ordinamento giuridico italiano*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1958, 26 ss.; GIORGIANNI, *L'abuso del diritto nella teoria della norma giuridica*, Milano, 1963; RESCIGNO, *L'abuso del diritto*, in *Riv. dir. civ.*, 1965, I, 205 ss.; MAZZONI, *Atti emulativi, utilità sociale e abuso del diritto*, in *Riv. dir. civ.*, 1969, II, 601 ss.; DOSSETTI, *Orientamenti giurisprudenziali in tema di abuso del diritto*, in *Giur. it.*, 1969, I, 1, 1573 ss.; PATTI, *Abuso del diritto*, in *Dig. Discip. Priv. – Sez. civ.*, I, Torino, 1987, 1 ss.; SALVI, *Abuso del diritto. I) Diritto civile*, in *Enc. giur.*, I, Roma, 1988; GAMBARO, *Abuso del diritto. II) Diritto comparato e straniero*, in *Enc. giur.*, I, Roma, 1988; BRECCIA, *L'abuso del diritto*, in *Diritto privato 1997. III. L'abuso del diritto*, Padova, 1998, 5 ss.; SACCO, *L'esercizio e l'abuso del diritto*, in *Alpa*, GRAZIADEI, GUARNIERI, MATTEI, MONATERI, SACCO, *Il diritto soggettivo*, Torino, 2001, 281 ss.; PINO, *Il diritto e il suo rovescio. Appunti sulla dottrina dell'abuso del diritto*, in *Riv. crit. dir. priv.* 2004, 25 e ss.; RESTIVO, *Contributo ad una teoria dell'abuso del diritto*, Milano 2007. Nel diritto tributario: GREGGI, *Avoidance and abus de droit: the European Approach in Tax Law*, in *Journal of Tax Research*, 2008, 23 ss.; CHINELLATO, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, Padova, 2007; VANZ, *L'elusione fiscale tra forma giuridica e sostanza economica*, in *Rass. trib.*, 2002, 1606 ss.; ZOPPINI, *Abuso del diritto e dintorni (ricostruzione critica per lo studio sistematico dell'elusione fiscale)*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 834 ss.; MOSCHETTI, "Abusiva cooptazione" di norme fiscali di favore ed "anticorpi civilistici" in uno "stato sociale di diritto", *Il Fisco*, 14955 ss. PALUMBO, *L'elusione fiscale e il concetto di abuso del diritto*, in *Rivistaonline. Scuola superiore dell'economia e finanze*, 2008, <http://rivista.ssef.it/site.php>

(2) Come osserva anche PINO, *L'abuso del diritto tra teoria e dogmatica*, in *Eguaglianza, ragionevolezza e logica giuridica*, Milano, 2006, 115 ss., 118; così anche ALPA, *I principi generali*, Milano, 1993, 76. Per una ricostruzione storica sintetica ma efficace GREGGI, *op. cit.*, 27-33.

ravvisano il genere di tutte le operazioni negoziali conformate essenzialmente allo scopo di ottenere un vantaggio fiscale. Questa tipologia costituirebbe un *tertium genus*, accanto agli atti fisiologici (tutti i leciti), ed agli atti patologici (i simulati o fraudolenti).

Entrambe cercano nell'abuso la via per assoggettare ad imposizione le attività economiche scavalcando l'ostacolo frapposto dalle forme giuridiche adottate dai privati per le operazioni. Ma in modi che rendono dubbio se l'argomento fondi la decisione o la decisione imponga l'argomento.

Entrambe fanno così ricorso ad un concetto che evoca una lunga genealogia di concetti della cultura giuridica dei paesi di *civil Law*, risalendo fino al diritto medievale. Ma in modi che rendono dubbio se esso sia un loro discendente, o solo un omonimo.

Entrambe, infine, nell'applicarlo, utilizzano largamente tradizionali categorie civilistiche e della teoria generale, allo scopo di poter disapplicare le regole alternative e rendere inefficaci le forme che le richiamano. Ma in modi che rendono dubbio se le categorie invocate abbiano nella specie una reale operatività o solo una funzione retorica.

Queste pagine sono dedicate ad un riesame critico del nuovo impiego argomentativo di questi concetti. Guardano dunque, secondo le inclinazioni e le competenze dell'autore, al metodo più che al merito. Agli occhi di chi scrive, a giustificare questo approccio metodologico basta l'utilità di controllare la razionalità giuridica di un discorso ermeneutico svolto ai più alti livelli giurisprudenziali attraverso un *topos* classico e controverso della tecnica dell'argomentazione.

Ma chi non la ritenesse sufficiente, avrà la soddisfazione di constatare che la verifica dei concetti, e della logica dei discorsi, offre anche utili indicazioni pratiche, direttamente fruibili nella prassi economica e ai fini tributari. Essenzialmente due:

- delimitare il concetto di abuso alla più ristretta delle due accezioni che si contendono il campo nella giurisprudenza tributaria, scartando la più lata;

- dimostrare che esso, checché se ne dica, si sovrappone alle ordinarie impugnative dei negozi per frode o simulazione.

2. L'abuso nella giurisprudenza comunitaria in materia tributaria

All'origine della vicenda in esame sta una svolta della giurisprudenza comunitaria (3), impressa dalla sentenza del 21 febbraio 2006 (c.d. sentenza Halifax) (4). Ma per comprenderne la portata occorre risalire un po' più indietro.

Nel sistema descritto dalla sesta direttiva in materia tributaria (5) l'elusione fiscale attraverso l'abuso di forme giuridiche impiegate surrettiziamente, è ripetutamente prevista, ma con metodo casistico, e quindi con effetti limitati ai casi previsti. Il generale divieto di abuso del diritto comunitario ha però avuto successivamente una consacrazione come principio generale nell'art. 54 della Carta di Nizza (6). Ciò ha favorito un'interpretazione trascendente la casistica. Con la sentenza Halifax, per la prima volta, questo principio operante come tale anche al di fuori dei casi edittali, è stato affermato in materia tributaria: «*la sesta direttiva in materia tributaria deve essere interpretata come contraria al diritto del soggetto passivo di detrarre l'iva assolta a monte, al-*

(3) In verità, preparata da crescente attenzione alle attività elusive: cfr. già nel 1997 la sentenza Corte di Giustizia 17 luglio 1997, nel procedimento C-28/95, *Leur-Bloem c. Inspecteur der Belastingdienst/ Ondernemingen Amsterdam 2*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 1999, 139, con nota di R. Michelutti, *L'intervento del Ministero delle finanze olandese sul regime tributario degli scambi di partecipazione: spunti interpretativi per la norma antielusione vigente in Italia*.

(4) Corte di Giustizia, 21 febbraio 2006, nel procedimento C-255/02 *Halifax plc e altri c. Commissioners of Customs & Excise*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2007, 17 ss., con nota di PISTONE, *L'elusione fiscale come abuso del diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche della Corte di Giustizia Europea in tema di Iva*; nonché in *Rassegna Tributaria*, 2006, 1040 ss., con nota di PICCOLO, *Abuso del diritto ed Iva: tra interpretazione comunitaria ed applicazione nazionale*; in *Rivista di Diritto Tributario*, 2006, fasc. 5, pag. 122, con nota di POGGIOLI, *La Corte di Giustizia elabora il concetto di "comportamento abusivo" in materia d'Iva e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria?*. Un esame critico e comparativo della sentenza è in GREGGI, *op. cit.*, 40 ss.

(5) Direttiva 77/388/CEE, in *G.U.C.E.* 13 giugno 1977, n. L 145.

(6) «*Divieto dell'abuso del diritto. Nessuna disposizione della presente Carta deve essere interpretata nel senso di comportare il diritto di esercitare un'attività o compiere un atto che miri alla distruzione dei diritti o delle libertà riconosciute nella presente Carta o di imporre a tali diritti e libertà limitazioni più ampie di quelle previste dalla presente Carta*».

lorché le operazioni che fondano tale diritto integrino un comportamento abusivo» (7).

L'interesse maggiore della pronunzia sta nell'aver definito il concetto di abuso di diritto. «*Perché possa parlarsi di comportamento abusivo – dice la Corte – le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva, e della legislazione nazionale che le traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni (8). Non solo. Deve altresì risultare, da un insieme di elementi obiettivi, che le dette operazioni hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale.*

Da queste premesse concettuali la Corte trae una conseguenza pratica fortemente incisiva sul regime tributario. Per essa, «*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.*

Questo orientamento, che poteva apparire limitato al caso dell'iva, allora considerato, è stato successivamente confermato dalla Corte ad altri fini impositivi. Quanto all'imposizione diretta come utili degli "interessi" pagati ad una società straniera, la sentenza Lammers (9), conferma anch'essa il principio; e per le imposte indirette sulla raccolta di capitali, analoghi principi si leggono nella sentenza Auer (10).

Ma qui con una restrizione; essa infatti, riprendendo l'approccio più restrittivo che già era stato proprio di una senten-

(7) Le parole in corsivo di questa e delle successive citazioni di giurisprudenza riproducono parti del testo, o le massime delle sentenze citate.

(8) Nella motivazione, § 75, la Corte chiarisce, su questo decisivo punto, che «*il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove le operazioni di cui trattasi possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di vantaggi fiscali*»

(9) Sentenza del 17 gennaio 2008, nel procedimento n. 105/2007. Per la verità in questa pronunzia si limita quella riqualificazione a «*quanto sarebbe stato pagato dalla società nazionale in assenza dei particolari legami che sussistono con la società estera beneficiaria del pagamento*».

(10) Corte di Giustizia, 8 novembre 2007, nel procedimento C-251/06, Firma ING. AUER - Die Bausoftware GmbH c. Finanzamt Freistadt Rohrbach Ur-fahr, in *Osservatorio Comunitario* (a cura di E. Bigi), in *Le società: rivista di diritto e pratica commerciale, societaria e fiscale*, 2008, 117 s..

za coeva della sentenza Halifax¹¹, considera abusivi solo i «*comportamenti caratterizzati dalla realizzazione di situazioni create artificialmente con l'unico scopo di ottenere un vantaggio fiscale*».

Resta così fissato il concetto di atto fiscalmente abusivo come quello inteso al vantaggio fiscale. Ma solo se questo ne è l'unico scopo? o anche se ne è scopo non esclusivo?

3. L'abuso nella giurisprudenza tributaria della Cassazione

A questi principi si richiama ora con crescente frequenza la nostra Cassazione. Dalla recente giurisprudenza comunitaria essa ha ricevuto impulso al suo autonomo percorso argomentativo verso l'affermazione dell'abuso di diritto – inteso in modo analogo - come principio generale. Come tale valevole oltre i casi previsti.

E' opportuno premettere che dal 1997 il sistema tributario italiano presenta, sotto il profilo che interessa, un disegno simile al sistema comunitario. L'art. 7 del d. lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, ha infatti introdotto nel d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, un articolo, 37 bis (12), ai sensi del quale: «1. Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti. 2. L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti ed i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse (...)».

Ma il limite all'abuso come principio generale è nel fatto che anche qui vale un metodo casistico. Come prevede il terzo comma, infatti, «3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano a condizione che, nell'ambito del comportamento di cui al comma

(11) Questa restrizione (l'unico scopo, e non *tout court* lo scopo di procurare un vantaggio fiscale) era già nella sentenza della Corte di Giustizia, 21 febbraio 2006, nel procedimento C-223/03, *University of Huddersfield Higher Education Corporation c. Commissioners of Customs & Excise* (c.d. sentenza Huddersfield), in *Rassegna dell'avvocatura dello Stato*, 2006, 63 ss., con nota di TIRELLI, *L'abuso del diritto*.

(12) In tema VANZ, *op. cit.*, 1616 ss.

2 siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni: a)....; b)....; c)....».

Già prima della sentenza Halifax, la Corte Suprema italiana aveva «attribuito all'amministrazione finanziaria ampio potere di disconoscere, a fini antielusivi, gli effetti degli atti compiuti dal contribuente al fine di beneficiare di un trattamento più vantaggioso» (13). A tale scopo, l'amministrazione poteva dedurre in giudizio la loro simulazione, o la nullità per "abuso di diritto" consistente nell'abusiva utilizzazione di norme comunitarie a scopi impropri (14).

Ancora con una pronunzia del novembre 2005 (15), la Suprema Corte aveva affermato l'emersione ad opera dell'art. 37 bis cit., di «un principio tendenziale, desumibile dalle fonti comunitarie, e dal concetto di abuso del diritto elaborato dalla giurisprudenza comunitaria, secondo cui non possono trarsi benefici da operazioni intraprese ed eseguite al solo scopo di procurarsi un risparmio fiscale». Ne faceva derivare un "difetto di causa che dà luogo alla nullità del contratto, non conseguendo dallo stesso alcun vantaggio economico per una parte ma solo un risparmio fiscale per l'altra».

Publicata la sentenza Halifax, la nostra Cassazione ne deduce che «la sesta direttiva aggiunge nell'ordinamento comunitario, direttamente applicabile in quello nazionale, alla tradizionale bipartizione dei comportamenti dei contribuenti in tema di iva, in fisiologici e patologici (propri delle frodi fiscali), una sorta di tertium genus in dipendenza del comportamento abusivo ed elusivo del contribuente, volto a conseguire il solo risultato del beneficio fiscale, senza una reale ed autonoma ragione economica giustificatrice delle operazioni economiche che risultano eseguite in forma solo apparentemente corretta ma in realtà elusiva» (16).

(13) Cass., sez. trib., 3 settembre 2001, n. 11351, in *Corriere giur.*, 2002, 349, con nota di ESPOSITO, *Qualificazione del contratto a fini fiscali e nullità per violazione di norme tributarie*.

(14) Cass., sez. trib., 21 ottobre 2005, n. 20398, (c.d. sentenza "dividend washing") in *Dir. e giustizia*, 2005, fasc. 43, p.21, con nota di PLACIDO, e in *Corriere trib.*, 2005, 3729 (m), con nota di COMMITTERI-SCIFONI, *Tassabili i proventi derivanti dal "dividend washing"*.

(15) Cass., sez. trib., 14 novembre 2005, n. 22932, in *Rep. Foro it.*, 2005, Tributi in genere, n. 887.

(16) Cass., sez. trib., 5 maggio 2006, n. 10 353, in *Dialoghi di dir. trib.*, 2006, 741, con nota di STEVANATO-LUPI.

Con sentenze successive, confermando il principio, la Corte ha aggiunto tre precisazioni.

Anzitutto, che l'accertamento del meccanismo elusivo «*pre-scinde dall'accertamento della simulazione o del carattere fraudolento dell'operazione*».

Poi, che ad escluderlo non bastano «*ragioni economiche meramente marginali e teoriche, inidonee a fornire una spiegazione alternativa dell'operazione rispetto al mero risparmio fiscale*» (17).

Infine, che «*incombe sul contribuente fornire la prova dell'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di carattere non meramente marginale o teorico*» (18).

E' utile aggiungere due cose.

Con una sua ordinanza la Cassazione ha interpellato la Corte europea, soprattutto per sapere se a configurare l'abuso sia sufficiente il fine di realizzare un vantaggio fiscale, come affermato nella sentenza Halifax, o sia necessario che l'operazione abbia solo lo scopo di realizzare un vantaggio fiscale, senza altri obiettivi economici (19).

Inoltre, sin dalla sentenza n. 21221/2006, viene ribadito che «*il disconoscimento del diritto alla deduzione per oneri derivanti da meccanismi elusivi (...) prescinde dall'accertamento della simulazione o del carattere fraudolento dell'operazione*».

(17) Per questo punto, ed il precedente, v. Cass., sez. trib., 29 settembre 2006, n. 21221, in *Rep. Foro it.*, 2006, Redditi (imposte), n. 837.

(18) Cas., sez. trib., 16 gennaio 2008, n. 8772, in *Corriere Trib.*, 2008, 1777 ss.; Cass., sez. trib., 21 aprile 2008, n. 10257, inedita. Queste sentenze oltre ad aggiungere la precisazione sull'onere della prova, confermano il principio e gli altri punti richiamati. Nell'ordinanza Cass., sez. trib., 29 marzo 2007, n. 5503, in *Corriere trib.*, 2007, 1795, con nota di A. Santi, era stato chiesto alla Corte di Giustizia di dire se il diritto comunitario non sia contrario alle presunzioni di frode o evasione che non ammettano prova contraria.

(19) Cass., ordinanza 4 ottobre 2006, n. 21371, in *Obbl. e Contr.*, 2006, 1047.

4. Una verifica della tenuta logica del *trend* giurisprudenziale: quale concetto di abuso? abuso di che?

La verifica che qui si intende condurre riguarda più da presso la giurisprudenza della Cassazione e, solo nella misura in cui essa la ricalca, la giurisprudenza della Corte di Giustizia.

Come accennato, l'abuso del diritto è un argomento, finalizzato ad operazioni correttive dello stretto diritto. La riflessione critica deve allora muovere dall'operazione correttiva perseguita dalle corti servendosene. Per maggior chiarezza, si può dividerla per punti. I seguenti.

Un punto preliminare è che erigendo il divieto di abuso a principio generale sganciato dalla casistica vi si fanno rientrare anche operazioni a quella estranee. Si potrebbe discutere se le normative dell'art. 54 della Carta di Nizza (che si riferisce alle sole sue norme), della sesta direttiva (che ha previsioni casistiche), e dell'art. 37 bis d.p.r. n. 600 (anch'esso casistico), autorizzino la conclusione. Questo aspetto qui non sarà rimesso in discussione.

Il primo punto di cui verificare la tenuta argomentativa è il seguente. Grazie al concetto di abuso si scavalca la riconducibilità dell'operazione ad un regime tributario preferenziale (assunto come inadeguato), per ricondurla ad un regime tributario più gravoso (assunto come normale). Si disapplica, insomma, la norma tributaria più favorevole, per sostituirla quella meno favorevole. Questo risultato argomentativo è appunto ottenuto affermando che la fattispecie è abusiva.

Il secondo è che con la tipologia di abuso adottata si rende inefficace, sia nel senso di non idonea a qualificare adeguatamente l'operazione, sia nel senso di non opponibile all'amministrazione tributaria, la forma negoziale adottata; e si rende efficace in suo luogo una conformazione alternativa. Questo risultato argomentativo è ottenuto affermando che l'abuso concerne la forma dell'operazione.

Obbligato, allora, il percorso di verifica.

Esso concernerà, anzitutto il concetto di abuso adottato: quale "abuso"?

Riguarderà poi la sua tipologia: abuso di che?

Ogni punto, acclarando un aspetto concettuale, consentirà una corrispondente conclusione sulla disciplina.

5. Il concetto di abuso come strumento argomentativo per la disapplicazione di una disposizione: come ciò imponga la nozione stretta di abuso (perseguimento del solo vantaggio fiscale)

Siamo così alla prima domanda: in che senso *abuso*?

5.1. Affinché nell'interpretazione ed applicazione del diritto si apra uno spazio logico all'affermazione dell'abuso, in funzione correttiva, occorre che si possa sostenere che esiste uno stretto diritto, di cui appunto si abusa (20). Se così non fosse, infatti, nulla impedirebbe di sostenere che il caso regolato è direttamente illecito. Solo rispetto ad uno stretto diritto che si assuma aggirato, si apre la possibilità di sostenere che quel caso è formalmente lecito, ma sostanzialmente antigiusuridico. Questo *spread* tra stretto diritto e vero diritto crea, appunto, la possibilità logica dell'abuso (21).

Questa possibilità dell'argomentazione giuridica si rafforza soprattutto laddove a base dello stretto diritto stia il diritto *positum*, la legge; e l'interprete sia vincolato al suo senso (22). Si rafforza, insomma, laddove domina il giuspositivismo (23). A prima vista, se il diritto è esegesi della legge, per l'abuso non c'è spazio. Tuttavia, anche in ambiente giuspositivista il legislatore, proprio cercando di vincolare l'interprete alla più rigorosa fedeltà, gli offre la possibilità di adottare interpretazioni correttive della lettera. Per evitare l'infedeltà inversa all'abuso, infatti – vale a dire il formalismo – autorizza le correzioni del senso letterale conformi

(20) Da ultimo in senso sostanzialmente affine PINO, *op. cit.*, 127-128. *Contra* SALVI, *op. cit.*, 1.

(21) La necessità di un duplice piano di valutazione, tra stretto diritto e etica, o tra stretto diritto e solidarietà trova invece d'accordo SALVI, *op. cit.*, 1 s.

(22) Non a caso, come fanno rilevare GAMBARO, *Abuso del diritto. II) Diritto comparato e straniero*, cit., 2, e GREGGI, *op. cit., loc. ult. cit.*, così nel diritto romano come nel *common Law* manca una teoria dell'abuso del diritto, mentre esso fiorisce rispetto al diritto giustiniano ed alle codificazioni.

(23) Se infatti l'interpretazione opera all'interno di un sistema di principi elastici, dei quali il giurista è al contempo interprete e creatore, dell'abuso non c'è bisogno né possibilità. Al contrario, nei paesi di diritto scritto, codificato, in cui il diritto è la legge, e l'interpretazione è ritenuta vincolata al suo senso, il senso letterale delle disposizioni crea più che altrove uno stretto diritto. Al quale non si sfugge facilmente, finché prevalga l'idea – tipica appunto del giuspositivismo trionfante - che l'interprete non debba far altro che constatare il senso della legge. Senza manipolarlo.

all'intenzione del legislatore (24). Nulla di diverso fa l'interprete quando invoca l'abuso: supera la lettera invocando un'istanza superiore alla lettera della legge, ma non per questo estranea alla legge. Si apre così anche la possibilità giuridica dell'abuso.

Ma, e siamo al punto, per quale necessità? Se, infatti, alla lettera della legge si può sfuggire semplicemente appellandosi all'intenzione del legislatore, perché nei casi presentati come abusivi non limitarsi ad osservare che la loro qualificazione secondo la lettera – solo formalisticamente corretta – è superata da quella secondo l'intenzione legislativa – sostanzialmente antiggiuridica –? Perché insomma ricorrere all'abuso? che cosa consente all'interprete l'argomento dell'abuso, che non sia già consentito dall'argomento dello spirito oltre la lettera?

La risposta è la seguente. Secondo la tecnica della sussunzione, ogni caso concreto deve essere ricondotto alla disposizione in cui ne è prevista la fattispecie, ed allora e solo allora gli si applica il relativo effetto giuridico. Ma – e qui sta il punto – per definizione il caso “abusivo” non rientra nella fattispecie della disposizione “elusa”. Esso infatti ha altre caratteristiche di conformazione, che lo fanno rientrare sotto un'altra disposizione. Sicché, fino a che non si dimostri che il caso concreto, per le forme “altro”, in realtà è riconducibile all'*eadem legis ratio*, non gli si potrà applicare la disposizione che si vuole invece applicare.

L'argomento efficace a questo scopo è appunto l'abuso (25). Con esso si afferma che la funzione dell'atto non va d'accordo con la sua forma, e poiché la sostanza deve prevalere, esso ricade perciò sotto una differente *ratio legis*, congruente invece a quella

(24) Si tratta dunque, come per l'abuso rileva GAMBARDI, *Abuso del diritto*, cit., 1, di “fallimento della programmazione normativa”.

(25) Per comprendere l'abuso come tecnica argomentativa resta fondamentale lo studio di RESCIGNO, *L'abuso del diritto*, cit.

A me pare che in casi come quelli in esame lo schema argomentativo dell'abuso sia il seguente. C'è una disposizione *D* che prevede un caso *C* e vi connette l'effetto *E*. C'è un caso *c*, che non produce l'effetto *E* perché non ha le caratteristiche strutturali e formali di *C*. Ha infatti le caratteristiche previste in una diversa disposizione, *non-D*, cui consegue l'effetto *non-E*. Se si interpreta secondo lo stretto diritto, a *c*, non essendo sussumibile in *C*, non segue *E*. Ma *c* ha le caratteristiche teleologiche, anche se non quelle strutturali, di *C*. Dunque averlo conformato come *non-C* significa aver usato in modo anomalo il suo diverso tipo: un'altra conformazione per una stessa funzione. E allora, nella sua normalità esso è (o comunque equivale a) *C*. Quindi ai fini della norma, per cui conta appunto la normalità, esso produce egualmente l'effetto *E*.

funzione, ma espressa da un'altra norma, 'elusa', che assoggetta l'atto ad un diverso effetto giuridico.

E' questo dunque che l'argomento dell'abuso consente, e che non è invece ottenibile con il solo argomento dello spirito oltre la lettera. Con quest'ultimo si arriva a ricondurre il caso ad una diversa regola derivabile dalla stessa disposizione. Con l'abuso invece si riesce a ricondurre il caso ad una diversa regola derivabile da un'altra disposizione.

5.2. Il giurista che abbia consuetudine con i modi del ragionamento giuridico non fatica a riconoscere il procedimento sopra descritto. E' quello dell'analogia (26). L'argomento dell'abuso rientra dunque sia pure in senso lato nel genere dei ragionamenti per analogia, che operano riconducendo i casi sotto disposizioni che a prima vista non li concernono.

Prossimo il genere; ma diversa la specie. Cosa c'è di specificamente diverso, qui? C'è che con l'analogia, invocando l'identità di *ratio* si applica una disposizione ad un caso (formalmente e strutturalmente, ma non teleologicamente) diverso, *che non è re-*

(26) Nell'uno e nell'altro tipo di argomento, infatti, una disposizione (*rectius*: il suo effetto giuridico) è estesa ad un caso diverso (*rectius*: è estesa ad un caso in sé non riconducibile alla fattispecie di quella) che però presenti una somiglianza rilevante (*rectius*: che in una diversa fattispecie presenti però identità di *ratio*, cioè appunto di funzione). Sull'analogia, dati i limiti e le finalità di questo saggio, basterà rinviare a FALK, *Die Analogie im Recht*, Mainz, 1906; GÉNY, *Méthodes d'interprétation et sources en droit privé positif*, Paris, Sirey, 1919; PFÄNDER, *Logik*, Tübingen, 1963; HÖFFDING, *Der Begriff der Analogie*, Leipzig, 1924; BOBBIO, *L'analogia nella logica del diritto*, Torino, 1938; M. S. Giannini, *L'analogia giuridica*, Jovene, 1941, 516 ss.; BOBBIO, *Analogia*, in *N. N. D. I.*, I, Torino, 1957, 601 ss.; PERELMAN OLBRECHTS TYTECA, *Trattato dell'argomentazione*, Torino, 1966; PIANO MORTARI, *Analogia. Premessa storica*, in *Enc. Dir.*, II, Milano, 1958, 344 ss.; HESSE, *Modelli e analogie nella scienza*, Milano, 1980; BOBBIO, *Ancora intorno alla distinzione tra interpretazione estensiva e analogia*, in *Giur. It.*, 1968, 695 ss.; MELANDRI, *La linea e il circolo. Studio logico-filosofico sull'analogia*, Bologna, 1968; VILLA, *Evoluzione e nuovi orientamenti del procedimento per analogia*, in VIOLA-VILLA-URSO, *Interpretazione e applicazione del diritto tra scienza e politica*, Palermo, 1974; TARELLO, *L'interpretazione della legge*, Milano, 1980; KLUG, *Juristische Logik*, Berlin, 1982, 8 ss.; J. R. MURRAY, *The Role of Analogy in Legal Reasoning*, in *UCLA Law Review*, 1982, 833 ss.

Sul rapporto tra analogia e abuso DOSSETTI, *Orientamenti giurisprudenziali in tema di abuso del diritto*, cit., c. 1581; SACCO, *L'esercizio e l'abuso del diritto*, cit., 319; COSTANZA, *Brevi note per non abusare dell'abuso del diritto*, in *Giust. civ.*, 2001, 2443-2445; PINO, *op. cit.*, 166.

golato. Invece con l'abuso, invocando l'identità di *ratio*, si applica una disposizione ad un caso (formalmente e strutturalmente, ma non teleologicamente) diverso, *che è regolato* (27). Regolato da una diversa disposizione, che grazie all'argomento dell'abuso viene disapplicata. L'atto dichiarato abusivo ha infatti la sua (diversa) regola, e l'argomento dell'abuso serve appunto a sottrarlo a quella altrimenti normale (28).

Qui si vede quale sia, in termini sia di politica del diritto, sia di tecnica giuridica, l'effetto argomentativo dell'abuso. Ogni caso ha la sua regola. Dire che una norma è "elusa" è un strumento retorico, che dissimula con l'enfasi di riprovazione dell'"abuso" il pericolo di uno strappo alla legalità ed alla razionalità sotteso al ricondurre un caso dalla sua regola ad un'altra. Dire 'elusa' infatti presuppone che quella norma si dovesse applicare. Ma perché, se la fattispecie è altra?

Il valido impiego dell'argomento dell'abuso – che ne segna anche il limite – dipende dunque dal poter legittimamente affermare due cose. Senza di che, il ricorso all'abuso non sarebbe che un abuso. Ecco quali.

La prima vuole avere valenza di principio generale, comune all'analogia come all'abuso: nella qualificazione dei fatti giuridici la funzione conta più della struttura (29).

(27) L'analogia serve insomma a colmare una lacuna, e vi riesce estendendo una disposizione secondo la sua *ratio* e non secondo la sua fattispecie. L'abuso serve a disapplicare una disposizione, e vi riesce sostituendole nel suo caso un'altra disposizione, individuata secondo la *ratio* e contro la fattispecie. Una particolare attenzione agli aspetti logico argomentativi sottesi al ricorso al concetto di abuso è nello scritto di RESTIVO, *Contributo*, cit. 121 e ss.

(28) Nella nostra specie, a ricondurre l'operazione economica dal più favorevole regime fiscale al regime fiscale meno favorevole che si assume eluso.

(29) L'adozione di questa idea, che è alla base dell'analogia, non è avvenuta per caso. Ricordarlo ci spiega anche le ragioni della recezione dell'abuso. Contro la proposta di ricorrere all'analogia per colmare le lacune, la pandettistica aveva fatto osservare che non esistono lacune, perché se il caso non è regolato vuol dire che è irrilevante, cioè previsto e regolato in negativo. Vera fedeltà alla legge è dunque non estendergli un'altra regola. Facendolo si disapplica ciò che il legislatore ha stabilito. L'ammissione dell'analogia in tutti i moderni ordinamenti sta a testimoniare che è prevalsa l'idea che la *ratio* sia più importante della fattispecie. Che dunque laddove non soccorra un'altra regola espressa, debba valere quella cui la sua *ratio*, se non la sua fattispecie, riconduce il caso. Se ci chiediamo perché quell'idea abbia prevalso, la risposta è che essa aumenta la coerenza dell'ordinamento, e con essa la sua giustizia e la sua efficienza. Dopotutto, noi non crediamo più che il diritto sia (solo) la legge, e che il legislatore abbia tutto previsto; sappiamo che la legge è solo fonte, non diritto; che il diritto è oltre; e

E' appunto il principio che regge anche l'analogia. Qui, nel silenzio della legge, il caso è ricondotto come si sa alla norma con la cui fattispecie presenta una somiglianza rilevante. Ma nello stabilire, tra varie caratteristiche – che magari conducono a norme diverse – quale sia rilevante per la somiglianza, quelle funzionali contano più di quelle strutturali. Del resto, è un principio non solo corretto, ma ineludibile. Infatti, il metodo alternativo, di applicare le regole privilegiando la struttura, appare subito impercorribile. E' evidente che il senso giuridico degli atti non è nella struttura ma nella funzione, e solo essa consente di applicare la regola conveniente (30). La funzione prevale perché essa esprime il vero senso della struttura. Una struttura che esprime una funzione diversa da quella standard (ad esempio: un atto a struttura onerosa che per il carattere meramente simbolico del corrispettivo ha una funzione liberale) equivale infatti ad una diversa struttura (nell'esempio: ad un atto a titolo gratuito). In caso di discrasia tra struttura e funzione, la funzione è dunque decisiva.

La seconda concerne il caso particolare dell'abuso: nella qualificazione dei fatti giuridici la funzione è decisiva solo se univoca.

La funzione è decisiva, come detto. Ma non più quando non conduce univocamente in una direzione. A un atto con la stessa struttura di un altro, ma diversa funzione, inerente al caso regolato da una diversa norma, è giusto che si applichi la diversa regola della funzione. Ma a un atto con la stessa struttura di un altro, e con in parte la stessa funzione, e in parte una funzione diversa, come disapplicare *sic et simpliciter* la regola che lo concerne? Per applicare fondatamente all'atto 'abusivo' la stessa severa regola di un altro, assumendo che esso la elude, e in realtà realizza abusivamente il caso da essa regolato, per parlare insomma convenientemente di abuso, e poter così legittimamente applicare una diversa regola, *disapplicando l'altra*, bisogna tassativamente soddisfare una condizione più complessa di quella che regge l'analogia, concorrendo qui (e non lì) due regole, e di pari gerar-

che l'idea che tutto sia previsto è solo una *factio*, espressione di quella più radicale *factio* che è la volontà del legislatore, se intesa in senso psicologico.

(30) Ad esempio: se taluno demolisce la cosa di un altro, qual è la regola? Lo stesso fatto è del tutto diverso agli effetti giuridici secondo che si tratti – ma questa è la *ratio* – di danneggiamento, ed allora l'agente paga il proprietario, o di opera, ed allora il proprietario paga l'agente. E' dunque la *ratio* che decide della regola.

chia. Eccola. La fattispecie strutturalmente e formalmente diversa da quanto prevede la regola ritenuta elusa deve realizzare – *in tutto e per tutto* - la stessa funzione supposta dalla regola che si vuol applicare, e non realizzare – *neppure in parte* - la funzione supposta dalla regola che invece si vuol disapplicare (ad esempio: l'atto oneroso non può essere trattato da gratuito se il corrispettivo è inadeguato per difetto) (31). Solo a questo patto la sua diversa regola non è violata ma legittimamente disapplicata. Fino a che infatti concorre, almeno in parte, con la struttura anche la funzione propria della regola che in grazia dell'asserito abuso si vorrebbe disapplicare, la sua disapplicazione è ingiustificata. Nell'ambiguità o plurivocità della funzione, la struttura riprende il sopravvento.

5.3. Da tutto ciò si ricava un'inequivoca indicazione pratica per la casistica qui in esame.

Non è inutile ricordare che la giurisprudenza comunitaria ha oscillato tra una nozione lata di abuso, per la quale è sufficiente il perseguimento del vantaggio fiscale (sentenza Halifax), ed una più stretta per la quale, per definire abusiva la conformazione di un atto ed applicargli altro regime, occorre che esso abbia il *solo* scopo di perseguire il vantaggio fiscale (sentenza Huddersfield, sentenza Auer).

Ebbene, il ragionamento svolto squalifica l'accezione lata, e chiarisce che solo l'accezione più rigorosa è razionalmente sostenibile. Se infatti l'atto, pur conformato per inseguire un vantaggio fiscale, assolve comunque la funzione corrispondente alla sua struttura, se insomma non è che una variante del tipo che ammette legittimamente un miglior trattamento fiscale, perché negarglielo? Se è vero che l'abuso (quando c'è; ed abbiamo appena concluso che c'è quando viene interamente meno la funzione dell'atto) è perseguibile, è altrettanto vero che è lecito agire in modo da conseguire, secondo e non contro le regole, il miglior trattamento fiscale.

In sintesi: le operazioni economiche saranno fiscalmente perseguibili in quanto abusive quando la sostanza non corrisponda più all'apparenza, la funzione alla struttura. Fino a che la sostan-

(31) Sarà bene chiarire che mi riferisco alla funzione tipica e caratterizzante dell'atto. Non sarebbero dunque rilevanti a questi fini funzioni meramente accessorie e marginali, di per sé non utili ad individuare la disciplina applicabile.

za, la funzione, sussiste, sia pure in varianti capaci di vantaggi fiscali, l'atto non è abusivo solo perché astuto.

E' importante sottolineare che, d'altronde, l'impossibilità di disapplicare *in toto* una norma, e la necessità invece di applicarla almeno in proporzione della ricorrenza nell'atto da regolare della struttura e della funzione suoi propri, è confermata dalla stessa ultima giurisprudenza della Corte di Giustizia. Che nella citata sentenza del 17 gennaio 2008, n. 105/07 (Lammers), statuisce proprio che affinché una normativa nazionale antiabuso risulti proporzionata è necessario che trovi operatività solo limitatamente alla parte in cui mancano nell'atto abusivo la struttura e funzione normali.

La domanda giusta da farsi non è dunque – come invece la nostra Cassazione – se l'abuso ricorra quando c'è comunque lo scopo del vantaggio fiscale, o invece quando c'è solo questo scopo. Qui la risposta come visto è scontata: scopo esclusivo! Bensì se, quando (come nel caso Lammers) la funzione è mista (e la normativa antiabuso deve applicarsi in proporzione), si possa ancora parlare di atto abusivo. E la logica fa propendere per la risposta negativa.

Ciò significa, in pratica, che se la conformazione dell'operazione sospetta di abuso può invocare ragioni economiche (e non solo fiscali) comunque sufficienti a giustificare quella conformazione, essa non può essere ritenuta abusiva.

6. L'abuso di forme giuridiche: come ciò imponga l'identificazione del caso di abuso con il caso di negozio simulato per finalità di frode alla legge

Giungiamo così alla seconda domanda: abuso di che?

6.1. Sono esistite infatti nella storia molte nozioni di abuso del diritto. Altro è l'abuso del diritto soggettivo, altro l'abuso interpretativo del diritto oggettivo, altro l'abuso di potere. L'evoluzione vi ha affiancato una nuova figura: l'abuso delle forme giuridiche, o dei tipi legali.

Domandiamoci allora: a quale si riconduce, o almeno si avvicina, la nozione utilizzata dalla nuova giurisprudenza tributaria?

Evidente essendo che qui non è presente alcun ruolo dei diritti soggettivi, o dei poteri in senso stretto, il caso è piuttosto ricon-

ducibile all'abuso di forme giuridiche. Ha anch'esso una sua genealogia, dalla quale si possa ritenere che la Corte europea l'abbia tratto, e l'italiana ereditato?

Il piccolo mistero ha una spiegazione. L'antecedente diretto – da cui il concetto comunitario è tratto senza nominarlo (né la giurisprudenza comunitaria potrebbe, non dovendo essa mai denunciare, per motivi politici, i suoi debiti con gli ordinamenti nazionali), si ritrova esattamente analogo nel diritto tedesco.

A questo, infatti, appartiene il concetto generale di *Rechtmissbrauch* (abuso di diritto) che, benché più antico, in epoca moderna viene solitamente agganciato ad un dato normativo: il § 242 BGB (32), secondo il quale il debitore è obbligato ad eseguire la prestazione così come richiede la buona fede, tenuto conto degli usi e del traffico giuridico. Di quel concetto generale è applicazione particolare la nozione di *Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten* (abuso delle possibilità di forma giuridica). E proprio questo concetto troviamo citato in quella nazionale (33).

Agganciato al principio del § 242 BGB l'abuso diviene una delle manifestazioni della violazione del canone della buona fede. L'idea poi di abuso delle possibilità di forma giuridica richiama ovviamente quella di *Gestaltungsfreiheit*, cioè – diremmo noi – di libertà negoziale, e in particolare di determinare il contenuto del contratto. Qui il potere di autonomia del privato svia l'atto, la cui forma è utilizzata in modo deviato. La tutela allora accordata contro l'abuso è per lo più quella dell'inefficacia dell'atto abusivo (34). Una visione, elaborata in Germania (35), che ha trovato epigoni in Italia (36).

Nell'ordinamento tedesco quel concetto di abuso delle forme non è più solo dottrinale. E la sua consacrazione normativa riguarda proprio la materia tributaria. Il § 42 dell'*Abgabeordnung*,

(32) "*Leistung nach Treu und Glauben*. Der Schuldner ist verpflichtet, die Leistung so zu bewirken, wie Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte es erfordern".

(33) Cfr. Cass., sez. trib., 29 aprile 2005, n. 20398, cit.; Cass. sez. trib. 25 ottobre 2005, n. 22932, cit.

(34) Per l'inefficacia – e non l'illiceità – come conseguenza dell'abuso, v. nella nostra letteratura GAMBARO, op. cit. 5 ss.

(35) Cfr. MÜLLER ERZBACH, *L'abuso del diritto secondo la dottrina teleologica*, cit., *passim*.

(36) ROMANO, *Abuso del diritto: c) diritto attuale*, cit.

a maggior ragione nel nuovo testo in vigore da pochi mesi (37), ha infatti introdotto nello *Steuerrecht* la regola per cui «1. *La legge tributaria non può essere elusa attraverso un abuso di conformazione giuridica. Se la fattispecie di un negozio è prevista da una specifica norma tributaria intesa ad impedire l'elusione fiscale, i suoi effetti saranno quelli previsti da questa norma. Negli altri casi la pretesa tributaria deriva dalla sussistenza dell'abuso, nel significato previsto dal 2° comma, nella stessa misura in cui sarebbe derivata se fosse stata utilizzata una conformazione giuridica adeguata alla pratica degli affari.* 2. *Sussiste un abuso quando viene scelta una conformazione inadeguata, che determina per il soggetto d'imposta o per il terzo un vantaggio fiscale non previsto ove fosse stata utilizzata una forma adeguata. Ciò non vale ove il soggetto di imposta provi che esistono ragioni, diverse da quelle fiscali, di particolare rilevanza nel quadro complessivo del rapporto, che giustificano la scelta*».

Non ci vuol molto a riconoscere in questa disposizione la regola che la Corte europea rielabora, nella mancanza di una norma corrispondente, come un principio sotteso al sistema comunitario. Questo è dunque il concetto di abuso da essa utilizzato. Abuso della forma giuridica.

6.2. Di questa tipologia di abuso, la Cassazione fa, nella scia della Corte europea, un *tertium genus* tra atti fisiologici perché regolari, e atti patologici propri delle frodi fiscali. Si insiste infatti che nell'atto abusivo ed elusivo del contribuente, volto a conseguire il solo risultato del beneficio fiscale, senza una reale ed autonoma ragione economica giustificatrice delle operazioni economiche, non vi sarebbe alcun elemento simulatorio o fraudolento. Ma è davvero così?

(37) "Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ist der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. Anderenfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2 so, wie er bei einer den wirtschaftliche Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung erhebt. 2. Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind".

Se con ciò si voleva dire – e questa è stata certamente una preoccupazione – che per l’abuso non si richiede alcun elemento soggettivo, ciò è esatto. Ma non giustifica la distinzione: neanche per la simulazione si richiede l’*animus*, né per la frode. Esse rilevano come tali, purché ne ricorrano i requisiti oggettivi, a prescindere dall’indagine sull’*animus* (38).

Se invece si voleva dire che si tratterebbe appunto di un terzo e diverso genere di atti, si dice cosa insostenibile.

Si consideri: come detto, per la qualificazione come abusivo occorre che l’atto pur avendo le forme di un tipo, abbia integralmente la sostanza dell’altro. Ciò esclude la realtà giuridica del tipo formalmente realizzato. Impedisce di configurarlo anche semplicemente come un negozio indiretto, in cui lo scopo tipico sia pure relegato in secondo piano, sussiste.

Sarebbe poco savio affermare in contrario che no, le diverse forme dell’atto abusivo sono vere e volute, e non finte. Mancando per definizione di una sostanza economica corrispondente (altrimenti non c’è abuso), esse sono “vere e volute” solo per i fini fiscali. Cioè per opporle al fisco, così come ogni atto simulato è voluto formalmente almeno nella misura necessaria a poterlo opporre al terzo che simulando si tenta di eludere. Sono dunque solo apparenza.

Inoltre, poiché la norma fiscale è inderogabile, e la forma destinata ad eluderla serve ad aggirarla con un’apparenza di estraneità ma una sostanza di interferenza, quell’apparenza a fini fiscali, senza sostanza economica corrispondente, e corrispondente invece ad una sostanza economica che vorrebbe l’applicazione della norma elusa, è fraudolenta. Si è detto come la giustificazione economica dell’operazione formale non debba ricorrere, e debba ricorrere l’elusione e il perseguimento del vantaggio fiscale, per poter parlare di abuso. Ma se così è, l’atto è necessariamente giuridicamente inconsistente ed apparente, e finalizzato a surrogare un diverso atto, invece sostanziale, per fini di aggiramento del diritto tributario. Questa parafrasi descrive invariabilmente la condizione dell’atto simulato o fraudolento.

(38) Per converso, l’indagine sull’*animus* non è sempre stata ritenuta estranea all’accertamento del carattere abusivo di un atto. Si pensi all’*animus nocendi* degli atti emulativi: su cui Cass. 27 giugno 2005, n. 13732, inedita. In tema da ultimo DITTA, *Atti emulativi e abuso del diritto*, in http://vetrina.ilsole24ore.com/consulenteimmobiliare/archivio/777/CI777_1868_1872.pdf

Tutto ciò impone di riconoscere nell'atto abusivo, *ex se*, in quanto per definizione corrispondente ad una conformazione giustificata dal solo scopo di lucrare un vantaggio fiscale, ma assolutamente priva di giustificazione economica, tanto un negozio relativamente simulato, che dissimula il diverso negozio di cui con l'argomento dell'abuso gli si applica il regime fiscale, quanto un negozio la cui causa conforme alla esteriore struttura è insussistente, ed in frode alla legge. Come tale duplicemente invalido. E proprio perché invalido suscettibile di cadere, non influire sulla qualificazione della specie, ed essere sostituito da una qualificazione che legittima il diverso trattamento ai fini tributari.

6.3. Del resto, e a titolo di riprova: per poter scavalcare il negozio abusivo occorre che esso sia invalido ed inefficace. Ma invalidità ed inefficacia derivano nel nostro sistema solo *ex lege*. A quale altra ragione, se non alla simulazione ed alla frode, le ricondurremo? La nostra giurisprudenza, che escogita la categoria dell'abuso, non è legittimata a crearne. Né si potrebbe sostenere che si abbia qui l'unico caso che consente all'interprete larga discrezionalità nella qualificazione di nullità: la violazione di norma imperativa. Ciò per due ragioni.

La prima: è dominante il convincimento che le norme fiscali non siano norme imperative nel senso che la loro violazione determini la nullità degli atti.

La seconda: perché la violazione di norma imperativa determini la nullità dell'atto esso deve essere esserle contrario nel suo contenuto. E qui invece la conformazione data al contenuto dell'atto è astrattamente valida, ma antiggiuridica (non nel suo contenuto, bensì) in quanto elusiva.

La "costruzione" dell'abuso fatta dalla Cassazione ha dunque stretto bisogno per stare in piedi e raggiungere i suoi fini, della invalidità per simulazione e frode. L'inefficacia del negozio formale a qualificare la specie, e conseguentemente l'inopponibilità all'amministrazione fiscale, non troverebbero altrimenti spiegazione.

Ne segue che l'amministrazione fiscale che tacci di abusività un atto, per radicare la domanda di accertamento del suo carattere abusivo non potrà fare a meno di allegare ed argomentare che la sua conformazione è solo esteriorità, che la funzione è diversa – e dovrà dir quale sia – e che per questa ragione ed in quei limiti l'atto richiama un diverso e meno favorevole regime. Potrà dun-

que evitare il nome ma non la sostanza delle impugnative per simulazione o per frode.

Anzi, la domanda giusta da farsi a questo punto non è più quella sulla caratteristica e gli effetti dell'abuso, ma a che serva in definitiva il ricorso retorico all'argomento dell'"abuso" se esso, per la sua stessa essenza, nella sostanza riecheggia i luoghi logici della esteriorità ed apparenza dell'atto, della sua realtà intesa a mascherare una diversa operazione economica e ad aggirare un regime fiscale, che sono i luoghi logici tipici delle controversie di simulazione e di frode.

7. A che cosa non serviva ed a che cosa può essere servito il ricorso giurisprudenziale al concetto di abuso

Ma se così è, sorge il dubbio che tutta la costruzione, indubbiamente elaborata e dotta, creata dalle Corti per squarciare il velo dietro cui si riparano forme raffinate di sospetta evasione, sia solo un arzigogolato artificio retorico per aggirare le strettoie dell'azione di simulazione e frode e rendere facile (forse troppo) la riconduzione ai regimi impositivi.

Se ne potrebbe dedurre insomma – se non è malizia del critico – che il vero fine argomentativo del ricorso all'abuso in così autorevoli sedi giudiziarie, sia stato non tanto il rispetto di un percorso logico, o l'effettiva necessità costruttiva, ma un altro: sfruttare l'aura di riprovazione che accompagna l'abuso, per far passare più facilmente un trattamento assai (troppo?) severo delle attività d'impresa (39).

Non sembra infatti che l'impiego dell'argomento dell'abuso sia davvero dipeso dalla necessità di raggiungere una conclusione altrimenti inattuabile. Perché, come visto, affermando in chiaro che un atto è solo apparente perché non ha sostanza economica corrispondente alla forma, e fraudolento perché ha il solo scopo di eludere il fisco lucrando vantaggi fiscali indebiti, si replica perfettamente la nozione di (preteso) abuso oggi elaborata (40), e si

(39) Sul rapporto dell'argomento dell'abuso con la ricerca da parte dell'interprete di ampi spazi di discrezionalità, PINO, *Il diritto e il suo rovescio*, cit. 55, *passim*.

(40) Al lettore basta confrontare questo concetto con quello di abuso della sentenza Halifax (operazioni controverse che, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva, e della

arriva argomentativamente esattamente là dove si vuole e si deve arrivare: squarciare il velo, far cadere la sua forma, farne emergere la sostanza, e ricondurla sotto la norma fiscale ad essa pertinente. E tutto questo – come si vede – senza nemmeno nominare l’abuso.

E se così fosse, se nominare l’abuso non è servito alla costruzione ma solo alla colorazione, l’interprete che aveva creduto di veder nell’ultima giurisprudenza tributaria risorgere dalle sue ceneri il concetto che è stato chiamato l’araba fenice del pensiero giuridico, dovrebbe ironicamente concludere: molto rumore per nulla.

legislazione nazionale che le traspone, procurano un vantaggio fiscale la cui concessione è contraria all’obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni, e hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale indebito) per rendersi conto che dicono la stessa cosa.