

L'estratto che stai consultando  
fa parte del volume in vendita  
su **ShopWKI**,  
il negozio online di **Wolters Kluwer**

[Torna al libro](#)



CEDAM

IPSOA

**UTET**<sup>®</sup>  
GIURIDICA

il fisco

 ALTALEX

**Capitolo VIII**  
**IL DISTINGUO TRA EVASIONE, LEGITTIMO**  
**RISPARMIO D'IMPOSTA ED ELUSIONE**  
**(ABUSO DEL DIRITTO)**

**Sommario:** 1. Abuso del diritto 2. Distinguo tra evasione e legittimo risparmio d'imposta

### **1. Abuso del diritto**

Risulta di fondamentale importanza, anche nell'ottica delle tematiche che verranno sviluppate nei capitoli successivi del libro, distinguere le fattispecie riconducibili all'evasione, all'elusione (abuso del diritto) oppure determinanti un risparmio d'imposta legittimo. Tale fondamentale distinguo risulta ora "normato" dalla previsione dell'art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente - disciplinante l'abuso del diritto o l'elusione fiscale - introdotta dal D.Lgs. n. 128/2015, ma era da ritenersi, evidentemente, già "immanente", in quanto di derivazione costituzionale, nell'ordinamento<sup>1</sup>. Peraltro, il distinguo - in specie quello tra elusione/abuso del diritto ed evasione - comporta delle rilevanti differenziazioni sul piano delle conseguenze procedurali nonché su quelle sanzionatorie<sup>2</sup>.

Si può già inizialmente affermare che l'abuso del diritto, il quale è argomento sovrapponibile con quello dell'elusione - come si dirà a breve - può essere individuato per esclusione rispetto all'evasione e al legittimo risparmio d'imposta.

Si fa riferimento, infatti, all'abuso del diritto o, meglio, al divieto di abuso del diritto laddove un soggetto, pur esercitando un proprio diritto espressamente riconosciuto dalla legge (o da un contratto), non persegue, in realtà, un fine meritevole di tutela da parte dell'ordinamento, ma anzi realizza un obiettivo ad esso contrario. Per detta ragione, non gli viene/può essere riconosciuta la tutela giurisdizionale che l'esercizio del diritto predetto invece meriterebbe. A fronte dell'attribuzione di un certo diritto, effettuata in via generale ed astratta dall'ordinamento, l'abuso del diritto identifica così l'ipotesi in cui il suo esercizio finisce per disattendere, nel caso concreto, le

---

<sup>1</sup> Come verrà meglio specificato nel capitolo successivo.

<sup>2</sup> In particolare, le fattispecie riconducibili all'abuso del diritto/elusione non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie.

finalità che la giustificano ovvero determinare una situazione che l'ordinamento non può tollerare<sup>3</sup>.

L'atto abusivo si pone, in sostanza, al di fuori del diritto, ma non nella forma, bensì negli effetti e nelle finalità perseguite: a fronte dell'esercizio di un diritto, formalmente perfetto, si pone il perseguimento per suo tramite di un vantaggio che l'ordinamento non reputa meritevole di tutela (se non c'è una situazione di vantaggio, di qualunque natura, non può individuarsi abuso).

Da queste brevi notazioni ben si comprende che il concetto di abuso del diritto non nasce in ambito tributario, bensì in quello civilistico.

La formula “abuso del diritto” si rinviene nell'esperienza continentale già con la giurisprudenza e la dottrina francese della seconda metà dell'Ottocento, ancorché alcuni autori ne rinvengano, addirittura, le prime “tracce” nel diritto romano<sup>4</sup>.

Come verrà riportato più dettagliatamente nel capitolo successivo, in molti ordinamenti europei l'abuso del diritto è stato positivizzato all'interno dei codici civili<sup>5</sup>. Nella nostra esperienza nazionale, invece, nonostante una previsione in tal senso nel progetto ministeriale del Codice civile<sup>6</sup>, si è preferito non introdurre una previsione specifica e generale sull'abuso del diritto, sulla considerazione - difficilmente confutabile - che si trattasse di una formula difficilmente positivizzabile, ossia traducibile in una norma di legge<sup>7</sup>.

La scelta è stata così quella di mantenere la figura di abuso del diritto a livello di regola immanente all'intero ordinamento, una sorta di principio generale, valevole - potenzialmente - per ogni branca del diritto<sup>8</sup>, sulla considerazione che la norma giuridica, nel prevedere l'esercizio del diritto, apre alla possibilità di abusarne (“dove finisce il diritto, inizia l'abuso”)<sup>9</sup>.

---

<sup>3</sup> A. Gambaro, “Abuso del diritto, Diritto comparato e straniero”, in *Enc. giur.*, 1988, vol. I; S. Patti, “Abuso del diritto”, in *Digesto delle discipline privatistiche - Sez. civile*, Torino, 1987, vol. I.

<sup>4</sup> Per una dettagliata indagine circa le origini del principio di abuso del diritto, si veda F. Prosperì, “L'abuso del diritto nella fiscalità vista da un civilista”, in *Dir. prat. trib.*, 2012, pt. 1, pag. 717.

<sup>5</sup> Ciò accade, ad esempio, nell'ordinamento tedesco, in quello greco (dove è addirittura inserito nella Costituzione), in quello portoghese, in quello svizzero, in quello olandese e in quello spagnolo, si veda Prosperì, op. cit.

<sup>6</sup> L'art. 7 delle “disposizioni sulla pubblicazione e l'applicazione della legge in generale” prevedeva invero che “nessuno può esercitare il proprio diritto in contrasto con lo scopo per cui il diritto medesimo gli è riconosciuto”.

<sup>7</sup> S. Romano, “Abuso del diritto”, in *Enc. dir.*, Milano, 1958, vol. I, pag. 166.

<sup>8</sup> Accanto all'ipotesi ritenuta tradizionalmente l'archetipo dell'abuso del diritto, ossia i c.d. atti emulativi di cui all'art. 833 c.c. si rinvengono comunque alcune specifiche ipotesi di abuso del diritto, come l'art. 330 sull'abuso della potestà genitoriale o l'art. 2793 sull'abuso della cosa data in pegno.

<sup>9</sup> M. Planiol, *Traité élémentaire de droit civil*, Parigi, 1939, pag. 312.

Tanto premesso, va rilevato che in diritto tributario l'abuso del diritto si sostanzia nel porre in essere atti o negozi che, pur giuridicamente validi ed efficaci, vanno a conseguire dei vantaggi fiscali (minore o nulla tassazione ovvero rimborsi d'imposta), che, ponendosi in conflitto con la *ratio* di singole norme ovvero del sistema, appaiono indebiti (ad esempio, perché realizzano la doppia deduzione di un componente negativo di reddito, ovvero la non imposizione di un provento, ecc.). L'abuso nel diritto tributario identifica così quelle operazioni che vengono poste in essere per conseguire un vantaggio che contrasta con i principi dell'ordinamento, con lo spirito delle norme.

Il fenomeno che l'abuso del diritto in materia tributaria intende contrastare è quello che, tradizionalmente, è stato avversato con le clausole antielusive, tra cui principalmente l'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973. L'elusione fiscale, invero, rappresenta proprio quel medesimo fenomeno di aggiramento di regole giuridiche, operato mediante atti, fatti e contratti perfettamente validi ed efficaci che, tuttavia, in ragione della finalità per cui sono congegnati, ossia l'ottenimento di un vantaggio fiscale non approvato dal sistema (giacché contrastante con la finalità delle norme ovvero i principi informatori del sistema), vengono disconosciuti (*rectius*, resi inopponibili)<sup>10</sup>.

Tant'è che l'esigenza di elaborare una specifica clausola anti abuso del diritto in ambito tributario consegue, in sostanza, alla mera presa d'atto dell'inadeguatezza dello strumento di contrasto alle pratiche elusive rappresentato dall'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973. Inadeguatezza dovuta essenzialmente dall'ambito di applicazione circoscritto, giacché limitato essenzialmente alle imposte dirette, nonché e soprattutto ad un numero chiuso di contratti ed operazioni (quelli che venivano disciplinati dal comma 3 dello stesso art. 37-*bis*). Da qui l'avvertita esigenza di superare quella previsione e di congegnare una regola di valenza effettivamente generale.

Esigenza cui ha risposto l'elaborazione del principio di divieto di abuso del diritto in ambito tributario, attraverso il menzionato art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente.

L'introduzione nel diritto tributario della figura dell'abuso del diritto - come noto - ha comunque origine comunitaria; segnatamente nella sentenza resa dalla Corte di Giustizia nel caso Halifax<sup>11</sup>. Proprio ad esito ed in ragione di quella pronuncia, difatti, la giurisprudenza nazionale, soprattutto quella di legittimità, ha potuto procedere all'elaborazione di una figura di abuso del

---

<sup>10</sup> Appare superflua ogni citazione sul punto; ad ogni modo, per un quadro pressoché esaustivo dell'argomento, si rinvia ad AA.VV. (a cura di G. Maisto), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, 2009.

<sup>11</sup> Corte di Giustizia, sentenza 21 febbraio 2006, causa C-255/02.

diritto propria dell'ambito tributario interno: in principio, quale immediata derivazione della corrispondente figura comunitaria elaborata dalla Corte di Giustizia<sup>12</sup> e poi, almeno per i c.d. tributi non armonizzati, alla stregua di un'asserita rinvenibilità, tra i principi costituzionali informativi della materia, di un principio interno, immanente, di divieto di abuso. Per questa via si è così consolidato l'indirizzo giurisprudenziale secondo il quale l'esistenza di un generale principio antielusivo *“in tema di tributi non armonizzati, quali le imposte dirette, va rinvenuta non nella giurisprudenza comunitaria quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano. Ed in effetti, i principi di capacità contributiva (art. 53 Cost., comma 1) e di progressività dell'imposizione (art. 53 Cost., comma 2) costituiscono il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali ultime norme evidentemente finalizzate alla più piena attuazione di quei principi. Con la conseguenza che non può non ritenersi insito nell'ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale”*<sup>13</sup>.

La genesi giurisprudenziale dell'abuso del diritto è stato certamente il principale punto di forza ma anche di debolezza di questa figura. Di forza, perché ha consentito in tempi ragionevolmente rapidi di elaborare una figura in grado di superare le strettoie della regola anti elusione vigente, ossia dell'art 37-*bis*; di debolezza, perché l'assenza di un fondamento positivo ha poi comportato incertezze applicative e *deficit* di tutela (sul tema della rilevanza d'ufficio; del riparto dell'onere della prova; del concreto ambito di operatività della figura ecc.) avvertiti infine come non più tollerabili dal sistema. Da qui la scelta di intervenire con la delega legislativa data dalla Legge n. 23/2014 che, tuttavia, in omaggio all'indirizzo giurisprudenziale, ha finito per recepire quali criteri direttivi, proprio le soluzioni definitorie sull'abuso del diritto elaborate dalla giurisprudenza.

Resta in ogni caso confermato che l'abuso del diritto, quale infine codificato, e l'elusione fiscale, di cui all'art. 37-*bis*, rappresentano figure tra loro non alternative, bensì in rapporto di genere a specie. Appare invero indubbia la convergenza, la sovrapposibilità, tra le due figure (elusione ed abuso), come pure tra le regole positive che le prevedono (l'art. 37-*bis* ed il nuovo art. 10-*bis*): l'abuso del diritto oggi codificato è diretta derivazione di quello

---

<sup>12</sup> Cfr. Cass. 21 aprile 2008, n. 10257; Cass. 17 ottobre 2008, n. 25374.

<sup>13</sup> Cass., SS.UU., 23 dicembre 2008, nn. 30055/30056/30057; Cass. 19 febbraio 2014, n. 3938.

elaborato dalla giurisprudenza che, a sua volta, nasceva dall'esigenza e volontà di ampliare il contrasto al fenomeno dell'elusione di cui all'art. 37-*bis*, circoscritto a fattispecie casistiche. Tutto questo è importante ricordare per ribadire la sostanziale continuità, e con esso il rapporto di genere a specie, tra le figure dell'abuso e quella dell'elusione tributaria<sup>14</sup>, ancorché le due figure oggi vengano ad essere “accorpate” nel predetto art. 10-*bis* dello Statuto.

### 2. Distinguo tra evasione e legittimo risparmio d'imposta

Poste queste premesse, va rilevato che il più volte citato art. 10-*bis* dello Statuto stabilisce espressamente che “*resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali differenti offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale*”.

Si tratta del riconoscimento espresso al contribuente della facoltà di scegliere tra regimi opzionali diversi e tra operazioni comportanti un differente carico fiscale. Non si tratta, tuttavia, di una novità. Il legittimo risparmio d'imposta, ossia la possibilità di fruire liberamente tra diverse soluzioni messe a disposizione dal sistema, tra loro alternative anche solo per ragioni fiscali, rappresenta invero un profilo immanente dell'ordinamento tributario.

Ad esso, del resto, vi si faceva espresso riferimento già nella relazione di accompagnamento all'introduzione dell'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, dove appunto si precisava che il legittimo risparmio tributario “*si verifica quando tra vari comportamenti posti dal sistema fiscale su un piano di pari dignità, il contribuente adotta quello fiscalmente meno oneroso. Non c'è aggiramento fintanto che il contribuente si limita a scegliere tra due alternative che in modo strutturale e fisiologico l'ordinamento gli mette a disposizione. Una diversa soluzione finirebbe per contrastare con un principio diffuso in tutti gli ordinamenti tributari dei Paesi sviluppati, che consentono al contribuente di regolare i propri affari nel modo fiscalmente meno oneroso, e dove le norme antielusione scattano solo quando l'abuso di questa libertà dà luogo a manipolazioni, scappatoie e stratagemmi che - pur formalmente legali - finiscono per stravolgere con i principi del sistema. La norma antielusione non può quindi vietare la scelta tra una serie di possibili comportamenti cui il sistema attribuisce pari dignità di quello fiscalmente meno oneroso. Tra gli strumenti giuridici fungibili, ma che il sistema pone su un piano di sostanziale parità si pensi, ad esempio, alla scelta sul tipo di società da utilizzare, alla scelta tra cedere aziende e cedere partecipazioni sociali, o al sistema di finanziamento basato su capitale proprio o di debito, sul periodo d'imposta in cui incassare proventi o pagare spese, fino ad arrivare alla misura degli ammortamenti, degli accantonamenti e di tutte*

---

<sup>14</sup> Come puntualmente evidenziato dalla dottrina (ex multis cfr. M. Basilavecchia, “Elusione e abuso del diritto: una integrazione possibile”, in *GT - Riv. giur. Trib.*, 2008, pag. 742), le due nozioni di elusione ed abuso non individuano affatto fenomeni differenti, portatori di disvalori differenti.

*le altre valutazioni di bilancio... In tutti questi casi la scelta della via fiscalmente meno onerosa non è implicitamente vietata dal sistema, ma al contrario esplicitamente o implicitamente consentita, e non è configurabile alcun aggiramento di obblighi o divieti?*

Alla stregua di questa definizione si realizza pertanto legittimo risparmio d'imposta, e quindi non elusione né - oggi - abuso del diritto, qualora il contribuente semplicemente adotti soluzioni, percorsi giuridici, opzioni cui il sistema espressamente accorda un trattamento fiscale di maggior favore rispetto ad altri, equivalenti per effetti economici e/o giuridici conseguibili. Quando, appunto, è il sistema stesso che offre "l'alternativa" fiscalmente più vantaggiosa, la scelta del contribuente non può essere censurata. Il vantaggio fiscale che consegue è infatti un vantaggio offerto dal sistema, di sistema, quindi, non contrario ad esso. Come tale il sistema lo accetta, lo deve accettare.

I casi in cui ciò accade possono essere molteplici. Si può ipotizzare il caso della trasformazione societaria finalizzata a conseguire una minore imposizione oppure l'acquisizione di partecipazioni per rientrare nel consolidato domestico. La relazione citata, a sua volta, evocava l'opzione tra cedere aziende e cedere partecipazioni o tra finanziamento basato su capitale proprio e di debito<sup>15</sup>, la scelta del periodo d'imposta in cui incassare proventi o pagare spese, fino alla misura degli ammortamenti, degli accantonamenti e di tutte le altre valutazioni di bilancio. Così come nella relazione illustrativa del D.Lgs. n. 128/2015 viene specificato che non si realizza una condotta abusiva laddove il contribuente scelga, per dare luogo all'estinzione di una società, di procedere a una fusione anziché alla liquidazione della stessa.

Viene correttamente riportato che, se è vero che la prima operazione è a carattere neutrale e la seconda ha, invece, natura realizzativa, nessuna disposizione tributaria mostra "preferenza" per l'una o l'altra previsione.

Si può ben dire, quindi, che si realizza legittimo risparmio d'imposta quando il contribuente utilizza gli strumenti messi a disposizione dall'ordinamento che gli consentono un minore onere tributario.

Sempre l'art. 10-*bis* dello Statuto, al comma 10, prevede che "*in sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie?*"

Si tratta del riconoscimento *ex lege* che l'abuso del diritto può configurarsi solamente laddove non si rientri in ipotesi di evasione. Come noto, tradizionalmente, l'elusione - di cui l'abuso rappresenta sostanzialmente un

---

<sup>15</sup> Ha riconosciuto il diritto dell'impresa di scegliere se finanziarsi con risorse proprie o di terzi e, così, escluso un'ipotesi elusiva nel caso di una società che prima aveva ridotto il capitale sociale con distribuzione ai soci e poi emesso un prestito obbligazionario sottoscritto dai medesimi soci, Cass. 15 luglio 2015, n. 14761.

contenitore - è definita in antitesi all'evasione: laddove la prima si compendia nell'aggiramento di norme attuato attraverso comportamenti ed atti palesi, alla luce del sole, la seconda identifica la violazione di precetti normativi, perpetrata soprattutto attraverso atti e comportamenti celati, nascosti, e volti a dissimulare l'effettiva ricchezza prodotta. L'evasione si contrappone all'elusione e quindi all'abuso del diritto proprio perché è la violazione, l'illecito, conseguito mediante la creazione di una realtà in apparenza divergente da quella effettiva. Qui non si può parlare di abuso perché non si tratta di aggiramento bensì di violazione, nel senso che la norma non viene elusa quanto violata.

In termini abbondantemente semplicistici, si può dire che si realizza evasione quando si agisce *contra legem*. L'evasione si può generare attraverso l'occultamento di ricavi, di compensi, di corrispettivi, eccetera, così come attraverso l'indicazione di spese e costi inesistenti, non inerenti, non di competenza, e così via; in sostanza, l'evasione si realizza attraverso tutte quelle situazioni che conducono alla rappresentazione di risultati diversi da quelli stabiliti dalla legge. In questo modo si può agevolmente rappresentare che l'evasione si realizza anche attraverso vicende di alterazione dei fatti economici, come, ad esempio, l'interposizione fittizia (disciplinata dall'art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973)<sup>16</sup>, la dissimulazione, la simulazione vera e propria<sup>17</sup>. La simulazione in genere (intendendosi anche la dissimulazione e l'interposizione) è caratterizzata dalla divergenza tra la fattispecie realizzata e quella dichiarata e, pertanto, non può che collocarsi nell'ambito dell'evasione. Nell'elusione non vi è invece alcuna finzione o "travestimento": i soggetti vogliono proprio gli effetti di quel particolare negozio, ivi inclusi i vantaggi fiscali, che, tuttavia, risultano indebiti. In sostanza, l'elusione non implica affatto una simulazione del contratto e la presenza di contro dichiarazioni attestante una diversa volontà delle parti rispetto a quella manifestata nella strumentazione negoziale posta in essere. E ciò in quanto nel concludere quei contratti se ne accettano tutte le conseguenze, in quanto queste si vogliono e - in particolare - quelle fiscali<sup>18</sup>.

In conclusione, e in termini abbondantemente riassuntivi, si può affermare che l'abuso o l'elusione si realizza quando il contribuente consegue un

---

<sup>16</sup> Sull'applicabilità estensiva dell'art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973 alla simulazione in genere e non soltanto alla species dell'interposizione fittizia, si veda, ad esempio, Cass. 10 giugno 2011, n. 12788.

<sup>17</sup> Di esemplare chiarezza, a questo fine, Falsitta, "Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto 'abuso del diritto'", in *Riv. dir. trib.*, n. 6/2010, pag. 349.

<sup>18</sup> Stevanato, "Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco", in *Dir. prat. trib.*, n. 5/2015, pag. 695.



vantaggio fiscale indebito, che tradisce la *ratio* della norma o, comunque, un vantaggio disapprovato dal sistema. Se il vantaggio fiscale si consegue, invece, non rispettando una specifica previsione di legge, si è nel campo dell'evasione, come nel caso, ad esempio, di rettifiche fondate sull'anti economicità di determinati componenti negativi di reddito - vicenda riconducibile al principio dell'inerenza - così come in tutte le fattispecie di alterazione dei fatti economici, quale, ad esempio, la dissimulazione.

L'abuso o l'elusione si realizza, invece, quando si pongono in essere atti o negozi perfettamente validi ed efficaci, ma in funzione atipica, nel senso che la finalità essenziale di questi ultimi è quella di conseguire un vantaggio fiscale illegittimo in quanto viene aggirata la finalità della norma o del sistema.

L'ambito in cui agisce l'abuso del diritto è indeterminato per definizione, tant'è che proprio per questo motivo in Italia è stata fatta la scelta, sotto il profilo civilistico, di non definirlo in termini precettivi. L'abuso nel diritto tributario coglie, in sostanza, tutti quei comportamenti perfettamente leciti che hanno come finalità principale quella di conseguire un vantaggio fiscale non previsto dalla legge, ma che comunque il sistema disapprova. Se il vantaggio fiscale viene conseguito in dispregio ad una specifica norma, si è nel campo dell'evasione; se, invece, si "abusa" del vantaggio si è nel campo, appunto, dell'abuso del diritto e dell'elusione. L'abuso del diritto e l'elusione, in sostanza, contemplan tutti quei comportamenti, perfettamente leciti, che eccedono il lecito risparmio d'imposta. Oltre il lecito risparmio d'imposta vi è, dunque, l'abuso, quando non si è in presenza di fattispecie di evasione.

Si può conclusivamente affermare, dunque, che l'abuso del diritto inizia dove finisce il legittimo risparmio d'imposta e in ogni caso si manifesta quando non si è in presenza di fattispecie riconducibili all'evasione.

L'estratto che stai consultando  
fa parte del volume in vendita  
su **ShopWKI**,  
il negozio online di **Wolters Kluwer**

[Torna al libro](#)



CEDAM

IPSOA

**UTET**<sup>®</sup>  
GIURIDICA

il fisco

 ALTALEX