

Dall'evasione all'abuso del diritto: quando i poteri di qualificazione giuridica si traducono nella sostituzione giudiziale della *causa impositio*^(*) ^()**

From tax evasion to abuse of law: when the powers of recharacterization result in the judicial substitution of the legal basis of the tax assessment

di Angelo Contrino - 1° ottobre 2026

Abstract

Il saggio esamina i limiti del potere del giudice tributario di riqualificare come evasiva una condotta contestata dall'Amministrazione finanziaria come abusiva. Il contenuto dell'art. 10-bis, la struttura del processo tributario e il principio *iura novit curia* conducono, univocamente, a escludere che tale operazione costituisca una mera qualificazione giuridica dei medesimi fatti storici, traducendosi nell'inammissibile individuazione giudiziale di un diverso fondamento della pretesa impositiva.

Parole chiave: evasione fiscale, abuso del diritto, processo tributario, giudice tributario, potere di riqualificazione giudiziale, *iura novit curia*

Abstract

The article examines the limits of a tax court's power to recharacterise as tax evasion conduct originally challenged by the tax authorities as an abuse of law. Drawing on Article 10-bis of the Italian Taxpayer's Statute, the procedural framework governing tax litigation and the iura novit curia principle, it argues that such recharacterisation goes beyond the judicial application of the law to the facts. Instead, it impermissibly allows the court to uphold the tax assessment on a legal basis different from that originally relied upon by the tax authorities.

Keywords: tax evasion, abuse of law, tax litigation, tax court, judicial recharacterization, *iura novit curia*

SOMMARIO: 1. La riqualificazione giudiziale tra evasione e abuso: i termini della questione. - 2. Alla ricerca del fondamento giuridico della riqualificazione giudiziale pretermesso dalla giurisprudenza di legittimità. - 3. L'incompatibilità della riqualificazione giudiziale con l'assetto sostanziale dell'art. 10-bis. - 4. Abuso ed evasione: dalla motivazione dell'atto alla riqualificazione giudiziale. - 5. (*Segue*). I limiti alla riqualificazione nei modelli processuali di impugnazione-annullamento e impugnazione-merito. - 6. (*Segue*). Il limite dello *iura novit curia*: dalla qualificazione giuridica alla sostituzione giudiziale della *causa impositio*.

1. Nel caso di atto impositivo in cui l'Amministrazione finanziaria contesti l'evasione fiscale in presenza di una condotta che è in realtà abusiva, ai sensi dei commi 1-3 dell'art. 10-bis dello Statuto del contribuente, l'esito del processo instauratosi con il

ricorso del contribuente dovrebbe essere ragionevolmente scontato: il comma 9 di tale disposizione sancisce, infatti, la non rilevabilità d'ufficio dell'abuso in presenza di una contestazione diversa, con la conseguenza che l'accertamento da parte del giudice dello "scambio" della "ragione giuridica", posta a fondamento della pretesa, rende l'atto impugnato illegittimo e annullabile ai sensi dell'art. 7-bis, sempre dello Statuto del contribuente¹.

In realtà, vi è un'ipotesi non coperta dal divieto di rilievo d'ufficio. In astratto, la riqualificazione giudiziale da evasione ad abuso potrebbe essere resuscitata, senza incorrere nel divieto espresso, utilizzando strumentalmente le difese di un contribuente che tratti l'abuso/elusione all'interno degli atti processuali, perché in questa evenienza il tema dell'abuso/elusione sarebbe introdotto dal ricorrente stesso. Anche in questo caso, l'esito sarebbe l'annullamento dell'atto impugnato. Se si legge, infatti, il comma 12 *a contrario* e in coordinamento con i commi 1-3, la prima disposizione sancisce, tra le altre cose, la non fungibilità e la reciproca esclusione dei due paradigmi: quando la condotta, nel rispetto formale delle norme fiscali, integra gli elementi costitutivi dell'abuso, il relativo vantaggio non può essere disconosciuto mediante la contestazione di una violazione specifica che non sussiste. Diversamente, si determinerebbe una violazione del comma 12, per il fatto che viene contestata un'ipotesi evasione inesistente, e una violazione dei commi 1-3, per il fatto che non è stato contestato l'abuso in presenza di un comportamento che integra la fattispecie².

Ancorché nell'art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973, manchi un divieto di rilievo d'ufficio dell'abuso analogo a quello dell'art. 10-bis – mancanza che ha indotto la giurisprudenza di legittimità ad ammettere il rilievo officioso dell'elusione nell'ipotesi in esame³, contro la monolitica opinione della dottrina tributaria⁴ – la conclusione processuale dovrebbe essere la medesima per le contestazioni diverse dall'abuso mosse in vigenza di tale clausola. E ciò perché, anche in forza di tale disposizione, la condotta elusiva doveva essere specificamente motivata in tale senso nell'atto impositivo, a pena di nullità, e anteriormente discussa in contraddittorio, sempre a pena di nullità, configurandosi così un assetto che era, di per sé, idoneo a precludere al giudice la possibilità di introdurre per la prima volta nel processo una contestazione elusiva mai formulata dall'Amministrazione.

La questione della riqualificazione giudiziale del fondamento impositivo è ancora aperta per l'ipotesi inversa in cui l'Amministrazione contesti un abuso/elusione in presenza di una condotta in realtà evasiva⁵, e ciò in relazione sia all'art. 10-bis, difettando un divieto speculare a quello previsto nel comma 9, una norma che disciplini questa fattispecie, sia all'art. 37-bis, anch'esso privo di una regola espressa sul punto, per le eventuali controversie ancora pendenti.

Il tema è se in tale ipotesi il giudice possa riqualificare in sede processuale, magari in terzo grado, la fattispecie da abusiva in evasiva⁶, validando un atto impositivo specificamente motivato, come impongono entrambe le clausole, con una "ragione giuridica" diversa e inconciliabile con quella ritenuta corretta dallo stesso giudice.

2. In relazione all'art. 37-*bis*, la questione è stata affrontata dalla giurisprudenza di legittimità, che, neanche a dirlo, ha ritenuto possibile riqualificare in evasive condotte contestate in motivazione come elusive *ex art. 37-bis*, e giudicate tali nei gradi di merito, mettendo in tale modo fuori gioco la violazione del procedimento speciale di cui al comma 4 di tale disposizione (il contraddittorio preventivo), che comportava *ex lege* la nullità dell'atto impositivo⁷.

In ispecie, per la Suprema Corte (ord. n. 582, ma *idem* le altre) «*non vi sono ostacoli particolari alla riqualificazione della fattispecie da elusiva/abusiva. In un precedente relativo all'interpretazione di fattispecie negoziale (cfr. Cass. sez., 5, sentenza n. 27550 del 30/10/2018) la Corte ha già operato un simile procedimento ermeneutico sussumendo il fatto nell'evasione e, nel presente ricorso, per effetto della riqualificazione non si realizza alcun nocumento al diritto di difesa, non solo perché i fatti posti a base dell'accertamento restano intatti e muta solo la sussunzione giuridica, ma anche in quanto nessuna lesione del contraddittorio endoprocedimentale è avvenuta nella fattispecie, riqualificata come evasione fiscale*»⁸.

Invero, in relazione all'art. 37-*bis*, l'esclusione della possibilità di tale riqualificazione del fondamento impositivo dovrebbe discendere dalle medesime argomentazioni di principio sopra svolte per negare l'opposta riqualificazione da evasione in abuso in assenza di una norma che prevedesse il divieto di rilievo d'ufficio, ma – come si è appena visto – la giurisprudenza di legittimità non è di tale opinione.

Il problema non risiede tuttavia nella mera difformità delle soluzioni, incompatibili in radice, quanto nel fatto le pronunce non esplicitano il fondamento giuridico del potere riqualificatorio: esse, infatti, lo fanno discendere soltanto dal “precedente” del 2018, il quale, a sua volta, non individua la disposizione o il principio processuale da cui tale potere dovrebbe derivare, limitandosi ad affermarne l'esistenza.

Questa circostanza è negativamente rilevante sotto un triplice profilo.

Innanzitutto, perché non rende possibile una difesa consapevole quando il potere di riqualificazione da abuso in evasione è invocato nell'ambito dell'art. 37-*bis*, per le controversie ancora pendenti, soprattutto se ciò dovesse accadere nei gradi di merito. In secondo luogo, perché non pare peregrino il rischio che l'orientamento finisca col trovare applicazione anche nell'attuale contesto dell'art. 10-*bis*, nonostante le peculiarità strutturali della nuova clausola, soprattutto se i giudici dovessero continuare a ritenersi investiti del compito di salvare gli atti impositivi affetti da vizi procedurali o processuali⁹.

In terzo luogo, e infine, perché, non essendo indicate ragioni specifiche circa l'esercizio di tale potere per le fattispecie di evasione e abuso/elusione, il principio di diritto affermato è suscettibile di avere una portata espansiva e di tradursi in un generale riconoscimento ai giudici del potere di modificare nel processo il fondamento giuridico della contestazione individuata e cristallizzata dall'Agenzia nell'atto impositivo.

Per tali ragioni, nel prosieguo si indagherà, partendo dallo specifico e assumendo che l'esercizio di un siffatto potere sia legittimo, se l'assetto dell'attuale art. 10-*bis* possa

effettivamente consentire la reiterazione del principio di diritto fissato dai giudici di legittimità quando operava l'art. 37-bis; e, in termini generali, se l'esercizio di un siffatto potere di riqualificazione possa avere un fondamento di matrice processuale.

3. A rigore, l'orientamento giurisprudenziale in esame non può – e non dovrebbe dunque essere – reiterato nel nuovo contesto dell'art. 10-bis, per ragioni testuali sistematiche: al suo interno, infatti, le nozioni, i rapporti e i confini tra evasione, abuso e legittimo risparmio d'imposta sono disciplinati in modo espresso e inequivocabile, come risulta anche dall'esegesi del MEF¹⁰, e tale disciplina impedisce, di per sé, ogni ipotesi di riqualificazione della contestazione mossa dall'Ufficio nell'atto impositivo. Da un lato, infatti, la riqualificazione giudiziale da evasione in abuso è vietata dal comma 9 della citata disposizione; dall'altro lato, e per quanto di nostro interesse, la riqualificazione da abuso in evasione non è possibile in ragione dell'incompatibilità ontologica tra le due figure, quale risulta sistematicamente dall'assetto dell'art. 10-bis, e della formulazione del suo comma 12, che realizza una «*netta separazione tra atti di accertamento “su evasione” e atti di accertamento ex art. 10-bis*»¹¹.

In termini generali, per effetto del combinato disposto delle disposizioni contenute nei commi 1-3, 4 e 12, l'art. 10-bis sancisce espressamente che il lecito risparmio di imposta, l'abuso del diritto e l'evasione fiscale sono nozioni che attengono a piani normativi diversi e si pongono in rapporto di reciproca esclusione, donde la non fungibilità di tali paradigmi, com'è ulteriormente confermato dal successivo comma 13, che prevede la sanzionabilità solo sul piano amministrativo delle condotte abusive, distinguendole ulteriormente e nettamente dalle quelle evasive, che punite anche sul fronte penale, sotto il profilo del disvalore¹².

Nello specifico, poi, il comma 12 è cristallino e imperativo nel sancire 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* (enfasi aggiunta)»: l'enunciato permette di estrarre *de plano* la norma secondo cui è vietato contestare l'abuso del diritto in presenza di una condotta che integri gli estremi di un illecito tributario¹³. Essa impone, peraltro, una priorità nei “mezzi giuridici” da utilizzare per censurare la condotta del contribuente: in presenza di un illecito, l'accertamento deve essere fondato sulle disposizioni apertamente “violate” e non su norme o principi generali che si assumono “aggirati”.

Questa ricostruzione conduce a una sola conclusione.

Se l'Ufficio disconosce il “vantaggio fiscale” contestando una fattispecie abusiva, laddove tale vantaggio derivi in realtà da una condotta evasiva, l'atto impositivo motivato in termini di abuso si pone in violazione del citato comma 12, poiché il vantaggio avrebbe dovuto essere disconosciuto mediante la contestazione della specifica disposizione violata, ma anche dei commi 1-3, perché si è errato nell'individuare l'abuso come “ragione giuridica” della contestazione. E ciò rende l'atto impositivo *naturaliter* annullabile, in applicazione dell'art. 7-bis dello Statuto del contribuente.

Nel contesto dell'art. 10-*bis* non vi è, dunque, margine alcuno per una riqualificazione giudiziale dell'abuso del diritto in evasione e, dunque, per reiterare il principio di diritto affermato in vigenza dell'art. 37-*bis*, se non infrangendo le citate disposizioni. Non a caso, al momento dell'introduzione dell'art. 10-*bis* era stato ritenuto che la disposizione di cui al comma 12 potesse «*risultare fondamentale per contenere l'esuberanza giurisprudenziale in termini di modificazione in giudizio dei termini della contestazione e di ricorso fungibile a schemi giuridici in realtà tra loro incompatibili*»¹⁴.

4. I dati testuale e sistematico permettono inequivocabilmente di escludere, a monte, che il principio di diritto fissato dai giudici di legittimità quando operava l'art. 37-*bis* possa essere reiterato nell'attuale contesto dell'art. 10-*bis*, a meno che non si continui a coltivare l'idea di una giurisprudenza tributaria quale organo deputato anche alla conservazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria, emendati da vizi procedurali¹⁵.

Proprio in ragione di tale rischio, occorre verificare ulteriormente se la disciplina processuale legittimi il giudice non soltanto a riqualificare una contestazione di abuso in evasione nell'ambito dell'art. 10-*bis*, ma, più in generale, a modificare sempre il fondamento giuridico della pretesa cristallizzato nell'atto impugnato, ricavando anche conferma o smentita di quanto affermato dalla giurisprudenza di legittimità formatasi in relazione all'art. 37-*bis*.

5. L'ordito del processo tributario e i principi che ne informano la disciplina non sembrano, invero, legittimare in capo al giudice il potere di modificare da abuso del diritto ad evasione fiscale la qualificazione del fondamento della pretesa, con conseguente obliterazione, in punto di "ragioni giuridiche", la motivazione dell'atto impositivo.

L'argomentazione apodittica su cui la Suprema Corte ha fondato la possibilità di una riqualificazione di tal fatta, anziché procedere all'annullamento dell'atto impugnato, palesa «*una visione della vicenda contenziosa tributaria del tutto ancorata al giudizio civile*» e incompatibile con il sistema processuale tributario¹⁶, e ciò – fermo il carattere pacificamente impugnatorio del meccanismo di instaurazione del processo – a prescindere dal "modello" che si decide di accogliere.

In particolare, nel modello di "impugnazione-annullamento" la riqualificazione è inibita dallo stesso assetto del processo tributario, poiché il giudice deve valutare e decidere la fondatezza della domanda di annullamento proposta dal contribuente con riferimento a un atto impositivo dal contenuto determinato e in relazione ai motivi specificamente addotti.

Se il giudice accerta e sostiene che vi sia una evasione di imposta, e non l'abuso contestato dall'Ufficio nell'atto impositivo e censurato dal contribuente nel ricorso, egli riconosce che l'atto di accertamento è fondato su una ragione giuridica errata e incompatibile con quella ritenuta corretta: la presunta violazione della *ratio* di una norma formalmente rispettata, in luogo dell'effettiva violazione diretta della norma

tributaria applicabile. E in questo modello, esclusa la correttezza della ragione giuridica posta dall'Amministrazione a fondamento della pretesa, il ricorso va necessariamente accolto, non potendo il giudice dotare l'atto di una diversa – e, per di più, inconciliabile – ragione giustificativa.

E infatti, egli deve muoversi all'interno del perimetro segnato dalla motivazione dell'atto impositivo e dai motivi di ricorso, diversamente finendo col pronunciarsi su una domanda diversa da quella sottoposta al suo esame, in violazione dell'art. 112 c.p.c. Né vale obiettare che i fatti materiali posti a base dell'accertamento restano immutati: l'identità del sostrato fattuale non implica l'identità della pretesa quando muta la ragione giuridica in forza della quale quei fatti sono assunti dall'Amministrazione a fondamento dell'imposizione, come prova anche la considerazione che, virando sull'evasione, diventano applicabili le sanzioni penali.

Per altro verso, nel modello di “impugnazione-merito”, che è quello accolto in via prevalente dalla giurisprudenza di legittimità, la riqualificazione incontra due limiti concorrenti: da un lato, il limite oggettivo della decisione sostitutiva, che deve restare entro il perimetro della pretesa configurata nell'atto impositivo; e, dall'altro, il limite derivante dai vizi formali radicali dell'atto, in presenza dei quali la stessa giurisprudenza esclude l'esame del rapporto tributario e impone una pronuncia di semplice invalidazione.

In questo modello, il potere sostitutivo deve svolgersi entro i limiti invalicabili tracciati dalle parti: come chiosa la stessa giurisprudenza di legittimità, «*il riferimento al “merito”, che connota tale tipo di impugnazione, non può essere inteso [...] nel senso di una sostituzione piena del Giudice tributario all'Amministrazione, con potere di diretta riforma degli atti impugnati, come accade nel processo amministrativo di merito, ma solo come necessaria indagine sul rapporto tributario – evitando, in tal modo, una decisione meramente rescindente – limitata, però, al riscontro della consistenza della pretesa erariale, nei limiti delle censure mosse dalla parte all'atto impugnato e della pretesa esposta dall'Ufficio nell'atto impositivo*»¹⁷. Inoltre, e qui sta il secondo argine, il giudice può emettere una decisione sostitutiva dell'atto impositivo e finanche della dichiarazione quando ravvisi vizi di carattere sostanziale, decidendo il rapporto tributario, ma non può farlo quando l'atto sia affetto da vizi formali a tal punto gravi da impedire l'identificazione dei presupposti impositivi e precludere l'esame del merito del rapporto.

Per quest'ultima ragione occorre indagare il regime giuridico della motivazione degli atti impositivi, al fine di verificare la natura del vizio che si determina quando la ragione giuridica posta dall'Ufficio a fondamento della pretesa risulti incompatibile con quella che, secondo il giudice, governa la fattispecie.

In passato, l'art. 7, comma 1, dello Statuto del contribuente, pur disciplinando in via generale l'obbligo di motivazione degli atti impositivi, non prevedeva espressamente alcuna sanzione in caso di violazione di tale obbligo; una sanzione era invece prevista dalle disposizioni speciali in materia di imposte sui redditi (art. 42 D.P.R. n. 600/1973) e di IVA (art. 56 D.P.R. n. 633/1972), che imponevano l'indicazione dei “presupposti di fatto” e delle “ragioni giuridiche” addirittura “a pena di nullità”. Oggi, l'art. 7,

comma 1, nella nuova formulazione, prevede – in modo espresso, in via generale e con un raggio addirittura più ampio – che gli atti impositivi «*sono motivati, a pena di annullabilità, indicando specificamente i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione* (enfasi aggiunta)».

Da queste norme non può desumersi, in termini generali, che qualsiasi inesattezza della motivazione integri in automatico quel “vizio formale radicale” che, secondo la giurisprudenza di legittimità sull’“impugnazione-merito”, impedisce l’esame del rapporto tributario e conduce alla semplice invalidazione dell’atto¹⁸, anche se la gravità delle sanzioni previste palesa che le difformità rispetto al modello legale di motivazione non costituiscono, di certo, un vizio meramente formale.

Nel caso qui considerato vi è, tuttavia, una specificità: nel motivare in termini di abuso una condotta in realtà evasiva l’errore investe le “ragioni giuridiche” costitutive della pretesa e si scambiano fra loro due “ragioni giuridiche” non solo diverse ma inconciliabili. E proprio per questo motivo, in questo caso, il vizio è radicale: per decidere il rapporto nel senso ritenuto corretto, il giudice dovrebbe oltrepassare la motivazione dell’atto e sostituire la ragione giuridica sulla quale l’Amministrazione ha fondato l’imposizione, il mero aggiramento di una norma, con una ragione giuridica antitetica, la violazione diretta della norma.

Se a ciò si aggiunge che l’eventuale sostituzione deve essere realizzata sempre nel perimetro tracciato dagli atti delle parti, circostanza che in questo caso non avverrebbe proprio perché si compirebbe una radicale sostituzione delle “ragioni giuridiche” siccome esposte nell’atto impositivo e contestate nel ricorso, la conclusione non può che essere una: neanche nel modello di “impugnazione-merito” vi sono margini per procedere alla riqualificazione giudiziale di una contestazione di abuso in una di evasione.

Anche in questo modello di processo, infatti, una volta accertato lo scambio fra le due “ragioni giuridiche” incompatibili, il giudice non può che procedere a dichiarare l’invalidità dell’atto impositivo, e ciò sia nel caso di accertamento *ex art. 37-bis* sia di contestazione effettuata ai sensi dell’attuale art. 10-*bis*.

Diversamente, si realizzerebbe quella sostituzione piena del giudice tributario all’Amministrazione finanziaria che – per stessa ammissione della Corte di Cassazione – non è consentita neanche nel modello di impugnazione-merito, con l’inaccettabile effetto di sanare giudizialmente un vizio sanzionato con la nullità o l’annullabilità. E, inoltre, la decisione di merito che si pronuncia su un rapporto tributario diverso da quello accertato nell’atto impositivo impugnato o, comunque, prescindendo del tutto dalla motivazione dell’atto impositivo impugnato, incorre anche in questo modello nel vizio di ultrapetizione. Questo rilievo è particolarmente significativo rispetto all’argomento secondo cui nella riqualificazione da abuso a evasione resterebbero immutati i fatti: la stessa giurisprudenza che qualifica il processo tributario come “impugnazione-merito” delimita, infatti, il giudizio non soltanto attraverso il sostrato fattuale, ma anche attraverso le ragioni di diritto esposte nell’atto impositivo¹⁹.

In definitiva, nel modello di “impugnazione-annullamento” il limite discende direttamente dalla funzione del giudizio sull’atto; nel modello di “impugnazione-merito” il risultato deriva, invece, dai limiti interni che la stessa giurisprudenza di legittimità pone al carattere sostitutivo della sentenza e dalla natura radicale del vizio formale.

La conclusione rimane comunque una sola: la recisa ma non giustificata affermazione secondo cui “*non vi sono ostacoli particolari alla riqualificazione della fattispecie da elusiva/abusiva*”, fatta sulla sola premessa che i fatti posti a base dell’accertamento rimangano immutati²⁰, non regge al cospetto di entrambi i modelli.

La soluzione qui propugnata, opposta rispetto a quella della giurisprudenza di legittimità nelle pronunce esaminate, pone «*nella corretta luce il ruolo del giudice tributario, che giudica e non amministra, e giudicando sta su di un piano diverso rispetto all’amministrazione; il giudice stabilirà se l’atto impugnabile e le attività sottostanti sono legittimi, potrà stabilire se lo sono interamente o anche solo parzialmente, ma la sentenza non andrà a sostituire, né a integrare, l’atto impugnato oggetto del giudizio*»²¹.

6. Se le regole e i principi che governano il processo tributario non legittimano affatto il potere di riqualificazione giudiziale del fondamento impositivo postulato dalla giurisprudenza di legittimità, è necessario verificare ulteriormente, per completezza d’indagine e per attribuire portata generale alla conclusione raggiunta, se tale potere possa trovare fondamento nello *iura novit curia*.

Ciò traendo spunto anche dalla circostanza che, in talune pronunce, la giurisprudenza di legittimità discorre espressamente di “correzione” della motivazione e che l’art. 384, comma 4, c.p.c. attribuisce alla Corte il potere di correggere la motivazione quando il dispositivo sia conforme a diritto; disposizione, questa, che declina nel giudizio di legittimità il principio dello *iura novit curia*, tradizionalmente ricondotto all’art. 113 c.p.c. e destinato a operare nel quadro dei limiti delineati dagli artt. 112 e 101 c.p.c.

La possibilità di ricondurre allo *iura novit curia* la riqualificazione giudiziale da abuso a evasione di una fattispecie contestata nel primo senso nell’atto impositivo solleva un problema che non può essere risolto attraverso il mero richiamo al tradizionale potere del giudice di individuare la norma applicabile, indipendentemente dalle prospettazioni delle parti, come fa la giurisprudenza quando assolve la riqualificazione in esame “*perché i fatti posti a base dell’accertamento restano intatti e muta solo la sussunzione giuridica*”.

Tale impostazione colloca, infatti, sul medesimo piano due operazioni profondamente diverse: la qualificazione giuridica di una pretesa già individuata nei suoi elementi costitutivi e la sostituzione della ragione giustificatrice della pretesa medesima.

Solo la prima appartiene propriamente allo *iura novit curia*. La seconda incide invece sull’oggetto stesso del giudizio e, nel processo tributario, investe un ambito che precede logicamente l’esercizio della giurisdizione: l’individuazione da parte

dell'Amministrazione della fattispecie sulla quale viene esercitato il potere impositivo.

Lo *iura novit curia* esprime una regola sulla qualificazione giuridica del fatto, e non sulla disponibilità giudiziale del fatto costitutivo della pretesa: in altre parole, il principio consente di mutare il predicato giuridico di un fatto, ma non di mutare il fatto giuridicamente rilevante sul quale la domanda – o, nel processo tributario, la pretesa impositiva – è fondata: diversamente, il brocardo *iura novit curia* verrebbe impropriamente trasformato da regola sulla conoscenza del diritto in una regola sulla disponibilità dell'oggetto del processo.

Questa distinzione, valida sul piano processuale generale, acquista nel processo tributario un significato ancora più pregnante.

Il giudice tributario non è chiamato a stabilire in astratto se, sulla base dei fatti emersi nel processo, esista una qualche ragione giuridica capace di giustificare il prelievo; ma è chiamato a verificare la legittimità di una determinata pretesa tributaria, già esercitata dall'Amministrazione mediante un atto autoritativo e identificata attraverso la motivazione di quell'atto. La motivazione dell'avviso non assolve, pertanto, una funzione meramente descrittiva o informativa, ma concorre a identificare la concreta *causa impositionis*, vale a dire il nesso tra i fatti contestati, la loro qualificazione ai fini tributari e la conseguenza impositiva che l'Amministrazione pretende di farne discendere. È su tale pretesa, e non su quella che avrebbe potuto essere diversamente esercitata, che si instaura il giudizio.

Da questa premessa discende una conseguenza essenziale: il giudice può correggere il diritto applicato alla pretesa, ma non può correggere la pretesa stessa.

In altre parole, il giudice può individuare la disciplina normativa corretta rispetto alla fattispecie costitutiva posta dall'Amministrazione a fondamento dell'accertamento, ma non può conservare l'effetto impositivo sostituendo alla fattispecie contestata un diverso titolo dell'imposizione.

E infatti, in quest'ultima ipotesi non si avrebbe più una mera operazione ermeneutica o di sussunzione, ma una vera e propria eterointegrazione giudiziale dell'esercizio del potere amministrativo: l'atto sarebbe mantenuto fermo non perché legittimo per le ragioni per le quali è stato emanato, ma perché il giudice individua una diversa ragione per la quale avrebbe potuto esserlo.

È proprio per tale ragione che la trasformazione dell'abuso del diritto in evasione presenta criticità che non sono superabili nemmeno mediante il riferimento al principio *iura novit curia*.

Come si è detto, l'art. 10-bis definisce normativamente l'alterità fra abuso ed evasione, ma essa si poteva pacificamente ricavare per via interpretativa anche dall'art. 37-bis, trattandosi di figure ontologicamente diverse e prive di punti di contatto (al di fuori del fatto di determinare un risparmio di imposta): in un caso, l'abuso, le norme sono formalmente rispettate ma se ne viola la *ratio*; nell'altro caso, l'evasione, le norme sono direttamente violate. E siccome la violazione di una specifica disposizione tributaria è circostanza immediata da accertare, anche in vigenza dell'art. 37-bis la contestazione della sussistenza di un abuso presentava

carattere residuale (anche rispetto al legittimo risparmio di imposta), come oggi riconosce il comma 12 in relazione all'art. 10-*bis* (e il comma 4 per il legittimo risparmio di imposta).

Da ciò discende che la residualità dell'abuso rispetto all'evasione non è, dunque, il prodotto di una mera classificazione dottrinale, ma è una regola di delimitazione delle fattispecie.

Il dato è decisivo. La contestazione di un abuso/elusione incorpora, nella propria struttura normativa, una proposizione negativa: il vantaggio fiscale non è recuperato perché il contribuente abbia direttamente violato una specifica disposizione tributaria. Se è configurabile una simile violazione, occorre utilizzare il paradigma dell'evasione e non quello dell'abuso. Ne consegue che la successiva affermazione giudiziale secondo cui la medesima pretesa sarebbe fondata proprio sulla violazione diretta di una specifica disposizione non si limita a sostituire una norma a un'altra, ma nega uno dei presupposti su cui era costruita la contestazione originaria e lo sostituisce con il presupposto proprio della fattispecie alternativa.

In ciò risiede la debolezza teorica della formula, utilizzata dalla giurisprudenza di legittimità in esame, secondo cui il passaggio dall'abuso all'evasione sarebbe consentito perché *“i fatti posti a base dell'accertamento restano intatti e muta solo la sussunzione giuridica”*.

Non è, infatti, sufficiente che rimangano identici gli accadimenti storici – i contratti stipulati, i pagamenti eseguiti, le società coinvolte, la sequenza delle operazioni – per potersi parlare di identità della fattispecie ai fini processuali. Il fatto costitutivo non coincide con la mera cronaca degli accadimenti, ma è il fatto storico selezionato e qualificato dall'Amministrazione nei suoi elementi giuridicamente rilevanti ai fini dell'esercizio del potere impositivo. Una medesima sequenza materiale può integrare fattispecie tributarie radicalmente diverse a seconda che l'Amministrazione assuma, ad esempio, l'effettività o la fittizietà dell'operazione, il rispetto o la violazione della norma fiscale, l'esistenza o l'inesistenza del costo, la realtà o la simulazione del negozio.

Identità del materiale storico non significa, dunque, identità del fatto costitutivo della pretesa.

È questo passaggio che consente di cogliere il limite della riqualificazione abuso-evasione.

Se l'Ufficio ha assunto l'operazione come effettiva e formalmente conforme alle disposizioni fiscali, contestandone l'abusività per assenza di sostanza economica e per il carattere indebito del vantaggio conseguito, il giudice che fonda la ripresa sulla violazione diretta di una disposizione tributaria non sta attribuendo una diversa qualificazione alla medesima fattispecie costitutiva, ma sta selezionando, all'interno della medesima vicenda storica, un diverso fatto giuridicamente rilevante e lo sta elevando a fondamento dell'imposizione.

Il passaggio dalla conformità formale alla violazione, dall'aggiramento della *ratio legis* all'inosservanza della disposizione, non costituisce una semplice variazione

terminologica: modifica la struttura della fattispecie sulla quale il tributo viene preteso.

La distinzione può essere resa ancora più precisa separando tre livelli che talvolta vengono impropriamente sovrapposti: il fatto storico, la fattispecie costitutiva della pretesa e la qualificazione giuridica della fattispecie.

Lo *iura novit curia* opera pienamente sul terzo livello; sul secondo incontra, invece, i limiti derivanti dal principio dispositivo e dall'oggetto del giudizio, mentre non consente al giudice di ricostruire liberamente il primo quando ciò richieda nuovi accertamenti fattuali.

Affermare che una medesima sequenza negoziale integra evasione anziché abuso è legittimo soltanto se il passaggio riguarda realmente ed esclusivamente il terzo livello. Se, invece, per pervenire all'evasione occorre assumere come elemento costitutivo una violazione diretta di una norma tributaria che l'Ufficio non ha posto a fondamento dell'atto, l'operazione investe il secondo livello e fuoriesce dal dominio dello *iura novit curia*.

La questione non è meramente classificatoria, poiché alla diversa fattispecie corrisponde un diverso *thema decidendum* e un diverso *thema probandum*.

Nell'abuso del diritto l'Amministrazione deve dimostrare la condotta abusiva e, secondo la distribuzione degli oneri delineata dall'art. 10-bis, il contribuente può opporre l'esistenza di ragioni extrafiscali non marginali. Nella contestazione evasiva il processo verte invece sull'esistenza degli elementi costitutivi della specifica violazione tributaria. Ebbene, mutando il titolo della ripresa mutano le circostanze rilevanti, gli argomenti difensivi, la prova necessaria e persino ciò che il contribuente avrebbe interesse ad allegare.

La riqualificazione giudiziale non può allora essere considerata innocua sul presupposto che "il fatto storico" sia rimasto invariato: ciò che rileva ai fini del diritto di difesa è l'identità della "accusa tributaria" della quale il contribuente è chiamato a rispondere. Se in presenza di una contestazione di abuso il giudice conserva la ripresa fiscale perché ravvisa una violazione diretta di una disposizione tributaria, la lesione per il contribuente non consiste semplicemente nella mancata conoscenza della norma che il giudice decide di applicare – eventualità rispetto alla quale potrebbe essere evocato lo *iura novit curia* –, ma nella modificazione dell'addebito fiscale rispetto al quale aveva esercitato le proprie difese²².

In questa prospettiva, il richiamo all'art. 384, comma 4, c.p.c. non risolve il problema, ma contribuisce a definirne il limite.

Questa disposizione consente alla Corte di Cassazione di correggere la motivazione erronea in diritto quando il dispositivo sia conforme a diritto: essa costituisce, sotto questo profilo, una proiezione dello *iura novit curia* nel giudizio di legittimità. Ma è proprio la formulazione della norma a mostrare che la sostituzione può riguardare la motivazione in diritto della decisione, ma non la fattispecie costitutiva della pretesa sottoposta a giudizio.

E infatti, l'art. 384, comma 4, consente alla Corte di dire che il giudice di merito ha raggiunto il risultato corretto applicando una ragione giuridica erronea, ma non

consente di affermare che una pretesa amministrativa infondata, in ragione del titolo sul quale è stata esercitata, debba comunque sopravvivere perché essa sarebbe stata fondata se l'Amministrazione l'avesse esercitata a un titolo diverso. La differenza è radicale: nel primo caso viene corretta la sentenza, mentre nel secondo verrebbe corretto l'atto amministrativo di accertamento, ma l'art. 384 c.p.c. attribuisce alla Corte il primo potere, non il secondo.

Pertanto, ammettere che il giudice possa conservare un atto sostituendo la fattispecie impositiva individuata dall'autorità amministrativa con quella che egli reputa corretta significa cancellare il confine tra esercizio del potere e controllo del potere. Il giudice non si limiterebbe più a stabilire se la pretesa esercitata dall'Amministrazione sia conforme all'ordinamento, ma, determinandone *ex post* il fondamento, si sostituirebbe a essa ed eserciterebbe il suo potere. E lo *iura novit curia* diverrebbe così il veicolo attraverso il quale il giudice supplisce all'erronea scelta amministrativa della *causa impositionis*.

La conclusione può essere formulata in termini netti.

Iura novit curia significa che il giudice: (i) non è vincolato alla norma indicata dalle parti, ma non significa che sia indifferente il titolo sul quale l'Amministrazione ha esercitato il proprio potere; (ii) può correggere la qualificazione giuridica della fattispecie sottopostagli, ma non che possa sostituire la fattispecie costitutiva della pretesa; (iii) può correggere la motivazione della sentenza ai sensi dell'art. 384, comma 4, c.p.c., ma non anche la motivazione dell'avviso di accertamento.

Nel passare dall'abuso all'evasione, il giudice non si limita a individuare il diritto applicabile ai fatti, ma individua, al posto dell'Amministrazione, la diversa e specifica ragione giuridica per la quale il tributo avrebbe dovuto essere preteso: ciò non è *iura novit curia*, ma esercizio sostitutivo del potere impositivo.

* Saggio predisposto per il *Liber Amicorum* in onore di Massimo Basilavecchia, che è in corso di pubblicazione per i tipi di Giappichelli. In ragione di tale, specifica destinazione, nei riferimenti bibliografici si è privilegiato il confronto con gli scritti dell'Autore sui temi affrontati.

** Il saggio fa parte di un trittico dedicato all'analisi dell'atto di indirizzo del MEF in materia di abuso e alla giurisprudenza di legittimità recente: v. CONTRINO A., *Il "differimento dell'imposizione" quale vantaggio estraneo alla sfera dell'abuso del diritto*, in *Riv. tel. dir. trib.*, n. 2/2026, pubblicata online l'8 settembre 2026 e ID., *Questioni in tema di abuso del diritto alla luce dell'Atto di indirizzo del MEF*, in corso di pubblicazione in *Riv. dir. trib.*, n. 5/2026.

¹ Per tale motivo, in sede di primo commento dell'art. 10-bis si era sostenuto, in modo provocatorio ma non troppo, che, se i termini di accertamento sono spirati, nell'ipotesi considerata il contribuente ben potrebbe, paradossalmente, "confessare" l'abuso per difendersi, argomentando – mediante una dettagliata descrizione della manovra perpetrata e la dimostrazione della presenza di tutti gli elementi costitutivi dell'abuso di cui ai commi 1-3 – che l'atto di accertamento con cui si contesta la fattispecie di evasione fiscale è illegittimo o comunque infondato perché la condotta integra un'ipotesi di abuso del diritto: infatti, in presenza nell'art. 10-bis di una disposizione che prevede la non fungibilità e la reciproca esclusione di evasione e abuso/elusione (comma 12) e di un'altra che sancisce il divieto di rilevare d'ufficio l'abuso (comma 9), la prova dell'esistenza di un abuso dovrebbe, a rigore, condurre all'annullamento dell'atto impositivo, a meno di non voler obliterare le disposizioni in esame.

² In relazione all'ipotesi in esame, ad analoga conclusione giunge, BASILAVECCHIA M., *Profili procedurali dell'art. 10-bis dello Statuto del Contribuente*, in *Corr. trib.*, 2016, 43, 3282, secondo cui «proprio il fatto che alla residualità dell'elusione si accompagnino la diversità del procedimento e la tipicità dell'atto impositivo induce a escludere [...] che il giudizio sull'accertamento di evasione possa concludersi con la conferma di un diverso atto impositivo – quello da elusione/abuso – che l'amministrazione non ha mai emanato».

³ V., ancora di recente, Cass., sez. trib., 16 gennaio 2025, n. 1051. Il rilievo d'ufficio dell'abuso era utilizzato per salvare atti impositivi affetti da vizi, procedurali o processuali, giuridicamente invalidanti: evidenza in modo espresso tale circostanza, dolendosene, BASILAVECCHIA M., *Cassazione della sentenza senza esame dei motivi: nuovi impieghi dell'abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, 2012, 4, 252.

⁴ V., per tutti e ancora, BASILAVECCHIA M., *op. ult. cit.*, 254, che aveva stigmatizzato la tesi dei giudici argomentando che «trasformare la motivazione dell'atto impositivo in rilievo d'ufficio di un altro genere di censura sugli atti del contribuente significa legittimare una possibilità di intervento correttivo del giudice tributario – non solo di merito, ma addirittura di legittimità – sul provvedimento impositivo, che a nostro avviso non può e non deve essere riconosciuta, anche a tutela dell'effettività del diritto di difesa». Per altre osservazioni, v., altresì, ID., *Sui limiti "fiscali" all'autonomia negoziale, in attesa delle Sezioni Unite*, in *Corr. trib.*, 2007, 33, 2681 ss.

⁵ Nel prosieguo le espressioni "abuso del diritto" ed "elusione" saranno utilizzate in modo intercambiabile, essendo concettualmente equipollenti: come efficacemente affermato, si tratta infatti di due modi di definire lo stesso disvalore: cfr. BASILAVECCHIA M., *Elusione e abuso del diritto: una integrazione possibile*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, 9, 742. Per l'Autore, se proprio si vuole fare una distinzione, si può affermare che "elusione [è] concetto che rende evidente l'aggiramento delle norme che sarebbero applicabili, e nel contempo la confluenza in un contesto applicativo innaturale nel quale si sottopone una situazione a norme stabilite per casi diversi: norme delle quali, in sostanza si abusa": così, BASILAVECCHIA M., *Corso di diritto tributario*, I ed., Torino, 2017, 74.

⁶ Specificamente sul tema, di recente, BIANCHI L., *Il principio "iura novit curia" tra evasione e abuso del diritto*, in *Rass. trib. - Attualità*, 16 marzo 2026.

⁷ Tale orientamento è stato inaugurato dalla sentenza n. 27550/2018, passata quasi inosservata, ove, partendo dal presupposto che «non può essere condivisa la qualificazione giuridica della fattispecie in termini di abuso del diritto, dal momento che l'abuso del diritto non può trovare applicazione in un caso di evasione, qual è quello di specie», la Corte di Cassazione aveva enunciato il seguente principio di diritto: «il contribuente che non versa le imposte dovute a seguito della stipulazione di un negozio, correttamente qualificato sotto il profilo giuridico da parte dell'Amministrazione finanziaria, non pone in essere un comportamento elusivo, volto a conseguire un vantaggio fiscale in ragione di un uso distorto della normativa tributaria, ma risponde semplicemente della relativa evasione d'imposta e, pertanto, non trovano applicazione le disposizioni di legge e i principi elaborati dalla giurisprudenza, interna e unionale, in tema di abuso del diritto». Questo precedente è stato meramente richiamato, senza alcuna addizione di contenuto, nelle recenti pronunce Cass., sez. trib., n. 441/2025, n. 443/2025, n. 444/2025 (per un immediato commento critico, BASILAVECCHIA M., *Sentenza e atto impositivo tra evasione ed elusione*, in *Modulo 24 – Accertamento e Riscossione*, 27 gennaio 2025), nonché, fra le altre, Cass., sez. trib., n. 580/2025, n. 581/2025, n. 582/2025, n. 584/2025, n. 1464/2025, n. 8711/2025. Il percorso motivazionale di tali pronunce si ritrova anche nella successiva Cass., sez. trib., 2 aprile 2025, n. 8712, che riguarda una fattispecie peculiare ove l'abuso del diritto non era stato contestato nell'avviso di accertamento, ma era stato rilevato d'ufficio dai giudici di merito.

⁸ Sulla generale indefettibilità del contraddittorio preventivo nelle contestazioni di abuso/elusione, a prescindere dalle norme invocate dall'Amministrazione a fini antielusivi, BASILAVECCHIA M., *Anche su abuso ed elusione garanzie*

ineludibili, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2015, 10, 745 ss., in sede di commento, adesivo, alla sentenza Corte cost., 7 luglio 2015, n. 132, che ha rigettato la questione di legittimità costituzionale sollevata con l'ordinanza Cass., sez. trib., 5 novembre 2013, n. 24739, in ordine alla nullità degli atti impositivi non preceduti dalla richiesta di chiarimenti sul presupposto che tale nullità sarebbe stata «disonica rispetto al diritto vivente e creatrice di irragionevoli disparità di trattamento», nella prospettiva, neanche troppo velata, di salvare l'art. 20 della legge di registro, in allora applicato in funzione antielusiva, da censure sotto tale profilo.

⁹ Sul punto, BASILAVECCHIA M., *Sentenza e atto impositivo tra evasione ed elusione*, cit., ha auspicato una riflessione interna alla giurisprudenza di legittimità, denunciando che «la visione minimalista delle garanzie del processo che la Corte oggi adotta, sulla base di una sua comprensibile ma non condivisibile scelta di politica interpretativa, nel mentre acutizza sempre più una contrapposizione marcata con le norme garantiste che il legislatore conserva (come quella sugli accertamenti integrativi) o introduce (come la recente novellazione e implementazione dello Statuto del contribuente), sta riportando indietro nel tempo la qualità della tutela, tornando a fare dell'atto impositivo, nonostante il formale rifiuto di tale qualificazione, una semplice provocatio ad opponendum, utile solo ad aprire il processo che sarà poi dominio assoluto del giudice».

¹⁰ Il riferimento è, ovviamente, all'atto di indirizzo del MEF in tema di abuso del diritto, che, per sua natura, è idoneo a condizionare l'agire dell'Agenzia delle Entrate. Per un commento, anche con riguardo a tale profilo, FRANSONI G., *L'abuso del diritto nel recente atto di indirizzo: da principio a regola*, in *Rass. trib.*, 2025, 3, 492 ss.; DELLA VALLE E., *Abuso del diritto: l'Atto di indirizzo disegna i confini rispetto a legittimo risparmio d'imposta ed evasione, in il fisco*, 2025, 15, 1293 ss., e, in relazione alle soluzioni interpretative riguardanti i profili sostanziali della disciplina antiabuso, ZIZZO G., *L'atto di indirizzo e le criticità irrisolte in tema di abuso del diritto*, in *Riv. tel. dir. trib.*, n. 1/2025, pubblicata online il 14 aprile 2025.

¹¹ Così, BASILAVECCHIA M., *Profili procedurali dell'art. 10-bis dello Statuto del Contribuente*, in *Corr. trib.*, 2016, 43, 3281, secondo cui tale separazione è «uno degli aspetti migliori della nuova disciplina e produce una chiarezza e un'assunzione di responsabilità, da parte dell'Ufficio, che era decisamente auspicabile e che trova un corollario di pari importanza nell'impossibilità di rilievo d'ufficio dell'abuso/elusione».

¹² Per l'approfondimento dogmatico del tema della sanzionabilità amministrativa e penale delle condotte elusive/abusive, prima che l'art. 10-bis intervenisse sul punto, v. BASILAVECCHIA M., *Presupposti ed effetti della sanzionabilità dell'elusione*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 4, I, 797 ss., e ID., *Quando l'elusione costituisce reato*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2012, 5, 385 ss. e, in precedenza, ID. *La difficile individuazione dei comportamenti elusivi: la funzione della norma generale*, in *Corr. trib.*, 2006, 25, 1935 ss. (spec. 1938) e ID., *Funzione di accertamento tributario e funzione repressiva: i nuovi equilibri (dalla strumentalità alla sussidiarietà)*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, 1, 3 ss.

¹³ Questa circostanza, insieme alla collocazione dell'art. 10-bis nello Statuto del Contribuente, che cristallizza il suo rango di clausola generale dell'ordinamento tributario, non vincolata a particolari operazioni e neanche a specifici settori, dovrebbe porre fine all'utilizzo distorto di altre disposizioni dell'ordinamento che nulla hanno a che vedere con l'abuso/elusione, ma che sono state impropriamente "piegate" a fini antiabuso: in particolare, e fra le altre, il riferimento è oggi alla disposizione di cui all'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, che, letto in chiave antielusiva, è stato applicato dalla giurisprudenza di legittimità a fattispecie interpositive estranee all'area dell'interposizione fittizia (cfr. Cass., sez. trib., 10 giugno 2011, n. 12788; commentata da BASILAVECCHIA M., *L'interposizione soggettiva riguarda anche i comportamenti elusivi?*, in *Corr. trib.*, 2011, 36, 2968 ss.; nonché, fra le altre, Cass., sez. trib., 10 gennaio 2013, n. 449; Cass., sez. trib., 15 novembre 2013, n. 25671; Cass., sez. trib., 15 ottobre 2014, n. 21794 e Cass., sez. pen., 20 ottobre 2015, n. 43809), la quale – come già sostenuto in una vecchissima opera monografica del 1996 – segna invero gli esatti confini applicativi di tale disposizione (in questo senso, Cass., sez. trib., 15 aprile 2011, n. 8671, commentata sempre da BASILAVECCHIA M., *op. ult. cit.*, e la più remota Cass., sez. trib., 3 aprile 2000, n. 3979, oltre che la quasi totalità della dottrina di settore che si è occupata *funditus* del tema). Le fattispecie elusive/abusive realizzate attraverso forme di interposizione reale possono e debbono essere censurate mediante il ricorso alla clausola generale antiabuso, riservando in via esclusiva all'art. 37, comma 3, il contrasto delle evasioni d'imposta realizzate attraverso fenomeni di simulazione relativa soggettiva, che, in forza dell'art. 1, comma 1, lett. g-bis), D.Lgs. n. 74/2000, rientrano – insieme alle ipotesi di simulazione oggettiva – tra le fattispecie penalmente rilevanti. Peraltro, diversamente opinando, l'art. 37, comma 3, potrebbe essere utilizzato per eludere, in caso di interposizione reale, le regole procedurali di garanzia previste dall'art. 10-bis a pena di nullità.

¹⁴ Così, BASILAVECCHIA M., *L'art. 10-bis dello Statuto: "the day after"*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2016, 1, 7.

¹⁵ Il tema rappresenta il principale filo conduttore del contributo BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela*, III ed., Torino, 2018, *passim*, dedicato dall'Autore ai rapporti tra processo tributario e procedimenti (v., in particolare, capitolo VII). Esso è stato poi sviluppato, anche in una prospettiva *de iure condendo* di livello costituzionale, nel volume BASILAVECCHIA M., *No man's land. La giustizia tributaria verso la Costituzione*, Milano 2023, ove a p. 56 si legge: «È quasi inevitabile che un giudice, posto di fronte all'interrogativo se l'atto amministrativo impugnato abbia i requisiti minimi per aprire la valutazione "nel merito" dell'atto stesso, sia influenzato dalla cognizione di queste ultime questioni; in un certo senso, possiamo ragionevolmente immaginare che, sebbene la valutazione di legittimità sia logicamente precedente all'esame del "merito", in concreto sia quest'ultima, o per lo meno l'idea che di quest'ultima si

può fare a prima lettura il giudice, a condizionare il giudizio sotto il profilo della pura legittimità»; ma si veda anche a p. 59: «In definitiva: legata allo schema del rapporto obbligatorio, la giurisprudenza non riesce a calarsi con scelte di campo nette, definite, nelle questioni che toccano le attività amministrative; le gestisce talora privilegiando il garantismo, talora invece con l'obiettivo nemmeno troppo recondito di "salvare" un'azione amministrativa imperfetta ma dai contenuti accettabili. Ne deriva che il contribuente non può contare su un quadro definito di tutele, rispetto ai vizi dell'azione amministrativa; ma certezze non le ha nemmeno l'amministrazione, se non quella che la portata delle patologie sarà valutata dalla giurisprudenza cercando di ridurre l'impatto».

¹⁶ Nei termini considerati, BASILAVECCHIA M., *Sentenza e atto impositivo tra evasione ed elusione*, cit., il quale evidenzia che nel processo civile, «almeno di regola, mutare la domanda introduttiva presuppone non la modificazione della prospettazione giuridica, ma l'introduzione di una fattispecie diversa quale base fattuale della domanda. Peccato che nel processo tributario ci sia a monte un atto provvedimentale esecutivo dell'Amministrazione finanziaria, rispetto al quale l'onere di impugnativa va assolto nel termine decadenziale, mediante un atto, il ricorso, i cui motivi restano immutabili».

¹⁷ Così, Cass., sez. trib., 22 febbraio 2025, n. 4702, secondo cui costituisce «principio di carattere generale» (così viene espressamente definito) che il giudice tributario, nell'emettere una decisione di merito sul rapporto tributario sostitutiva dell'accertamento, è sempre tenuto a porsi all'interno del perimetro tracciato, da un lato, dalle ragioni di fatto e di diritto esposte nell'atto impositivo impugnato e, dall'altro lato, dagli specifici motivi dedotti nel ricorso introduttivo del contribuente. Si rinvia a tale ordinanza anche per i precedenti in termini. Sull'impossibilità di superare i confini dell'atto di accertamento in sede processuale si veda anche Cass., sez. trib., 17 dicembre 2025, n. 32892.

¹⁸ Cfr. Cass., sez. trib., 13 luglio 2012, n. 11935, ripresa testualmente, tra le altre, da Cass., sez. trib., 18 giugno 2021, n. 17481 e Cass., sez. VI-T, 29 ottobre 2021, n. 30793.

¹⁹ Cass., sez. trib., 22 maggio 2024, n. 14331.

²⁰ In ogni caso, come afferma BASILAVECCHIA M., *Sentenza e atto impositivo tra evasione ed elusione*, cit., negare rilevanza alla qualificazione giuridica della pretesa contenuta nell'atto impositivo significa «svilire il senso della tutela impugnatoria, i vizi procedurali e procedurali, considerare fungibile la strategia difensiva del contribuente quale che sia la contestazione iniziale», così svalutando l'atto impositivo e deresponsabilizzando l'Amministrazione finanziaria, «fino al punto di teorizzare che il contribuente debba difendersi non contro la pretesa che effettivamente l'amministrazione avanza ma contro quella che il giudice potrà – magari in terzo grado – riconoscere».

²¹ Così, BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, III ed., cit. 90-91.

²² Questo argomento dimostra anche la debolezza della riserva mentale che si può scorgere dietro le motivazioni delle decisioni di legittimità citate in precedenza, quella che conduce a confermare – per accertata evasione – un recupero d'imposta basato invece sull'elusione: la riserva mentale, che consente al giudice una sorta di autoassoluzione sul piano delle negare garanzie, sta nel considerare che, passando da un metodo più garantito al metodo alternativo che è invece meno tutelato, non si arreca alcun pregiudizio a chi si è difeso invocando le maggiori garanzie. Oltre a quanto detto nel testo, si può aggiungere, a questo riguardo, che l'assioma è anche errato, perché il confronto va fatto non sul piano quantitativo delle garanzie (che sono certamente di più nel caso dell'elusione), ma sotto il profilo qualitativo: se si assume questa corretta prospettiva, non è possibile negare che tutta l'attività difensiva – impostata nel ricorso di primo grado e non più modificabile – risulti falsata e vanificata dalla "riqualificazione".