L'ABUSO DEL DIRITTO SECONDO LA RECENTE GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE

SOMMARIO: 1. Elusione fiscale ed abuso del diritto. – 2. Sviluppo legislativo. – 3. Giurisprudenza comunitaria. – 4. La giurisprudenza della Corte di Cassazione – Sezione Tributaria. – 5. La giurisprudenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite. – 6. Principi fondamentali in tema di abuso del diritto. – 7. L'analisi della dottrina. – 8. Proposte di modifiche legislative.

1. La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con le tre recenti sentenze n. 30055/08, 30056/08 e 30057/08 del 02 dicembre 2008, depositate il 23 dicembre 2008, ha stabilito dei principi in tema di elusione fiscale ed abuso del diritto che se da un punto di vista giuridico danno dei parametri di riferimento ai giudici dall'altro, invece, creano inquietudine ed incertezza agli operatori economici, nazionali e stranieri, rendendo ancora piú difficili e problematiche le operazioni commerciali, soprattutto in un momento di grave crisi economica.

In definitiva, secondo la Corte di Cassazione, esiste un principio generale non scritto volto a contrastare le pratiche consistenti in un abuso del diritto e ciò non soltanto nel settore fiscale ma anche in campi diversi dal diritto tributario.

Ne è testimonianza la sentenza n. 23726/07 sempre delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, nella quale è definita come abusiva la pratica di frazionamento di un credito, nella fase giudiziale dell'adempimento, al fine, principalmente, di scelta del giudice competente.

La lotta all'elusione fiscale, e quindi all'abuso di diritto, deve, però, trovare un giusto ed equilibrato compromesso tra la tutela degli interessi erariali e la libertà d'iniziativa economica, peraltro prevista e disciplinata dall'art. 41 della Costituzione:

«L'iniziativa economica privata è libera.

Non può svolgersi in contrasto con l'utilità sociale o in modo da recare danno alla sicurezza, alla libertà, alla dignità umana.

La legge determina i programmi e i controlli opportuni perché l'attività economica pubblica e privata possa essere indirizzata e coordinata ai fini sociali».

Il concetto di abuso del diritto nel settore tributario, nel corso degli anni, ha subíto un processo evolutivo, sia dal punto di vista legislativo che giurisprudenziale, spesso contraddittorio e fumoso, prima di arrivare

alle recenti sentenze dei giudici di legittimità; per cui è necessario, secondo me, ripercorrerne i passaggi, anche se in modo schematico, per suggerire al legislatore un futuro ed auspicabile intervento per dare serenità e certezze ai contribuenti, soprattutto ai fini del *tax planning*.

2. L'intervento legislativo, nel corso degli anni, si è sviluppato nel modo seguente.

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

«È 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».

2) 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 dall'01 gennaio 1997:

«È 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».

3) Art. 37-bis, comma 1, d.P.R 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:

«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».

Dall'excursus legislativo di cui sopra è facile rilevare che il legislatore, in un primo momento (nn. 1 e 2), ha previsto come scopo «esclusivo» quello di ottenere «fraudolentemente» un risparmio d'imposta, mentre, in un secondo momento (n. 3), ha genericamente previsto lo scopo «di ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti».

Di conseguenza, dall'08 novembre 1997, già a livello legislativo si sono allargate le maglie dell'elusione fiscale e su questo filone, peraltro, si è inserita una vasta, ed alcune volte contraddittoria, giurisprudenza sia nazionale che comunitaria.

3. Premesso che la VI Direttiva europea del 17/05/1977 n. 77/388/CEE non impone ad un soggetto passivo di scegliere tra due operazioni quella che implica un maggior pagamento di IVA, sull'argomento è intervenuta la famosa sentenza HALIFAX della Corte di Giustizia C-255/02 del 21 febbraio 2006.

In tale sentenza, la Corte di Lussemburgo ha elaborato una nozione di abuso in modo del tutto autonoma dalle ipotesi di frode, richiedendo che le operazioni, pur realmente volute ed immuni da rilievi di validità, devono avere «essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale».

Tale espressione, riprodotta con non significative varianti nelle diverse versioni linguistiche della decisione, era apparsa, da subito, diversa da quella comunemente ricorrente nella precedente giurisprudenza comunitaria ed in altri testi normativi comunitari, nei quali si è sempre parlato di vantaggio fiscale come scopo esclusivo, o di operazioni compiute al solo scopo di ottenere un risparmio fiscale, ovvero, come nell'art. 11 della direttiva 23 luglio 1990 n. 90/434/CEE, in materia di regime fiscale sulle fusioni, scissioni societarie e conferimento di attivo, il quale autorizza gli Stati membri a considerare il compimento di tali operazioni, ove non effettuate «per valide ragioni economiche», quale presunzione di frode o di evasione.

La suddetta interpretazione giurisprudenziale comunitaria, proprio per la sua novità e genericità, ha indotto, però, la Corte di Cassazione a riformulare alla Corte di Giustizia i seguenti quesiti:

– se la nozione di abuso del diritto, definita dalla succitata sentenza HALIFAX, come operazione essenzialmente compiuta ai fini di conseguire un vantaggio fiscale sia coincidente, piú ampia o piú restrittiva di quella non avente ragioni economiche diverse da un vantaggio fiscale;

– se possa essere considerato abuso del diritto (o di forme giuridiche) una separata conclusione di contratti di locazione finanziaria (leasing), di finanziamento, di assicurazione e di intermediazione, avente come risultato la soggezione ad IVA del solo corrispettivo della concessione in uso del bene.

A tal proposito, la Corte di Giustizia, con l'importante sentenza C-425/06 del 21 febbraio 2008, ha dato le seguenti risposte.

a) La sesta direttiva deve essere interpretata nel senso che l'esistenza di una pratica abusiva può essere riconosciuta qualora il perseguimento di un vantaggio fiscale costituisca lo scopo essenziale (non esclusivo) dell'operazione o delle operazioni controverse.

Nella motivazione, la Corte spiega che l'abuso può ricorrere anche quando lo scopo di conseguire un vantaggio fiscale sia essenziale, e cioè

non esclusivo, il che non esclude l'esistenza dell'abuso quando concorrono altre ragioni economiche.

b) È sempre compito del giudice di rinvio determinare se, ai fini dell'applicazione dell'IVA, operazioni come quelle in contestazione possano considerarsi rientranti in una pratica abusiva.

In sostanza, è sempre compito del giudice nazionale valutare se sussista un'operazione unica, al di là della struttura contrattuale di essa.

Infine, è opportuno segnalare che, secondo una pluriennale e consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia (sentenze del 14 febbraio 1995, C-279/93; 13 luglio 1993; C-330/91; 12 aprile 1994, C-1/9; 15 maggio 1997, C-250/95), pur essendo la materia dell'imposizione diretta attribuita alla competenza degli Stati membri, gli stessi sono, comunque, vincolati al rispetto dei diritti e principi fondamentali dell'ordinamento comunitario.

In conclusione, secondo la giurisprudenza comunitaria succitata, l'abuso del diritto sussiste:

– anche quanto lo scopo di conseguire un vantaggio fiscale sia essenziale, e cioè non esclusivo;

– il che non esclude l'esistenza dell'abuso quando concorrano altre ragione economiche;

– sia nel campo delle imposte «armonizzate o comunitarie» (come l'IVA, le accise ed i diritti doganali) sia nel campo delle imposte «non armonizzate o non comunitarie» (come le imposte dirette).

4. La Corte di Cassazione, in un primo momento, ha avuto un orientamento oscillante in tema di abuso del diritto.

Infatti, secondo una prima giurisprudenza (sentenze n. 3979/2000, n. 11351/2001, n. 3345/2002), prima dell'introduzione, da parte dell'art. 7, comma 1, del d.lg. n. 358/97 cit., del nuovo testo dell'art. 37-*bis* cit., non esisteva una clausola generale antielusiva nell'ordinamento fiscale italiano, anche per la non applicabilità retroattiva della detta norma, e considerato che neanche la stessa ha enunciato un principio di portata generale.

In un successivo momento, però, il suddetto indirizzo è stato riveduto e corretto, con le sentenze n. 20318 del 21/10/2005, n. 22938 del 14/11/2005, n. 21221 del 29/03/2006 e n. 26948 del 06/07/2006.

In sostanza, applicando il principio del divieto di abuso del diritto, occorre analizzare la natura e la specie delle operazioni, nelle loro reciproche connessioni e nelle finalità perseguite, allo scopo di accertare se le stesse siano o meno dirette, secondo la loro essenza, a conseguire

un risparmio d'imposta, e se cioè le affermate finalità economiche di altra natura consentano una spiegazione alternativa rispetto al risparmio fiscale, o se invece siano marginali o addirittura inesistenti.

Ove risulti accertato che le operazioni abbiano essenzialmente lo scopo di ottenere un risparmio fiscale, come, per esempio, l'indicazione di perdite e di componenti negativi deducibili, ne deriverebbe l'inesistenza del diritto a deduzioni.

Occorrerà, quindi, sempre esaminare in modo analitico le ragioni addotte nell'accertamento e svolte nella difesa dell'Amministrazione finanziaria.

Ultimamente, la Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, è ritornata sull'argomento, con ulteriori precisazioni, con le sentenze n. 10257 del 16 gennaio 2008 e n. 25374 del 21 maggio 2008.

Con la prima sentenza (n. 10257/08), la Corte ha formulato il seguente principio di diritto (ripreso anche dalla sentenza n. 8772/08):

«Non hanno efficacia nei confronti dell'amministrazione finanziaria quegli atti posti in essere dal contribuente che costituiscono «abuso del diritto», cioè che si traducono in operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale; ed incombe sul contribuente fornire la prova della esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di carattere non meramente marginale o teorico».

Successivamente, il suddetto principio è stato, in parte, corretto, con la seconda succitata sentenza della Corte di Cassazione (n. 25374 del 2008). Infatti:

«Per una corretta applicazione del principio il Collegio ritiene necessari alcuni chiarimenti sull'affermazione contenuta nella già richiamata sentenza della Corte n. 10257/2008, secondo cui l'onere di dimostrare che l'uso della forma giuridica corrisponde ad un reale scopo economico, diverso da quello di un risparmio fiscale, incombe al contribuente.

Nel confermare tale principio, la Corte rileva che l'individuazione dell'impiego abusivo di una forma giuridica incombe all'amministrazione finanziaria, la quale non potrà certamente limitarsi ad una mera e generica affermazione, ma dovrà individuare e precisare gli aspetti e le particolarità che fanno ritenere l'operazione priva di reale contenuto economico diverso dal risparmio d'imposta.

Si tratta della stessa regola contenuta nell'art. 37-*bis* del d.P.R n. 600/73 e propria, come si è detto, di altri ordinamenti giuridici».

Le succitate sentenze della Corte di Cassazione (nn. 10257/08 e n. 25374/08), a parte la differente impostazione circa l'onere della prova, hanno, in definitiva, stabilito i seguenti principi:

– costituiscono «abuso di diritto» le operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale;

– in ogni caso, incombe al contribuente fornire la prova della esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di carattere non meramente marginale o teorico, specie quando l'abuso del diritto dia luogo ad un elemento negativo del reddito o dell'imposta;

– la nozione di abuso del diritto prescinde, pertanto, da qualsiasi riferimento alla natura fittizia o fraudolenta di un'operazione, nel senso di una prefigurazione di comportamenti diretti a trarre in errore o a rendere difficile all'ufficio di cogliere la vera natura dell'operazione;

– né comporta l'accertamento della simulazione degli atti posti in essere in violazione del divieto di abuso;

– a seguito delle succitate sentenze della Corte di Giustizia di Lussemburgo, si ritiene che, anche nell'imposizione fiscale diretta, pur essendo questa attribuita alla competenza degli Stati membri, gli stessi devono esercitare tale competenza nel rispetto dei principi e delle libertà fondamentali contenuti nel Trattato CE;

– rispetto alla sentenza comunitaria HALIFAX, in definitiva, c'è un allargamento del solco tracciato, in quanto si considera sempre abusivo il ricorso a forme giuridiche quando il risparmio fiscale sia lo scopo principale della forma di transazione scelta, anche se allo stesso si accompagnino secondarie finalità di contenuto economico; oltretutto, i Giudici comunitari si sono spinti a fornire al giudice nazionale persino una serie di indici o di sintomi rivelatori di abuso;

– infine, è opportuno ribadire che lo strumento dell'abuso del diritto deve essere utilizzato dall'amministrazione finanziaria con particolare cautela, dovendosi sempre tener conto che l'impiego di forme contrattuali e/o organizzative che consentono un minor carico fiscale costituisce esercizio della libertà d'impresa e di iniziativa economica, nel quadro delle libertà fondamentali riconosciute dalla Costituzione e dall'ordinamento comunitario. Oltretutto, non bisogna dimenticare che l'evoluzione degli strumenti giuridici è necessariamente collegata alle rapide mutazioni della realtà economico-finanziaria, nella quale possono trovare spazio forme nuove, non strettamente legate ad un'angusta logica di profitto della singola impresa.

5. Nel corso del vasto e profondo dibattito dottrinario e giurisprudenziale sul concetto fiscale di abuso del diritto, a seguito di due ordinanze della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione (n. 12301 e n.

12302 del 24 maggio 2006), si è ritenuto opportuno devolvere alle Sezioni Unite le seguenti, ulteriori questioni:

1) se l'Amministrazione finanziaria, quale terzo interessato alla regolare applicazione delle imposte, sia legittimata a dedurre (prima in sede di accertamento fiscale e poi in sede contenziosa) la simulazione assoluta o relativa dei contratti stipulati dal contribuente o la loro nullità per «abuso del diritto», cioè per l'abusiva utilizzazione di norme comunitarie a scopi impropri;

2) se il giudice tributario, di fronte ad un atto di accertamento in cui si deduca un procedimento negoziale indiretto, possa ritenere comprese nel thema decidendi e rilevare d'ufficio eventuali cause di nullità dei contratti, la cui validità ed opponibilità all'Amministrazione abbia costituito oggetto dell'attività osservatoria delle parti.

Ai suddetti quesiti, la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con le tre citate sentenze n. 30055/08, n. 30056/08 e n. 30057/08, ha risposto nel modo seguente:

1) «Ritengono le Sezioni Unite di questa Corte di dover aderire all'indirizzo di recente affermatosi nella giurisprudenza della Sezione tributaria (si veda, da ultimo, Cass. 10257/08 e 25374/08), fondato sul riconoscimento dell'esistenza di un generale principio antielusivo; con la precisazione che la fonte di tale principio, 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, primo comma, Cost.) e di progressività dell'imposizione (art. 53, secondo comma, Cost.) costituiscono il fondamento sia delle norme impositivo in senso stretto sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali ultime norme evidentemente finalizzate alla piú piena attuazione di quei principi». Questo aspetto è certamente rivoluzionario perché la Corte di Cassazione sta affermando che è sempre stato cosí, quindi questo principio coinvolge tutte le operazioni del passato.

2) «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».

3) «Non contrasta con l'individuazione nell'ordinamento di un generale principio antielusione la constatazione del sopravvenire di specifiche norme antielusive, che appaiono, anzi, come questa Corte ha osservato, mero sintomo dell'esistenza di una regola generale (Cass. 8772/08)».

4) «Né siffatto principio può in alcun modo ritenersi contrastante con la riserva di legge in materia tributaria di cui all'art. 23 Cost., in quanto il riconoscimento di un generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario non si traduce nella imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensí nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali».

5) «Nessun dubbio può d'altro canto sussistere riguardo alla concreta rilevabilità d'ufficio, in questa sede di legittimità, delle inopponibilità del negozio abusivo all'erario. Infatti, per costante giurisprudenza di questa Corte, sono rilevabili d'ufficio le eccezioni poste a vantaggio dell'amministrazione in una materia, come è quella tributaria, da essa non disponibile (da ultimo, Cass. sent. n. 1605/08)».

6. In definitiva, alla luce di tutto quanto sopra esposto, si possono trarre sinteticamente i seguenti principi oggi necessari per individuare l'abuso del diritto nel campo tributario, tenendo conto della succitata, recente giurisprudenza comunitaria e nazionale.

1) Innanzitutto, esiste un principio generale non scritto volto a contrastare le pratiche consistenti in un abuso del diritto, riconosciuto peraltro anche in campi diversi dal diritto tributario (persino in altri Stati europei, come la Svizzera, la Germania e la Francia).

2) Costituiscono «abuso del diritto» le operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale, e cioè non esclusivo, il che non esclude l'esistenza dell'abuso quando concorrano altre ragioni economiche.

3) L'individuazione dell'impiego abusivo di una forma giuridica incombe sempre all'Amministrazione finanziaria, la quale non potrà certamente limitarsi ad una mera e generica affermazione, ma dovrà individuare e precisare gli aspetti e le particolarità che fanno ritenere l'operazione priva di reale contenuto economico diverso dal risparmio d'imposta. In ogni caso, è opportuno ribadire che lo strumento dell'abuso del diritto deve essere utilizzato dall'Amministrazione finanziaria con particolare cautela.

4) La nozione di abuso del diritto, in ogni caso, prescinde da qual-

siasi riferimento alla natura fittizia o fraudolenta di un'operazione,nel senso di una prefigurazione di comportamenti diretti a trarre in errore o a rendere difficile all'ufficio di cogliere la vera natura dell'operazione. Né comporta l'accertamento della simulazione degli atti posti in essere in violazione del divieto di abuso.

5) Il soggetto che ha utilizzato forme giuridiche non usuali deve sempre essere posto in grado di dimostrare l'esistenza di seri (e non meramente ipotetici o marginali) contenuti economici. E ciò deve essere fatto da parte del contribuente sia nella preventiva fase amministrativa che in quella successiva contenziosa. Per esempio, dovrebbe essere chiaro che quando un'operazione consente la continuità aziendale del soggetto che la pone in essere, nel senso che senza quella operazione l'azienda avrebbe perso i requisiti civilistici di sopravvivenza, le valide ragioni economiche si sono realizzate.

6) Il generale principio antielusivo trova la sua fonte, anche con effetti retroattivi:

– nella giurisprudenza comunitaria, per quanto riguarda i tributi «armonizzati» (quali l'IVA, le accise ed i diritti doganali);

– nei principi costituzionali (art. 53 Cost.) per i tributi «non armonizzati» (quali le imposte dirette).

7) In tema processuale, nessun dubbio può sussistere riguardo alla concreta rilevabilità d'ufficio, anche per la prima volta in Cassazione, della inopponibilità del negozio abusivo all'erario, con effetti retroattivi.

8) In conclusione, alla luce di quanto sopra esposto, l'elencazione, di cui all'art. 37-*bis* cit., al comma 3, non è tassativa, a meno che il legislatore stesso non intervenga per escludere tassativamente l'ipotesi come abuso del diritto (per esempio, si rinvia all'art. 176, comma 3, TUIR).

7. Gli interventi giurisprudenziali di cui sopra hanno, giustamente, allarmato la dottrina piú qualificata (E. De Mita, in *Il Sole 24 Ore* del 09 dicembre 2008 e del 02 gennaio 2009) perché il generico concetto di abuso del diritto, peraltro con gli allargamenti fatti prima dalla giurisprudenza comunitaria e dopo da quella della Corte di Cassazione, persino a Sezioni Unite, fa venir meno la certezza del diritto e scoraggiano iniziative imprenditoriali, sia nazionali che internazionali.

Infatti, la norma antielusiva generale sembra incompatibile con un sistema tributario che dal punto di vista della definizione dei presupposti tassabili in tema di reddito segue il metodo casistico.

In definitiva, l'alternativa è duplice: o si torna ad ipotesi tassativamente previste in sede legislativa oppure devono crearsi procedure par-

ticolari volte a favorire il raggiungimento di accordi tra contribuente e fisco, soprattutto per evitare l'applicazione di sanzioni amministrative e penali, queste ultime riconducibili alla fattispecie di dichiarazione infedele ex art. 4 d.lg. n. 74/2000 (F. Gallo, in Rassegna tributaria n. 2/2001, pag. 321).

8. La norma elusiva generale, peraltro non scritta, è incompatibile con un sistema tributario che segue il metodo casistico.

È necessario ed urgente, quindi, un intervento legislativo, chiaro e preciso, di interpretazione autentica che confermi la tassatività delle ipotesi previste dall'art. 37-*bis* cit., per evitare la proliferazione di interpelli e l'insorgere di un enorme contenzioso.

In mancanza del suddetto intervento legislativo, l'abuso del diritto rischia ogni volta di essere stabilito dalle circolari ministeriali (da ultimo, si rinvia alla risoluzione n. 446/E del 18 novembre 2008 dell'Agenzia delle Entrate – Direzione centrale normativa e contenzioso) oppure dai giudici tributari, lasciando i contribuenti ed i professionisti nell'assoluta incertezza, con il rischio di paralizzare l'iniziativa economica privata, tutelata dall'art. 41 della Costituzione, nonché compromettere la proprietà privata, anch'essa tutelata dall'art. 42 della Costituzione.

In definitiva, secondo me, de iure condendo, il legislatore fiscale, in tema di qualificazione e disciplina dell'abuso del diritto, dovrebbe:

– ritornare all'originaria formula degli anni '90, nel senso di ritenere elusiva l'operazione posta in essere senza valide ragioni economiche ed allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta;

– stabilire in modo tassativo in quali operazioni economiche e commerciali il fisco può intervenire per dimostrare che trattasi di un abuso del diritto;

– prevedere, in ogni caso, che qualsiasi operazione elusiva non comporta né l'applicazione di sanzioni amministrative né l'applicazione di sanzioni penali.

Infatti, non bisogna mai dimenticare che l'elusione fiscale è cosa ben diversa e distinta dall'evasione fiscale.

Il comportamento abusivo consiste proprio nel fatto che, a differenza delle ipotesi di frode e di evasione vera e propria, il soggetto ha posto in essere operazioni reali, assolutamente conformi ai modelli legali, senza immutazioni del vero o rappresentazioni infedeli ed incomplete della realtà.

Tale importante concetto prescinde totalmente dal concetto di frode

e di evasione fiscale e, di conseguenza, non può e non deve essere messo sullo stesso piano, anche ai fini sanzionatori, il contribuente evasore e quello che tra due legittime operazioni preferisce quella dove si pagano meno tasse.

A tal proposito, è opportuno citare il principio espresso dalla Camera dei Lord britannica nel 1936 sul caso *Duke Of Westminster*.

«Nessuno è tenuto a costruire il proprio fienile in modo che il Fisco vi entri con il forcone piú grosso» (citazione riportata in un articolo di G. Tremonti apparso in *Il Sole 24 Ore* del 23 aprile 1986).

MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce