

## 1-Premessa

Il tema dell'abuso del diritto “*sembra l'Araba Fenice, perché rinasce dalle sue ceneri quante volte viene espulso dall'ordinamento*”<sup>1</sup>.

Ad esso, da sempre oggetto di studio nella teoria generale<sup>2</sup>, si sono dedicati, ciclicamente, i cultori del diritto civile, che hanno approfondito soprattutto il problema della frode alla legge (art. 1344 c.c.), e quelli del diritto tributario, che si sono occupati dello sfuggente fenomeno dell'elusione fiscale.

Per *abuso del diritto*, secondo la migliore dottrina, si intende un comportamento apparentemente conforme al contenuto di una posizione giuridica soggettiva attribuita dall'ordinamento, ma, in realtà, in contrasto con la ragione sostanziale posta a fondamento di tale attribuzione: per cui mentre in apparenza, e solo formalmente, si esercita legittimamente un diritto, in realtà si entra in contrasto con le ragioni stesse e gli interessi per cui il diritto è riconosciuto dall'ordinamento giuridico, perpetrando un contrasto tra forma e sostanza, tra rispetto della lettera della norma e tradimento del suo *spirito*<sup>3</sup>.

In ambito fiscale, in particolare, si ha *abuso del diritto* quando si pretende di *applicare un diritto soggettivo del contribuente all'interno del rapporto impositivo (esenzioni, esclusioni, deduzioni, detrazioni, rimborsi o crediti di imposta), in situazioni di fatto concrete che non corrispondono al tipo astratto del presupposto assunto a propria base e giustificazione*

<sup>1</sup> Alpa, voce *Principi generali*, Digesto discipline privatistiche, sez. civile, Torino 1996, p. 364

<sup>2</sup> Si veda ad es. Pino, “*L'abuso del diritto tra teoria e dogmatica (precauzioni per l'uso)*” in *Eguaglianza, ragionevolezza e logica giuridica*, a cura di G. Maniaci, Milano 2006, pp.115-175

<sup>3</sup> La figura dell'abuso del diritto è puramente concettuale, non essendo stata codificata ed avendo genesi dottrinarie e giurisprudenziali. Se ne riportano di seguito alcune ben più autorevoli definizioni: per Rescigno ricorre l'abuso del diritto “quando la libertà garantita, e in concreto esercitata, s'inserisce in una sequenza di atti posti in essere in vista di un risultato vietato o per recare pregiudizio agli interessi o alle aspettative di un terzo”(Rescigno, *L'abuso del diritto*, Rivista di diritto civile, 1965, I, p. 205) ;per Salvi: “concettualmente, la figura dell'abuso del diritto concerne ipotesi nelle quali un comportamento che formalmente integri gli estremi dell'esercizio del diritto soggettivo, debba ritenersi però – sulla base di criteri non formali di valutazione – privo di tutela giuridica o illecito”(Salvi, voce *Abuso del diritto, I) Diritto civile*, Enciclopedia Giuridica, I, Roma 1988).

dalla norma attributiva del diritto<sup>4</sup>: secondo il vecchio adagio popolare “fatta la legge studiato l’inganno”<sup>5</sup>.

Lo stratagemma è antichissimo, come ci testimoniano i giuristi romani Paolo ed Ulpiano<sup>6</sup>, e riflette istinti umani profondi: “la lotta tra l’individualità, guidata per necessaria legge di natura da uno spirito egoistico, e la comunità, dominata per un’altrettanto necessaria legge di natura da uno spirito di solidarietà, che chiede a tutti i componenti di vivere ordinatamente, concorrendo al suo mantenimento, quindi partecipando anche alle relative spese”<sup>7</sup>. In questa lotta il diritto positivo mantiene, forzatamente, posizioni di retroguardia<sup>8</sup>, nella costante preoccupazione di “inseguire” i più eclatanti meccanismi abusivi via via escogitati: un “*serrate le fila*” che lascia tuttavia, inevitabilmente, ampi varchi attraverso cui passare: “nei suoi limiti e nella sua vocazione, la dottrina dell’abuso finisce allora col testimoniare l’antica miseria del diritto e la pena del giurista che cerca di riscattarla”<sup>9</sup>.

<sup>4</sup> Gentili, *Spunti di metodo in tema di “abuso del diritto”*, ΝΕΩΤΕΡΑ, 2009, n. 1, p. 38

<sup>5</sup> Espressione acutamente utilizzata da Giancarlo Zoppini in Zoppini, *Abuso del diritto e dintorni (ricostruzione critica per lo studio sistematico dell’elusione fiscale)*, Rivista di diritto tributario, p. 810

<sup>6</sup> “CONTRA LEGEM FACIT QUI ID FACIT QUOD LEX PROIBET, IN FRAUDEM VERO QUI SALVIS LEGIS VERBIS SENTENTIAM EIUS CIRCUMVENIT” (Paolo, D. 1,3,29) – “FRAUS ENIM LEGI FIT, UBI QUOD FIERI NOLUIT, FIERI AUTEM NON VETUIT, ID FIT: ET QUOD DISTAT ρητόν από διανοίας, HOC DISTAT FRAUS AB EO QUOD CONTRA LEGEM FIT” (Ulpiano, D. 1,3,30)

<sup>7</sup> Zoppini, *Abuso del diritto e dintorni (ricostruzione critica per lo studio sistematico dell’elusione fiscale)*, cit., p. 810

<sup>8</sup> Zoppini, *Abuso del diritto e dintorni (ricostruzione critica per lo studio sistematico dell’elusione fiscale)*, cit., p. 858: “... si può dire che l’esistenza, nell’ambito dell’ordinamento giuridico, di fenomeni (latamente) abusivi è un qualcosa di ineliminabile. L’accettazione della possibilità che si verifichino, in numero limitato, comportamenti di questo tipo, senza introdurre una norma “generalissima” di tipo repressivo, ovvero senza apprestare un arsenale di strumenti repressivi, può essere vista come la scelta di operare un sacrificio ragionevole sull’altare della libertà individuale, dato che la chiusura di ogni varco potrebbe essere ottenuta attribuendo poteri alla pubblica amministrazione ovvero al giudice considerati troppo incisivi.”

<sup>9</sup> Rescigno, *L’abuso del diritto*, cit., p. 220

## 2-Abuso del diritto, elusione fiscale, frode alla legge, simulazione, evasione e risparmio di imposta

Fino a pochi anni fa l'elusione era riguardata come una attività (giuridicamente) lecita ed insuscettibile di censura. Si leggeva infatti comunemente nei manuali che "l'elusione può essere definita come una forma di risparmio fiscale che è conforme alla lettera, ma non alla *ratio* delle norme tributarie<sup>10</sup> (...); essa è giuridicamente irrilevante se l'ordinamento non la prende in considerazione e non appresta alcun rimedio. (...) Infatti l'elusione assume rilievo solo se l'ordinamento consente al Fisco di reagire"<sup>11</sup>. Ed ancora che "è rimesso al legislatore il compito di individuare, in via generale e astratta, le fattispecie sintomatiche di elusione"<sup>12</sup> e che "il contrasto dell'elusione è stato affidato a discipline puntuali, aventi ad oggetto ipotesi ben individuate e riferite a fattispecie delimitate"<sup>13</sup>.

Nel nostro ordinamento tributario, infatti, a differenza che in altri paesi,<sup>14</sup> non esisteva, e non esiste tuttora, una disposizione di carattere generale che permetta al Fisco di prevenire e perseguire l'elusione.

Tralasciando le numerose disposizioni puntuali che mirano a vietare singole pratiche considerate elusive, la materia che ci occupa ha visto, nel corso degli anni, le seguenti disposizioni:

a) Art. 10, comma 1, della Legge n. 408 del 29 dicembre 1990:

---

<sup>10</sup> *E' l'impiego di una norma attributiva di diritti all'interno di un rapporto di imposta, al di là dei presupposti assunti a propria base dalla norma stessa, in modo da vanificare, per il tramite di questa, l'applicazione della norma obbligatoria* (Gentili, *Spunti di metodo in tema di "abuso del diritto"*, cit., p. 38)

<sup>11</sup> Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino 2006, p. 248 citato da Angelo Contrino, *Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamenti giuridici e connotati strutturali*, Diritto e pratica tributaria, parte prima, 2009, pp. 463 e ss.

<sup>12</sup> Tinelli, *Istituzioni di diritto tributario*, Padova 2003 citato da Angelo Contrino, *Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamenti giuridici e connotati strutturali*, Diritto e pratica tributaria, parte prima, 2009, pp. 463 e ss.

<sup>13</sup> Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano 2002, p. 220 citato da Angelo Contrino, *Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamenti giuridici e connotati strutturali*, Diritto e pratica tributaria, parte prima, 2009, pp. 463 e ss.

<sup>14</sup> Stati Uniti, Canada, Germania, Francia, Olanda e Svizzera, per esempio.

*“E’ consentito all’amministrazione finanziaria disconoscere ai fini fiscali la parte di costo delle partecipazioni sociali sostenuto e comunque i vantaggi tributari conseguiti in operazioni di fusione, concentrazione, trasformazione, scorporo e riduzione di capitale poste in essere senza valide ragioni economiche ed allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta”.*

b) Art. 10 cit. come sostituito dall’art. 28 della Legge n. 724 del 23 dicembre 1994 e dall’art. 3 della Legge n. 662 del 23 dicembre 1996, a far data dal primo gennaio 1997:

*“1. E’ consentito all’amministrazione finanziaria disconoscere i vantaggi tributari conseguiti in operazioni di concentrazione, trasformazione, scorporo, cessione di azienda, riduzione di capitale, liquidazione, valutazione di partecipazioni, cessioni di crediti o cessione o valutazione di valori mobiliari poste in essere senza valide ragioni economiche allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio d’imposta.*

*2 . Le imposte corrispondenti agli imponibili accertati dagli uffici in applicazione delle disposizioni di cui al comma primo ed i relativi interessi sono iscritti a ruolo a titolo provvisorio ai sensi e nella misura prevista dal secondo comma dell' articolo 15 del decreto del presidente della repubblica 29 settembre 1973, n. 602 , dopo le decisioni della commissione tributaria di primo grado ovvero decorso un anno dalla presentazione del ricorso se alla scadenza di tale termine la commissione non ha ancora emesso la propria decisione.*

*3 . le disposizioni del presente articolo non si applicano alle operazioni di fusione, concentrazione, trasformazione, scorporo e riduzione di capitale deliberate da tutti i soggetti interessati entro il 30 ottobre 1990.”.*

c) Art. 37-bis, DPR n. 600 del 29 settembre 1973, inserito dall’art. 7 Decreto legislativo n. 358 dell’08 ottobre 1997 (in G.U. n. 249 del 24/10/1997), in vigore dall’08 novembre 1997, e ss. modificazioni:

*“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 e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione.

3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano a condizione che, nell'ambito del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni:

a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili;

b) conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende;

c) cessioni di crediti;

d) cessioni di eccedenze d'imposta;

e) operazioni di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 544, recante disposizioni per l'adeguamento alle direttive comunitarie relative al regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni;

f) operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni e le classificazioni di bilancio, aventi ad oggetto i beni ed i rapporti di cui all'articolo 81, comma 1, lettere da c) a c -quinquies), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

f-bis) cessioni di beni effettuate tra i soggetti ammessi al regime della tassazione di gruppo di cui all'articolo 117 del testo unico delle imposte sui redditi;

f-ter) pagamenti di interessi e canoni di cui all'art. 26-quater, qualora detti pagamenti siano effettuati a soggetti controllati direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in uno Stato dell'Unione europea;

f-quater) pattuizioni intercorse tra società controllate e collegate ai sensi dell'art. 2359 del codice civile, una delle quali avente sede legale in uno stato o territorio diverso da quelli di cui al Decreto Ministeriale emanato ai sensi dell'art. 168-bis del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 aventi ad oggetto il pagamento di somme a titolo di clausola penale, multa, caparra confirmatoria o penitenziale.

4. L'avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per

iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2.

5. Fermo restando quanto disposto dall'articolo 42, l'avviso d'accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente e le imposte o le maggiori imposte devono essere calcolate tenendo conto di quanto previsto al comma 2.

6. Le imposte o le maggiori imposte accertate in applicazione delle disposizioni di cui al comma 2 sono iscritte a ruolo, secondo i criteri di cui all'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, concernente il pagamento dei tributi e delle sanzioni pecuniarie in pendenza di giudizio, unitamente ai relativi interessi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale.

7. I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni dei commi precedenti possono richiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito dei comportamenti disconosciuti dall'amministrazione finanziaria; a tal fine detti soggetti possono proporre, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo o è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza di rimborso all'amministrazione, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.

8. Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente deve presentare istanza al direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione. Con decreto del Ministro delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988 n. 400, sono disciplinate le modalità per l'applicazione del presente comma.”

Il legislatore, pertanto, dapprima (art. 10, co. 1, L. 408/1990) ha stigmatizzato lo scopo “esclusivo” di ottenere “fraudolentemente” un risparmio d'imposta, poi (art. 37-bis, DPR 600/1973), più genericamente, quello “di ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti”: già a livello legislativo, quindi, si sono fatte più strette le maglie della repressione fiscale.



Oggi, i nuovi orientamenti della giurisprudenza, sia nazionale, che comunitaria, sul divieto dell'abuso del diritto, sembrano aver dato una ulteriore decisa accelerazione alla repressione dell'elusione, mutando radicalmente la prospettiva manualistica cui si accennava ad inizio paragrafo.

Il divieto di abuso del diritto è divenuto, infatti, il principale “strumento di contrasto dell'elusione «al di fuori» (...) dei settori del diritto tributario legislativamente predeterminati e, al loro interno, dei casi tassativamente disciplinati dalla legge”<sup>15</sup> mentre è ormai questione meramente terminologica la distinzione tra abuso<sup>16</sup> ed elusione fiscale:<sup>17</sup> altro non sono che due modi diversi di definire lo stesso disvalore<sup>18</sup>.

Bisogna invece tutt'ora tenere separati questi concetti, da quelli di evasione, frode alla legge e simulazione<sup>19</sup>.

<sup>15</sup> Contrino, *Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamenti giuridici e connotati strutturali*, Diritto e pratica tributaria, n. 3, 2009, p. 465

<sup>16</sup> “L'abuso del diritto e' fenomeno *border line* che si colloca in una zona grigia quale *tertium genus* in posizione intermedia tra condotte fisiologiche (osservanti della norma) e condotte patologiche (violative della norma). L'abuso del diritto si basa, infatti, sull'impiego di una norma giuridica allo scopo di conseguire finalità diverse da quelle sue proprie e consiste nel piegare a fini distorsivi schemi contrattuali ed istituti ordinamentali senza alcun vantaggio economico che giustifichi l'operazione compiuta, facendo in pratica assumere fiscalmente ad un negozio o comportamento, gli effetti propri della regola aggirata.”: *“Il sindacato antiabuso del giudice tributario : tra elusione , frode ed oneri probatori”*, VI° Seminario di studi su questioni attuali sostanziali e processuali di diritto tributario –Torino IIIª giornata -22 aprile 2009 - di Massimo Scuffi

<sup>17</sup> “L'elusione come è noto è quella zona grigia – non meglio definita – in cui l'Amministrazione Finanziaria viene abilitata dall'ordinamento a difendersi non da un semplice nascondimento del reddito (dall'evasione “tout court”), ma dall'uso improprio da parte dei contribuenti delle norme che predeterminano la fattispecie impositiva a fini ingiustamente vantaggiosi: a difendersi, cioè, da quelle operazioni che non dissimulano il reddito, anzi rispettano anche formalmente i canoni della fattispecie legale e, pur tuttavia, attraverso l'uso combinato degli elementi oggettivi della fattispecie legale, realizzano effetti impositivi contrari alla *ratio legis* e dunque non in linea con la corretta attuazione del principio di capacità contributiva; effetti, in definitiva, discordanti con le finalità del sistema o del sottosistema in cui si colloca l'istituto fiscale del quale il contribuente invoca l'applicazione. Siamo in presenza, dunque, di quella linea di confine che separa le regole scritte dai principi metagiuridici.” (“*Abuso del diritto ed elusione fiscale*” intervento di Ivan Vacca al Convegno ANTI del 10 luglio 2008 su “*Elusione Tributaria: l'abuso del diritto tra norma comunitaria e norma interna*”); “(...) si ha elusione fiscale , allorquando il soggetto, pur non realizzando la fattispecie imponibile prevista dalla legge tributaria, consegue per una diversa via il medesimo risultato economico che la legge intende assoggettare ad imposizione, o un risultato economico equivalente o sufficientemente fungibile con esso. L'elusione, quindi, consiste nell'evitare (in tutto o in parte) l'obbligo d'imposta senza violare la legge tributaria, traducendosi nello sfruttamento degli «spazi» lasciati «aperti» dalle norme di imposizione” (Lovisolò, voce *Evasione ed elusione tributaria*, in Enciclopedia Giuridica, XIII, Roma 1988, p.2)

<sup>18</sup> Basilavecchia, *Elusione e abuso del diritto: una integrazione possibile*, GT- Rivista giuridica tributaria, 2008, p.742

<sup>19</sup> Prima di affrontare la distinzione di cui al testo, bisogna precisare che sulla definizione del concetto di elusione non vi è unanimità in dottrina; per dare conto di solo di alcune opinioni tra le altre: Umberto Morello (Morello, voce *Negoziio giuridico*, VI) *Negoziio in frode alla legge*, Enciclopedia Giuridica, XX, Roma, 1990) pare considerare l'elusione una sorta di *genus* cui appartenerebbero, come *species*, sia la frode alla legge, che l'abuso del diritto e la simulazione; e Aurelio Gentili (Gentili, *Abuso del diritto*,

Secondo la definizione di *E. Blumstein*, si ha “*elusione di imposta*” quando “attraverso un determinato procedimento intenzionale, fin da principio, venga posto in essere un patto che non integri i presupposti per l'imposizione, oppure attenui la grossezza dell'imposta dovuta; in ciò l'*elusione differisce dall'evasione dell'imposta*, per la quale esiste il fatto che è fondamento dell'imposizione, ma la sua esatta valutazione da parte degli organi amministrativi viene impedita mediante un comportamento illegale del contribuente”.<sup>20</sup> L'evasione tributaria consiste infatti “in qualsiasi fatto, commissivo od omissivo, del soggetto passivo dell'imposizione che, avendo posto in essere il presupposto del tributo, si sottrae in tutto o in parte, ai connessi obblighi previsti dalla legge”<sup>21</sup>.

La frode alla legge, d'altra parte, pur presentando diversi punti di contatto con l'abuso del diritto, con cui condivide il risultato di “aggirare” l'applicazione delle norme impositive, se ne distingue perché l'art. 1344 c.c. presuppone la violazione di norme imperative e sanziona il negozio fraudolento con la nullità, mentre l'elusione ha ad oggetto le norme impositive, che non sono norme imperative nel senso voluto dalla norma<sup>22</sup>, ed è sanzionata con l'inopponibilità<sup>23</sup>.

---

*giurisprudenza tributaria e categorie civilistiche*, IANUS, n1, 2009, pp.16 e ss) ritiene che il negozio elusivo non sia altro che un negozio simulato o in frode alla legge.

<sup>20</sup> Blumstein, *Sistema di diritto delle imposte*, trad. it. a cura di F. Forte, Milano, 1954, p. 27, citato da Lovisolo, voce *Evasione ed elusione tributaria*, cit. p. 2; secondo una diversa prospettiva, l'abuso del diritto (elusione) si distingue dall'evasione perché questa non costituisce “impiego eccedente (id est abusivo o elusivo) di una norma di eccezione alla norma da cui scaturisce l'obbligo, ma si risolve nella violazione diretta di tale ultima norma”(Gentili, *Spunti di metodo in tema di “abuso del diritto”*, cit., p. 38)

<sup>21</sup> Lovisolo, voce *Evasione ed elusione tributaria*, cit. p. 5

<sup>22</sup> Così Fantozzi, *Il diritto tributario*, Torino 2003, p.161 e Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, parte generale, Milano 2006, 251. In dottrina sono state avanzate però, come si è accennato (nota 19) diverse ricostruzioni riguardo alla possibilità di invocare l'art. 1344 cc come strumento di contrasto dei fenomeni elusivi. Accanto a questi (Fantozzi e Tesauro appunto) e altri Autori, che propendono per la tesi negativa, sostenendo, come detto, che l'art. 1344 cc impedirebbe l'aggiramento di norme imperative di natura proibitiva, laddove invece le disposizioni fiscali, non si occupano di stabilire se un negozio possa essere stipulato o meno, ma si limitano a disciplinarne gli effetti, vi è chi ritiene che gli atti negoziali non rilevarebbero come tali per il diritto tributario, ma come meri elementi della fattispecie, per cui l'elusione della legge tributaria non potrebbe essere combattuta con il rimedio dell'art. 1344 cc (Lupi, *Usufrutto di azioni: una norma antielusione non si può inventare*, in *Rass trib.* 1995, 1936). Altri ancora sostengono invece la valenza dell'art. 1344 cc anche in materia tributaria, considerando l'elusione tributaria una violazione del dovere solidaristico alla contribuzione di cui all'art. 53 Cost., precisando, però, che dall'applicazione della frode alla legge sul piano tributario scaturirebbe, non la nullità civilistica, ma l'irrelevanza fiscale dell'atto elusivo (Gallo, *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione*, in *Dir. e prat. trib.* 1992, 1767 e ss). Si veda anche Galgano, *Diritto civile e commerciale – vol. II- Tomo 1 – Obbligazioni in generale – Contratti in generale*, Padova 1990, pp. 264 e 265, secondo cui per parlarsi di norma imperativa ai sensi degli artt. 1343 e 1344 cc “... deve trattarsi di un comando o divieto assoluto, siccome posto a tutela di un interesse generale: a) comando o divieto assoluto è quello che non solo non



La simulazione, d'altra parte, presuppone che il negozio simulato *non sia realmente voluto* dalle parti, mentre, *nell'abuso del diritto*, l'operazione messa in atto è *voluta e reale*.

Ciò detto, rimane da domandarsi se, nel “nuovo quadro” dell'abuso del diritto, sia rimasto spazio per la pianificazione fiscale<sup>24</sup>: chi si limiti a cercare la soluzione meno onerosa tra quelle offerte dall'ordinamento (*tax saving*), rispettando la legislazione vigente, esercita un proprio diritto; chi, invece, strumentalizzando le norme, consegua risparmi d'imposta indebiti (*tax avoidance*), abusa del diritto in violazione dei principi fondamentali dell'ordinamento; e l'elusione fiscale non è altro, appunto, che un *abuso del risparmio d'imposta* mediante violazione dei principi cardine del sistema. Tuttavia mai come oggi sono stati tanto angusti gli ambiti del lecito risparmio di imposta<sup>25</sup>, che è riconosciuto, nella migliore delle ipotesi, come meglio vedremo in prosieguo, solo se si ravvisino nell'operazione “ragioni economicamente apprezzabili”, ed è francamente assai incerto il confine tra “uso” ed “abuso” del diritto; tanto che, parafrasando Bacone, si può dire che la Cassazione si comporti con il contribuente come il padrone con il suo cane: prima lo punisce, e poi gli spiega il perché.

---

ammette una diversa volontà delle parti, ma neppure, siccome posto a tutela di un interesse generale, una eccezione o esonero previsto dalla stessa legge b) comando o divieto posto a tutela dell'interesse generale è quello formulato dalla legge o da fonti a questa equiparate, non da fonti normative di grado inferiore” “(...) *Così non comporta nullità la frode fiscale, quantunque penalmente sanzionata (...)*”

<sup>23</sup>Santoro Passarelli, *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1971, pp. 236 e ss.: “L'inefficacia del negozio o di altri fatti, in genere l'irrelevanza di un rapporto, stabilita dalla legge a tutela di terzi, assume il nome specifico di inopponibilità”

<sup>24</sup> Beghin, “*L'inesistente confine tra pianificazione, elusione e «abuso del diritto»*”, *Corriere Tributario* n. 22, 2008, pp. 1777 e ss.

<sup>25</sup> “*Il risparmio di imposta si verifica quando tra i vari comportamenti posti dal sistema fiscale su piano di pari dignità, il contribuente adotta quello meno oneroso*”(Scuffi, “*Il sindacato antiabuso del giudice tributario: tra elusione, frode ed oneri probatori*”, *VI° Seminario di studi su questioni attuali sostanziali e processuali di diritto tributario –Torino III^ giornata -22 aprile 2009, p.2. Sul punto si veda anche la Circolare n. 320/E del 19 Dicembre 1997*