



Università degli Studi di Cagliari

DOTTORATO DI RICERCA

SCIENZE GIURIDICHE

Ciclo XXX

La riforma dell'abuso del diritto in ambito tributario

Settore scientifico disciplinare di afferenza

IUS/12

Presentata da:

Federico Manca-Bitti

Coordinatore Dottorato:

Prof. Cristiano Cicero

Tutor:

Prof. Franco Picciaredda

Esame finale anno accademico 2016-2017

Tesi discussa nella sessione d'esame Febbraio-Marzo 2018

INDICE

I

ABUSO DEL DIRITTO ED ELUSIONE FISCALE GENESI ED EVOLUZIONE DEL FENOMENO

1. Premessa.	1
2. Abuso del diritto, elusione fiscale e legittimo risparmio d'imposta.	4
2.1. Evoluzione normativa e giurisprudenza nazionale.	8
2.2. La svolta europea.	24
2.3. L'orientamento della Cassazione a seguito della sentenza Halifax.	29
3. L'affermazione di un principio costituzionale anti-abuso.	33
3.1. Problemi irrisolti e successivi arresti giurisprudenziali.	36
3.2. La sanzionabilità dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto. Rinvio.	41

II

IL NUOVO ABUSO DEL DIRITTO TRIBUTARIO

1. L'esigenza di certezza nei rapporti tra fisco e contribuente: la legge delega 11 marzo 2014, n. 23.	43
2. La codificazione dell'abuso del diritto: l'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente. Premessa.	49
2.1. La definizione di abuso del diritto e i suoi elementi costitutivi.	53
2.2. La ripartizione dell'onere probatorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente.	65
2.3. La necessaria attivazione del contraddittorio endoprocedimentale e i requisiti motivazionali degli atti conseguenti.	68
3. L'interpello antiabuso. Inquadramento sistematico.	77
3.1. (Segue) Il nuovo interpello tributario.	81
3.2. Il nuovo interpello anti-abuso previsto dall'art. 10-bis, comma 5.	92

4. I confini della clausola generale antiabuso e il caso dell'art. 20 del Testo Unico sull'imposta di registro.	97
5. La Direttiva 2016/1164/UE. Indicazioni pratiche.	107

III

ABUSO DEL DIRITTO, ELUSIONE FISCALE E SANZIONI

1. Introduzione.	111
2. Abuso del diritto, elusione fiscale e sanzioni amministrative nel sistema precedente alla riforma.	112
3. La temporanea rilevanza penale dell'elusione fiscale.	117
4. Le conseguenze sanzionatorie della violazione dell'art. 10-bis.	129
5. L'irrilevanza penale dell'abuso del diritto. Problematiche irrisolte.	137
Bibliografia	148

CAPITOLO I

ABUSO DEL DIRITTO ED ELUSIONE FISCALE

GENESI ED EVOLUZIONE DEL FENOMENO

Sommario: 1. Premessa. – 2. Abuso del diritto, elusione fiscale e legittimo risparmio d'imposta. – 2.1. Evoluzione normativa e giurisprudenza nazionale. – 2.2. La svolta europea. – 2.3. L'orientamento della Cassazione a seguito della sentenza *Halifax*. – 3. L'affermazione di un principio costituzionale anti-abuso. – 3.1. Problemi irrisolti e successivi arresti giurisprudenziali. – 3.2. La sanzionabilità dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto. Rinvio.

1. Premessa.

È insito nella natura umana, ed in particolare dell'*homo oeconomicus*¹, scegliere la via che, a parità di risultati, comporta il minor dispendio di energie, tempo e denaro. Nel diritto tributario, questa attitudine si traduce nella costante ricerca, da parte del contribuente, della minimizzazione del carico fiscale e, conseguentemente, della massimizzazione dei profitti.

Tale semplice notazione si rivela, tuttavia, particolarmente problematica quando il risparmio d'imposta è ottenuto senza violare alcuna norma e, nondimeno, in contrasto con altri interessi che il legislatore intende tutelare.

È il caso, principalmente, dell'abuso del diritto, ossia di condotte poste in essere *secundum ius* e, anzi, estrinsecazione di una libertà concessa dall'ordinamento e, tuttavia, realizzate con il fine di ottenere un risultato in contrasto con la *ratio* della stessa legge².

Proprio questa coesistenza tra operazioni formalmente lecite, espressione di un diritto soggettivo, e illiceità del risultato, in contrasto con le finalità

¹ Con tale espressione si fa riferimento nella dottrina economica ad un soggetto che, informato e competente, compie scelte razionali volte alla massimizzazione della propria ricchezza e al perseguimento di interessi personali. Il concetto fu sviluppato per la prima volta da J. S. Mill nell'opera *Sulla definizione di economia politica* (1836).

² Cfr. G.M. FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?*, in *Giur. comm.*, n. 4/2011, p. 465 e ss.

dell'ordinamento, ha suscitato ampi dibattiti in merito alla compatibilità di un simile istituto con i principi del nostro ordinamento e, in particolare, con quello di certezza del diritto³.

L'intrinseca contraddizione tra il riconoscimento di un diritto e l'impossibilità, in determinate situazioni, di sfruttarlo appieno, nonché l'assenza di una norma generale anti-abuso ha generato nel tempo ampi contrasti in dottrina e giurisprudenza in ordine alla stessa legittimità logico-giuridica dell'abuso del diritto e agli istituti esistenti applicabili per contrastare il fenomeno.

In particolare, secondo alcuni autori, il concetto di abuso del diritto sarebbe un ossimoro, giacché un diritto soggettivo è per sua natura pieno e non limitabile se non da specifiche norme, rappresentative della volontà del legislatore di regolamentare situazioni tra loro potenzialmente confliggenti⁴. Pertanto, affermare la vigenza di una norma generale anti-abuso significherebbe lasciare all'interprete (*rectius* al giudice) il potere di valutare se un determinato diritto è stato esercitato correttamente dal legittimo titolare, con ovvie conseguenze in termini di certezza del diritto e di uniformità delle decisioni giudiziarie⁵.

³ P. RESCIGNO, *L'abuso del diritto*, Bologna 1998, p. 13, osserva che «Analizzata nelle parole che la compongono – abuso, diritto – la formula senza dubbio si presenta, alla prima impressione, intimamente contraddittoria. Diritto (più esattamente, il diritto soggettivo) vuol dire libertà garantita all'individuo, o a un gruppo privato, da una norma giuridica» (...) «Quando si parla di abuso, di possibilità di abuso del diritto, si viene a dire che l'esercizio di questa libertà garantita dalla norma, del potere accordato dalla legge, può dar luogo a responsabilità: onde un atto lecito – l'esercizio del diritto – diviene fonte di responsabilità». Analogamente P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Torino 2011, p. 1, rileva che «È problematico dal punto di vista giuridico assumere che ciò che è definito in termini di “diritto” o di “libertà” possa allo stesso tempo essere oggetto di “abuso”». Per una ricostruzione della genesi della interpretazione antielusiva, cfr. G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova 2009, pp. 104 e ss. Sul tema, v. anche V. VELLUZZI (a cura di), *L'abuso del diritto. Teoria, storia e ambiti disciplinari*, Pisa 2012.

⁴ A. TRABUCCHI, *Istituzioni di diritto civile*, Padova 1971, p. 49, non ritiene si possa invocare «un generico abuso del diritto derivante dall'esame dei fini perseguiti dal soggetto. Invero la possibilità di invocare un limite così generico contrasterebbe con la concezione fondamentale del diritto come libertà, e costituirebbe anche un grave ostacolo all'esigenza della certezza: non riteniamo che i limiti all'esercizio del diritto si possano estendere fino al punto da esigere come suo presupposto la presenza di un fine socialmente apprezzabile».

⁵ P. RESCIGNO, *op. cit.*, p. 25, osserva che tale impostazione non nega *tout court* che un diritto possa essere esercitato in maniera impropria, ma semplicemente che tale condotta, pur biasimevole, «non appartiene ancora alla realtà giuridica positiva». Sul punto, P.

Di contro, secondo una diversa, prevalente impostazione, l'abuso del diritto è un fenomeno fisiologico dell'ordinamento e il suo contrasto è necessario per garantire che le libertà di ciascuno non siano travalicate da quelle altrui, in quanto ogni diritto è il frutto di un equilibrio tra diversi interessi aventi pari dignità nell'ordinamento⁶.

L'abuso del diritto è, in tale prospettiva, individuato come espressione sviata del diritto soggettivo che si realizza con la violazione di interessi altrui o di doveri propri mediante l'esercizio di poteri e facoltà che sono ordinariamente espressioni del diritto stesso ma, nel caso specifico, orientati a perseguire finalità non meritevoli di tutela da parte dell'ordinamento⁷.

L'istituto rappresenta, quindi, un limite alla libertà e ai diritti soggettivi di ciascuno, che devono essere esercitati in linea con gli scopi che gli sono propri e non per ottenere risultati in contrasto con l'ordinamento⁸.

Prima di esaminare l'odierna codificazione dell'abuso del diritto e delle attuali problematiche che ancora interessano la materia, pare opportuno soffermarsi sulla genesi dell'istituto, così come interpretato dalla dottrina e dalla giurisprudenza nazionale ed europea, i cui approdi costituiscono al contempo la base di partenza e l'imprescindibile chiave di lettura per una

PIANTAVIGNA, *op. cit.*, p. 1, ricorda che «La cultura giuridica degli anni Trenta del secolo scorso riteneva, infatti, che l'abuso più che una nozione giuridica, fosse un concetto di natura etico-sociale, con la conseguenza che colui che ne "abusava" veniva considerato meritevole di biasimo, ma non di sanzione giuridica».

⁶ P. STANZIONE - B. TROISI, *Principi generali del diritto civile*, Torino 2011, pp. 36 - 37, ricordano che «il divieto dell'abuso del diritto è un principio in base al quale possono essere dichiarati illegittimi gli atti di esercizio del diritto soggettivo che appaiono non giustificati rispetto all'interesse della controparte o dei terzi oppure rispetto all'interesse collettivo, e quindi contrastanti con il principio di buona fede, espressione del più generale principio di solidarietà». Sull'abuso del diritto quale violazione del dovere di buona fede cfr. anche F. GALGANO, *Diritto privato*, Padova 2010, pp. 355 - 356. Per P. PIANTAVIGNA, *op. cit.*, p. 13, inoltre, «Il divieto di abuso rappresenta il punto di equilibrio per la soluzione dell'antitesi fra autonomia del privato (principio della libertà) e limiti introdotti dal sistema per la realizzazione di interessi considerati meritevoli di tutela (principio dell'autorità)».

⁷ F. CARINGELLA - L. BUFFONI, *Manuale di diritto civile*, Roma 2011, p. 158, rinviengono il carattere abusivo nell'esercizio di un diritto «in realtà funzionale al conseguimento di un'utilità inaccettabile secondo la comune coscienza sociale».

⁸ Per una ricognizione storico-evolutiva del concetto di abuso del diritto cfr. I. RADOCCIA, *Abuso del diritto come bilanciamento degli interessi*, in *Giur. Merito*, fasc. 4/2013, pp. 742 e ss., il quale osserva che in materia civilistica – ma la riflessione può essere estesa anche al diritto tributario – «più che l'abuso del diritto sarebbe ravvisabile l'eccesso del diritto che postula una vera e propria carenza di potere in termini, appunto, di superamento dei limiti esterni al diritto stesso».

completa analisi del fenomeno, anche alla luce della recente riforma che, come si vedrà, ha di fatto codificato i principi sviluppati nel tempo dalla giurisprudenza.

2. Abuso del diritto, elusione fiscale e legittimo risparmio d'imposta.

Come detto, ogni ordinamento è caratterizzato da un'ineludibile tendenza da parte dei soggetti passivi del tributo a limitare il proprio carico fiscale. Tale inclinazione può estrinsecarsi nella ricerca del legittimo risparmio d'imposta, ossia in condotte previste e tutelate dall'ordinamento, ma anche in comportamenti illegittimi caratterizzati, almeno in astratto, da una diversa carica anti-giuridica a seconda che gli stessi rappresentino un aggiramento delle norme tributarie, come nel caso dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale, o una violazione diretta delle stesse, qual è l'evasione⁹.

L'abuso del diritto e l'elusione fiscale, che rappresenta una declinazione del primo¹⁰, si concretizzano, come detto, in condotte formalmente rispondenti alla legge che, tuttavia, portano al loro autore benefici che l'ordinamento ritiene illegittimi poiché contrastanti con la *ratio* di altre norme e, più in generale, come si vedrà, con l'interesse costituzionale dello Stato a che tutti i cittadini partecipino alle spese pubbliche secondo la propria, effettiva capacità contributiva. In tali ipotesi, in particolare, il contribuente agisce affinché il presupposto del tributo non si realizzi in tutto o in parte ovvero si verifichi una diversa e meno onerosa fattispecie imponibile.

⁹ Sul rapporto tra elusione fiscale ed altre forme di resistenza al tributo, cfr. A. GARCEA, *Il legittimo risparmio di imposta*, Padova 2000, pp. 10 e ss., il quale ricomprende in tali categorie anche l'ipotesi di "rimozione del tributo" che, a differenza dell'elusione che «si traduce in un comportamento attivo», «si compendia nell'atteggiamento passivo di chi rinuncia a porre in essere una determinata operazione economica per non far sorgere il presupposto del tributo».

¹⁰ Cfr. *ex pluribus* F. URBANI, *Elusione fiscale alla luce del nuovo art. 10-bis: qualche margine residuo di rilevanza penale?*, in *Cass. Pen.*, fasc. 3/2016, p. 941: «La figura dell'elusione è stata da tempo ricondotta alla figura dell'abuso del diritto, quale fattispecie atipica, che si configura ogni volta in cui un soggetto, avendo la titolarità di un diritto, con possibilità di un suo utilizzo secondo una pluralità di modalità non rigidamente predeterminate, decide di esercitarlo in concreto in modo rispettoso della cornice attributiva, ma censurabile rispetto a un criterio di valutazione giuridico o extra-giuridico, con conseguente verifica, a causa di tale modalità di utilizzo, di un indebito beneficio».

Di contro, l'evasione fiscale rappresenta una violazione di obblighi previsti dalla legge in capo al contribuente che fraudolentemente nasconde all'Amministrazione finanziaria operazioni economiche concretamente verificatesi, così rappresentando una ricchezza inferiore al reale e, conseguentemente, una base imponibile ridotta su cui calcolare il debito tributario¹¹.

La differenza con l'elusione, sul piano astratto, è, pertanto, evidente¹². Sebbene, infatti, in entrambe le ipotesi il contribuente versi all'Erario un'imposta inferiore a quella dovuta in base alla capacità contributiva allo stesso riconducibile, nell'evasione la fattispecie tributaria si è verificata e il relativo carico fiscale viene celato allo Stato; nell'elusione, invece, ad essere pretesa è un'imposta calcolata su un atto o un'operazione economica che non è mai avvenuta ma che per l'Erario il contribuente avrebbe dovuto porre in essere ed alla quale, invece, si è astenuto proprio per evitare la pretesa fiscale o, comunque, ridurla sensibilmente¹³.

Nondimeno, esistono situazioni in cui il confine tra i due fenomeni è labile, come nell'ipotesi di condotte simulate e di interposizione fittizia di persona¹⁴, rientranti nel concetto di evasione che, tuttavia, soprattutto in

¹¹ Così M. BEGHIN, *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova 2013, p. 1.

¹² Nondimeno, come si dirà, la giurisprudenza penale e tributaria, interpretando estensivamente le definizioni di "evasione" contenute nell'art. 1, comma 2, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 e nell'art. 1, lett. f), d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, vi ha ricondotto anche l'elusione fiscale, così giustificando l'applicazione di sanzioni anche per tale fattispecie. Cfr. *infra* Cap. III, par. 2 - 3.

¹³ M. BEGHIN, *op. cit.*, pp. 2 - 3, il quale rileva che «L'elusione risponde, quindi, a un modello di tassazione "differenziale". Il contribuente realizza, in concreto, l'operazione che potremmo chiamare "elusiva", ma l'Amministrazione finanziaria manda a tassazione, attraverso il proprio provvedimento impositivo, un'altra operazione: si tratta dell'operazione "elusa", vale a dire quella che il contribuente, nel ricercare il percorso per lui più favorevole, si è guardato bene dal realizzare»; R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano 2001, p. 429, osserva che «mentre l'evasione necessariamente comporta l'inadempimento di obblighi o di obbligazioni già sorti, e quindi la commissione di un illecito, per contro l'elusione si realizza semplicemente tenendo comportamenti che evitino il verificarsi dei presupposti impositivi o che pongano in essere presupposti meno onerosi o, al limite, più vantaggiosi (ad esempio, i presupposti di un'agevolazione fiscale). L'elusione fiscale sta proprio in questo, nel perseguire civilisticamente il risultato pratico voluto, evitando però le soluzioni contrattuali o negoziali fiscalmente più onerose».

¹⁴ Il fenomeno dell'interposizione fittizia di persona è disciplinato nel diritto tributario dall'art. 37 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, a mente del quale «Gli uffici delle imposte procedono, sulla base di criteri selettivi fissati annualmente dal Ministro delle finanze tenendo

giurisprudenza sono stati talvolta accomunati sul piano degli effetti all'elusione fiscale¹⁵.

Con riferimento alle ipotesi dell'interposizione fittizia, invero, la Cassazione ha, in talune decisioni, ricondotto nel fenomeno elusivo tanto le condotte di abuso in senso stretto quanto quelle di simulazione, osservando che *«Come ripetutamente affermato da questa Corte, con orientamento ormai costante: “in tema di accertamento rettificativo dei redditi, la disciplina antielusiva dell'interposizione, prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37, comma 3, non presuppone necessariamente un comportamento fraudolento da parte del contribuente, essendo sufficiente un uso improprio, ingiustificato o deviante di un legittimo strumento giuridico, che consenta di eludere l'applicazione del regime fiscale che costituisce il presupposto*

anche conto delle loro capacità operative, al controllo delle dichiarazioni e alla individuazione dei soggetti che ne hanno omesso la presentazione sulla scorta dei dati e delle notizie acquisiti ai sensi dei precedenti articoli e attraverso le dichiarazioni previste negli articoli 6 e 7, di quelli raccolti e comunicati dall'anagrafe tributaria e delle informazioni di cui siano comunque in possesso. I criteri selettivi per l'attività di accertamento di cui al periodo precedente, compresa quella a mezzo di studi di settore, sono rivolti prioritariamente nei confronti dei soggetti diversi dalle imprese manifatturiere che svolgono la loro attività in conto terzi per altre imprese in misura non inferiore al 90 per cento.

In base ai risultati dei controlli e delle ricerche effettuati gli uffici delle imposte provvedono, osservando le disposizioni dei successivi articoli, agli accertamenti in rettifica delle dichiarazioni presentate e agli accertamenti d'ufficio nei confronti dei soggetti che hanno omesso la dichiarazione.

In sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona.

Il contribuente può comunque richiedere un parere all'amministrazione in ordine all'applicazione delle disposizioni di cui al comma 3 al caso concreto, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente.

Le persone interposte, che provino di aver pagato imposte in relazione a redditi successivamente imputati, a norma del comma terzo, ad altro contribuente, possono chiederne il rimborso. L'amministrazione procede al rimborso dopo che l'accertamento, nei confronti del soggetto interponente, è divenuto definitivo ed in misura non superiore all'imposta effettivamente percepita a seguito di tale accertamento».

¹⁵ L.R. CORRADO, *Elusione tributaria, abuso del diritto (comunitario) e inapplicabilità delle sanzioni amministrative*, in *Riv. dir. trib.*, fasc. 5/2010, p. 552, sottolinea che «Il concetto di “elusione” si avvicina a quello di “evasione”, perché è anch'esso connotato da un elemento negativo: “eludere” significa aggirare l'obbligo di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva ex art. 53 Cost., attraverso la “realizzazione di un risultato economico in una forma giuridica anormale, ad esso non corrispondente”. Se ne distingue per le modalità con cui è conseguito l'indebito vantaggio tributario: la *violazione* della norma non è diretta, ma *mediata*, giacché, pur nel rispetto della sua lettera, se ne disattende lo spirito». Sul punto cfr. anche S. CIPOLLINA, *Elusione fiscale*, in *Riv. dir. fin.*, n. 4/2007, pp. 555.

d'imposta; ne deriva che il fenomeno della simulazione relativa, nell'ambito della quale può ricomprendersi l'interposizione fittizia di persona, non esaurisce il campo di applicazione della norma, ben potendo attuarsi lo scopo elusivo anche mediante operazioni effettive e reali" (Cass. 25671 del 2013; Cass. n. 21794 del 2014; Cass. 21952 del 2015). In sostanza, la norma considera elusive le operazioni, che simulate o reali che siano, costituiscono il mezzo per aggirare l'applicazione della normativa fiscale sfavorevole»¹⁶.

In breve, secondo tale impostazione, l'uso "improprio, ingiustificato o deviante di un legittimo strumento giuridico" non sarebbe più caratteristica esclusiva dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale, potendo integrare condotte di evasione, il che genera non pochi dubbi interpretativi anche in ordine alle sanzioni applicabili alle condotte contestate.

¹⁶ Cass. Civ., sez. trib., 22.02.2016 (dep. 10.06.2016), n. 11937. In senso critico rispetto alla commistione tra elusione, abuso del diritto e simulazione, M. BEGHIN, *L'interposizione fittizia di persona e l'"evasione elusiva" - spunti per la sistematizzazione della materia*, Nota a Cass. Civ., sez. trib., 16.07.2014 (dep. 15.10.2014), n. 21794, in *Corr. trib.*, n. 47/2014, p. 3617, osserva che «nel contesto dell'elusione, non c'è nascondimento di ricchezza. Il percorso elusivo è tutto alla luce del sole e i contratti perfezionati (donazione-vendita-donazione) non sono affatto simulati, ma reali. Il donante è un donante. Il donatario, un donatario. Il venditore, infine, un reale venditore. La fenomenologia dell'elusione s'incentra sul risultato raggiunto (vantaggio fiscale), non sul percorso abbracciato dal contribuente. Se non c'è vantaggio (risultato), di elusione non si può parlare». Analogamente, G. FALSITTA, *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnicomprensivo contenitore detto "abuso del diritto"*, in *Riv. dir. trib.*, n. 6/2010, pp. 349 e ss., a sostegno della distinzione tra condotte simulatorie e abusive, valorizza l'assenza di specifiche garanzie endoprocedimentali per le ipotesi di simulazione di cui all'art. 37 D.P.R. 600/1973, e della loro previsione, invece, per le ipotesi elusive di cui all'art. 37-bis del medesimo decreto (oggi contemplate dall'art. 10-bis dello Statuto dei Diritti del Contribuente); A. FEDELE, *Assetti negoziali e "forme d'impresa" tra opponibilità simulazione e riqualificazione*, in *Riv. dir. trib.*, n. 12/2010, pp. 1093 e ss., dopo aver affermato la netta distinzione tra abuso del diritto e simulazione, nota, tuttavia, che «si deve riconoscere che per una parte almeno degli assetti negoziali poi dichiarati elusivi si sarebbe potuta contestare la simulazione dei contratti, l'intento di creare mera "apparenza"; anzi, gli uffici hanno, talvolta, motivato in tal senso i loro accertamenti. Tuttavia la dimostrazione della natura "fittizia" di una determinata costruzione contrattuale, determinata da esigenze di "risparmio fiscale" ma produttiva di effetti in sé non disvolti dalle parti, risulta spesso opinabile (...). D'altra parte, vi sono tipologie negoziali (ad esempio, gli atti costitutivi di società di capitali) rispetto alle quali la rilevazione della simulazione è estremamente difficile ed in pratica rarissimo l'accertamento giudiziale. Se poi si considera la difficoltà, per gli uffici, di elaborare e sostenere in giudizio argomenti e motivi fondati su di una complessa elaborazione civilistica, appare fondata la previsione di un sempre maggiore ricorso, anche in ipotesi ragionevolmente riconducibili ad assetti simulatori, alla nuova formula dell'"abuso del diritto", che la stessa magistratura sembra ormai utilizzare con una preferenza talvolta ingiustificata».

Se, infatti, gli istituti in parola sono accomunati da un versamento d'imposta inferiore al dovuto che, pertanto, è preteso dall'Amministrazione finanziaria, le conseguenze non possono essere le stesse in termini punitivi in forza dei principi di eguaglianza e di proporzionalità della pena che impediscono di sottoporre alle medesime sanzioni condotte dotate di una carica anti-sociale differente. Non solo. Come si dirà, il d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128 ha previsto l'irrilevanza penale delle condotte di abuso del diritto e, conseguentemente, di elusione fiscale, sicché l'individuazione di un confine certo tra tali comportamenti e le ipotesi di simulazione e di interposizione fittizia è oggi ancor più evidente¹⁷.

Da tali concetti va, inoltre, distinto il legittimo risparmio d'imposta, rappresentato da una scelta del contribuente per il regime fiscale meno oneroso tra diversi previsti dal legislatore, tra loro fungibili e dotati di pari dignità giuridica¹⁸. A ben vedere, tuttavia, anche l'elusione, non concretandosi in una violazione diretta della norma tributaria, rappresenta un risparmio d'imposta, sebbene non riconosciuto dall'ordinamento per le ragioni anzidette.

In conclusione, il cuore del problema, allora, consiste nell'individuare il confine tra risparmio lecito e indebito, operazione particolarmente complessa che rischia di cadere nella tautologia per l'evidente difficoltà di individuare l'illegittimità di un comportamento formalmente in linea con la legge.

2.1. Evoluzione normativa e giurisprudenza nazionale.

Le richiamate problematiche interpretative traggono origine dalla intrinseca indeterminatezza dei concetti stessi di abuso del diritto ed elusione fiscale, stante l'impossibilità di individuare preventivamente tutte le possibili operazioni di tal fatta elaborate dai soggetti passivi d'imposta, che, per evidenti

¹⁷ Sul punto e sugli effetti della riforma nel sistema penale v. *infra*, Cap. III, par. 5.

¹⁸ L.R. CORRADO, *op. cit.*, p. 551; A. GARCEA, *op. cit.*, pp. 66 e ss.; D. DEOTTO, *Abuso del diritto: l'indeterminatezza del principio consente una disciplina solo per esclusione*, in *Norme&Tributi Mese*, aprile 2015, pp. 43 e ss.

ragioni, il legislatore non potrebbe tempestivamente contrastare con ricorrenti e specifici interventi¹⁹.

Tale indeterminatezza ha per lungo tempo ostato all'affermazione di un generale principio anti-abuso che fungesse da clausola di chiusura dell'ordinamento a tutela degli interessi dell'Amministrazione finanziaria esposti al pericolo di un utilizzo distorto di istituti leciti, non vietabili, pertanto, *tout court* con mirati interventi legislativi²⁰.

Nondimeno, l'assenza di una previsione di ordine generale rischiava di lasciare l'Amministrazione finanziaria priva di strumenti di contrasto a fronte di pratiche evidentemente elusive²¹, sicché il legislatore tributario ha nel tempo

¹⁹ Cfr. V. MASTROIACOVO, *Dalla norma generale e astratta all'applicazione concreta - L'elusione*, in A. Fantozzi (a cura di), *Diritto tributario*, Milano 2012, p. 357, «L'elusione si manifesta come la fisiologica conseguenza della ontologica del diritto positivo rispetto al libero e continuo esplicarsi della autonomia negoziale dei singoli». Analogamente, S. CIPOLLINA, *op. cit.*, pp. 555 e ss., osserva che «Per lungo tempo, la prevalenza dei principi della certezza del diritto e della libertà negoziale ha orientato programmaticamente l'azione legislativa verso soluzioni antielusive particolaristiche. In una sorta di strategia della rincorsa, la legge insegue le prassi elusive più vistose, fronteggiandole "ex post" con disposizioni puntuali». Sul punto cfr. anche F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, in G. Maisto (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano 2009, pp. 423 e ss.; A. PERINI, *La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, «abuso del diritto» e norme penali*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, n. 3/2012, p. 737; G.M. FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?*, *cit.*, pp. 465 e ss. Sull'efficacia di una clausola generale anti-abuso nel diritto privato, P. RESCIGNO, *op. cit.*, p. 143 afferma «Che il divieto dell'abuso riesca ad eliminare ogni forma d'immoralità o di arbitrio o di menzogna nei rapporti giuridici privati è, d'altra parte, una illusione che nemmeno i primi "inventori" della formula nutrono; ed è un'illusione che il divieto dell'abuso basti a moralizzare il diritto. Ma la formula può servire, e si è rivelata uno strumento duttile e prezioso, almeno là dove arbitrio, anormalità, offesa al comune sentimento siano un fenomeno non più individuale, ma di classi o di gruppi o di concentrazione del potere». Tale considerazione, pur sviluppata in relazione al diritto civile, si dimostra di grande attualità anche nel settore tributario, dove proprio la costante e generalizzata diffusione di condotte abusive ha fatto sorgere l'esigenza, a livello nazionale e comunitario, di una previsione generale che potesse arginare il fenomeno, stante la palese inidoneità di previsioni specifiche, per loro natura limitate, al più, a determinate categorie di operazioni.

²⁰ Giova rilevare come il diritto tributario, unitamente a quello penale, rispetto ad altre branche del diritto è caratterizzato da una maggiore sensibilità rispetto alle esigenze di certezza del diritto e, di conseguenza, all'individuazione dei confini di liceità delle condotte, ed è anche questa la ragione per cui l'affermazione di una clausola generale anti-abuso si è affermata solo di recente e in precedenza per contrastare il fenomeno si è fatto ricorso, come si vedrà, ad istituti e principi di diritto civile, dove il dibattito in materia è più risalente.

²¹ Il concetto è sviluppato da A. GARCEA, *op.cit.*, pp. 66 - 67, il quale, prima che la giurisprudenza affermasse l'esistenza di un generale principio antiabuso (cfr. *infra* par. 3), sosteneva che «la condotta del soggetto passivo è pienamente legittima e produttiva di effetti giuridici anche nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, fintantoché non incontri un divieto o una causa specifica di inefficacia. (...) Se così è, è evidente che il legittimo risparmio

cercato di ovviare a tale *impasse* introducendo specifiche disposizioni anti-elusive, aventi ad oggetto condotte sempre più ampie e, anche per questo, indeterminate²².

Un primo, fondamentale passaggio in tale direzione fu rappresentato dalla legge 29 dicembre 1990, n. 408²³ che all'art. 10, comma 1, così statuiva: «È consentito all'amministrazione finanziaria disconoscere ai fini fiscali la parte di costo delle partecipazioni sociali sostenute 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»²⁴.

Sebbene la norma fosse limitata alle operazioni societarie tassativamente individuate, per la prima volta il legislatore introduceva una clausola anti-abuso nel sistema tributario, individuando le due caratteristiche principali che ancora oggi, seppure con alcune differenze, connotano le condotte abusive,

d'imposta non è soltanto fenomeno esterno alla elusione ma opera anche all'interno di essa ogniqualvolta non vi siano norme antielusive che vietino o rendano inefficace una determinata condotta. In altri termini, la assenza di una clausola generale antielusiva non consente di escludere che si possa legittimamente conseguire un vantaggio tributario anche attraverso una condotta elusiva». L'A. ricomprendeva, perciò, nell'alveo del legittimo risparmio d'imposta tanto quello che definiva "fisiologico", poiché coerente con la *ratio* e con i principi dell'ordinamento, quanto la "elusione legittima", appena descritta.

²² Per un'approfondita ricognizione delle reazioni normative e giurisprudenziali al fenomeno elusivo, nonché delle principali previsioni speciali antiabuso, cfr. C. SANTORIELLO, *Abuso del diritto ed elusione*, in A. Giarda - A. Perini - G. Varraso, *La nuova giustizia penale tributaria*, Padova 2016, pp. 15 e ss.

²³ L. 29 dicembre 1990, n. 408, "Disposizioni tributarie in materia di rivalutazione di beni delle imprese e di smobilizzo di riserve e fondi in sospensione di imposta, nonché disposizioni di razionalizzazione e semplificazione. Deleghe al Governo per la revisione del trattamento tributario della famiglia e delle rendite finanziarie e per la revisione delle agevolazioni tributarie".

²⁴ Si riporta, per completezza, il testo dei successivi commi della norma in parola: «Le imposte corrispondenti agli imponibili accertati dagli uffici in applicazione delle disposizioni di cui al comma 1 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.

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».

ossia l'assenza di valide ragioni economiche a sostegno dell'operazione e l'indebito risparmio d'imposta quale finalità della condotta²⁵.

Invero, tale disposizione ha rappresentato l'archetipo sul quale è stato successivamente costruito l'articolo 37-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600²⁶ esplicitamente rubricato “*Disposizioni antielusive*” che, fino

²⁵ C. SANTORIELLO, *op. cit.*, p. 21, ricorda, peraltro, che «Questa prima definizione normativa della elusione fiscale era però insoddisfacente ed infatti fin da subito non andò esente da critiche. Sotto un primo aspetto si sottolineò da più parti l'equivocità di significato che circondava l'espressione “ragioni economiche” (...) Critiche riceveva anche la scelta del legislatore di richiedere, per qualificare come elusiva l'operazione negoziale, che l'ottenimento dell'abbattimento dell'imposta fosse lo scopo esclusivo della stessa».

²⁶ D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, “Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi”. L'art. 37-*bis* è stato introdotto dall'art. 7. D.lgs. 8 ottobre 1997, n. 358 e abrogato dal menzionato d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, che così recitava: «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.

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.

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, nonché il trasferimento della residenza fiscale all'estero da parte di una società;

f) operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni e le classificazioni di bilancio, aventi ad i beni ed i rapporti di cui all'art. 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 e prestazioni di servizi 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'articolo 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'articolo 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.

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

all'introduzione dell'art. 10-*bis* nello Statuto dei diritti del Contribuente, operata con il richiamato d.lgs. 128/2015, ha rappresentato la norma di riferimento in materia.

L'art. 37-*bis* ha, invero, introdotto il concetto di "elusione fiscale" che, come detto, per la dottrina prevalente rappresenta una *species* del *genus* abuso del diritto²⁷, ricomprendendo le condotte che aggirano una norma tributaria «*perfezionando fattispecie civilistiche – consistenti nella scelta di tipi contrattuali o di architetture negoziali complesse – al solo (o principale) scopo di ridurre (fino a zero) il relativo onere fiscale*»²⁸.

ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2.

Fermo restando quanto disposto dall'art. 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.

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'art. 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.

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.

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'art. 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinate le modalità per l'applicazione del presente comma».

²⁷ *Ex pluribus*, F. MUCCIARELLI, *op. cit.*, p. 425; G.M. FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, in www.penalecontemporaneo.it, p. 6.

²⁸ S. CIPOLLINA, *op. cit.*, pp. 555 *ess.*; analogamente, G. CHINELLATO, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, Padova 2007, p. 168; I. VACCA, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, n. 12/2008, p. 1070 definisce l'elusione come una «zona grigia – non meglio definita – in cui l'amministrazione finanziaria viene abilitata dall'ordinamento a difendersi non da un semplice nascondimento del reddito (l'evasione *tout court*), ma dall'uso improprio da parte dei contribuenti delle norme che predeterminano la fattispecie impositiva a fine ingiustamente vantaggiosi».

La struttura della norma in parola e, in particolare, il potenziale applicativo delle operazioni, pur tassativamente individuate nel terzo comma²⁹, in grado di ricomprendere un elevatissimo numero di condotte economicamente rilevanti, secondo taluni rendeva l'art. 37-*bis* una clausola antielusiva sostanzialmente generale per le imposte sui redditi, sancendo l'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria delle conseguenze giuridiche di comportamenti diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere indebite riduzioni di imposta o rimborsi³⁰.

La disposizione era strutturalmente analoga a quella di cui all'art. 10 della legge 408 del 1990, dalla quale, tuttavia, si differenziava sensibilmente per l'assenza del carattere fraudolento del vantaggio d'imposta e della finalità elusiva che per la normativa precedente doveva essere esclusiva mentre per la disposizione in esame era sufficiente fosse prevalente³¹.

²⁹ V. MASTROIACOVO, *op. cit.*, p. 362, in ossequio al principio di riserva di legge sancito dall'art. 23 Cost., evidenzia «la pericolosità di un'interpretazione dell'articolo 37 *bis* nel senso di rinvenirvi, al di là di una tassonomia esplicita delle operazioni astrattamente elusive, una clausola generale antielusiva sintetizzabile nella mancanza delle “valide ragioni economiche”». Nella giurisprudenza di merito, peraltro, non sono mancate pronunce che hanno sostenuto la non tassatività dell'elencazione contenuta nel terzo comma della disposizione in parola. Sul punto cfr. R. FRANZÈ, *I giudici di merito riconoscono efficacia generale alle fattispecie elusive*, Nota a Comm. Reg. Lombardia, sez. XIII, 4 febbraio 2008, n. 85, in *Corr. trib.*, fasc. 17/2008, pp. 1387 e ss., il quale osserva, criticamente, che considerare non tassativo l'elenco di operazioni individuate dalla norma in parola contrasta con l'esigenza di certezza del diritto e con i principi di legalità e di riserva di legge ai quali deve uniformarsi l'agire amministrativo. L'A., inoltre, rileva che «lo stesso legislatore ha dimostrato di considerare l'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 una norma antielusiva con un ambito oggettivo di applicazione ben limitato. E, infatti, allorquando questi ha inteso estendere l'ambito di applicazione delle disposizioni di cui all'art. 37-*bis* ad operazioni non contemplate nell'elenco di cui al terzo comma di quell'articolo lo ha fatto aggiungendo ad esso nuove fattispecie». *Contra*, G. FALSITTA, *Corso istituzionale ecc., cit.*, p. 110, il quale rinviene la natura di clausola generale dell'art. 37-*bis* nell'ampiezza delle condotte dallo stesso richiamate e da considerazioni di indole costituzionale collegate al dovere di capacità contributiva e al principio di uguaglianza tributaria.

³⁰ I. VACCA, *op. cit.*, p. 1073, perviene a tale conclusione notando come la norma in parola caratterizza «l'applicazione di quasi tutti i regimi fondamentali di determinazione dell'imponibile e tende, a quanto consta, ulteriormente ad espandersi. Sicché la risalente diatriba se la clausola antielusiva abbia valenza generale o meno nel sistema tributario, ha perso sostanzialmente di significato, per lo meno nell'ambito dell'imposizione diretta».

³¹ Le maggiori critiche all'art. 10, L. 408/1990, erano rappresentate, non a caso, proprio dall'incerta portata dell'avverbio “fraudolentemente” e dalla difficoltà di ricostruire e dimostrare, in termini di esclusività, la sfera soggettiva del contribuente. Così A. GARCEA, *op.*

La qualità della novella, tuttavia, è stata criticata in dottrina in quanto, pur semplificando l'onere probatorio in capo all'Amministrazione finanziaria, accentuava il *deficit* di tipicità della condotta elusiva, integrata da «*atti, fatti e 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*»³².

La disposizione in esame attribuiva, invero, all'Amministrazione finanziaria un ampio potere d'indagine in merito alle ragioni sottese ad una determinata operazione economica, con il rischio di lasciare agli accertatori un'eccessiva discrezionalità se non si fossero individuati dei parametri oggettivi di valutazione, non potendo l'indagine concentrarsi, evidentemente, sulla psiche del contribuente.

Affinché la clausola antielusiva in esame operasse era, dunque, necessario che sussistessero congiuntamente tre presupposti: a) l'assenza di valide ragioni economiche extrafiscali sottese all'operazione realizzata dal contribuente; b) la finalità di aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario; c) l'ottenimento in tal modo di indebiti vantaggi fiscali.

In merito al concetto di valide ragioni economiche il dibattito è stato (ed è) particolarmente intenso, stante la genericità del riferimento normativo e, come detto, gli ampi margini interpretativi che gli sono propri.

Un punto fermo, peraltro, sembra essere la necessità di applicare criteri economici e non giuridici in quanto le operazioni elusive sono, a differenza di quelle simulate, per definizione valide e produttive di effetti nel diritto extra-tributario e il disconoscimento da parte dell'Amministrazione finanziaria concerne unicamente gli effetti fiscali dalle stesse prodotti.

Tale precisazione non ridimensiona, tuttavia, i margini del problema.

Si è osservato, invero, che le operazioni economiche e, in generale, le scelte di politica aziendale possono essere influenzate, come tutte le decisioni

cit., p. 33. Sul punto, cfr. anche G. FALSITTA, *Corso istituzionale ecc.*, *cit.*, pp. 109 - 110; C. SANTORIELLO, *op. cit.*, p. 22.

³² Art. 37-bis, comma 1.

umane, da una molteplicità di fattori che rendono difficilmente inquadrabile, in termini di certezza del diritto, una determinata condotta – o una concatenazione di atti – all’interno di un progetto elusivo³³. Con l’ulteriore rischio che tale difficoltà trascendesse nella commistione tra i diversi presupposti previsti dall’art. 37-*bis*, dando origine ad argomentazioni tautologiche che pretendevano di dimostrare l’elusività con il mero risparmio d’imposta e viceversa, con un ragionamento a ritroso, evidentemente non condivisibile che invertiva l’onere della prova a carico del contribuente, obbligato a dimostrare la legittimità del carico fiscale³⁴.

In quest’ottica, assumono rilevanza i caratteri oggettivi dell’operazione analizzata e il suo raffronto con le normali pratiche di mercato in situazioni analoghe³⁵, sicché l’assenza di valide ragioni economiche sottostanti ad una determinata decisione può essere desunta o, quantomeno, presunta dalla sua

³³ La difficoltà di accertare la componente soggettiva dell’abuso del diritto è, peraltro, comune alle diverse branche del diritto interessate dal fenomeno. Per un’analoga riflessione in ambito civilistico, cfr. G. PINO, *L’abuso del diritto tra teoria e dogmatica (precauzioni per l’uso)*, in G. Maniaci (a cura di), *Eguaglianza, ragionevolezza e logica giuridica*, Milano 2006, pp. 135 - 136, il quale mette in luce la genesi del problema osservando che «la dottrina del divieto dell’abuso del diritto ha l’effetto di introdurre *per via interpretativa* un limite all’esercizio di una sfera di libertà, e lo fa cambiando o meglio invertendo lo *status* deontico di una condotta che *prima facie* l’ordinamento considera permessa (...) si noti peraltro che, di fatto, la tipizzazione legislativa del divieto, dove esiste, si risolve di solito in poco più che in una delega in bianco all’interprete⁵⁵. Si potrebbe dire anzi che questo rinvio ad una valutazione da effettuarsi a stretto contatto con il caso concreto, rimediando ad una “stortura” della disciplina normativa generale ed astratta, sia in un certo senso la ragion d’essere della dottrina dell’abuso del diritto».

³⁴ A. MANZITTI – M. FANNI, *Abuso ed elusione nell’attuazione della delega fiscale: un appello perché prevalgano la ragione e il diritto*, in *Corr. trib.*, n. 15/2014, pp. 1140 e ss., rilevano che: «Si è così registrata una tendenza del tutto inaccettabile a definire l’elusione e l’abuso come il risultato di due soli fattori: l’esistenza di un vantaggio fiscale e l’assenza di valide ragioni economiche. I due elementi indicati sono progressivamente divenuti il *leit motiv* di tutte le pronunce giurisprudenziali sul tema, nelle quali è del tutto assente ogni indagine critica circa la natura “indebita” del risparmio conseguito. In termini di certezza del diritto, il risultato è sotto gli occhi di tutti: se non ci s’interroga sulla natura “indebita” del vantaggio tributario, si perde ogni possibilità di distinguere tra elusione e legittimo risparmio d’imposta, e quest’ultimo termina inevitabilmente relegato nello spazio angusto del risparmio meramente occasionale, involontario. Infatti, la mera ricerca di un vantaggio tributario finisce con l’escludere in radice l’esistenza di valide ragioni economiche». Cfr. anche I. VACCA, *op. cit.*, pp. 1069 - 1070.

³⁵ Sulla necessaria comparazione tra l’ipotesi considerata abusiva/elusiva e un’altra presa quale parametro dall’Amministrazione finanziaria, anche al fine di valutare il “vantaggio economico” per il contribuente, cfr. M. BEGHIN, *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra fisco e contribuente*, Nota a Cass. Civ. 17.12.2008 (dep. 21.01.2009), n. 1465, in *Riv. dir. trib.*, fasc. 5/2009, pp. 408 e ss.

anormalità rispetto a contesti simili, rispetto ai quali sarà l'interessato a dover dimostrare, davanti alla contestazione dell'Autorità finanziaria, la presenza nel caso di specie di elementi differenzianti (*rectius* le valide ragioni extra-fiscali) che giustificano il diverso percorso intrapreso³⁶.

Al contrario, l'impostazione, come quella richiamata, che inverte l'onere della prova a carico del contribuente, porrebbe nel nulla le specifiche garanzie procedurali assicurate dalla disposizione in esame proprio in considerazione delle peculiarità delle operazioni elusive.

Invero, il quarto comma dell'art. 37-*bis* prevedeva, a pena di nullità, che l'avviso di accertamento fosse preceduto dall'invio al soggetto passivo di una richiesta di chiarimenti, da rendere entro sessanta giorni, con l'indicazione delle ragioni per cui l'Amministrazione riteneva l'operazione elusiva. Il quinto comma, inoltre, stabiliva, sempre a pena di nullità, una motivazione rafforzata dell'avviso di accertamento in caso di risposta del contribuente, le cui

³⁶ Tale impostazione è coerente con le indicazioni contenute nella Direttiva CEE 90/434 "relativa al regime fiscale da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni concernenti società di Stati membri diversi", che all'art. 11 prevedeva: «Uno Stato membro può rifiutare di applicare in tutto o in parte le disposizioni dei titoli II, III e IV o revocarne il beneficio qualora risulti che l'operazione di fusione, di scissione, di conferimento d'attivo o di scambio di azioni: a) ha come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscale; il fatto che una delle operazioni di cui all'articolo 1 non sia effettuata per valide ragioni economiche, quali la ristrutturazione o la razionalizzazione delle attività delle società partecipanti all'operazione, può costituire la presunzione che quest'ultima abbia come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscali; (...)». Sempre a livello comunitario, un altro precedente che ha ispirato lo sviluppo di clausole antielusive nazionali è rappresentato dall'art. 1, par. 2, della Direttiva CEE 90/435 "concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati Membri diversi", a mente del quale «La presente direttiva non pregiudica l'applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali necessarie per evitare le frodi e gli abusi». Sul rapporto tra valide ragioni economiche e anormalità delle operazioni, S. CIPOLLINA, *op. cit.*, pp. 55 e ss., osserva, analizzando l'art. 37-*bis*, che «Nel contesto della norma in esame, i tre elementi costitutivi della fattispecie legislativa sono simmetrici ai tre elementi costitutivi della categoria logica dell'elusione, secondo la definizione tradizionale modellata sul paradigma della frode alla legge: 1) l'intento di eludere un'imposta; 2) l'anormalità dei procedimenti scelti; 3) l'alleggerimento del carico fiscale», pur precisando che «Non si tratta di perfetta identità, ma di similitudine rivelatrice di continuità nell'evoluzione della materia, sia nella prospettiva storica interna all'ordinamento, sia nella prospettiva esterna del confronto con le esperienze straniere». G. FALSITTA, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in G. Maisto (a cura di), *op. cit.*, p. 16, attribuisce alle valide ragioni economiche l'effetto di differenziare il risultato economico-giuridico della condotta astrattamente elusiva da quella specificamente considerata, il che giustifica il differente trattamento fiscale tra le due ipotesi.

argomentazioni dovevano essere specificamente confutate nell'avviso di accertamento con l'indicazione dei motivi per cui gli accertatori hanno inteso comunque procedere alla riquantificazione dell'imposta.

L'esigenza di individuare criteri quanto più oggettivi in materia, peraltro, non significa applicare i medesimi parametri valutativi ad ogni situazione, dovendo gli stessi essere calati nella realtà di riferimento delle singole operazioni sottoposte all'attenzione dell'interprete.

Così, ad esempio, si è osservato in giurisprudenza che *«la strategia sul mercato dei gruppi di imprese non può essere valutata come quella dell'imprenditore singolo, e cioè non deve essere finalizzata al conseguimento di una redditività in tempi brevi. Tale regola è stata enunciata dalla Commissione Europea nella sua comunicazione del 1984 e più volte condivisa dalla Corte di Giustizia (a partire dalle sentenze 14 novembre 1984 in causa 323/82, Intermillis; e 10 luglio 1986 in causa 2342/84, Belgio c. Commissione) in materia di aiuti di Stato nelle imprese pubbliche, allo scopo di definire il comportamento dell'investitore in economia di mercato che, se è un gruppo d'impresa, può essere guidato, nel fornire misure di sostegno alle imprese del gruppo, da criteri non coincidenti con la redditività immediata della misura, per cui la stessa non può considerarsi aiuto incompatibile col mercato comune»*³⁷.

In tale decisione si afferma, inoltre, come le ragioni extrafiscali che escludono l'abusività di un'operazione *«non si identificano necessariamente in una redditività immediata dell'operazione, ma possono essere anche di natura meramente organizzativa, e consistere in miglioramento strutturale e*

³⁷ Cass. Civ., sez. trib., 29.09.2010 (dep. 21.01.2011), n. 1372. Cfr. anche *ex pluribus* Cass. Civ., sez. trib., 24.09.2008 (dep.17.10.2008), n. 25374, che, dopo aver affermato che le scelte aziendali possono essere sorrette anche da esigenze diverse dall'immediata realizzazione di un profitto, osserva che «È opportuno, altresì, ribadire che lo strumento dell'abuso del diritto deve essere utilizzato dall'amministrazione finanziaria con particolare cautela, dovendosi sempre tener presente che l'impiego di forme contrattuali e/o organizzative che consentano un minore carico fiscale costituisce esercizio della libertà d'impresa e di iniziativa economica, nel quadro delle libertà fondamentali riconosciute dalla Costituzione e dall'ordinamento comunitario. L'approccio dell'amministrazione in materia deve essere, quindi, oltremodo pragmatico, dovendosi rilevare 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 una angusta logica di profitto della singola impresa».

funzionale dell'impresa. Tale è la regola emergente dal sistema, sul modello comunitario, che prende in considerazione soltanto il contenuto oggettivo dell'operazione, a differenza di altri ordinamenti».

In altri termini, correttamente, la Suprema Corte riconosce che esigenze organizzative e strutturali dell'ente rappresentano valide ragioni extra-fiscali, tali da escludere l'elusività dell'operazione, anche se, nel breve periodo, i benefici fiscali sono prevalenti sugli altri effetti (anche economici) positivi dalla stessa derivanti³⁸.

Come detto, affinché una condotta potesse definirsi elusiva ai sensi dell'art. 37-bis era necessario che accanto all'assenza di valide ragioni economiche la stessa fosse realizzata con l'obiettivo di aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento e, così, ottenere indebiti vantaggi fiscali.

È tale, duplice finalità, a ben vedere, che dovrebbe distinguere l'elusione dall'evasione e dal legittimo risparmio d'imposta, sebbene, come detto, sia la presenza o meno di valide ragioni economiche ad essere maggiormente valorizzata.

Invero, "aggirare" le norme tributarie significa sfruttare imperfezioni del sistema, vuoti normativi che permettono di ottenere un medesimo risultato con un minor dispendio di denaro. Si tratta, in termini più generali, di un abuso della libertà negoziale i cui effetti permangono nell'ordinamento civile ma sono inopponibili all'Amministrazione finanziaria³⁹, differente dalle condotte

³⁸ M. DI SIENA, *Le valide ragioni economiche alla prova di resistenza della disciplina antielusiva: quando la motivazione è tutto*, Nota a Cass. Civ., sez. trib., 9.05.2013 (dep. 26.02.2014), n. 4604, in *Rass. trib.*, n. 3/2014, pp. 632 e ss. L'A. rileva, tuttavia, che la valutazione sulla (in)sussistenza delle ragioni economiche «implica la formulazione di un giudizio di valore concreto e puntuale, che presuppone una peculiare sensibilità alle dinamiche aziendali – in particolare modo allorché si tratti di operazioni complesse poste in essere da contribuenti di maggiore rilievo – a cui gli organi giurisdizionali tributari non sono sempre inclini; un giudizio, quindi, intrinsecamente *difficile* e che spesso rischia di essere distorto da analisi *ex post* come inevitabilmente sono quelle formulate in una sede *postuma* quale è quella accertativa (o giudiziale) e che fa sì che – ad eccezione di ipotesi connotate dal requisito dell'*autoevidenza* – la scelta di valorizzare come unico elemento difensivo il profilo delle motivazioni industriali della stessa rischi di condurre il contribuente all'elaborazione di una strategia di *retroguardia*, costringendolo in un *cul de sac* interpretativo di estrema pericolosità (essendo tutto focalizzato sulla valutazione della *bontà imprenditoriale* di un determinato comportamento)».

³⁹ Giova rilevare, al riguardo, che il disconoscimento degli effetti delle operazioni elusive e, dunque, la loro inefficacia solamente in ambito tributario, è coerente non solo con la struttura

di evasione, poiché non è violata alcuna disposizione, e dal legittimo risparmio d'imposta in quanto attraverso la condotta elusiva il contribuente non opta per una struttura negoziale tipica, scegliendo una strada diversa e più tortuosa, attraverso la quale ottiene risultati per sé ancor più convenienti⁴⁰.

In merito all'ottenimento di vantaggi fiscali indebiti, devono considerarsi tali quelli ottenuti attraverso «*scappatoie formalmente legittime allo scopo di aggirare regimi fiscali tipici*»⁴¹ e, perciò, contrari allo spirito della legge e al principio di capacità contributiva, giacché con tali operazioni il contribuente cela la propria reale capacità contributiva sottraendosi, in parte, al proprio dovere di partecipare alle spese pubbliche.

Affinché sia configurabile un'ipotesi elusiva, pertanto, è necessario che il beneficio non dovuto sia effettivo e non di modesta entità e tale presupposto applicativo della disciplina in parola deve essere verificato *ex post*, ossia valutando in concreto gli effetti dell'«aggiramento» di norme tributarie che, invece, dovrà essere valutato *ex ante*, al momento della sua realizzazione⁴².

Ciò posto, non si può non rilevare come sul piano concreto i diversi presupposti previsti dall'art. 37-*bis* siano tra loro interdipendenti, essendo difficile ipotizzare una condotta posta in essere per aggirare una norma

stessa dell'elusione ma anche con l'art. 10, comma 3, ultimo periodo, dello Statuto dei diritti del Contribuente – introdotto successivamente all'art. 37-*bis* – a mente del quale «Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto».

⁴⁰ Consapevole delle difficoltà interpretative della norma, peraltro, il legislatore del 1997 aveva previsto uno specifico strumento di consultazione preventiva per tali ipotesi che si affiancava alle altre forme di interpello già previste dall'ordinamento tributario. Il comma 8 dell'art. 37-*bis* prevedeva, infatti, la possibilità per il soggetto passivo di inoltrare alla direzione generale delle entrate un'istanza disapplicativa della disciplina in commento, illustrando le ragioni per cui una determinata operazione, astrattamente rientrante nell'alveo dell'art. 37-*bis*, non producesse nel caso di specie effetti elusivi. Su tale forma di interpello e sulla differenza tra lo stesso e quello ordinario, D. STEVANATO, *Disapplicazione norme antielusive: verso la facoltatività dell'istanza?*, in *Dialoghi Tributarî*, n. 3/2014, pp. 249 e ss. Sulle diverse forme di interpello, anche in funzione antielusiva, v. *infra* Cap. II, par. 3.

⁴¹ Così la Relazione ministeriale allo «*Schema di decreto del 12 settembre 1997 (D.lgs. 358/1997)*». Sul punto cfr. P.M. TABELLINI, *L'elusione della norma tributaria*, Milano 2007, p. 253.

⁴² In tal senso si è espressa l'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 200/E del 29.12.2000: «In particolare, l'avverarsi di un disegno elusivo deve essere dedotto sia in base ad una valutazione *ex ante* – e dunque privilegiando il fine degli atti e negozi «*diretti... ad ottenere riduzioni di imposte*» – sia verificando che siano stati effettivamente «*conseguiti*» reali «*vantaggi tributari*»».

tributaria e ottenere indebiti benefici, con la quale al contempo il soggetto passivo intende ottenere legittimi vantaggi extra-fiscali. In altri termini, se è vero che l'assenza anche di un solo presupposto esclude l'applicabilità della norma in parola, pare difficile immaginare che possano, comunque, sussistere gli altri due, integrando una condotta "parzialmente elusiva" e, pertanto, pienamente legittima.

Le richiamate perplessità manifestate dalla dottrina e i confini applicativi della disposizione in esame – limitata alle imposte sui redditi⁴³ e alle, pur estese, condotte dalla stessa individuate – hanno condotto gli interpreti e, in particolare, la giurisprudenza a ricercare vie alternative per contrastare il fenomeno elusivo, spesso ricorrendo a schemi e regole sviluppati con riferimento all'abuso del diritto in ambito civilistico⁴⁴ che, tuttavia, mal si conciliavano con le peculiarità del diritto tributario⁴⁵.

In particolare, la giurisprudenza nazionale, che inizialmente consideravano come abusivi i soli comportamenti individuati come tali in specifiche disposizioni legislative entrate in vigore precedentemente al compimento del fatto⁴⁶, non potendo ampliare analogicamente l'ambito di

⁴³ A. GARCEA, *op. cit.*, pp. 40 - 41.

⁴⁴ Cfr. sul punto A. LOVISOLO, *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva. Alla ricerca di un principio*, in *Riv. dir. trib.*, fasc. 1/2009, pp. 49 e ss.

⁴⁵ G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Torino 2016, p. 125, osserva in generale che «il contrasto all'elusione fiscale si è sviluppato storicamente secondo tre approcci. Un primo approccio è consistito nell'affrontare il problema dal lato della disposizione normativa elusa. Ciò implica la verifica sia della possibilità di procedere nell'ambito del testo legislativo a forme di interpretazione della disposizione particolarmente "ampie" (o all'occorrenza particolarmente "restrittive") e tali da impedirne l'abuso; sia della possibilità di operare in via *analogica* sulla disposizione elusa facendovi rientrare la fattispecie elusiva. Un secondo approccio è consistito nel tentativo di contrastare la fattispecie elusiva in base a principi e istituti generali dell'ordinamento o con disposizioni ad "hoc", rispettivamente con riferimento alla possibilità di invocare istituti quali l'abuso del diritto, la frode alla legge o la frode ai creditori, oppure di ricorrere a disposizioni tributarie "di chiusura", oppure ancora di ricorrere ad espresse disposizioni antielusive generali o speciali. Un terzo approccio è consistito infine nell'indagare sul negozio posto in essere dalle parti, al fine di verificare se sia possibile "qualificarlo" diversamente – eventualmente tenendo conto degli effetti *economici* prodottisi – da quanto hanno fatto le parti».

⁴⁶ Cfr. Cass. Civ., sez. trib., sent. 18.12.2001 (dep. 07.03.2002), n. 3345. Tale pronuncia, richiamando la precedente Cass. Civ., sez. trib., 26.01.2000 (dep. 3.04.2000), n. 3979, in un caso che avrebbe potuto essere ricondotto nel novero delle operazioni elusive, ha affermato che «La legittimità delle operazioni di *dividend washing* nel regime anteriore all'introduzione con effetto *ex tunc* del comma 6 bis nell'art. 14 D.P.R. n. 917/86 con l'art. 7 bis, D.L. 9 settembre 1992, n. 372, è stata già affermata dalla Suprema Corte sulla duplice considerazione che la

applicazione dell'art. 37-*bis*, ha nel tempo individuato altre norme di riferimento cui ancorare il disconoscimento degli effetti di condotte produttive di vantaggi fiscali ritenuti indebiti.

In particolare, tra le norme tributarie è stata da taluni ipotizzata l'applicazione del terzo comma dell'art. 37 D.P.R. 600 del 1973, a mente del quale *«In sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona»*.

Secondo una parte della giurisprudenza, invero, *«in tema di accertamento rettificativo dei redditi, la disciplina antielusiva dell'interposizione, prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37, comma 3, non presuppone necessariamente un comportamento fraudolento da parte del contribuente, essendo sufficiente un uso improprio, ingiustificato o deviante di un legittimo strumento giuridico, che consenta di eludere l'applicazione del regime fiscale che costituisce il presupposto d'imposta; ne deriva che il fenomeno della simulazione relativa, nell'ambito della quale può ricomprendersi l'interposizione fittizia di persona, non esaurisce il campo di applicazione della norma, ben potendo attuarsi lo scopo elusivo anche mediante operazioni effettive e reali (Cass. 25671 del 2013; Cass. n. 21794 del 2014; Cass. 21952 del 2015). In sostanza, la norma considera elusive le operazioni, che simulate o reali che siano, costituiscono il mezzo per aggirare l'applicazione della normativa fiscale sfavorevole»⁴⁷.*

Al contrario, la giurisprudenza maggioritaria *«esclude dalla nozione di abuso del diritto in materia tributaria le ipotesi di condotte illecite fraudolente*

disciplina dettata dall'art. 37, 3° c., D.P.R. n. 600/73 regola la diversa fattispecie dell'interposizione fittizia, e che non era allora rinvenibile nella normativa tributaria un divieto che negasse la facoltà di fare trasmigrare con un atto reale la titolarità di un bene tra soggetti sottoposti a divergenti trattamenti fiscali e di consentire lo spostamento di tale titolarità al soggetto più favorito».

⁴⁷ Cass. Civ., sez. trib., 22.02.2016 (dep. 10.06.2016), n. 11937. *Contra* L. SALVINI, *Prospettive di riforma del sistema sanzionatorio tributario*, in *Rass. trib.*, n. 2/2015, p. 548, la quale afferma chiaramente che l'art. 37, comma 3, D.P.R. 600/1973 «non è affatto un'ipotesi di elusione codificata, ma è invece un'ipotesi di simulazione soggettiva relativa, e quindi di evasione fiscale».

od anche soltanto simulatorie, iscrivendo invece il fenomeno nell'ambito delle sole condotte lecite (id est: non violative di prescrizioni normative) e non occulte (essendo realmente diretta la volontà dei contraenti "abusivi" alla produzione degli effetti giuridici previsti dalla legge)»⁴⁸.

Tale ultima impostazione è, peraltro, condivisa dalla prevalente dottrina che valorizza la circostanza che l'operazione abusiva ha alla base negozi reali, produttivi di effetti civili tra le parti e verso i terzi, che pertanto non rientrano nel campo di applicazione dell'art. 37, limitato alle operazioni di interposizione fittizia e, dunque, simulate, con le quali il contribuente intende sottrarsi, in tutto o in parte, ai propri doveri contributivi⁴⁹. A ciò si aggiunga che tale disposizione, a differenza di quanto era stabilito nel successivo art. 37-bis⁵⁰, non prevede specifiche garanzie endoprocedimentali, sicché, si osservava, la sussunzione delle condotte abusive nel campo di applicazione della norma in

⁴⁸ Cass. Civ., sez. trib., 8.04.2013 (dep. 6.11.2013), n. 24914. Cfr. anche Cass. Civ., sez. trib., sent. 25.10.2005 (dep. 14.11.2005), n. 22932: «Nella presente causa si è ampiamente dibattuto sulla portata dell'art. 37, terzo comma, del d.P.R. n. 600/73, e cioè se tale norma costituisca una clausola generale antielusiva, prescindente dal regime civilistico degli atti, ovvero contenga un mero rinvio a categorie civilistiche, quali la simulazione oggettiva, assoluta o relativa, e l'interposizione fittizia di persona. In mancanza di decisivi argomenti sistematici appare assai arduo individuare nell'art. 37, comma 3°, del d.P.R. n. 600 del 1973, nel testo all'epoca vigente, una clausola generale antielusiva o anti abuso. Si è già richiamata la giurisprudenza di questa Corte, secondo cui la norma si riferisce ai casi di mera apparenza della titolarità del reddito».

⁴⁹ In senso critico rispetto a tale commistione tra elusione, abuso del diritto e simulazione, M. BEGHIN, *L'interposizione fittizia ecc.*, cit. p. 3617, osserva che «nel contesto dell'elusione, non c'è nascondimento di ricchezza. Il percorso elusivo è tutto alla luce del sole e i contratti perfezionati (donazione-vendita-donazione) non sono affatto simulati, ma reali. Il donante è un donante. Il donatario, un donatario. Il venditore, infine, un reale venditore. La fenomenologia dell'elusione s'incentra sul risultato raggiunto (vantaggio fiscale), non sul percorso abbracciato dal contribuente. Se non c'è vantaggio (risultato), di elusione non si può parlare». Analogamente, A. LOVISOLO, *op. cit.*, pp. 49 e ss., nota 19, afferma che «i profili che distinguono il fenomeno dell'elusione fiscale dalla simulazione, e pertanto l'incapacità della seconda di fronteggiare la prima, sono molteplici, uno fra tutti essendo quello della volontà che nella simulazione vede contrapposti un accordo effettivo ed un accordo apparente, mentre nel fenomeno elusivo i comportamenti che aggirano la norma impositiva sono realmente voluti; questa circostanza rende la simulazione più affine allo schema dell'evasione piuttosto che con quello elusivo». Sulla distinzione tra simulazione ed abuso del diritto e sulle ricadute in chiave penalistica, cfr. *infra* Cap. III, par. 4.

⁵⁰ E, oggi, dall'art. 10-bis dello Statuto dei Diritti del Contribuente. Cfr. *infra* Cap. II par. 2.3.

esame avrebbe condotto ad un'inammissibile disparità di trattamento con le ipotesi di elusione in senso stretto⁵¹.

Preso atto di tali difficoltà interpretative, che ancora oggi permangono, una diversa soluzione di contrasto al fenomeno elusivo è stata ricercata nei vizi del contratto⁵².

Segnatamente, la Suprema Corte ha in diverse occasioni affermato l'illiceità o addirittura la mancanza della causa di contratti aventi quale unico fine l'ottenimento di un vantaggio fiscale, disconoscendo la validità dell'operazione sul piano civilistico e, conseguentemente, tributario.

In particolare, in alcune pronunce, tale vizio è stato rilevato utilizzando lo schema del contratto in frode alla legge ai sensi dell'art. 1344 c.c., a mente del quale la causa deve ritenersi illecita quando il contratto costituisce il mezzo per eludere l'applicazione di norme imperative, tra le quali rientrerebbero anche quelle tributarie in quanto «*poste a tutela dell'interesse generale del concorso paritario alle spese pubbliche (art. 53 Cost.)*»⁵³, mentre in altri casi la Suprema Corte ha ritenuto il contratto privo causa in quanto alla base della volontà negoziale non vi sarebbe alcuna razionale finalità economica, non potendosi considerare tali le esclusive ragioni fiscali⁵⁴.

⁵¹ G. FALSITTA, *Spunti critici ecc.*, cit. pp. 349 e ss. Sul punto anche A. FEDELE, *Assetti negoziali ecc.*, cit., pp. 1093 e ss.

⁵² Ricorda A. LOVISOLO, *op. cit.*, pp. 49 e ss., nota 18, che «L'impiego di questi schemi civilistici affonda le proprie radici nel cd. rapporto di "presupposizione" esistente tra la norma tributaria e le norme di altri rami del diritto, tra cui ovviamente quella civile, ai cui istituti e concetti poter attingere per poterne desumere i propri presupposti applicativi; in tal senso la norma tributaria assumerebbe, quindi, il carattere di "norma di secondo grado", in quanto troverebbe il proprio fondamento in altri settori del diritto tra i quali, principalmente, quello civile e quello amministrativo».

⁵³ Così Cass. Civ., sez. trib., sent. 12.05.2005 (dep. 26.10.2005), n. 20816.

⁵⁴ Cass. Civ., sez. trib., sent. 29.04.2005 (dep. 21.10.2005), n. 20398: «Tale mancanza di ragione, che investe nella sua essenza lo scambio tra le prestazioni contrattuali attuato attraverso il collegamento negoziale, costituisce, a prescindere da una sua valenza come indizio di simulazione oggettiva o interposizione fittizia, un difetto di causa, il quale da luogo, ai sensi degli artt. 1418, comma 2°, e 1325, n. 2, c.c., a nullità dei contratti collegati (tipici) di acquisto e rivendita di azioni, in quanto dagli stessi non consegue per le parti alcun vantaggio economico, all'infuori del risparmio fiscale. Per parafrasare un'autorevole dottrina, le parti non possono trasferire beni soltanto per trasferirli e cioè senza perseguire uno scopo economico, che deve dare l'impronta giuridica alla volontà contrattuale». Analogamente Cass. Civ., 22932/2005 cit.

Anche tale impostazione, tuttavia, non ha trovato il consenso della dottrina poiché fa assurgere a parametro di legittimità del negozio e, dunque, ad indice di abuso, la razionalità economica dell'operazione, concetto indeterminato che, da un lato, lascia ampi margini di discrezionalità all'interprete e, dall'altro, richiede che lo stesso sia in possesso di competenze tecniche adeguate alla valutazione di operazioni spesso complesse.

A ciò si aggiunga, infine, che la peculiare conseguenza di tale orientamento è quella di affidare al giudice tributario il compito di valutare, incidentalmente e ai soli fini fiscali, gli eventuali vizi civilistici e la nullità del contratto, giacché il negozio continuerebbe a produrre effetti sul piano civile⁵⁵.

2.2. La svolta europea.

Le prospettive di contrasto al fenomeno elusivo cambiano radicalmente se si guarda all'ordinamento sovranazionale e, in particolare, europeo.

Si è già fatto riferimento, invero, alla Direttiva CEE 90/434 “*relativa al regime fiscale da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni concernenti società di Stati membri diversi*”⁵⁶ –

⁵⁵ A. LOVISOLO, *Il principio di matrice comunitaria dell'“abuso” del diritto entra nell'ordinamento giuridico italiano: norma antielusiva di chiusura o clausola generale antielusiva? L'evoluzione della giurisprudenza della Suprema Corte*, in *Dir. prat. trib.*, n. 4/2007, pp. 735 e ss. L'A. ritiene, comunque, che la citata sentenza n. 20398/2005 andrebbe letta «ridimensionando quegli aspetti civilistici (riguardanti la nullità del contratto concluso con l'esclusivo fine del risparmio d'imposta per difetto di causa) in essa contenuti che tanto hanno fatto discutere, così da tradurre (almeno ai fini tributari) il termine “causa” con il meno civilisticamente compromettente concetto di “comportamento razionalmente giustificabile da un punto di vista economico, beninteso diverso da quello meramente fiscale” ed intendendo la sanzione della nullità civilistica come inopponibilità prettamente fiscale». V. MASTROIACOVO, *op. cit.*, p. 359, ricorda, inoltre, che il tentativo contrastare il fenomeno elusivo con gli strumenti civilistici non portò a risultati soddisfacenti, «in quanto, specificamente con riferimento ai contratti, ci si rese conto che l'applicazione dell'art. 1344 c.c. avrebbe comportato la nullità assoluta degli stessi anche agli effetti del diritto civile, con conseguenze non irrilevanti quanto, ad esempio alla circolazione dei beni». In linea con tale ultima considerazione, C. SANTORIELLO, *op. cit.*, p. 16, rileva che la soluzione in parola «non darebbe comunque all'Erario la possibilità di recuperare il gettito adesso sottratto», in quanto la sanzione della nullità del contratto riporta la situazione allo *status quo ante* precludendo all'atto di produrre alcun effetto e, così, anche il presupposto dell'obbligazione tributaria.

⁵⁶ V. *supra* nota 36.

ispiratrice del richiamato art. 10 legge 29 dicembre 1990, n. 408 – che introdusse il concetto di valide ragioni economiche.

Invero, tale disposizione riconosceva in capo agli Stati membri il potere di disconoscere gli effetti di determinate operazioni societarie aventi quale «*obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscale*», soggiungendo che tale finalità poteva essere presunta laddove le iniziative fossero prive, appunto, di «*valide ragioni economiche, quali la ristrutturazione o la razionalizzazione delle attività delle società partecipanti all'operazione*».

Come spesso accade, a livello sovranazionale prevalgono criteri sostanzialistici, scevri da formalismi o ancoraggi dottrinali, e, come appresso si dirà, la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha avuto un ruolo fondamentale nel contrasto all'abuso del diritto, anche nel nostro ordinamento, affermando la vigenza di un generale principio antiabuso.

È stato osservato, peraltro, che le pronunce europee in materia sono classificabili in due categorie, a seconda che abbiano ad oggetto condotte di abuso “in senso lato” (*abuse of law*) o “in senso stretto” (*abuse of right*)⁵⁷. Appartengono, in particolare, alla prima categoria le condotte di abuso della normativa comunitaria, attraverso la quale si aggira una legge nazionale invocando, strumentalmente, l'applicazione di prerogative accordate dall'ordinamento europeo; si configura, invece, un'ipotesi di abuso “in senso stretto” quando ad essere aggirata è una norma comunitaria, mediante l'esercizio distorto della *facultas agendi* dalla stessa riconosciuta, in maniera non conforme alla *ratio* sottesa al riconoscimento del diritto⁵⁸.

⁵⁷ P. PIANTAVIGNA, *op. cit.*, p. 59 e, *amplius*, pp. 63 e ss. L'A. precisa, nella nota 6 (p. 59), che «Per il concetto di “abuso del diritto” si è utilizzato il lessico anglosassone, che immediatamente distingue il significato di “diritto” quale *norma agendi* (“law”) da quello di *facultas agendi* (“right”).

⁵⁸ P. PIANTAVIGNA, *op. cit.*, pp. 59 - 60 e pp. 103 - 104, ove l'A. precisa che «la nozione di “abuso in senso lato” scongiura l'illegittimo sfruttamento delle libertà fondamentali riconosciute nel trattato (...) la nozione di “abuso in senso stretto” preclude il conseguimento di un diritto attribuito direttamente dalle norme comunitarie», con la conseguenza che il primo canone opera nel campo delle norme non armonizzate e il secondo su quelle armonizzate.

Per quanto interessa la presente trattazione, peraltro, la più nota decisione in materia è stata resa, il 21 febbraio 2006, nel procedimento C-255/02, *Halifax plc e altri c. Commissioners of Customs and Excise*⁵⁹, nella quale la Corte di Giustizia, pronunciandosi in materia di imposte armonizzate, pur riconoscendo che il diritto di detrazione rappresenta un principio fondamentale per la neutralità del sistema IVA – e, pertanto, in linea di principio non soggetto a limitazioni – ha affermato che l’esercizio del medesimo diritto deve considerarsi abusivo e, perciò, non consentito qualora la finalità della condotta e degli atti posti in essere sia quella di eludere i principi che regolano e disciplinano l’imposta⁶⁰.

Ritiene, invero, la Corte UE che deve essere interpretata come contraria al diritto del soggetto passivo la detrazione dell’Iva assolta a monte, allorché le operazioni che fondano tale diritto integrino un comportamento abusivo⁶¹, precisando che si considera tale una condotta finalizzata «essenzialmente»⁶² al

⁵⁹ Nella stessa data la CGUE ha, peraltro, espresso il medesimo orientamento in altre due controversie in materia di Iva: *Bupa Hospitals*, causa C-419/02, e *University of Huddersfield*, causa C-223/02. P. PIANTAVIGNA, *op. cit.*, p. 57, ricorda, inoltre, che «La giurisprudenza comunitaria in materia di abuso ha più di trenta anni, ma per molto tempo il senso del concetto di “abuso” è stato oscuro e la Corte di Giustizia non ha avvertito l’esigenza di pervenire ad una sua compiuta concettualizzazione». Per una disamina dei principali arresti europei sul tema, *Ibidem*, pp. 75 e ss. L. SALVINI, *L’elusione IVA nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in *Corr. trib.*, n. 39/2006, p. 3098, osserva che rispetto alla precedente giurisprudenza comunitaria sul tema «la sentenza “Halifax” segna un ulteriore, per molti versi nuovo e certo molto significativo passo in avanti, soprattutto nella parte in cui – certamente in assenza di precedenti specifici – delinea le caratteristiche salienti della fattispecie abuso del diritto/elusione fiscale».

⁶⁰ Sul punto, *ex multis*, cfr. A. PAROLINI, *Commenti a margine sulla dottrina dell’abuso del diritto applicata all’imposta sul valore aggiunto*, in G. Maisto (a cura di), *op. cit.*, p. 407 e ss.; M. LOGOZZO, *L’abuso del diritto nell’IVA*, in E. della Valle - V. Ficari - G. Marini (a cura di), *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Torino 2016, pp. 222 e ss.

⁶¹ CGCE, *Halifax*, cit. §85.

⁶² La Corte, su rinvio pregiudiziale della Corte di Cassazione, nella successiva pronuncia del 21 febbraio 2008, causa C-425/06, procedimento *Ministero dell’economia delle finanze c. Part service Srl*, al §45 ha puntualizzato che per scopo “essenziale” non deve intendersi una finalità esclusiva, potendo coesistere con altri obiettivi, sebbene abbia un ruolo preminente rispetto a questi ultimi. Nella medesima decisione la CGCE, inoltre, evidenzia (§62) che «il giudice nazionale, nell’ambito della valutazione che gli compete, può prendere in considerazione il carattere puramente fittizio delle operazioni nonché i nessi giuridici, economici e/o personali tra gli operatori coinvolti (citata sentenza Halifax e a., punto 81), essendo tali elementi idonei a provare che l’ottenimento del vantaggio fiscale costituisce lo scopo essenziale perseguito nonostante l’esistenza eventuale, per altro verso, di obiettivi economici ispirati da considerazioni, ad esempio, di marketing, di organizzazione e di garanzia». C. ATTARDI, *Abuso del diritto e giurisprudenza comunitaria: il perseguimento di un vantaggio fiscale come scopo*

conseguimento di un vantaggio fiscale mediante il compimento di una o più operazioni che, pur rispettose delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni comunitarie e della legislazione nazionale che la traspone, procurano all'agente un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito dalle stesse disposizioni⁶³.

essenziale dell'operazione elusiva, in *Dir. prat. trib.*, fasc. 4/2008, pp. 627 e ss., osserva che «L'utilizzo dell'aggettivo "essenziale" non è dunque fortuito: la volontà di eludere il diritto comunitario deve costituire la "essenza" di un'operazione, l'elemento indispensabile e caratterizzante senza il quale essa (operazione) non sarebbe stata neppure realizzata. Rispetto alla possibilità che l'elusione fiscale si concretizzi solamente in presenza di un fine "esclusivo" di abuso, la clausola comunitaria anti-abuso acquista dunque margini più ampi, capaci di abbracciare anche comportamenti strumentali rispondenti a finalità gestionali del tutto accessorie». Al riguardo cfr. anche S. CAMMILLERI - F. D'ACQUISTO, *Il vantaggio fiscale come «scopo essenziale» rende l'operazione elusiva*, in *Corr. trib.*, n. 18/2008, pp. 1457 e ss. A. PAROLINI, *op. cit.*, p. 416, nota, inoltre, che tale affermazione determina una diversa allocazione dell'onere della prova e «In tale ottica, sull'Amministrazione finanziaria graverà l'onere di dimostrare la preminenza delle ragioni fiscali sulle valide ragioni economiche. D'altra parte, sarà il soggetto passivo a dover dimostrare che le valide ragioni economiche alternative o concorrenti a quelle fiscali non siano di carattere marginale o teorico».

⁶³ CGCE, *Halifax*, cit. §74. A. LOVISOLO, *Abuso del diritto ecc.*, cit., p. 62, richiamando diversi precedenti comunitari (e, in particolare, le sentenze 11 ottobre 1977, C-125/1976, *Cremer*; 2 maggio 1996, C-206/1994, *Palletta*; 3 marzo 1993, C-8/1992, *General Milk Products*; 12 maggio 1998, C-367/96, *Kefalas*; 30 settembre 2003, C-167/2001, *Diamantis*; 3 dicembre 1974, C-33/1974, *Van Binsbergen*; 5 ottobre 1994, C-23/93, *TV 10*), osserva che «Il principio dell'abuso del diritto ha uno spettro di applicazione molto ampio in quanto è notevolmente lata la definizione (se di definizione si può effettivamente parlare) datane dalla Corte di Giustizia: essa ha infatti costantemente affermato che "i singoli non possono avvalersi abusivamente delle norme comunitarie", dovendosi intendere per "operazione abusiva" quell'operazione o quella concatenazione di operazioni commerciali "anormali" compiute al solo scopo di poter beneficiare dei vantaggi concessi dalle norme comunitarie, andando in tal modo oltre le finalità (lo spirito) sottese alle norme comunitarie aggirate». Gli stessi principi erano stati, inoltre, affermati dalla CGCE, in ambito doganale, già nel caso *Emsland-Stärke*, C-110/1999, sentenza del 14.12.2000, §51 e ss.: «risulta dalla giurisprudenza della Corte che l'applicazione dei regolamenti comunitari non può estendersi fino alla tutela di pratiche abusive di operatori economici (sentenza *Cremer*, già citata, punto 21). La Corte ha statuito altresì che il fatto che determinate operazioni di importazione ed esportazione non siano effettuate nell'ambito di operazioni commerciali normali, ma soltanto per beneficiare illecitamente della concessione di importi compensativi monetari positivi, può ostare all'applicazione dei detti importi (sentenza *General Milk Products*, già citata, punto 21). La constatazione che si tratta di una pratica abusiva richiede, da una parte, un insieme di circostanze oggettive dalle quali risulti che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dalla normativa comunitaria, l'obiettivo perseguito dalla detta normativa non è stato raggiunto. Essa richiede, d'altra parte, un elemento soggettivo che consiste nella volontà di ottenere un vantaggio derivante dalla normativa comunitaria mediante la creazione artificiosa delle condizioni necessarie per il suo ottenimento. L'esistenza di un simile elemento soggettivo può essere dimostrata, in particolare, dalla prova di una collusione tra l'esportatore comunitario, beneficiario delle restituzioni, e l'importatore della merce nel paese terzo. Spetta al giudice nazionale stabilire l'esistenza dei due detti elementi, la cui prova può essere fornita conformemente alle norme del diritto nazionale, purché ciò non pregiudichi l'efficacia del diritto comunitario (in tal senso vedansi, in particolare, sentenze 21 settembre 1983, cause riunite da 205/82 a 215/82, *Deutsche*

I giudici europei, peraltro, si preoccupano di precisare che tale finalità (essenzialmente) abusiva, deve essere desunta dalle caratteristiche oggettive dell'operazione, non potendosi indagare sull'*animus* dell'agente giacché «*l'obbligo per l'amministrazione fiscale di procedere ad indagini per accertare la volontà del soggetto passivo sarebbe contrario agli scopi del sistema comune Iva di garantire la certezza del diritto e di agevolare le operazioni inerenti all'applicazione dell'imposta*»⁶⁴.

La pronuncia in parola, inoltre, prende posizione su un'ulteriore questione che, come si vedrà, assume grande rilevanza ai fini del presente lavoro, concernente la sanzionabilità delle condotte abusive.

Ebbene, sul punto il giudice comunitario afferma esplicitamente che «*la constatazione dell'esistenza di un comportamento abusivo non deve condurre a una sanzione, per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro e univoco, bensì e semplicemente a un obbligo di rimborso di parte o di tutte le indebite detrazioni dell'Iva assolta a monte*»⁶⁵.

In breve, al riconoscimento di una condotta abusiva consegue solamente l'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria dei vantaggi fiscali conseguenti all'operazione contestata, senza che al contribuente possa essere applicata alcuna sanzione.

La Corte fonda tale orientamento su due considerazioni. Da un lato, afferma che una sanzione deve essere necessariamente collegata a «*un fondamento chiaro e univoco*»; dall'altro – e di conseguenza – osserva che l'accertamento di una condotta abusiva ha quale conseguenza l'eliminazione dei benefici dalla stessa prodotti e l'applicazione degli effetti che sarebbero

Milchkontor e a., Racc. pag. 2633, punti 17-25 e 35-39; 15 maggio 1986, causa 222/84, *Johnston*, Racc. pag. 1651, punti 17-21; 8 febbraio 1996, causa C-212/94, *FMC e a.*, Racc. pag. I-389, punti 49-51, e 15 giugno 2000, cause riunite C-418/97 e C-419/97, *ARCO Chemie Nederland e a.*, Racc. pag. I-4475, punto 41)».

⁶⁴ CGCE, *Halifax*, cit. §57. Allo stesso modo la Corte si esprime nella citata causa C-223/02, *University of Huddersfield*, §49 - 50.

⁶⁵ CGCE, *Halifax*, cit. §93.

conseguiti all'operazione considerata legittima. In caso contrario verrebbe leso il fondamentale principio di neutralità dell'IVA⁶⁶.

2.3. L'orientamento della Cassazione a seguito della sentenza *Halifax*.

La presa di posizione dei giudici comunitari diede nuova linfa alla giurisprudenza nazionale, rinvigorendo le correnti di pensiero favorevoli all'affermazione di un generale principio anti-abuso, proprio del diritto tributario e slegato dalle categorie civilistiche e, in particolare, dai vizi sottesi alle singole operazioni e ai contratti che, come ricordato, generavano non poche perplessità.

La Cassazione non tardò, infatti, a riconoscere la vigenza, anche in materia di imposte dirette, di una clausola generale di tal fatta, la cui matrice, tuttavia, non fu inizialmente individuata in maniera unanime.

Le pronunce immediatamente successive al caso *Halifax*, invero, facevano discendere tale principio dall'ordinamento comunitario.

In particolare, nella sentenza 29 settembre 2006, n. 21221, la Suprema Corte ha affermato esplicitamente l'applicabilità dei principi contenuti nella sentenza *Halifax* anche ai tributi non armonizzati⁶⁷, giacché «*Secondo una*

⁶⁶ CGCE, *Halifax*, cit. §91 - 92, «Spetta pertanto, in via di principio, agli Stati membri determinare le condizioni in cui l'IVA può essere riscossa a posteriori dall'Erario, pur restando nei limiti derivanti dal diritto comunitario (v. ordinanza *Transport Service*, cit., punto 28). È importante ricordare, tuttavia, che i provvedimenti che gli Stati membri possono adottare ai sensi dell'art. 22, n. 8, della sesta direttiva per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare frodi non devono eccedere quanto è necessario a tal fine (v. sentenza *Gabalfrisa e a.*, cit., punto 52, e ordinanza *Transport Service*, cit., punto 29). Essi non possono quindi essere utilizzati in modo tale da mettere in discussione la neutralità dell'IVA, che costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa comunitaria in materia (v. sentenza 19 settembre 2000, causa C-454/98, *Schmeink & Cofreth e Strobel, Race*, pag. I-6973, punto 59)». Sul punto E.M. SIMONELLI - F. FERINI, *L'abuso del diritto: da principio immanente nell'ordinamento tributario a fattispecie penalmente irrilevante*, in *Riv. dott. comm.*, n. 1/2013, pp. 135 e ss.

⁶⁷ Così, §3.5 della sentenza in parola che prosegue precisando che «Pur riguardando la pronuncia dei Giudici di Lu. un campo impositivo di competenza comunitaria (l'i.v.a.), questa Corte ritiene che, come ripetutamente affermato dalla giurisprudenza comunitaria, 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. Tale principio, affermato dalla Corte di Giustizia nella sentenza del 14 febbraio 1995, C-279/93, *Fi.Kò.Al. e. Ro.Sc.* è stato confermato dalla

costante giurisprudenza della Corte di Giustizia (...) i principi di effettività e di non discriminazione comportano l'obbligo per le autorità nazionali di applicare, anche d'ufficio, le norme di diritto comunitario, se necessario attraverso la disapplicazione del diritto nazionale che sia in contrasto con tali norme, senza che possano ostarvi preclusioni, anche di natura processuale, non operanti in casi analoghi»⁶⁸.

Con la pronuncia in parola, la Corte ha voluto così superare la necessità di ricorrere ai menzionati istituti di natura civilistica per contrastare i fenomeni abusivi, rendendo, conseguentemente, superflua ogni indagine relativa alla natura fittizia o fraudolenta dell'operazione, intesa quale prefigurazione di comportamenti diretti a trarre in errore o a celare la vera natura dell'operazione⁶⁹.

Tale impostazione, confermata in diverse pronunce⁷⁰, è stata ampiamente criticata dalla dottrina prevalente.

È stato, invero, osservato che la Corte di Giustizia ha sviluppato il principio in materie di sua competenza⁷¹, quali sono l'IVA e i diritti doganali,

successiva giurisprudenza della Corte (sentenze 13 luglio 1993, C - 330/91, Co.; 12 aprile 1994, C -1/9, Ha.Se.; 15 maggio 1997, C - 250/95, Fu.Pa.)». Una prima apertura in tal senso era stata già affermata con la sentenza 22.06.2006 (dep. 13.10.2006), n. 22023. Al riguardo C. ATTARDI, *op. cit.*, pp. 627 e ss.

⁶⁸ Cfr. §3.7 della sentenza in parola.

⁶⁹ Cfr. §3.6 della sentenza in parola. P. CENTORE, *Abuso del diritto generalmente applicabile nell'IVA e nell'imposizione diretta*, in *Corr. trib.*, n. 48/2008, pp. 3866 e ss., ritiene che «il riconoscimento della rilevanza della clausola generale antiabuso nel sistema tributario nazionale, ancorché immanente rispetto ad esso, renda inutile prendere a prestito dal contesto civilistico i principi (e gli effetti) dell'istituto della simulazione. Più chiaramente, di fronte ad un comportamento che abbia (anche) profili simulatori, la ricerca del risultato, cioè, dell'aggiramento della norma tributaria per giungere ad un illecito (cioè, non ammesso) risparmio fiscale, può prescindere dalla denuncia della simulazione operata; ed il medesimo risultato, se mai provato, esplicherà i suoi effetti nell'ambiente dei rapporti tutelati dal diritto civile e limitatamente ad essi».

⁷⁰ Cfr., in particolare, Cass. Civ., sez. trib., 16.01.2008, (dep. 4.04.2008), n. 8772, nella quale la Suprema Corte, dopo aver confermato la "generale applicabilità" nel nostro ordinamento della "clausola anti-elusione" sviluppata dai giudici comunitari, afferma il seguente principio di diritto: «non hanno efficacia nei confronti della amministrazione finanziaria quegli atti posti in essere dal contribuente che costituiscano "abuso di diritto", cioè che si traducano 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». Nello stesso senso, Cass. Civ., sez. trib., 16.01.2008, (dep. 21.04.2008), n. 10257; Cass. Civ., sez. trib., 24.09.2008 (dep. 17.10.2008), n. 25374.

sicché lo stesso non poteva essere trasposto, *sic et simpliciter*, nel nostro ordinamento e applicato alle imposte dirette, in quanto, si sosteneva, il principio anti-abuso è un “canone interpretativo”⁷² e come tale non può trovare applicazione al di fuori del contesto che lo ha prodotto⁷³.

Non solo, la trasposizione di tale clausola generale – considerata dalla stessa Cassazione alla stregua di *ius superveniens* e, perciò, rilevabile anche d’ufficio⁷⁴ – violerebbe, da un lato, il principio di riserva di legge sancito dall’art. 23 Cost., traducendosi in una pretesa patrimoniale non riconducibile ad una specifica disposizione normativa⁷⁵, e, dall’altro, quello di certezza del diritto, poiché contestare una condotta elusiva sulla base di un canone di matrice giurisprudenziale precluderebbe al contribuente la possibilità di conoscere *ex ante* il carico tributario delle operazioni effettuate e i rischi connessi ai controlli che il Fisco potrebbe attivare⁷⁶.

⁷¹ Sull’inapplicabilità del principio comunitario anti-abuso alle imposte dirette e per una ricognizione della giurisprudenza comunitaria in tal senso, cfr. G. ESCALAR, *Esclusa la diretta efficacia dell’abuso del diritto per le imposte dirette*, in *Corr. trib.*, n. 9/2009, pp. 699 e ss.

⁷² Così è esplicitamente definito dalla stessa Cass. Civ. n. 21221/2006, cit., al §3.7.

⁷³ M. BEGHIN, *Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria: dalla nullità negoziale all’abuso del diritto nel sistema impositivo nazionale*, in G. Maisto (a cura di), *op. cit.*, p. 32. L’A., inoltre, osserva sul punto (p. 33) che «La linea argomentativa qui impiegata dalla Cassazione, perciò, non è affatto in sintonia con le conclusioni raggiunte nella giurisprudenza della Corte di Giustizia CE, laddove ritiene applicabile il suddetto principio (di divieto di abuso del diritto) anche a situazioni prive di qualsiasi punto di contatto con la disciplina comunitaria». Analogamente, G. ESCALAR, *op. ult. cit.*, pp. 702 - 703. Anche F. TESAURO, *Divieto comunitario di abuso del diritto (fiscale) e vincolo da giudicato esterno incompatibile con il diritto comunitario*, in *Giur. it.*, n. 4/2008, pp. 1029 e ss., critica l’impostazione dei giudici di legittimità, rilevando che «Premessa e conclusione del ragionamento non sono connesse. Dall’obbligo degli Stati di rispettare i principi del Trattato non discende la trasponibilità, nella disciplina delle imposte dirette (che è settore non armonizzato e di competenza degli Stati), di regole enunciate dalla giurisprudenza comunitaria in settori di competenza comunitaria. Sul punto, *ex pluribus*, cfr. anche A. LOVISOLO, *Abuso del diritto ecc.*, cit., p. 71; G. ZIZZO, *L’elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizioni a confronto e prospettive di coordinamento*, in G. Maisto (a cura di), *op. cit.*, pp. 64 - 65; L. SALVINI, *op. ult. cit.*, pp. 3101 e ss.; I. VACCA, *op. cit.*, pp. 1083 e ss.; L.R. CORRADO, *op. cit.*, pp. 552 e ss.; S. GIANONCELLI, *Contrasto all’elusione fiscale in materia di imposte sui redditi e divieto comunitario di abuso del diritto*, in *Giur. it.*, n. 5/2008, pp. 1300 e ss.; D. PLACIDO, *Dall’Europa all’Italia avanza il principio dell’abuso del diritto*, in *Il Fisco*, n. 31/2006, fasc. 1, pp. 4801 e ss., il quale si domanda se, con un’applicazione generalizzata del principio in parola, oltre le ipotesi tipizzate dal legislatore in specifiche norme anti-elusive, «non si finisce per eludere (passi il gioco di parole) la volontà del legislatore?».

⁷⁴ Cfr. Cass. Civ. n. 21221/2006, cit., §3.7.

⁷⁵ M. BEGHIN, *Abuso del diritto: la confusione persiste*, in *GT – Riv. giur. trib.*, n. 8/2008, pp. 649 e ss.

⁷⁶ M. BEGHIN, *Evoluzione e stato ecc.*, cit., p. 35.

Peraltro, al di là di tali considerazioni, è stato anche rilevato come la Suprema Corte, pur richiamando il principio sancito dalla Corte di Lussemburgo, sia giunta ad esprimerne uno diverso e meno garantista.

Come ricordato, infatti, il giudice comunitario ancora il concetto di abuso del diritto a due inscindibili parametri: l'oggettivo vantaggio fiscale, contrario alla *ratio* legislativa, sul piano soggettivo; e l'intento elusivo che deve potersi desumere da elementi di carattere oggettivo.

Nondimeno, la Cassazione con le citate pronunce sembra ricondurre nel concetto di abuso tutte le operazioni compiute "essenzialmente per il perseguimento di un vantaggio fiscale", prescindendo, così, da una verifica sulla legittimità o meno del beneficio conseguito⁷⁷, con il rischio di privare il contribuente di qualsiasi margine di pianificazione fiscale finalizzata ad ottenere un qualsivoglia (legittimo) risparmio d'imposta⁷⁸.

Tali perplessità, inoltre, sono aggravate da non meno rilevanti problematiche inerenti il rapporto tra la clausola generale di matrice giurisprudenziale e quella speciale di cui all'art. 37-*bis* D.P.R. 600/1973.

Invero, autorevole dottrina ha osservato che il riconoscimento del principio anti-abuso quale norma di chiusura del sistema, parallela alla disciplina anti-elusione di cui all'art. 37-*bis*, dava origine a risultati paradossali, giacché poneva i contribuenti accusati di un'operazione abusiva in posizione deteriore rispetto a quelli accusati di "elusione", privandoli delle garanzie procedurali previste da tale ultima norma e, in particolare, del diritto di poter fornire spiegazioni all'Amministrazione finanziaria prima dell'emissione dell'avviso di accertamento e solo a seguito di una contestazione formale da parte degli accertatori, a loro volta onerati, in caso di risposta del contribuente, di un obbligo di motivazione rafforzato. E tale

⁷⁷ Omettendo così ogni indagine sulla sussistenza di altre valide ragioni economiche tali da far rientrare l'operazione nel canone del legittimo risparmio d'imposta. Sul punto, I. VACCA I., *op. cit.*, p. 1084; G. ZIZZO, *op. cit.*, p. 65, «La riduzione dell'abuso all'interesse al risparmio d'imposta stacca la definizione dei fenomeni inopponibili all'Amministrazione finanziaria tratteggiata dalla Cassazione tanto da quella delineata dalla Corte di Giustizia quanto da quella delineata dalla normativa nazionale sopra richiamata [l'art. 37-*bis* del D.P.R. 600 del 1973, *ndr*]».

⁷⁸ G. ZIZZO, *op. cit.*, p. 66.

problema è ancor più evidente a fronte della rilevabilità d'ufficio, in ogni stato e grado, dell'abusività dell'operazione che poneva il contribuente nell'impossibilità, anche successiva, di giustificare la legittimità dell'operazione contestata⁷⁹.

3. L'affermazione di un principio costituzionale anti-abuso.

Simili problematiche, tanto profonde da interessare, come detto, anche i principi fondamentali del sistema costituzionale e tributario, condussero inevitabilmente ad un rinvio della questione alle Sezioni Unite della Cassazione, chiamate a dirimere i dubbi insorti in ordine alla natura dell'abuso del diritto e al ruolo dallo stesso ricoperto nell'ordinamento nazionale.

Ebbene, con le sentenze n. 30055, 30056 e 30057 del 23 dicembre 2008, la Suprema Corte ha ribadito la vigenza nel nostro ordinamento di un generale principio "anti-elusione", operando, tuttavia, una notevole inversione di tendenza rispetto alla giurisprudenza precedente⁸⁰, distinguendo la fonte dello stesso a seconda che si verta in materia di imposte armonizzate o non armonizzate.

Nel primo caso, invero, il principio di riferimento è quello sviluppato dalla Corte di Giustizia con la c.d. "dottrina *Halifax*", mentre con riguardo ai tributi interni il fondamento di una generale norma di contrasto all'abuso del diritto deriva direttamente dalla Costituzione e, in particolare, dai doveri contributivi e di solidarietà dalla stessa riconosciuti in capo a tutti i consociati.

In particolare, affermano le Sezioni Unite nella sentenza n. 30055 che «i principi di capacità contributiva (articolo 53 Cost., comma 1) e di

⁷⁹ G. MELIS, *op. cit.*, pp. 107 - 108. L'A. ricorda, inoltre, che «la Cassazione avrebbe voluto addirittura eliminare [le garanzie in parola] dall'art. 37-bis (sic!) sollevando questione di legittimità costituzionale del contraddittorio ivi previsto, in quanto fonte di irragionevoli disparità di trattamento (Cass., 24793/2013): questione, tuttavia, seccamente rigettata dalla Consulta (132/2015)».

⁸⁰ Tra i precedenti possono citarsi Cass. Civ., sez. trib., 10.03.2006 (dep.04.10.2006), n. 21371; Cass. Civ., sez. trib., 8.03.2006 (dep. 5.05.2006), n. 10356; Cass. Civ., sez. trib., 29.03.2006 (dep. 29.09.2006), n. 21221. Al riguardo, cfr. C. SANTORIELLO, *op. cit.*, pp. 29 - 30.

progressività dell'imposizione (articolo 53 Cost., comma 2) costituiscono il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali ultime norme evidentemente finalizzate alla più piena attuazione di quei principi. Con la conseguenza che non può non ritenersi insito nell'ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale»⁸¹.

Il fondamento del principio generale anti-abuso è, dunque, radicato nella Costituzione, preesiste alle diverse norme speciali antielusive e si fonda sul generale dovere di ciascun cittadino di contribuire alla spesa pubblica proporzionalmente alla propria capacità contributiva⁸².

⁸¹ §2.2 della sentenza in parola. M. BEGHIN, *L'elusione fiscale ecc., cit.*, p. 21, rileva la vicinanza tra la nozione di abuso proposta dalla Cassazione e quella elaborata dal legislatore per l'elusione fiscale. Invero, osserva l'A., «anche nell'abuso del diritto v'è un riferimento al vantaggio fiscale; anche qui, il vantaggio deve connotarsi per il suo carattere "indebito" (nell'elusione si era parlato di vantaggio asistemico); anche qui, poi, è prevista l'esimente delle ragioni economicamente apprezzabili, le quali, al di là delle sfumature linguistiche, ricordano da vicino le valide ragioni economiche contemplate dal citato art. 37-bis del D.P.R. 600/1973». Lo stesso A., peraltro, critica il riferimento operato dalla Corte all'art. 53 Cost., al quale ritiene si affidi una funzione che non gli è propria, qual è quella di «selezionare, attraverso la lente della capacità contributiva, le fattispecie da accertare con il principio del divieto di abuso del diritto e quelle che, invece, non sono da accertare» (p. 22).

⁸² Per un'approfondita riflessione sui rapporti tra abuso del diritto e principi costituzionali e, in particolare, con gli artt. 23 e 53 Cost., cfr. M. VERSIGLIONI, *Abuso del diritto. Logica e Costituzione*, Pisa, 2016; ID., *Abuso del diritto, logica e Costituzione: 'imposta impossibile' e 'sanzione possibile'*, in E. della Valle - V. Ficari - G. Marini (a cura di), *Abuso del diritto ed elusione fiscale, op. cit.*, pp. 47 e ss.; ID., *Appunti da una ricerca su abuso del diritto e principi costituzionali*, in *Innovazione e Diritto*, n. 6/2015. Segnatamente, con riguardo all'art. 53 Cost., l'A., nell'ultima opera citata, p. 271, ritiene che è «necessariamente non mutevole il tipo (univoco) della relazione che deve congiungere la reale 'unità' di capacità contributiva (qualunque sia la fattispecie in cui essa sia inclusa) al reale debito (credito) tributario. Sicché, quanto presuppongono le «norme antiabuso» (ossia l'esistenza di due tributi diversi tra loro, ma correlati a «due fattispecie tributarie equivalenti sul piano della capacità contributiva», vale a dire espressive di uguali 'unità' di capacità contributiva, ma aventi altri elementi differenziali) non è, ai sensi dell'art. 53, costituzionalmente ammissibile».

In altri termini, secondo il ragionamento della Corte, attraverso l'operazione abusiva il soggetto d'imposta cela la sua reale capacità economica e si sottrae al proprio dovere contributivo.

Approfondendo l'analisi sul punto e sviluppando tale impostazione, inoltre, si può osservare come in gioco non vi sia solo l'articolo 53 Cost., ma anche, e a monte, i principi fondamentali enunciati negli articoli 2 e 3 della Costituzione.

A ben vedere, infatti, l'effetto dell'operazione abusiva è, da un lato, quello di sottrarre il cittadino dall'adempimento del suo dovere inderogabile di solidarietà economica e sociale (art. 2) e, dall'altro, di determinare un trattamento (fiscale) differente a fronte di situazioni contributive di fatto equivalenti (art. 3)⁸³.

Le Sezioni Unite, dunque, rinvenendo nella massima espressione del diritto interno il fondamento del principio in parola, superano le critiche mosse alla precedente giurisprudenza derivanti dalla diretta applicazione di principi comunitari in materie non di competenza dell'Unione Europea.

Per la Cassazione, inoltre, tale impostazione supererebbe anche i menzionati dubbi di costituzionalità con riferimento 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, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali»*⁸⁴.

⁸³ C. SANTORIELLO, *op. cit.*, p. 33. G. FALSITTA, *L'interpretazione antielusiva ecc., cit.*, p. 15, osserva al riguardo che «La interpretazione antielusiva o, se si preferisce, antiabuso, è una clausola generale di giustizia nella ripartizione del carico tributario tra i consociati. Tende a dare concretezza della equità tributaria e dunque al principio costituzionale di eguaglianza».

⁸⁴ Cass. Civ., Sez. Un., 23.12.2008, n. 30055, §2.3. Allo stesso modo sent. n. 30056, §2.3, e n. 30057, §3.3. *Contra* G. MELIS, *op. cit.*, p. 47, ritiene che «Si tratta tuttavia di una tesi non meritevole di accoglimento, richiedendo l'inevitabile indeterminatezza delle norme generali antielusive almeno una "base" legislativa, quale può ritenersi quella disposta prima dall'art. 37-bis, d.p.r. 600/1973 e adesso dall'art. 10-bis, L. 212/2000, "punto di incontro" tra esigenze di giustizia (art. 53 Cost.) ed esigenze di certezza (art. 23 Cost.) e ferma restando la necessità (...) di una rigorosa motivazione degli avvisi di accertamento volti a riqualificare le operazioni considerate elusive». Per una critica all'impostazione della Cassazione cfr., *ex pluribus*, L.R. CORRADO, *op. cit.*, pp. 552 e ss.; M. BEGHIN, *L'elusione fiscale ecc., cit.*, p. 22, per il quale

La funzione del divieto di abuso del diritto è, in breve, garantire l'eguaglianza tributaria e si traduce nel mero disconoscimento degli effetti di un'operazione economica laddove questi violino tale principio.

In tale ottica muta anche la funzione delle “valide ragioni economiche” che devono sorreggere l'operazione economica alla quale consegue un risparmio d'imposta, affinché questo sia ritenuto legittimo. È proprio la possibilità di poter conseguire benefici ulteriori e diversi dal mero vantaggio fiscale che rende dissimile il presupposto d'imposta e giustifica, quindi, la diversa tassazione tra operazioni astrattamente equiparabili sul piano degli effetti⁸⁵.

Sarebbe, così, superata anche la critica circa la possibile sovrapposizione tra vantaggio d'imposta e condotta abusiva, giacché, nella nuova impostazione, al primo non consegue automaticamente il secondo, lasciando al contribuente piena libertà di pianificazione fiscale e di scelta dei percorsi – anche “tortuosi” – con cui compiere le proprie operazioni, fermo restando l'onere di dimostrare la presenza di valide ragioni economiche diverse dal mero risparmio d'imposta.

3.1. Problemi irrisolti e successivi arresti giurisprudenziali.

Le richiamate decisioni non risolvevano tutte le problematiche in materia e, anzi, sotto certi profili le confermavano⁸⁶.

l'art. 23 non deve solo assicurare la democraticità delle scelte impositive, ma anche la certezza nei rapporti tra Fisco e contribuente che «dev'essere nella condizione di stabilire, sulla base delle disposizioni esistenti, quali saranno gli effetti degli atti economici da lui compiuti».

⁸⁵ G. FALSITTA, *op. ult. cit.*, p. 16; M. BEGHIN, *Evoluzione ecc., cit.*, p. 47, avverte, al riguardo, che «Non bisogna, tuttavia, accedere ad uno schema interpretativo che, nonostante l'ausilio dei citati artt. 3 e 53, ammetta la piena equivalenza in punto di tassazione tra fattispecie economicamente uguali (...). Portare il discorso sulla mera equivalenza economica delle operazioni significa, infatti, sacrificare l'autonomia contrattuale, costringendo le società che hanno preso parte ad una determinata sequenza negoziale a versare imposte su operazioni che non hanno voluto. È importante, dunque, valorizzare le tipologie negoziali adottate dai contribuenti ed inquadrarle nelle disposizioni di parte speciale».

⁸⁶ Nel proseguo saranno evidenziati solamente i passaggi giurisprudenziali utili ai fini del presente lavoro. Per una più approfondita ricognizione sull'argomento cfr. A. RENDA, *L'evoluzione del divieto di abuso del diritto tributario nell'orientamento della Corte di Cassazione (2011-2013)*, in *Dir. prat. trib.*, n. 5/2013, pp. 907 e ss.

Il riferimento è, in particolare, alla rilevabilità d'ufficio della inopponibilità delle operazioni abusive all'Amministrazione finanziaria⁸⁷ e alla conseguente lesione del diritto di difesa del contribuente al quale l'abusività di un'operazione potrebbe in ipotesi essere contestata dalla stessa Cassazione, nonché alle negative conseguenze sulla libertà d'impresa garantita dall'art. 41 Cost. derivanti da questo ampio potere riservato agli accertatori⁸⁸.

La giurisprudenza successiva ha, invero, dato costante seguito all'impostazione delle Sezioni Unite, fornendo, peraltro, interessanti precisazioni e risolvendo alcune delle predette problematiche.

Segnatamente, con la sentenza n. 1465 del 2009, la Suprema Corte, consapevole della complessità delle moderne pratiche commerciali e della molteplicità di interessi alle stesse sottesi, ha osservato che «*Una operazione economica, oltre allo scopo di ottenere vantaggi fiscali, può perseguire diversi obiettivi, di natura commerciale, finanziaria, contabile ed integra gli estremi del comportamento abusivo qualora e nella misura in cui tale scopo si ponga come elemento predominante ed assorbente della transazione tenuto conto sia della volontà delle parti implicate che del contesto fattuale e giuridico in cui la transazione stessa viene posta in essere, con la conseguenza che il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove quelle operazioni possono spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi di imposta*»⁸⁹.

Tale affermazione è particolarmente interessante poiché evidenzia come il concetto di “valide ragioni economiche” prescinde da ragionamenti prettamente numerici, traducibili solamente in flussi di denaro corrisposti o risparmiati, ben potendo le stesse essere ricondotte ad operazioni societarie di diversa natura le cui ricadute sul piano economico possono non essere immediatamente quantificabili⁹⁰.

⁸⁷ Cfr. §2.6 della sentenza n. 30055/2008.

⁸⁸ Cfr. V. MASTROIACOVO, *op. cit.*, pp. 365 - 366.

⁸⁹ Cass. Civ., sez. trib., 17.12.2008 (dep. 21.01.2009), n. 1465. Analogamente Cass. Civ., sez. trib., 2.07.2010 (dep. 22.09.2010), n. 20030.

⁹⁰ M. FAZZINI, *Abuso del diritto e libertà di iniziativa economica: l'incerto confine stabilito dalla Cassazione*, in *Prat. fisc. e prof.*, n. 39/2009, pp. 29 e ss., osserva, ad esempio, che «In molti casi, la valida ragione economica che sovrintende la scelta di un'opzione in luogo di un'altra non è oggettivamente dimostrabile ed è da rinvenirsi nell'insieme di condizioni

La medesima decisione, inoltre, rileva che «È onere dell'Amministrazione finanziaria – non solo – prospettare il disegno elusivo a sostegno delle operate rettifiche ma – anche – le supposte modalità di manipolazione o di alterazione di schemi classici rinvenute come irragionevoli in una normale logica di mercato se non per pervenire a quel risultato di vantaggio fiscale così come incombe al contribuente allegare la esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di reale spessore che giustifichino operazioni così strutturate»⁹¹.

Tale ultima precisazione, in particolare, sembrerebbe scongiurare la possibilità di contestazioni “a sorpresa” di condotte abusive, incompatibile gli oneri accertativi e motivazionali in capo all'Autorità finanziaria⁹². Nondimeno,

soggettive e negoziali che fanno da sfondo al sistema di formazione delle decisioni e delle strategie aziendali. Esiste, cioè, un margine più o meno ampio di discrezionalità che può essere compreso appieno solo esaminando a vasto raggio il nesso causale fra gli attori coinvolti e le finalità dell'agire imprenditoriale». Sul difficile rapporto tra scelte operate per fronteggiare la crisi dell'impresa ed elusione fiscale, cfr. P. PURI, *Riorganizzazione societaria nell'ambito della crisi d'impresa ed elusione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, fasc. 9/2013, pp. 851 e ss.

⁹¹ Tale impostazione è stata recentemente confermata da Cass. Civ., sez. trib., 22.03.2017 (dep. 18.04.2017), n. 9771, che richiama esplicitamente Cass. Civ., sez. trib., 9.05.2013 (dep. 26.02.2014), n. 4603. L'Amministrazione finanziaria è chiamata, dunque, a dimostrare il percorso alternativo, concretamente realizzabile, che il contribuente avrebbe dovuto seguire, non potendosi limitare ad una prospettazione astratta dello stesso. Così, M. BEGHIN, *L'elusione fiscale ecc., cit.*, p. 44. G. MELIS, *op. cit.*, p. 108, alla luce, da un lato, di tali «significativi paletti all'operato dell'Amministrazione finanziaria» e, dall'altro, della sostanziale affinità tra le nozioni di abuso ed elusione, osserva che «non si vedeva la necessità di creare un “neologismo” tributario, fonte peraltro di notevoli disorientamenti nella giurisprudenza sia di legittimità che di merito, incline ad includere nel concetto di “abuso del diritto” le ipotesi più disparate (evasione, simulazione, interposizione, ecc.), snaturando lo stesso concetto di elusione ed introducendo nell'ordinamento nazionale elementi di incertezza incompatibili con le normali logiche degli investitori». La sentenza n. 9771/2017, peraltro, precisa che a fronte delle prove fornite dall'Amministrazione finanziaria, per escludere l'abusività dell'operazione il giudice deve, a sua volta, specificamente motivare in ordine alla sussistenza di valide ragioni economiche sottese alla stessa, non potendo limitarsi a generiche statuizioni di principio. Nel caso di specie, la Suprema Corte ha, invero cassato la sentenza impugnata sull'assunto che «La C.T.R. si è limitata, del tutto genericamente, ad affermare che sussistevano “valide ragioni economiche poste a base della scelta di fare impresa (chiunque deve potere tentare)”, con conseguente liceità “dell'utilizzo degli strumenti giuridici all'uopo necessari”».

⁹² Sulla necessaria applicazione all'abuso del diritto delle garanzie procedurali previste dall'art. 37-bis, v. A. BALLANCIN - R. LUPI - D. STEVANATO, *Sull'abuso del diritto spettano le garanzie procedurali dell'art. 37-bis*, in *Dialoghi trib.*, n. 3/2011, pp. 248 e ss. Quest'ultimo A., in particolare, evidenzia il rischio di un ricorso generalizzato alla categoria dell'abuso per *bypassare* le garanzie previste dalla norma antielusiva codificata. In generale, sul del contraddittorio in ambito tributario e sulla sua effettiva applicazione, cfr. G. CORASANTI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione Europea*, in *Dir. prat. trib.*, n. 4/2016, pp. 1585 e ss. e, in particolare, pp. 1603 e ss. con riferimento a C. Cost. 132/2015, cit.

un simile principio tardò ad affermarsi e per il definitivo riconoscimento dell'applicabilità delle garanzie previste per le ipotesi codificate di elusione è stato necessario l'intervento della Corte Costituzionale, adita dalla stessa Cassazione⁹³ che, paradossalmente, dubitava della compatibilità di tali garanzie con la nostra carta fondamentale.

Invero, la Suprema Corte, riteneva che l'obbligo di contraddittorio preventivo previsto dal quarto comma dell'art. 37-*bis* contrastasse con l'art. 3 Cost., determinando un'irragionevole disparità di trattamento con le fattispecie antielusive non riconducibili alla predetta disposizione. Sempre secondo il giudice remittente, inoltre, la norma violava l'art. 53 Cost., comminando per "un mero vizio di forma del contraddittorio" la nullità dell'avviso di accertamento, permettendo, in tal modo, ad un soggetto di venir meno ai propri doveri contributivi.

Entrambe le questioni sono state ritenute infondate dalla Corte Costituzionale che, con una netta presa di posizione, ha affermato la necessità di un contraddittorio preventivo anche nelle ipotesi non direttamente contemplate dall'art. 37-*bis*, osservando che la prospettiva da cui muove la Cassazione «è contraddetta dalla stessa giurisprudenza di legittimità – sia pure formata in epoca successiva all'ordinanza di rimessione – secondo la quale l'amministrazione finanziaria che intenda contestare fattispecie elusive, anche se non riconducibili alle ipotesi contemplate dall'art. 37-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, è tenuta, a pena di nullità dell'atto impositivo, a richiedere chiarimenti al contribuente e a osservare il termine dilatorio di sessanta giorni, prima di emettere l'avviso di accertamento, il quale dovrà essere specificamente motivato anche con riguardo alle osservazioni, ai chiarimenti e alle giustificazioni, eventualmente forniti dal contribuente (Corte di

⁹³ Cass. Civ., sez. trib., ord. 5.11.2013, n. 24739, per un'analisi della quale cfr. con Nota di G. FRANSONI, *La diversa disciplina procedimentale dell'elusione e dell'abuso del diritto: la Cassazione vede il problema, ma non trova la soluzione*, in *Riv. dir. trib.*, n. 1/2014, pp. 47 e ss.

cassazione, quinta sezione civile, sentenze 14 gennaio 2015, n. 406 e 5 dicembre 2014, n. 25759)»⁹⁴.

Allo stesso modo, il Giudice delle leggi ha respinto con fermezza la questione di legittimità concernente l'art. 53 Cost., sull'assunto che «*La sanzione della nullità dell'atto conclusivo del procedimento assunto in violazione del termine stesso trova dunque ragione in una divergenza dal modello normativo che, lungi dall'essere qualificabile come meramente formale o innocua, o come di lieve entità, è invece di particolare gravità, in considerazione della funzione di tutela dei diritti del contribuente della previsione presidiata dalla sanzione della nullità, e del fatto che la violazione del termine da essa previsto a garanzia dell'effettività del contraddittorio procedimentale impedisce il pieno svolgersi di tale funzione*».

L'impossibilità di una contestazione "a sorpresa" dell'abuso del diritto nel corso del processo tributario, tuttavia, non eliminava i margini di incertezza che inevitabilmente caratterizzavano un principio non codificato di matrice giurisprudenziale, tanto più se lo stesso è coniato per ricomprendere una serie di condotte indeterminate⁹⁵. Invero, tale caratteristica – che, come ricordato, ha

⁹⁴ C. Cost., 26 maggio 2015, n. 132. A. GIOVANNINI, *Note controcorrente su nullità dell'avviso senza contraddittorio e non rilevabilità d'ufficio dell'abuso*, in *Corr. trib.*, n. 46/2015, pp. 4506 e ss., pur condividendo il ragionamento della Corte Costituzionale in ordine alla necessità del contraddittorio preventivo, sostiene, tuttavia, che la sanzione della nullità sia eccessiva (*rectius* sproporzionata), ritenendo che, «nel rispetto del principio di proporzionalità e di quello di ragionevolezza, il comportamento omissivo dell'amministrazione possa trovare corrispondenza nell'annullabilità dell'atto, secondo la previsione dell'art. 21-*octies* comma 2, della Legge n. 241/1990. L'annullabilità, per un verso, garantisce il ricorrente giacché dà ugualmente seguito al suo diritto potestativo; per un altro, consente al giudice di prendere in considerazione l'interesse dell'amministrazione tradotto nell'atto contestato e dunque lo abilita a verificare se il vizio lamentato dal privato si sia davvero tradotto in una violazione sostanziale dei suoi diritti ed in particolare di quello alla determinazione della capacità contributiva nei termini più conformi possibili alla "realtà". Realtà che sarebbe potuta emergere in contraddittorio». Sulla (non) vigenza di un principio generalizzato di contraddittorio endoprocedimentale nel sistema nazionale tributario per quanto concerne i tributi non armonizzati, a differenza di quelli armonizzati per i quali una regola generale in tal senso è riconosciuta a livello comunitario, si sono espresse le Sezioni Unite della Cassazione con la sentenza 6.10.2015 (dep. 9.12.2015), n. 24823.

⁹⁵ Con riguardo ai rapporti tra norme antielusive, certezza del diritto e poteri di accertamento dell'Autorità, è interessante richiamare una recente pronuncia della Corte Costituzionale Francese (Decisione 2013–685 DC del 29 dicembre 2013) che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 64 del *Livre des procédures fiscales*, come modificato dalla legge finanziaria del 2014. In particolare, la norma stabiliva, in origine, l'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria delle operazioni abusive, ossia aventi come fine esclusivo un

per lungo tempo ostato al riconoscimento di un simile principio – conferisce, di fatto, all’Amministrazione finanziaria il potere di sindacare la ragionevolezza di qualsiasi scelta economica che opti per uno strumento negoziale legittimo ma fiscalmente meno oneroso, con evidenti implicazioni negative per l’effettiva applicazione del principio libertà di iniziativa economica garantita dall’art. 41 della Costituzione⁹⁶.

3.2. La sanzionabilità dell’elusione fiscale e dell’abuso del diritto. Rinvio.

Una delle più profonde problematiche concernenti l’elusione fiscale e l’abuso del diritto concerne, inoltre, la sanzionabilità, tanto sul piano amministrativo quanto penale, di tali fattispecie.

La questione è, invero, ancora fonte di contrasto in dottrina e giurisprudenza dove si fronteggiano due opposte fazioni, l’una, di ispirazione

risparmio fiscale. La riforma modificava tale definizione ritenendo sufficiente che gli scopi di un’operazione fossero “prevalentemente” fiscali, con una formulazione evidentemente simile a quella del nostro art. 37-*bis* del D.P.R. 600 del 1973. Ebbene, per ciò che qui interessa, il *Conseil Constitutionnel* ha dichiarato l’incostituzionalità della nuova previsione poiché lascerebbe un’eccessiva discrezionalità all’Amministrazione finanziaria nel valutare l’abusività di un comportamento, in violazione del principio di legalità. I giudici francesi risolvono, così, alla radice i problemi di valutazione delle condotte abusive e, conseguentemente, delle finalità ad esse sottese, ribadendo, in sostanza, la legittimità delle condotte aventi una qualsivoglia, anche minima, ragione economica. Sul punto, E. ALTIERI, *La codificazione di una clausola generale antielusive: giungla o wild west?*, in *Rass. trib.*, n. 3/2014, p. 523 e ss.

⁹⁶ M. FAZZINI, *op. cit.*, pp. 29 e ss., evidenzia il rischio che, in tale contesto, «Onde evitare di incappare nell’abuso del diritto, l’imprenditore potrebbe vedersi costretto a scegliere la soluzione più onerosa da un punto di vista fiscale (senza con questo mettersi integralmente al riparo da una contestazione) e forse meno opportuna da quello economico-aziendale». Analogamente, M. PROCOPIO, *Elusione (od abuso del diritto): la Corte di Cassazione si allinea all’orientamento comunitario*, in *Dir. prat. trib.*, n. 5/2008, pp. 919 e ss., ritiene che «lo “strumento” dell’abuso del diritto deve essere utilizzato dall’Amministrazione finanziaria con particolare cautela; l’impiego di forme contrattuali, come abbiamo già precisato, dalle quali derivano minori oneri di natura tributaria, costituisce legittimo esercizio di iniziativa economica che trova tutela nelle norme costituzionali». Il difficile equilibrio tra interessi pubblici, esigenze di certezza del diritto e libertà di iniziativa economica, caratterizzante l’intero settore tributario, è lucidamente sintetizzato da G.M. FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quali sanzioni tributarie?*, in *Giur. comm.*, n. 2/2012, pp. 177 e ss., il quale rileva che «Sul punto si scontrano due opposte esigenze. Da un lato, il continuo mutamento dell’assetto complessivo di tutela appare (quasi) fisiologico, poiché rincorre il convulso mutare delle congiunture economiche e finanziarie. Dall’altro lato, viene spesso denunciata l’impossibilità, soprattutto per il mondo delle imprese, di confidare in quel minimo di stabilità necessaria a pianificare strategie e piani di investimento anche soltanto nel medio periodo».

general-preventiva, favorevole alla sanzionabilità dell'abuso del diritto, considerata l'unica via per contrastare efficacemente il fenomeno, l'altra, più garantista, legata ad esigenze di certezza del diritto e prevedibilità della pena, ritiene che l'irrogazione di sanzioni per tali condotte sia difficilmente compatibili con l'indeterminatezza propria della nozione di abuso del diritto.

Le conseguenze di accedere all'una o all'altra impostazione sono evidenti e, per tale ragione, pare utile dedicare al dibattito un autonomo capitolo nella presente trattazione, al quale, pertanto, si rinvia per la ricostruzione dei principali arresti giurisprudenziali sul tema, per l'analisi delle opinioni espresse dalla dottrina e le determinazioni del legislatore delegato che con il d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, ha introdotto nello Statuto dei diritti del Contribuente l'art. 10-*bis*, il cui ultimo comma stabilisce, da un lato, l'irrilevanza penale delle condotte abusive e conferma, dall'altro l'applicazione delle sanzioni tributarie, con una soluzione mediana che, come si dirà nel corso della trattazione , non ha sopito l'inquietudine degli interpreti.

CAPITOLO II

IL NUOVO ABUSO DEL DIRITTO TRIBUTARIO

Sommario: 1. L'esigenza di certezza nei rapporti tra fisco e contribuente: la legge delega 11 marzo 2014, n. 23. – 2. La codificazione dell'abuso del diritto: l'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente. Premessa. – 2.1. La definizione di abuso del diritto e i suoi elementi costitutivi. – 2.2. (Segue) La ripartizione dell'onere probatorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente. – 2.3. (Segue) La necessaria attivazione del contraddittorio endoprocedimentale e i requisiti motivazionali degli atti conseguenti. – 3. L'interpello antiabuso. Inquadramento sistematico. – 3.1. (Segue) Il nuovo interpello tributario. – 3.2. Il nuovo interpello anti-abuso previsto dall'art. 10-*bis*, comma 5. – 4. I confini della clausola generale antiabuso e il caso dell'art. 20 del Testo Unico sull'imposta di registro. – 5. La Direttiva 2016/1164/UE. Indicazioni pratiche.

1. L'esigenza di certezza nei rapporti tra fisco e contribuente: la legge delega 11 marzo 2014, n. 23.

La deriva giurisprudenziale, descritta nel capitolo precedente, che ha interessato il tema dell'abuso del diritto tributario e dell'elusione fiscale e i conseguenti riflessi negativi in termini di certezza del diritto e garanzie per il contribuente rendevano evidente la necessità di un intervento legislativo che regolasse i due fenomeni in modo unitario ponendo fine alle problematiche derivanti dal trattamento disomogeneo degli stessi, risolvendo i dubbi di costituzionalità connessi al principio di riserva di legge in campo tributario e all'eccessiva discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria nell'accertare tali condotte e, al contempo, valorizzando le libertà del singolo contribuente, anche sul piano dell'iniziativa economica¹.

¹ Come rilevato da A. CARINCI - D. DEOTTO, *D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 - Abuso del diritto ed effettiva utilità della novella: Much ado about nothing?*, in *Il Fisco*, n. 32/2015, pp. 3107 e ss., «La genesi giurisprudenziale dell'abuso del diritto è stata certamente il principale punto di forza ma anche di debolezza di questa figura. Di forza, perché ha consentito in tempi ragionevolmente rapidi di elaborare una figura in grado di superare le strettoie della regola antielusione vigente, ossia dell'art 37-*bis*; di debolezza, perché l'assenza di un fondamento

In tale ottica, la via da seguire non poteva che essere la codificazione di una clausola generale antiabuso che abbracciasse e regolasse unitariamente i diversi fenomeni che nel sistema previgente venivano ricondotti talvolta nel concetto di abuso del diritto forgiato dalla giurisprudenza e, talaltra, in quello di elusione fiscale regolamentato dall'art. 37-*bis* D.P.R. 600/1973, con inaccettabili differenze, anche procedimentali, di trattamento, come ricordato nel precedente capitolo².

Come acutamente osservato in dottrina, infatti, la diretta derivazione del divieto di abuso del diritto dall'art. 53 Cost., operata dalla Cassazione a partire citate sentenze gemelle del 2008³, avrebbe esposto eventuali soluzioni parziali (*rectius* specifiche) al rischio di un loro "scavalcamento" nei casi alle stesse non riconducibili, come del resto avvenuto proprio con l'art. 37-*bis*, lasciando spazio alla clausola di matrice giurisprudenziale e, così, riproponendo le problematiche di certezza ed equità di trattamento che la invocata riforma aveva l'obiettivo di superare⁴.

Il legislatore, con la legge delega 11 marzo 2014, n. 23⁵, ha inteso seguire questa impostazione prevedendo, all'art. 5, rubricato "*Disciplina*

positivo ha poi comportato incertezze applicative e *deficit* di tutela (sul tema della rilevanza d'ufficio; del riparto dell'onere della prova; del concreto ambito di operatività della figura, ecc.) avvertiti infine come non più tollerabili dal sistema».

² A. CONTRINO - A. MARCHESELLI, *L'abuso del diritto tra esigenze di uniformità e di giustizia del tributo: i profili strutturali*, in C. Glendi - C. Consolo - A. Contrino (a cura di), *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, Milano 2016, pp. 6 - 7. Gli Autori, in particolare, evidenziano che la difficoltà di fondo dell'abuso del diritto è da ricercare nei suoi elementi strutturali, identificabili nella dicotomia tra esigenze di tassatività e certezza del diritto, da un lato, e di equità della tassazione, dall'altro, e rilevano che in tale contesto «la tassatività "perde" rispetto alla equità della imposizione se chi agisce lo ha fatto solo per (con operazioni idonee a) risparmiare indebitamente (il movente del risparmio indebito dalla tassatività)».

³ Cass. Civ., sez. trib., 23 dicembre 2008, n. 30055, 30056 e 30057. V. *supra* Cap. I, par. 3.

⁴ G. ZIZZO, *La nozione di abuso nell'art. 10 bis dello statuto dei diritti del contribuente*, in E. della Valle - V. Ficari - G. Marini (a cura di), *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, op. cit., p. 2. L'A. rileva, inoltre, che la codificazione di clausole antielusive generali è fenomeno diffuso anche a livello internazionale, a testimonianza della generalizzata inefficacia di clausole specifiche che, per loro natura, sono inadeguate a comprendere le nuove vie di volta in volta scelte dai contribuenti per ridurre il carico fiscale di determinate operazioni, sicché il legislatore è costretto ad interventi mirati volti a contrastare tali nuove condotte. Al contrario «La clausola generale, non dovendo anticipare ogni possibile combinazione di eventi, può efficacemente opporsi alle situazioni inusuali, impedendo alle stesse di divenire comuni, e così di imporre il ricorso ad altre regole» (p. 3).

⁵ "Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita". Per una valutazione complessiva sul contenuto di tale testo normativo e

dell'abuso del diritto ed elusione fiscale”, le linee guida cui il Governo si sarebbe dovuto attenere nella creazione di una regola generale, ispirate alla precedente esperienza dell'art. 37-bis, agli approdi cui era giunta la giurisprudenza, nazionale e comunitaria in tema di abuso del diritto⁶ e alle indicazioni provenienti dall'Unione Europea⁷.

Sotto quest'ultimo profilo la delega prevedeva, invero, esplicitamente che i principi direttivi dalla stessa indicati andassero coordinati «con quelli contenuti nella raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012».

Segnatamente, con tale atto l'Unione Europea invitava gli Stati membri ad adottare una norma generale antiabuso, incoraggiandoli ad introdurre nei rispettivi ordinamenti una clausola del seguente tenore: «Una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale deve essere ignorata. Le autorità nazionali devono trattare

sull'operato del legislatore delegato, cfr. L. MAZZILLO, *I decreti delegati della riforma fiscale: passi avanti, qualche passo indietro e molte occasioni mancate*, in *Rass. trib.*, n. 3/2016, pp. 701 e ss.

⁶ L'influenza della giurisprudenza nazionale ed europea sui principi direttivi della legge delega è ben sintetizzata da Cass. Civ., sez. trib., 12.05.2014 (dep. 14.01.2015), n. 439, che osserva: «il legislatore nazionale (legge n. 23 dell'11/03/2014, articolo 5) che, nel delegare al Governo l'attuazione della disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale, coordinandola con la succitata raccomandazione dell'UE, indica tra i principi e i criteri direttivi quelli di: “definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta” (v. SU 2008/30055 e 2008/30057; v. C.G. *3M Italia*); “garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale” (v. C.G. *Part Service*); “considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva” (*rectius* “scopo essenziale”, C.G. *Halifax e Part Service*); “escludere la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione o la serie di operazioni è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali” (v. Cass. 2008/8772 e 2008/10257); “stabilire che costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione (v. Cass. 2012/21390), ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente” (v. Cass. 2014/4604 e 2011/1372) e, in tema di prova, richiama l'attenzione circa le “...modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità a una normale logica di mercato” (v. Cass. 2009/1465 e 2013/17955)».

⁷ A. GIOVANNINI, *L'abuso del diritto nella legge delega fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, n. 3/2014, p. 233, in chiave critica, ritiene, tuttavia, che «Quest'opera di “assemblaggio” ha prodotto una miscellanea di nozioni, con esiti non univoci per la risoluzione dei problemi. Infatti, l'art. 5, se per alcuni compie scelte precise, per altri detta criteri confusi e per altri ancora non offre alcuna indicazione decisiva».

tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro “sostanza economica”»⁸.

Sul piano nazionale, il legislatore, con la richiamata legge n. 23/2014, delegava il Governo alla revisione delle norme antielusive vigenti e alla loro unificazione al principio generale del divieto di abuso del diritto, definendo «*la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione*»⁹ e garantendo «*la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale*».

In relazione a tale seconda finalità, inoltre, la delega conteneva precise indicazioni, ispirate tanto alla giurisprudenza della Corte di Cassazione quanto al previgente art. 37-bis, volte a definire le principali questioni di carattere sostanziale e procedimentale che avevano animato il dibattito sul tema nell'ultimo decennio.

Invero, il legislatore delegante si premurava di precisare che la sussistenza di “*ragioni extrafiscali non marginali*” escludeva l'abusività della condotta e che con tale locuzione dovevano intendersi «*anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione, ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente*». Il richiamo al diritto vivente è, inoltre, chiaro nella ripartizione dell'onere della prova tra l'Amministrazione, gravata del dovere di dimostrare il disegno abusivo, le sue concrete modalità attuative e la non conformità delle condotte alla normale pratica di mercato, e il contribuente, onerato di provare la sussistenza di ragioni extrafiscali alternative o concorrenti.

⁸ Punto 4.2 della Raccomandazione che prosegue definendo, in particolare, i concetti e gli elementi sintomatici di costruzione “artificiosa” e di finalità “fondamentale”.

⁹ F. GALLO, *Brevi considerazioni sulla definizione di abuso del diritto e sul nuovo regime del c.d. adempimento collaborativo*, in *Dir. prat. trib.*, n. 6/2014, p. 949, osserva che con tale definizione «il legislatore delegante ha voluto significare che il principio di capacità contributiva, per essere concretamente operante e costituire un limite costituzionale all'autonomia negoziale, deve essere accompagnato dalla contestuale applicazione del principio generale della buona fede e dell'affidamento, oltreché da quello della prevalenza della sostanza sulla forma».

Il riferimento all'art. 37-bis è, invece, evidente, nella previsione dell'inopponibilità all'Amministrazione delle condotte abusive, nel dovere di quest'ultima di disconoscere i vantaggi fiscali conseguenti alle operazioni contestate e di formulare una precisa confutazione delle stesse, nonché nell'invito al legislatore delegato di prevedere specifiche regole procedurali che assicurino un effettivo contraddittorio tra le parti in ogni fase dell'accertamento¹⁰.

Tale collegamento con il passato fu, peraltro, criticato dai primi commentatori, timorosi che la nuova disciplina potesse essere afflitta dalle medesime problematiche strutturali che avevano caratterizzato il sistema previgente¹¹.

In particolare, destava perplessità la nozione di “*uso distorto di strumenti giuridici*”, espressione indefinita che, come nel recente passato, rischiava di lasciare eccessivi margini all'interpretazione senza soddisfare, conseguentemente, le istanze di certezza del diritto invocate dalla generalità dei commentatori¹². Sul punto, è stata, inoltre, criticata l'assenza del concetto di

¹⁰ Condividono la scelta del legislatore di utilizzare quale base di partenza l'art. 37-bis A. MANZITTI - M. FANNI, *op. cit.*, pp. 1140 e ss., in quanto «stabilita la necessità di “codificazione” dell'abuso, la scelta più naturale era proprio quella di equiparare le procedure di accertamento e le garanzie a quelle previste dalla disposizione antielusiva “quasi generale” già presente, nei confronti della quale i motivi d'insoddisfazione degli operatori più attenti derivano unicamente, come anticipato, dall'interpretazione ed applicazione che ne hanno tratto l'Amministrazione finanziaria e le Corti (di merito e di legittimità)».

¹¹ A. CONTRINO - A. MARCHESELLI, *Luci e ombre nella struttura dell'abuso fiscale “riformato”*, in *Corr. trib.*, n. 37/2015, pp. 3787 e ss., ricordano che «la pressoché totalità dei principi e criteri direttivi della delega appariva un pò troppo acriticamente appiattita sugli orientamenti della giurisprudenza, quella stessa giurisprudenza che, sostanzialmente, aveva avallato gli usi distorti dell'istituto, sotto il profilo sostanziale ma anche sul duplice piano procedimentale e processuale, che la riforma intendeva eliminare». ID., *L'abuso del diritto ecc.*, *cit.*, p. 12. A. SALVATORE, *Abuso del diritto: una normativa da riscrivere?*, in *Boll. trib.*, n. 18/2016, p. 1292, osserva, invece, che «A difesa della definizione espressa dalla legge delega, si può osservare come la stessa chiaramente evocasse l'istituto civilistico del negozio in frode alla legge (nel caso di specie: legge fiscale) di cui all'art. 1344 c.c. Tale implicito rinvio consentiva di attingere – ai fini dell'interpretazione della norma – agli studi compiuti in materia dalla migliore dottrina civilistica, nonché alla giurisprudenza (anche) non tributaria sul tema».

¹² E. ALTIERI, *op. cit.*, p. 522, osserva, peraltro, che il fenomeno è comune nei diversi ordinamenti ove «le norme relative continuano a lasciare eccessivi spazi di valutazione all'amministrazione, con conseguenti gravi incertezze per gli operatori, in quanto le formule normative non fanno che ripetere i tentativi definitivi generali, non sempre coerenti, della giurisprudenza».

“indebito” risparmio d’imposta nella definizione di “condotta abusiva” e il suo inserimento nella seconda parte dei principi direttivi, dedicata alle valide ragioni economiche e, dunque, alle circostanze “esimenti”, ciò in quanto «*porre sullo stesso piano – foss’anche esclusivamente formale – la natura indebita del risparmio e le valide ragioni economiche rischia di riproporre (o, quantomeno, di non aiutare a risolvere) l’equivoco in cui è caduta l’interpretazione giurisprudenziale in precedenza criticata*»¹³.

Del pari incerto appariva, inoltre, il confine delle “ragioni extrafiscali non marginali” e il rapporto (*rectius* bilanciamento) che dovesse intercorrere con il richiamato “scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell’operazione abusiva”, non essendo chiaro, dal testo della legge, se il criterio dirimente per accertare l’abuso sia la natura marginale delle ragioni in parola o se sia sufficiente la mera prevalenza di quelle fiscali¹⁴.

Sul versante sanzionatorio, l’art. 8 della legge delega prevedeva, inoltre, nell’ambito della revisione del sistema penale-tributario, «*l’individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative*

¹³ A. MANZITTI - M. FANNI, *op. cit.*, pp. 1140 e ss., i quali, tuttavia, ritengono che «Fortunatamente, la centralità e la giusta collocazione della natura indebita del risparmio può essere recuperata valorizzando i principi contenuti nella Comunicazione della Commissione UE del 6 dicembre 2012 sulla “pianificazione fiscale aggressiva”». Anche G. ZIZZO, *op. ult. cit.*, p. 5, ritiene che il coordinamento, previsto dal legislatore, tra i principi contenuti nella delega e la predetta Raccomandazione rappresentasse «un potente antidoto a queste perplessità». *Contra* A. CONTRINO - A. MARCHESELLI, *Luci e ombre ecc., cit.*, pp. 3787 e ss., ritengono che «il legislatore delegante avrebbe dovuto espressamente e direttamente mutuare i principi e i criteri direttivi scolpiti in quest’ultimo documento, con una netta cesura rispetto al passato». Sempre in chiave critica sul contenuto della delega, M. PROCOPIO, *La poco convincente riforma dell’abuso del diritto ed i dubbi di legittimità costituzionale*, in *Dir. prat. trib.*, n. 4/2014, pp. 746 e ss., ritiene che «Alcuni principi e criteri direttivi contenuti nel richiamato art. 5 della citata legge delega non sembrano, tuttavia, per nulla idonei a risolvere in modo soddisfacente il problema *de qua*» e, con riferimento al principio per cui «la nuova norma dovrebbe definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d’imposta ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione (lettera *a*) dell’art. 5» osserva che «è sin troppo evidente che l’elusione non può che essere realizzata attraverso l’uso distorto di strumenti giuridici utilizzati dal soggetto passivo finalizzato ad ottenere un illecito risparmio d’imposta e che non può essere preclusa al soggetto passivo d’imposta la facoltà di individuare e realizzare, tra quelle lecite, l’operazione economica che gli consenta di ottenere un legittimo risparmio d’imposta».

¹⁴ E. ALTIERI, *op. cit.*, p. 528, il quale nota, inoltre, che se a prevalere fosse (stata) la seconda ipotesi «si profilerebbero contrasti con la prevalente giurisprudenza comunitaria (secondo cui le ragioni di risparmio fiscale devono essere *essenziali*); si riproporrebbero, inoltre, i dubbi di incostituzionalità sollevati dalla decisione del Conseil Constitutionnel». V. *retro* Cap. I, par. 3.1.

conseguenze sanzionatorie», distinzione, sul piano pratico, tanto complessa – alla luce della giurisprudenza passata che, per contrastare il fenomeno elusivo, ha spesso sovrapposto i due concetti – quanto rilevante giacché, come di dirà, con la riforma in parola è stata esclusa la rilevanza penale delle condotte di abuso del diritto¹⁵.

Anche tale previsione è criticabile per la genericità del contenuto e per la mancata indicazione dei criteri volti alla graduazione delle sanzioni applicabili proprio alle ipotesi di abuso e di evasione. Nondimeno, ciò che rileva, nell'economia del presente lavoro, è evidenziare come la legge delega riconoscesse esplicitamente un diverso disvalore tra i due fenomeni, testimoniato dalla ricordata depenalizzazione delle condotte abusive e dalla previsione, per vero già contenuta nel previgente art. 37-*bis*, della rimborsabilità delle imposte pagate da terzi a seguito delle operazioni elusive disconosciute dall'Amministrazione¹⁶.

2. La codificazione dell'abuso del diritto: l'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente. Premessa.

Il legislatore delegato ha ottemperato alla delega contenuta nei richiamati artt. 5 e 8 della legge n. 23/2014 attraverso l'art. 1 del d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, con il quale è stato introdotto nello Statuto dei diritti del contribuente l'art. 10-*bis*, rubricato “*Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*”, e contestualmente abrogato l'art. 37-*bis* D.P.R. 600 del 1973.

Da tali indicazioni, ancor prima di analizzare il contenuto della nuova disposizione, è possibile evidenziare due scelte del legislatore delegato tanto semplici quanto efficaci e, per questo, certamente apprezzabili poiché da sole permettono di superare alcune importanti perplessità che caratterizzavano il

¹⁵ Sul punto, L. SALVINI, *op. cit.*, pp. 545 e ss.; S. SAMMARTINO, *Sanzionabilità dell'elusione fiscale*, in *Rass. trib.*, n. 2/2015, p. 404.

¹⁶ L. DEL FEDERICO, *Abuso e sanzioni*, in E. della Valle - V. Ficari - G. Marini (a cura di), *op. cit.*, p. 175. Sul tema della sanzionabilità delle condotte di abuso del diritto v. *infra* Cap. III.

sistema previgente in merito all'asimmetria procedurale e di garanzie tra le ipotesi di elusione fiscale e di abuso del diritto.

Invero, sotto il primo profilo, la nuova norma, come può evincersi anche dalla sua rubrica, equipara definitivamente i concetti di abuso del diritto ed elusione fiscale, prevedendo una disciplina unitaria che, seguendo la linea tracciata dalla legge delega, compendia gli approdi cui nel tempo era giunta la giurisprudenza, nazionale ed europea, e le previsioni contenute nell'art. 37-bis e nella Raccomandazione n. 2012/772/UE della Commissione Europea sulla pianificazione fiscale aggressiva¹⁷.

Sotto il secondo profilo, la collocazione della clausola generale anti-abuso nello Statuto dei diritti del contribuente, unica normativa riguardante la globalità dei tributi, conferisce alla nuova disposizione portata generale¹⁸, estendendo la sua applicazione anche alle imposte indirette¹⁹, a dimostrazione

¹⁷ La diversità di fonti che ha ispirato il legislatore è criticata da D. STEVANATO, *Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco*, in *Dir. prat. trib.*, n. 5/2015, pp. 695 e ss., il quale ritiene che nell'art. 10-bis «L'elusione fiscale (o abuso del diritto che dir si voglia) viene ridefinita in termini ondivaghi e oscuri, in un articolato normativo complesso e denso di contraddizioni, che finirà verosimilmente per sollevare ulteriori problemi interpretativi oltre a quelli già sul tappeto».

¹⁸ M. SCUFFI, *La codificazione dell'abuso del diritto secondo il d.lgs. n. 128/2015*, in *Riv. dir. trib.*, n. 3/2015, pp. 234 e ss., osserva che «L'inserimento dell'abuso nell'ambito dello Statuto realizza dunque questo scopo "universale" e conferisce alla norma forza di "principio" preordinato alle regole pertinenti ogni singolo tributo. Il ché servirà - tra l'altro - ad orientare le regole interpretative degli atti fiscalmente rilevanti favorendo un approccio "extratestuale" fondato sulla preminenza assoluta della causa reale sull'assetto cartolare, appunto in prospettiva antielusiva: prospettiva che verrebbe aggirata se si facesse esclusivo riferimento al principio di autonomia contrattuale ed alla rilevanza degli effetti giuridici dei singoli negozi anziché a quelli economici della fattispecie complessiva»; V. FICARI, *Virtù e vizi della nuova disciplina dell'abuso e dell'elusione tributaria ex art. 10 bis della l. n. 212/2000*, in *Riv. trim. dir. trib.*, n. 2/2016, pp. 315 - 316, rileva, inoltre, che «la scelta effettuata non potrà negare all'esperienza futura le conseguenze della circostanza che, ai sensi dell'art. 1, comma 1, L. n. 212/2000, (anche) l'art. 10 bis (al pari delle altre disposizioni contenute nella legge) sia attuativo "degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione" e, pertanto, espressivo di "principi generali dell'ordinamento tributario"», con la conseguenza che «L'avvenuta collocazione darebbe conto dell'esistenza di un potere, quello antiabuso/elusione che, se effettivamente espressione di un principio, andrebbe riconosciuto come esistente da sempre (ovvero immanente) e non, invece, solo dall'entrata in vigore e per operazioni non ancora accertate; in questo senso gli approdi della giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di potere di sindacato antiabuso del diritto tributario comunitario verrebbero ad estendersi a tutti i settori impositivi. Di conseguenza, a tale riconoscimento si accompagnerebbero tutte le misure di garanzia e tutela proprie delle norme statutarie».

¹⁹ Per espressa previsione dell'art. 1, comma 4, del d.lgs. 128/2015, i commi da 5 a 11 dell'art. 10-bis, aventi ad oggetto, come si dirà nel corso della trattazione, principalmente gli aspetti procedurali del nuovo abuso, peraltro, «non si applicano agli accertamenti e ai controlli

della volontà del legislatore di dare stabilità e certezza alla materia e di superare le problematiche che avevano caratterizzato (almeno) il decennio precedente²⁰.

Sul piano temporale, inoltre, il legislatore delegato ha previsto, all'art. 1, comma 5, del d.lgs. 128/2015, che le nuove disposizioni si applicano anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo.

Tale previsione non ha, peraltro, trovato ampi consensi nella dottrina giacché la finalità di garantire la certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, esplicitamente perseguita dalla riforma, mal si concilia con la scelta di un trattamento temporale differenziato che subordina l'applicazione retroattiva delle nuove e più garantiste disposizioni unicamente alla maggiore o minore celerità (di notificazione) degli accertatori²¹.

Per tali ragioni, la disciplina intertemporale deve ritenersi applicabile solamente alle norme procedurali nella stessa contenute, per le quali il

aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, che restano disciplinati dalle disposizioni degli articoli 8 e 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374, e successive modificazioni, nonché dalla normativa doganale dell'Unione europea».

²⁰ M. VILLANI, *Abuso del diritto tributario*, Torino 2016, pp. 27 - 28, sembra ritenere la scelta legislativa abbia un'efficacia più d'immagine che effettiva, alla luce delle «lacune di una normativa, condizionata dalla genericità e dalle contraddizioni interne ai criteri direttivi fissati nella stessa legge-delega», nonché della stessa collocazione nello Statuto del contribuente che, per apprezzabile, «introduce nuovi elementi di asistematicità, in una vicenda quella delle pratiche elusive ho abusive, che rientra tipicamente nell'attività di accertamento».

²¹ In tal senso G. CONSOLO, *Aspetti di diritto intertemporale del nuovo abuso del diritto fiscale*, in C. Glendi - C. Consolo - A. Contrino (a cura di), *op. cit.*, p. 67, il quale ritiene, inoltre, che l'unica spiegazione a tale scelta del legislatore si quella di tutelare la parte pubblica dalla piena retroattività della nuova disciplina che «avrebbe potuto verosimilmente comportare un annullamento "a cascata" di molti atti impositivi già emessi in materia dagli uffici». L'A. rileva, peraltro, (pp. 68 - 69) che al lato pratico sarebbero interessate dalla disciplina intertemporale solamente le disposizioni contenute nei commi 5 e 7 della nuova disposizione, rispettivamente dedicate alla proponibilità dell'interpello ordinario alle ipotesi abusive e alla proroga dei termini di decadenza dell'accertamento qualora il termine cada nei sessanta giorni concessi al contribuente per fornire spiegazioni alla richiesta di chiarimenti formulata dall'Amministrazione. Solo queste norme, invero, tra quelle procedurali avrebbero portata innovativi mentre le altre, essendo espresse di regole già codificate o, comunque, riconosciuti dalla giurisprudenza, trovavano già applicazione anche prima dell'introduzione dell'art. 10-bis. Particolarmente critici sono anche A. CARINCI - D. DEOTTO, *op. cit.*, p. 3107, per i quali «Il tentativo di "salvare" gli atti già notificati è palese», peraltro con un'affermazione pleonastica il cui risultato sarebbe stato, comunque, raggiunto applicando il principio del *tempus regit actum*.

principio del *tempus regit actum* è parzialmente derogato, e non anche a quelle di natura sostanziale, contenute nei primi quattro commi dell'art. 10-bis, che definiscono l'abuso del diritto. Si è, invero, osservato che «*se così non fosse, si ammetterebbe la possibilità di assoggettare la nozione stessa di abuso ad un trattamento differenziato nel tempo, ancorché esso sia sempre stato (e sia tutt'oggi) pacificamente ritenuto diretta estrinsecazione di un principio immanente dell'ordinamento fiscale, quale quello di capacità contributiva scolpito nell'art. 53 Cost., o radicato nella normativa europea*»²².

La disciplina transitoria pone, inoltre, dubbi interpretativi anche in relazione ai profili sanzionatori del nuovo abuso del diritto.

Come si vedrà nel successivo capitolo, infatti, l'art. 10-bis, comma 13, riconosce esplicitamente che per le operazioni abusive «*Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie*».

L'incertezza, in particolare, concerne le condotte poste in essere prima della riforma, in quanto per la giurisprudenza erano punibili unicamente quelle riconducibili ai casi di elusione codificata e, quindi, rientranti tra le ipotesi di cui all'art. 37-bis D.P.R. 600/1973. La nuova norma, invece, codificando il divieto di abuso del diritto e riconducendo nello stesso quello di elusione fiscale, afferma la punibilità di entrambi i fenomeni, utilizzando – ed è questo l'aspetto problematico – un'espressione, “resta ferma”, che sembra conferire alla norma un valore interpretativo e non innovativo, nonostante la predetta estensione delle condotte passibili di essere sanzionate.

Nondimeno, il tenore letterale della disciplina transitoria, nonché l'art. 1, comma 1, del d.lgs. 471/1997, portano ad escludere la possibilità di estendere la punibilità delle condotte pregresse oltre i limiti del sistema previgente e, dunque, alle condotte non rientranti nell'elusione codificata, mentre per queste ultime sono possibili due chiavi di lettura: “resta ferma” l'applicazione delle sanzioni previste dalle norme vigenti all'epoca del fatto; o, “resta ferma” l'applicabilità delle sanzioni ai soli casi individuati dalla giurisprudenza di

²² G. CONSOLO, *op. ult. cit.*, p. 67.

legittimità, per cui sarebbero punibili solamente le condotte riconducibili alle ipotesi di elusione codificata *ex art. 37-bis*²³.

Sono entrambe ipotesi plausibili che saranno, verosimilmente, valutate dalla giurisprudenza. La prima, in particolare, ancorandosi al dato normativo sembra preferibile in un'ottica di certezza del diritto, a fronte della seconda che, invece, si porrebbe in linea di continuità con il consolidato, e criticato, orientamento della Cassazione in materia.

2.1. La definizione di abuso del diritto e i suoi elementi costitutivi.

Il primo comma dell'art. 10-*bis* definisce l'abuso del diritto come «*una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti*», precisando, inoltre, in linea con quanto già previsto dall'art. 37-*bis* D.P.R. 600/1973, che «*tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni*».

La nuova fattispecie abusiva si caratterizza, dunque, per due elementi strutturali: la presenza di operazioni artificiose, lecite ma estranee alla prassi e, perciò, razionalmente spiegabili solo con la ricerca di un beneficio fiscale non ottenibile con ordinari percorsi negoziali; e l'ottenimento, attraverso tali costruzioni giuridiche, di vantaggi fiscali indebiti²⁴.

Prescindendo dalla genericità delle formule utilizzate che, come ampiamente ricordato nel capitolo precedente, è al contempo presupposto e

²³ In questi termini, L. DEL FEDERICO, *op. cit.*, pp. 187 - 188.

²⁴ G. ZIZZO, *La nozione di abuso ecc., cit.*, p. 6. A. CONTRINO - A. MARCHESELLI, *La definizione dell'abuso del diritto nell'art. 10-bis e gli effetti sul piano impositivo*, in C. Glendi - C. Consolo - A. Contrino (a cura di), *op. cit.*, p. 14, ritengono, invece, che gli elementi strutturali del nuovo abuso del diritto siano tre, affiancando ai due già richiamati anche «il perseguimento di tale vantaggio fiscale indebito quale scopo essenziale della condotta», che permette di giustificare le condotte alla luce di «concorrenti motivi extrafiscali obiettivamente rilevanti e apprezzabili». Anche M. SCUFFI, *op. cit.*, pp. 234 e ss., ritiene che siano tre gli elementi costitutivi del nuovo abuso del diritto, ma individua il terzo nel «nesso causale tra vantaggio ed operazione abusiva (l'uno quale "effetto" dell'altra)».

conseguenza inevitabile di ogni clausola generale²⁵, si può fin da subito rilevare che il riferimento, apparentemente assoluto, alla assenza di sostanza economica delle operazioni contestate mal si coordina con la produzione di vantaggi essenzialmente fiscali che possono, invece, coesistere con altri effetti extra-tributari²⁶. In altri termini, *prima facie*, sembrerebbe che il legislatore abbia abbandonato il criterio del bilanciamento tra le diverse finalità che possono animare il contribuente nella scelta di una determinata struttura negoziale, così discostandosi dalle indicazioni europee e, perciò, anche della delega.

Nondimeno, tale conclusione, che avrebbe limitato enormemente i margini applicativi della nuova disposizione, è superata dal secondo comma dello stesso art. 10-*bis* che, con un apprezzabile sforzo definitorio, precisa che devono considerarsi “operazioni prive di sostanza economica” *«i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali»* e che *«sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell’utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato»*.

²⁵ L. PICOTTI, *Riflessi penali delle recenti riforme sull’abuso del diritto in campo tributario*, in www.penalecontemporaneo.it, 13.09.2017, p. 9, evidenzia che «La contrapposizione fra “forma” e “sostanza” innerva dunque il concetto stesso di abuso del diritto, la cui connaturata elasticità è evidenziata dall’avverbio “essenzialmente”, che rimanda ad una valutazione *relativa* circa la “prevalenza” (o meno) della natura elusiva del risultato perseguito, come si evince anche dal disposto del comma 3, che prevede (quale espresso limite normativo) una possibile giustificazione delle operazioni poste in essere per “valide ragioni extrafiscali, “non marginali”».

²⁶ In ordine al requisito della “essenzialità” dei vantaggi conseguiti, F. GALLO, *La nuova frontiera dell’abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rass. trib.*, n. 6/2015, pp. 1331 - 1332, sottolineando il difficile inquadramento del concetto, nota che «Sul piano meramente lessicale si potrebbe dire che il legislatore della legge delega e del decreto legislativo si sia voluto mantenere in una situazione di compromesso dicendo col termine “essenziale” qualcosa di più di “prevalente”, ma sicuramente meno di “esclusivo”». G. FALSITTA, *Note critiche intorno al concetto di abuso del diritto nella recentissima codificazione*, in *Riv. dir. trib.*, n. 6/2016, p. 720, rileva, invece, la problematicità del concetto di operazioni “prive di sostanza economica”, in quanto «Non v’è chi non intenda che un’operazione caratterizzata dalla totale carenza di sostanza economica, altro non può essere che una scatola vuota, priva di natura e finalità imprenditoriali, costituente una costruzione di puro artificio utilizzata esclusivamente per conseguire vantaggi fiscali, ossia per realizzare obiettivi di evasione».

Il legislatore ha, dunque, individuato un limite minimo alla “sostanza economica”, ritenendola assente anche a fronte di effetti tanto marginali da essere ritenuti insignificanti nella valutazione complessiva dell’operazione²⁷.

La novella sviluppa, inoltre, il concetto di “uso distorto di strumenti giuridici”, contenuto nella legge delega e nella Racc. n. 2012/772/UE che, come ricordato, individuava quale tratto distintivo del fenomeno la realizzazione di una o più operazioni di puro artificio con la finalità “essenziale” di eludere le imposte²⁸.

Segnatamente, al punto 4.4, la raccomandazione individua il carattere tipico delle operazioni elusive nella mancanza di “sostanza commerciale”, descrivendo una serie di situazioni tipicamente artificiose²⁹ che comprendono

²⁷ In merito all’espressione “*i fatti atti, gli atti ed i contratti, anche fra loro collegati*”, dalla quale si ricava che il vantaggio può anche non conseguire dalla singola operazione ma anche dalla concatenazione della stessa con ulteriori negozi, C. SANTORIELLO, *op. cit.*, p. 38, rileva che tale precisazione è certamente apprezzabile, in quanto «il contribuente di regola riesce a conseguire un vantaggio indebito solo attraverso la costruzione di un sistema complesso di accordi contrattuali». G. FALSITTA, *Note critiche ecc., cit.*, p. 722, afferma che, a fronte di tale definizione, l’assenza di sostanza economica potrebbe essere identificata con l’antieconomicità dell’operazione ma che tale impostazione sarebbe errata, in quanto «La formula dell’antieconomicità non serve a provare l’esistenza dell’evasione né quella dell’abuso del diritto» e, ad ogni modo, a fronte di operazioni estranee a normali logiche di mercato «non si versa nel campo dell’abuso ma in quello della sottrazione di materia imponibile a mezzo di strumenti più o meno finzionistici di evasione *tout court*».

²⁸ A. CONTRINO - A. MARCHESELLI, *Luci e ombre ecc., cit.*, pp. 3787 e ss., valorizzano la ricerca di una definizione di abuso del diritto uniforme a quella elaborata a livello comunitario, in quanto «consentirà agli operatori italiani (e prima di tutto all’Amministrazione finanziaria e ai giudici tributari) di valersi della consolidata e ricca dogmatica ricavabile dalla giurisprudenza europea, che ha assunto ormai un contenuto consolidato e di assoluto pregio». Non ritiene, invece, che il legislatore delegato si sia uniformato agli orientamenti europei, tanto della Corte di Giustizia quanto della Commissione, F. AMATUCCI, *Profili procedurali e criticità della clausola generale antiabuso*, in E. della Valle - V. Ficari - G. Marini (a cura di), *op. cit.*, pp. 99 e ss., il quale rinviene elementi di difformità, principalmente, nella scelta di escludere la rilevabilità d’ufficio delle condotte abusive (art. 10-bis, c. 9), nella sanzionabilità amministrativa del fenomeno (c. 13), a differenza del consolidato orientamento della giurisprudenza comunitaria espresso fin dal più volte citato caso *Halifax*, nonché la scelta di non espungere dall’ordinamento le diverse disposizioni speciali antielusive, caratterizzate da norme procedurali diverse e specifiche, in contrasto con quanto suggerito dal punto 4.1. della Raccomandazione UE. Anche A. SALVATORE, *op. cit.*, p. 1293, è critico sull’introduzione del concetto di assenza di sostanza economica, che ritiene non equivalente all’uso distorto di strumenti giuridici voluto, invece, dal legislatore delegante.

²⁹ Si tratta, in particolare, di ipotesi in cui: «a) la qualificazione giuridica delle singole misure di cui è composta la costruzione non è coerente con il fondamento giuridico della costruzione nel suo insieme; b) la costruzione o la serie di costruzioni è posta in essere in un modo che non sarebbe normalmente impiegato in quello che dovrebbe essere un comportamento ragionevole in ambito commerciale; c) la costruzione o la serie di costruzioni comprende elementi che hanno l’effetto di compensarsi o di annullarsi reciprocamente; d) le operazioni concluse sono

tanto casi di assenza totale di effetti economici, quanto ipotesi miste che possiedono una sostanza economica conseguibile anche attraverso strumenti giuridici più lineari, secondo un giudizio in cui «*la sostanza, da intendersi come l'assetto economico giuridico ottenuto attraverso l'operazione realizzata, costituisce il parametro della forma*»³⁰.

Le condotte individuate nel secondo comma dell'art. 10-bis appartengono a tale ultima categoria, contemplando ipotesi di discrasia tra risultato ottenuto e strumenti giuridici adoperati che possono produrre anche effetti giuridici diversi dal mero risparmio fiscale, i quali, però, se parametrati a quest'ultimo risultato risultano insignificanti³¹. Tale valutazione, inoltre, deve essere eseguita avendo quale parametro non le operazioni singolarmente considerate ma il quadro complessivo dato dal raffronto delle stesse con il “fondamento

di natura circolare; e) la costruzione o la serie di costruzioni comporta un significativo vantaggio fiscale, di cui tuttavia non si tiene conto nei rischi commerciali assunti dal contribuente o nei suoi flussi di cassa; f) le previsioni di utili al lordo delle imposte sono insignificanti rispetto all'importo dei previsti vantaggi fiscali».

³⁰ Così G. ZIZZO, *La nozione di abuso ecc., cit.*, p. 8, il quale prosegue precisando che «la forma in concreto adottata può essere qualificata come priva di sostanza, e perciò messa da parte, se, per conseguire lo specifico assetto economico-giuridico conseguito, sono ravvisabili, altri, più diretti ed efficienti, strumenti giuridici». Per A. CONTRINO - A. MARCHESELLI, *La definizione di abuso del diritto ecc., cit.*, p. 14, la formula definitoria utilizzata dal legislatore esprime «l'intenzione di contenere l'area dell'abuso nel perimetro di quelle costruzioni che appaiono ingiustificabili o ingiustificatamente sovradimensionate in una logica di normalità imprenditoriale, se si tratta di impresa, o comune, nella prospettiva dell'operatore medio». Analogamente, F. GALLO, *op. ult. cit.*, p. 1331. Osserva, inoltre, V. MASTROIACOVO, *L'abuso del diritto o elusione in materia tributaria: prime note nella prospettiva della funzione notarile*, Studio n. 151-2015/T, in www.notariato.it, p. 12, che gli indici di mancanza di sostanza economica indicati dall'art. 10-bis hanno una funzione meramente esemplificativa e «dovranno essere integrati in via interpretativa con altri quali la circolarità dell'operazione, l'effetto compensativo dei diversi segmenti negoziali e comunque con elementi finalizzati a far emergere in modo obiettivo l'artificiosità dell'operazione rispetto allo strumento normativo utilizzato».

³¹ G. ZIZZO, *La nozione di abuso ecc., cit.*, p. 9, motiva la scelta del legislatore nazionale di non richiamare tutte le situazioni considerate dalla Commissione europea, con la volontà di riportare solamente «quelle figure che potevano generare maggiore incertezza, perché associate ad una modifica della sfera economico-giuridica dell'agente diversa da quelle legata al risparmio. Sono state invece omesse, presumibilmente perché la loro indicazione è stata giudicata superflua, quelle contrassegnate da una assoluta assenza di sostanza economica». V. FICARI, *op. cit.*, pp. 318 - 319, osserva che, stante il carattere esemplificativo degli indici di abuso indicati nel comma 2 lett. a) dell'art. 10-bis, ricavabile dall'inciso “in particolare” che li precede, «L'assenza [di sostanza economica] sarebbe, così, dimostrabile per opera degli uffici anche apprezzando altre caratteristiche fattuali le quali, però, in ogni caso dovranno essere tali da provare che i motivi e gli effetti delle operazioni realizzate si riconducano esclusivamente o principalmente all'ottenimento di vantaggi fiscali».

giuridico del loro insieme”³². In altri termini, come acutamente osservato in dottrina, «*dovendo essere ricercata la causa reale ed il profilo sostanziale dell’operazione posta in essere tra le parti cioè la regolamentazione degli interessi effettivamente perseguiti è evidente che l’interprete non potrà limitare la sua indagine al contenuto di un solo atto ma dovrà esaminare l’operazione nel suo complesso come fattispecie progressiva ancorché snodantesi in varie e distinte pattuizioni rivolte a quell’unico e concreto risultato economico finale*»³³.

Per quanto concerne il riferimento alle “normali logiche di mercato”, lo stesso pare apprezzabile poiché idoneo, almeno in astratto, a ricondurre le condotte a regole di esperienza, per definizione prevedibili, sebbene sia stato anche rilevato che, sul piano procedimentale, tale parametro andrà valutato caso per caso, «*non essendo né normalizzabile né insensibile a contingenti situazioni economiche, storiche, territoriali se non anche soggettive e proprie del singolo operatore destinatario del controllo*»³⁴.

³² F. TESAURO, *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, in *Dir. prat. trib.*, n. 4/2012, pp. 684 - 685, ricorda, peraltro, già in relazione al sistema previgente, che «Il principio che i negozi debbano essere valutati singolarmente, senza tener conto di elementi extratestuali, è stato da tempo abbandonato. La giurisprudenza ritiene che possano essere presi in considerazione più negozi collegati», richiamando, quale primo precedente sul tema, una sentenza della Cassazione del 1979 avente ad oggetto una «donazione di buoni del tesoro da un genitore al figlio, seguita dalla cessione onerosa di un immobile, sempre dal padre al figlio, il cui prezzo era pagato mediante retrocessione dei buoni del tesoro (dal figlio al padre)». Nel caso di specie, invero, la Suprema Corte cassò la decisione di merito che «aveva tenuto fermo il concetto tradizionale, per il quale l’imposta deve essere applicata agli effetti giuridici dei singoli atti, con la conclusione che la donazione dei buoni del tesoro non era soggetta ad imposta (perché avente per oggetto dei buoni del tesoro), e la cessione del terreno era qualificata e tassata come atto a titolo oneroso (vendita o permuta), non come donazione».

³³ Così M. SCUFFI, *op. cit.*, pp. 234 e ss. V. FICARI, *op. cit.*, p. 319, ritiene, inoltre, che la necessità di una valutazione complessiva «palesa una certa criticità risolvibile solo ipotizzando che il termine “operazione” al fine del giudizio di fatto sulla coerenza possa essere inteso in due diverse maniere fra loro non alternative: quella di singolo “atto” e, quindi, nell’accezione monistica propria dell’IVA; quella di insieme di atti fra loro collegati e, quindi, nell’accezione funzionale già nota all’art. 37 bis, D.P.R. n. 600/1973». Più prudente, con riferimento a tale specifico indice di abusività, M. VILLANI, *op. cit.*, p. 31, che considera lo stesso «alquanto opinabile, da utilizzare con attenzione, in quanto sembra legare la nozione di rilevanza economica dell’operazione di cui si sospetta il carattere elusivo ad un profilo giuridico, in cui non è affatto scontato che non vi possa essere alla base della scelta operata dal contribuente un interesse economico extrafiscale di qualche rilievo o comunque non marginale, che la renda legittima».

³⁴ Così V. FICARI, *op. cit.*, p. 319. Sul punto cfr. anche C. SANTORIELLO, *op. cit.*, p. 39. M. VERSIGLIONI, *Abuso del diritto, logica e Costituzione: ‘imposta impossibile’ e ‘sanzione*

L'asse portante della valutazione richiesta all'interprete si sposta, dunque, dalla volontà dell'agente all'oggettiva idoneità dell'operazione esaminata a produrre effetti nella sfera giuridica del soggetto passivo e, qualora tale indagine dia esito positivo, alla coerenza della stessa con il risultato prodotto.

Tale considerazione è, del resto, coerente con la giurisprudenza comunitaria che, fin dal citato caso *Halifax*, afferma che anche la finalità abusiva deve essere desunta dalle caratteristiche oggettive dell'operazione, non potendosi indagare sull'*animus* dell'agente, giacché una simile indagine sarebbe incompatibile con il principio di certezza del diritto³⁵.

Quanto appena considerato trova conferma, inoltre, nel terzo comma dell'art. 10-*bis* che completa il concetto di "sostanza economica" rilevante ai fini della norma, escludendo l'elusività delle condotte sorrette da "valide ragioni extrafiscali non marginali"³⁶ di carattere organizzativo e gestionale, finalizzate ad un miglioramento strutturale dell'impresa o dell'attività professionale del contribuente.

Si tratta, invero, di un principio già affermato in giurisprudenza che, tuttavia, è parso opportuno codificare, in modo da chiarire definitivamente che nella valutazione complessiva di un'operazione ragioni non immediatamente

possibile, cit., p. 63, critica, invece, l'utilizzo del parametro della "normalità" da parte del legislatore, rilevando che «La nuova disposizione usa la normalità non per stabilire come le cose sono andate (e dunque per provare che, probabilmente, quello che si dice essere accaduto, essendo anormale, non è realmente accaduto); essa usa invece la normalità per predire come le cose (che afferma certamente non verificatesi) avrebbero dovuto, semmai, verificarsi». Ciò, in particolare, a parere dell'A. è irrazionale «rispetto al modo con cui, almeno sul piano sostanziale del tributo, essa osserva il reale 'uso-risultato' (senza poggiare su alcuna massima di comune esperienza di tipo cognitivo) o prevede il non-reale 'uso-risultato' che avrebbe dovuto esistere (sul presupposto che non sia realmente esistito)», nonché «rispetto al modo con cui essa osserva il reale 'uso-attività' perché se, da un lato, si avvale di efficaci elementi sintomatici (divergenza di *ratio*, colleganza negoziale, assenza di normalità etc.), i quali depongono a favore della sua logicità, tuttavia, dall'altro, pare priva di un elemento, quello psicologico, che è invece logicamente indispensabile per qualificare «abusiva» la condotta».

³⁵ Cfr. *supra*, Cap. I, par. 2.2.

³⁶ G. ZIZZO, *La nozione di abuso ecc.*, cit., p. 10, nota 20, osserva che, sebbene il comma 3 in parola qualifichi le ragioni economiche sia come "valide" che come "non marginali" i due concetti siano, in realtà, equivalenti.

quantificabili sul piano economico hanno pari dignità rispetto ad altri, più suggestivi, fattori come la riduzione del carico fiscale³⁷.

Con tale locuzione, in altri termini, il legislatore ha individuato un elemento negativo della fattispecie abusiva³⁸, la cui concreta individuazione non è, tuttavia, agevole per l'interprete al quale è lasciato il difficile compito di valutare, caso per caso, le concorrenti ragioni alla base delle scelte del contribuente al fine di verificare se quelle non fiscali possano ritenersi o meno "marginali"³⁹.

Sul punto, la relazione di accompagnamento al d.lgs. 128/2015 offriva un criterio di massima, affermando che «*le valide ragioni economiche extrafiscali non marginali sussistono solo se l'operazione non sarebbe stata posta in essere in loro assenza*», il che faceva deporre per un'indagine di carattere soggettivo in merito a tali circostanze che renderebbe ancora più ardua la valutazione.

Nondimeno, per salvaguardare le esigenze di certezza del diritto e di prevedibilità delle scelte economiche, che la stessa riforma mirava a tutelare, deve ritenersi che anche tale indagine debba svilupparsi sugli elementi oggettivi delle operazioni considerate e, in tal senso, conduce anche la scelta

³⁷ Tale concetto era definito in modo ancor più netto nella legge delega n. 23/2014 che, al comma 1 lett. b) n. 2, precisava che «costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione, ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente». G. ZIZZO, *La nuova nozione di abuso del diritto e le raccomandazioni della Commissione europea*, in *Corr. trib.*, n. 47/2015, pp. 4577 e ss., rileva che «L'assenza di sostanza economica è, del resto, definita a monte dalla disposizione come inidoneità "a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali". La verifica prescritta è dunque una verifica di tipo oggettivo, riguardante gli effetti dell'atto o della sequenza di atti, e precisamente la sua attitudine ad incidere nella sfera economico-giuridica dell'agente, nonché la sua coerenza rispetto alla modifica prodotta. La natura della modifica non pare determinante. Sembra potersi trattare così di una modifica quantitativa come di una modifica soltanto qualitativa». Cfr. anche C. SANTORIELLO, *op. cit.*, p. 41.

³⁸ A. CONTRINO - A. MARCHESELLI, *Le valide ragioni extrafiscali, non marginali, nella dinamica della contestazione dell'abuso*, in C. Glendi - C. Consolo - A. Contrino (a cura di), *cit.*, p. 23 definiscono le valide ragioni extrafiscali un "controlimite di garanzia", in virtù del quale «chi agisce per fini extrafiscali seri e oggettivi ha diritto a essere tassato solo dalla legge espressa».

³⁹ M. VILLANI, *op. cit.*, p. 31, evidenzia il rischio che tale criterio, calato in realtà economiche sempre più articolate complesse, presenti margini di apprezzamento forse eccessivi. Analogamente, F. AMATUCCI, *op. cit.*, p. 106, il quale rileva anche la necessità, in tale contesto, di particolari conoscenze tecniche di pianificazione aziendale in capo all'Amministrazione finanziaria.

del legislatore delegato di non riportare tale indicazione nell'art. 10-*bis* nel quale, al contrario, non si rinvencono richiami alle connotazioni psicologiche dell'azione⁴⁰.

La nozione di abuso del diritto è ulteriormente completata dalla definizione di “vantaggi fiscali indebiti”, individuati in tutti «*i benefici, anche non immediati, realizzato in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario*». La precisazione fornita dal legislatore non riveste profili di novità rispetto all'elaborazione dottrinale e giurisprudenziale antecedente, tuttavia, è stato rilevato che il generico riferimento ai principi generali possa lasciare eccessivi margini di valutazione in sede di accertamento, analogamente a quanto avvenuto in passato con l'affermazione della matrice costituzionale del principio anti-abuso, con il rischio che l'Amministrazione finanziaria o, in caso di contenzioso, il giudice tributario, possano considerare abusive anche condotte che non violino specifiche norme tributarie ma la *ratio* dei richiamati principi, dilatando così l'ambito applicativo della nuova norma e, conseguentemente, riproponendo i

⁴⁰ Sul punto, Cass. Pen, sez. III, 1.10.2015 (dep. 7.10.2015), n. 40272, afferma che «Vero è che la riconosciuta possibile coesistenza di ragioni economiche extrafiscali con quelle fiscali lascia margini di incertezza sul peso specifico che le une devono assumere rispetto alle altre, affinché possa essere superato il connotato di abusività dell'operazione. Tuttavia, per cogliere la non marginalità delle ragioni extrafiscali occorre guardare all'intrinseca valenza di tali ragioni rispetto al compimento dell'operazione di cui si sindaca l'abusività. In questo senso, le ragioni economiche extrafiscali non marginali sussistono solo se l'operazione non sarebbe stata posta in essere in loro assenza. In altri termini, dunque, sarà necessario dimostrare che l'operazione non sarebbe stata compiuta in assenza di tali ragioni». G. ZIZZO, *La nuova nozione di abuso ecc., cit.*, pp. 4577 e ss. ritiene che «il testo della disposizione orienta chiaramente verso una valutazione rapportata al risultato, non alle motivazioni» e «Solo ragionando in termini di mera apprezzabilità e significatività, di concreta attitudine a concorrere alle predette scelte, indipendentemente dal ruolo, decisivo o meno, assolto in tale ambito, le ragioni extrafiscali sono in grado di assumere un effettivo rilievo nella qualificazione della condotta». Di diverso avviso è, invece, V. FICARI, *op. cit.*, pp. 323, il quale ritiene che «la scelta del legislatore sia stata quella di dare una equilibrata considerazione all'intento soggettivo e volitivo nella perfezione della fattispecie». In merito al valore “scriminante” delle ragioni extrafiscali, valorizzando l'inciso “in ogni caso” contenuto nel terzo comma in parola, V. MASTROIACOVO, *L'abuso del diritto o elusione ecc., cit.*, p. 14, osserva che le stesse sarebbero «di per sé idonee a impedire l'effetto giuridico dell'inopponibilità dell'operazione all'amministrazione finanziaria pur in presenza di un vantaggio fiscale “indebito”, poiché esso non è caratterizzato dall'essenzialità».

problemi di certezza del diritto e di prevedibilità degli effetti delle scelte economiche caratterizzanti il sistema previgente⁴¹.

Nell'economia della disposizione in esame riveste, inoltre, grande rilevanza la previsione contenuta nel quarto comma che riconosce esplicitamente *«la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale»*.

Si tratta, invero, di un principio già affermato dalla giurisprudenza di legittimità che, anche in epoca coeva alla riforma, affermava come *«l'elemento integrante l'“indebito” vantaggio fiscale per “contrarietà” allo scopo perseguito dalle norme tributarie eluse, va ricercato nella causa concreta della operazione negoziale sottesa al “meccanismo giuridico contorto” (...), volto ad aggirare la normativa tributaria, e posto in atto per raggiungere lo scopo essenziale del risparmio d'imposta che in altro modo non sarebbe possibile conseguire (cfr. Corte giustizia, Newey, cit. “il principio del divieto dell'abuso del diritto comporta il divieto delle costruzioni meramente artificiose”)*, rimanendo precluso l'utilizzo di strumenti o combinazioni negoziali, pur se esenti da vizi di nullità ex art. 1418 c.c., volti a realizzare un risultato fiscale non conforme a quello “normale” e cioè non conforme allo scopo voluto dalla norma tributaria elusa, avuto riguardo alla realtà effettuale della operazione economica e non al suo mero rivestimento giuridico»⁴².

⁴¹ Così, M. VILLANI, *op. cit.*, p. 32, la quale, peraltro, rileva che tale rischio «è attenuato dal principio fissato nel comma primo, in base al quale i vantaggi fiscali in debiti che il contribuente ha realizzato attraverso l'operazione elusiva devono rappresentare lo scopo essenziale della condotta; vale a dire che il vantaggio fiscale ottenuto con l'operazione sospettata di elusione, per essere indebito, deve essere prevalente rispetto a tutti gli altri».

⁴² Cass. Civ., sez. trib., 1.12.2014 (dep. 26.08.2015), n. 17175, in *Boll. trib.*, n. 22/2015, pp. 1644 e ss., con nota di L. LOVECCHIO, *Abuso del diritto e ripensamenti della Corte di Cassazione: i primi effetti dell'attuazione della delega fiscale?*. La stessa decisione cita numerosi precedenti in tal senso e, in particolare: «Corte Cass. 5 sez. 8.4.2009 n. 8487, id. 5 sez. 10.6.2011 n. 12788 che fanno riferimento ad un “uso improprio, ingiustificato o deviante di un legittimo strumento giuridico”, id. 5 sez. 21.1.2011 n. 1372, id. 5 sez. 20.5.2011 n. 11236, id. 5 sez. 20.10.2011 n. 21782, id. 5 sez. 15.1.2014 n. 653 che fanno riferimento a “vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione od un risparmio d'imposta”; id. 5 sez. 30.11.2012 n. 21390 che si riferisce a “modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato”», nonché «Corte Cass. 5 sez. 29.9.2006 n. 21221, che richiede di valutare l'operazione “nella sua essenza”; id. 5 sez. 21.11.2008 n. 27646 secondo cui occorre “cogliere

L'esplicito riconoscimento, anche da parte del legislatore, di tale principio, a parere di chi scrive, è, inoltre, rilevante sotto un duplice profilo. Da un lato, poiché il legislatore riconosce formalmente la centralità e la preordinazione, anche in relazione a scelte direttamente incidenti sul carico fiscale, dei principi di libertà di iniziativa economica e di autonomia negoziale⁴³; dall'altro, chiarisce i rapporti che intercorrono tra i due elementi costitutivi del nuovo abuso del diritto, nonché la logica ricostruttiva che deve guidare l'interprete nella valutazione delle operazioni sospettate di essere elusive.

Come evidenziato nel corso della trattazione, infatti, gli incerti confini dell'abuso di matrice giurisprudenziale portavano spesso a ragionamenti tautologici che, di fatto, rinvenivano il carattere indebito in ogni risparmio non assistito da valide ragioni economiche. Al contrario, la lettura congiunta delle definizioni fornite dai primi due commi dell'art. 10-*bis* con quella contenuta nel quarto, emerge che il carattere predominante delle condotte di elusione è la loro immotivata complessità – o, finanche, inutilità – non rientrandovi, invece, la condotta del contribuente che sceglie, tra diverse strutture negoziali equivalenti previste dall'ordinamento e produttive dei medesimi effetti extra-tributari, quella fiscalmente meno onerosa, anche se in ipotesi la stessa è meno coerente di altre nella logica di mercato applicabile al caso di specie⁴⁴.

la vera natura della prestazione ed assoggettarla ad imposizione per il suo effettivo contenuto”; id. 5 sez. 21.1.2009 n. 1465 ed id. 5 sez. 22.9.2010 n. 20029, per cui l'operazione economica deve essere valutata “tenuto conto sia della volontà delle parti implicate, che del contenuto fattuale e giuridico”; id. Sez. 6-5, Ordinanza n. 6835 del 19/03/2013 secondo cui la verifica della condotta abusiva “impone di privilegiare l'intrinseca natura e gli effetti giuridici, rispetto al titolo e alla forma apparente degli stessi, con la conseguenza che i concetti privatistici relativi all'autonomia negoziale regrediscono, di fronte alle esigenze antielusive poste dalla norma, a semplici elementi della fattispecie tributaria, per ricostruire la quale dovrà, dunque, darsi preminenza alla causa reale e complessiva dell'operazione economica, rispetto alle forme dei singoli negozi giuridici”; id. Sez. 5, Sentenza n. 17965 del 24/07/2013».

⁴³ La considerazione è di G. MELIS, *op. cit.*, p. 110, il quale prosegue affermando che tali principi possono essere limitati, come nel caso dell'abuso del diritto, a fronte di «comportamenti “patologici” – anomali e fraudolenti – suscettibili di violare i principi di buona fede ed affidamento sanciti dall'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente, alterando le regole di riparto dei carichi impositivi».

⁴⁴ Ad esempio, come affermato da Cass. Pen., n. 40272/2015, *cit.*, prima sentenza di legittimità pronunciata dopo l'entrata in vigore dell'art. 10-*bis*, riprendendo testualmente la Relazione illustrativa al d.lgs. 128/105: «non è possibile configurare una condotta abusiva laddove il

Se così non fosse, si lascerebbe, invero, all'Amministrazione finanziaria il potere di contestare la nuova fattispecie ogniqualvolta un soggetto scelga una via fiscalmente meno onerosa a fronte di possibili soluzioni alternative produttive degli stessi risultati extrafiscali, sull'assunto che le stesse siano più idonee al caso concreto, in evidente violazione del principio di libertà di iniziativa economica garantito dall'art. 41 della Costituzione⁴⁵.

Da quanto finora osservato si può, peraltro, rilevare un rapporto gerarchico, o per meglio dire di successione logica, tra i due elementi strutturali dell'abuso del diritto codificato, giacché il vantaggio fiscale "indebito" ha quale presupposto l'assenza di sostanza economica delle operazioni dalle quali scaturisce⁴⁶. Se è vero, infatti, che il carattere indebito del risparmio non può evincersi *sic et simpliciter* dall'assenza di sostanza economica dell'operazione preordinata, è vero, tuttavia, il contrario, ossia che la sostanza economica dell'operazione ne esclude l'abusività e,

contribuente scelga, per dare luogo all'estinzione di una società, di procedere a una fusione anziché alla liquidazione. È vero che la prima operazione è a carattere neutrale e la seconda ha, invece, natura realizzativa, ma nessuna disposizione tributaria mostra "preferenza" per l'una o l'altra operazione: sono due operazioni messe sullo stesso piano, ancorché disciplinate da regole fiscali diverse». In breve, come osservato da M. SCUFFI, *op. cit.*, pp. 234 e ss., «Se il contribuente pone in essere delle operazioni per conseguire un vantaggio fiscale legittimo (ancorché prive di sostanza economica) non realizza un abuso che richiede – sempre – la presenza di entrambe le condizioni». Analogamente, G. ZIZZO, *La nuova nozione di abuso ecc.*, *cit.*, pp. 4577 e ss. osserva che «quando la normativa tributaria regola in maniera diversa operazioni fungibili sul piano degli effetti giuridico-economici, la circostanza che la scelta ricada su quella fiscalmente più conveniente non può connotare il risparmio ottenuto come indebito». Sul rapporto tra nuovo art. 10-*bis* e lecito risparmio d'imposta e per l'analisi di diversi casi pratici, cfr. *amplius* A. CONTRINO, *I confini dell'abuso*, in E. della Valle - V. Ficari - G. Marini (a cura di), *op. cit.*, pp. 35 e ss.; A. CARINCI - D. DEOTTO, *op. cit.*, pp. 3107 e ss.

⁴⁵ In tal senso, già con riferimento al sistema previgente alla riforma, G. ESCALAR, *Indebita trasformazione del divieto di abuso del diritto in divieto di scelta del regime fiscale meno oneroso*, in *Corr. trib.*, n. 35/2012, p. 2713. D. STEVANATO, *op. ult. cit.*, pp. 695 e ss., nell'ambito di un più ampio ragionamento sul concetto di sostanza economica rilevante per il nuovo art. 10-*bis*, esprime analogha perplessità, osservando che «L'errore di fondo della prospettiva ricostruttiva maggioritaria è però quello di pensare che esista un unico "percorso giuridico", un solo schema negoziale in grado di fornire adeguata o corretta rappresentazione ad un certo obiettivo economico, e non invece una pluralità di strumenti e percorsi rispetto ai quali sarebbe assai difficile e comunque opinabile assegnare una patente di "normalità", stabilire una scala di priorità o una gradazione in termini di meritevolezza».

⁴⁶ Tale presupposto del ragionamento sembra trovare conforto nelle riflessioni di V. FICARI, *op. cit.*, p. 324, laddove si legge che «la non debenza del vantaggio fiscale sarà solo la conseguenza di un comportamento concretizzatosi in "una o più operazioni" la cui mancanza di sostanza economica fosse previamente accertata alla luce di tutti gli elementi indiziari sopra richiamati; parimenti essa sarà indubbia se il vantaggio emergesse a seguito di una scelta tra operazioni omogenee e comparabili e non, invece, quando tale carattere fosse assente».

conseguentemente, i benefici fiscali alla stessa conseguenti non possono considerarsi indebiti⁴⁷.

A conclusione dell'analisi degli elementi definitori deve, infine, essere richiamata l'indicazione contenuta nel penultimo comma della disposizione in esame, nel quale il legislatore si è preoccupato di ribadire che l'abuso del diritto può configurarsi solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie.

Si tratta di una precisazione apparentemente pleonastica che rimarca la natura residuale del fenomeno, evidenziando che lo stesso ha quale presupposto il rispetto formale delle norme di legge, a differenza delle ipotesi di evasione caratterizzate, al contrario, dalla violazione diretta di disposizioni fiscali⁴⁸. Una parte della dottrina ritiene, tuttavia, che tale precisazione sia utile a delimitare l'ambito applicativo dell'art. 10-*bis*, escludendo dallo stesso anche le norme speciali antielusive alle quali, quindi, non sarebbero applicabili le disposizioni procedurali e le conseguenti garanzie per il contribuente previsti dal legislatore delegato.

⁴⁷ F. PISTOLESI, *L'interpello anti abuso*, in E. della Valle - V. Ficari - G. Marini (a cura di), *op. cit.*, p. 150, osserva in tal senso che «Va da sé che, una volta dimostrata la “sostanza economica”, nessun vantaggio fiscale in debito può prospettarsi». La riflessione non significa, tuttavia, che l'elemento del “vantaggio fiscale indebito” debba considerarsi marginale, come accadeva in passato laddove si riteneva l'assenza di valide ragioni extrafiscali sufficiente a giustificare la ripresa a tassazione dei vantaggi conseguiti. Al contrario, il perseguimento di un vantaggio indebito è uno dei principali elementi costitutivi del fenomeno in esame, «essenziale ai fini di una corretta definizione dell'abuso del diritto ed è sottolineato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, secondo la quale, come detto, va colpito non qualsiasi vantaggio fiscale, ma solo quelli indebiti, contrari cioè alla *ratio* dell'istituto di cui si invoca l'applicazione». Così, F. GALLO, *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, *cit.*, p. 1330; ID., *Brevi considerazioni ecc.*, *cit.*, p. 949. Sul ruolo secondario attribuito dalla giurisprudenza all'indebito vantaggio fiscale cfr. G. ESCALAR, *op. ult. cit.*, pp. 2710 e ss.

⁴⁸ Sulla natura residuale dell'abuso del diritto, F. GALLO, *L'abuso del diritto in materia tributaria tra sanzione amministrativa e repressione penale*, in *Giur. comm.*, n. 2/2017, pp. 177 e ss., osserva che «la contestazione dell'abuso rappresenta solo uno strumento estremo e residuale cui l'amministrazione finanziaria può far ricorso per contraddire l'operato del contribuente in tutte le ipotesi in cui non sia possibile accertare l'evasione. Tale residualità deve intendersi nel senso che, se c'è abuso-elusione, non ci possono essere ontologicamente né simulazione, né frode, né ogni altro tipo di condotta più grave risolvendosi in un'evasione di natura non interpretativa». Sul punto cfr. anche G. ZIZZO, *La nuova nozione di abuso ecc.*, *cit.*, pp. 4577 e ss.

2.2. La ripartizione dell'onere probatorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

Lo sforzo definitivo operato dal legislatore permette, inoltre, anche alla luce delle considerazioni svolte, di ripartire con chiarezza l'onere probatorio tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente.

L'art. 10-*bis*, invero, al nono comma precisa che è onere della parte pubblica dimostrare la sussistenza degli elementi costitutivi della condotta abusiva, non più rilevabile d'ufficio in sede di contenzioso⁴⁹, mentre il contribuente deve dimostrare la sussistenza delle valide ragioni extrafiscali individuate al terzo comma della medesima disposizione, il che avvalorata la classificazione delle stesse quale elemento negativo della fattispecie elusiva⁵⁰.

⁴⁹ Per un'analisi critica delle ragioni su cui la giurisprudenza ha in passato riconosciuto la rilevanza d'ufficio delle ipotesi di abuso del diritto, cfr. F. TESAURO, *Abuso e processo: poteri del giudice e oneri di prova*, in della Valle E. - Ficari V. - Marini G. (a cura di), *Abuso del diritto ed elusione fiscale, cit.*, pp. 197 e ss.

⁵⁰ F. TESAURO, *op. cit.*, p. 206, in chiave processual-tributaria, precisa che «sia l'Amministrazione sia il contribuente sono onerati non della prova di nudi fatti, ma di una enunciazione complessa, ovvero di due enunciazioni: devono infatti affermare provare non solo che un fatto si è verificato, ma che quel fatto riveste un certo valore in base a un determinato criterio di valutazione». Nella giurisprudenza di legittimità, sull'onere probatorio tra fisco e contribuente cfr., *ex pluribus*, Cass. Civ. sez. Trib., 11.01.2016 (dep. 09.08.2016), n. 16675, che, richiamando precedenti decisioni, ricorda «come di recente ribadito da questa Corte (Cass. n. 5155/16), il comportamento abusivo è stato circoscritto a “quell'operazione economica che – tenuto conto sia della volontà delle parti implicate, sia del contesto fattuale e giuridico – ponga quale elemento predominante e assorbente della transazione lo scopo di ottenere vantaggi fiscali, con la conseguenza che il divieto di comportamenti abusivi non vale se quelle operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi d'imposta (Cass. 25972/14, p. 9.1.). La prova sia del disegno elusivo sia delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato (Cass. 1465/09) e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale, incombe sull'Amministrazione finanziaria, mentre grava sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti che giustificano operazioni in quel modo strutturate. Inoltre non è configurabile l'abuso del diritto se non sia stato provato dall'ufficio il vantaggio fiscale che sarebbe derivato al contribuente accertato dalla manipolazione degli schemi contrattuali classici (Cass. 20029/10). Dunque, il carattere abusivo, sotto il profilo fiscale, di una determinata operazione, nel fondarsi normativamente sul difetto di valide ragioni economiche e sul conseguimento di un indebito vantaggio fiscale (Cass., sez. un., 30055/08 e 30057/08; v. C. giust. UE nei casi 3M Italia, Halifax, Part Service), presuppone quanto meno l'esistenza di un adeguato strumento giuridico che, pur se alternativo a quello scelto dai contraenti, sia comunque funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico perseguito (Cass. 21390/12, p.3.2) e si deve indagare se vi sia reale fungibilità con le soluzioni eventualmente prospettate dal fisco (Cass. 4604/14)»». Analogamente, di recente, cfr. Cass. Civ., sez. Trib., 22.03.2017 (dep. 13.04.2017), n. 9610; Cass. Civ., sez. Trib., 22.03.2017 (dep. 18.04.2017), n. 9771.

L'Amministrazione è, in altri termini, chiamata a dimostrare l'assenza di sostanza economica dell'operazione (o delle operazioni) posta in essere dal contribuente, evidenziando, da un lato, le ragioni che la collocano al di fuori delle normali logiche di mercato e, dall'altro, la condotta alternativa che il soggetto passivo avrebbe dovuto tenere, individuando, infine, l'indebito risparmio d'imposta, calcolato sulla differenza tra l'operazione effettivamente realizzata e quella "parametro" ritenuta appropriata la caso di specie⁵¹, mentre il contribuente deve provare che la scelta di procedere con la manovra contestata era sorretta da valide ragioni economiche, indipendenti dai benefici fiscali dalla stessa discendenti⁵², che dovranno essere valutate, dunque, in ottica *ex ante* tenendo conto della situazione di fatto in cui l'operazione è stata congegnata e dei risultati dalla stessa attesi⁵³. Ma se così è, allora, anche per

⁵¹ L'importanza della motivazione dell'atto di accertamento e la necessità di considerare le peculiarità del caso concreto sono state di recente sottolineate anche dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea che, nel caso *Egiom SAS*, causa C-6/16, sentenza del 7 settembre 2017, in un caso concernente l'applicazione della c.d. Direttiva "madre-figlia" (Dir. 90/435/CEE del Consiglio, del 23 luglio 1990), ha affermato che «una presunzione generale di frode e di abuso non può giustificare né un provvedimento fiscale che pregiudichi gli obiettivi di una direttiva, né un provvedimento fiscale che pregiudichi l'esercizio di una libertà fondamentale garantita dal Trattato (sentenze del 26 settembre 2000, Commissione/Belgio, C-478/98, EU:C:2000:497, punto 45 e la giurisprudenza ivi citata, nonché del 5 luglio 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punto 38). Per verificare se un'operazione persegue un obiettivo di frode e di abuso, le autorità nazionali competenti non possono limitarsi ad applicare criteri generali predeterminati, ma devono procedere, caso per caso, a un esame complessivo dell'operazione interessata» (§ 31-32). Sottolineatura aggiunta.

⁵² G. ZIZZO, *La nuova nozione di abuso ecc., cit.*, pp. 4577 e ss. riassume efficacemente l'onere probatorio gravante sul soggetto passivo, rilevando che «La ricorrenza di apprezzabili ragioni extrafiscali serve unicamente al contribuente (sul quale ai sensi del comma 9 grava l'onere di argomentarla) a rappresentare una sostanza economica apparentemente assente, consentendo di imputare alla condotta considerata un'attitudine alla contribuzione diversa da quella manifestata dalla condotta assunta dall'Amministrazione finanziaria a modello, perché *prima facie* più adeguata, diretta, efficiente, rispetto al risultato economico-giuridico conseguito».

⁵³ D. STEVANATO, *op. ult. cit.*, pp. 695 e ss., ritiene, tuttavia, «ultroneo introdurre in capo al contribuente un onere dimostrativo avente ad oggetto le "ragioni economiche" o extrafiscali delle operazioni effettuate, per un motivo elementare: se configurano abuso del diritto "una o più operazioni prive di sostanza economica che...realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti", è evidente che tale connotazione esclude in radice la possibilità di allegare "valide ragioni extrafiscali" delle operazioni, giacché altrimenti queste ultime non sarebbero "prive di sostanza economica". Al riguardo, paiono ancora attuali le considerazioni svolte in relazione al contraddittorio disciplinato dal previgente art. 37-bis da M. PROCOPIO, *La poco convincente riforma dell'abuso del diritto ed i dubbi di legittimità costituzionale*, in *Dir. prat. trib.*, n. 4/2014, pp. 746 e ss., secondo il quale «La richiamata disposizione attribuisce agli organi di controllo dell'Amministrazione finanziaria un notevole ed inammissibile potere discrezionale consentendogli di richiedere le prestazioni patrimoniali qualora, a suo (di fatto insindacabile) giudizio, le operazioni poste in essere dagli operatori economici siano effettuate,

tale analisi non potrà prescindere dalle regole di esperienza (*rectius* dalle logiche di mercato) nell'apprezzamento delle ragioni extrafiscali alla base della stessa.

In altri termini, alla luce di tale ragionamento si ritiene che nel sistema delineato dal legislatore del 2015 le normali logiche di mercato rivestano un ruolo centrale, quale *trait d'union* tra gli elementi costitutivi, positivi e negativi, del nuovo abuso del diritto, e rappresentano il punto di partenza da cui deve muovere l'interprete che, pertanto, dovrà avere una specifica esperienza nel settore di riferimento.

Particolarmente significativa, sul piano della certezza del diritto, è la precisazione contenuta nel comma 9 dell'art. 10-*bis* che esclude la rilevanza d'ufficio delle condotte abusive, così superando l'orientamento giurisprudenziale maggioritario che, come ricordato nel capitolo precedente, riconosceva al giudice il potere di sindacare, anche in sede di legittimità, l'elusività di un'operazione, con evidente lesione dei diritti di difesa del contribuente⁵⁴.

strumentalmente, al fine di conseguire un vantaggio fiscale non spettante. L'illegittimità di una siffatta norma appare, a nostro avviso, sin troppo evidente: contrariamente a quanto espressamente disposto dall'art. 2697 del codice civile, è il contribuente a dover fornire la dimostrazione dell'utilità *economica* dell'operazione effettuata. Si è in presenza, in numerosissimi casi, della c.d. "prova diabolica".

⁵⁴ Cfr. *supra*, Cap. I, par. 2.3. Sul punto, in relazione al nuovo art. 10-*bis*, cfr. F. GALLO, *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, cit., p. 1337, il quale accoglie con favore la scelta legislativa di accedere all'impostazione maggioritaria in dottrina per la quale «l'amministrazione ha consumato il suo potere con l'emissione del provvedimento nel quale ha indicato le ragioni dell'accertamento. Di conseguenza, nessuna integrazione è possibile in corso di giudizio, né da parte sua né da parte del giudice, vietandolo l'art. 112 c.p.c., per il quale il giudice può pronunciare d'ufficio solo su eccezioni proposte dalle parti». V. FICARI, *op. cit.*, p. 326, ritiene, tuttavia, che «uno spazio per la rilevanza potrebbe sopravvivere ove il giudice adito ritenesse sussistente una condotta abusiva/elusiva per ragioni giuridiche diverse da quelle dedotte dagli uffici ma sulla base di fatti identici a quelli accertati nelle fasi di merito e nell'avviso; in questi termini l'ipotesi solcherebbe la scia degli orientamenti giurisprudenziali (non sempre condivisi in dottrina) che dalla ricostruzione dell'oggetto del processo tributario in termini di impugnazione – merito fanno discendere un potere di rideterminazione giudiziale di valori imponibili tra quello dichiarato e quello accertato». È questo il timore di A. CARINCI - D. DEOTTO, *op. cit.*, pp. 3107 e ss., preoccupati che, a tal fine, «possa un domani prevalere la tentazione di evocare ancora il principio immanente dell'abuso, piuttosto che la sua codificazione positiva, ma per la semplice ragione che i principi, diversamente dalle regole, rimangono più duttili e versatili alle esigenze contingenti». A. GIOVANNINI, *Note controcorrente ecc.*, cit., pp. 4506 e ss., ritiene, comunque che anche qualora accedesse alla tesi della perdurante rilevanza, il giudice «deve prima provocare il contraddittorio su tale applicazione e sulla qualificazione giuridica, nei rigorosi confini dei fatti materiali dedotti

2.3. La necessaria attivazione del contraddittorio endoprocedimentale e i requisiti motivazionali degli atti conseguenti.

Recependo quanto positivamente previsto nella normativa previgente e, soprattutto, le indicazioni della sentenza n. 132/2015 della Corte Costituzionale⁵⁵, il sesto, il settimo e l'ottavo comma dell'art. 10-bis prevedono, inoltre, che nelle contestazioni di abuso del diritto sia attivato un contraddittorio endoprocedimentale, obbligando in sede di accertamento l'Amministrazione finanziaria a contestare al contribuente⁵⁶ le condotte ritenute abusive, invitando, a pena di nullità, quest'ultimo a fornire chiarimenti in ordine alle operazioni contestate entro sessanta giorni dalla notifica dell'atto⁵⁷.

dall'attore sostanziale (ossia dall'Amministrazione finanziaria), così da permettere al contribuente di contestare la nuova qualificazione della fattispecie impositiva e di argomentare sulla correttezza della condotta, sulla validità economica delle operazioni realizzate, ovvero sulla congruità sostanziale degli atti, secondo le normali regole di dialettica processuale». A. MERONE, *Abuso ed elusione del diritto*, in *Libro dell'anno del diritto 2016*, in www.treccani.it, ritiene, invece, che «La regola della non rilevabilità d'ufficio, però, presenta profili di dubbia costituzionalità. Innanzitutto perché è priva di copertura nella legge delega, nella quale non vi è alcuna indicazione in tal senso. In secondo luogo, il legislatore ordinario non può limitare il principio *iura novit curia*, che ha radici nell'art. 101, co. 2, Cost.».

⁵⁵ Cfr. *supra*, Cap. I, par. 3.1.

⁵⁶ G. FRANSONI, *Il contraddittorio nell'accertamento dell'abuso del diritto*, in E. della Valle - V. Ficari - G. Marini (a cura di), *op. cit.*, p. 122, precisa, sotto il profilo soggettivo del contraddittorio, che, da un lato, «dal punto di vista dei contribuenti (e, in genere, dei destinatari dell'azione di controllo dell'Agenzia), la richiesta di chiarimenti deve essere inviata a tutti coloro nei cui confronti si presume di poter contestare l'inopponibilità dell'operazione asseritamente abusiva»; dall'altro, «La "plurisoggettività" del contraddittorio sussiste, tuttavia, anche ove si considerino gli uffici coinvolti. Invero, sia nei casi in cui il contraddittorio coinvolge necessariamente più contribuenti (ciascuno dei quali potrebbe ricadere nella competenza "per territorio" o "per dimensione" di diversi uffici), sia nelle ipotesi in cui il vantaggio fiscale dipende dall'apprezzamento dell'onere di più tributi, sarà sempre opportuno (e, in alcuni casi, verosimilmente necessario) il coinvolgimento di più uffici». Più in generale, sul contraddittorio preventivo nell'accertamento tributario, cfr., di recente, F. BENINCASA, *Osservazioni sul contraddittorio preventivo nel procedimento di accertamento tributario*, in *Boll. trib.*, n. 13/2017, pp. 1005 e ss.

⁵⁷ F. AMATUCCI, *op. cit.*, p. 105, ritiene che il periodo di 60 giorni sia inadeguato in quanto «non può nascondersi che evidenti sono le difficoltà che derivano dalla necessità da parte dell'ufficio di verificare, attraverso le ragioni, la reale volontà degli operatori economici e commerciali in un termine predefinito alla luce delle limitazioni e preclusioni probatorie previste in fase procedimentale tributaria dal nostro ordinamento». Per A. SALVATORE, *op. cit.*, p. 1297, «in ragione della complessità della materia in esame, si dovrebbe ritenere – in assenza di una specifica indicazione – che il termine di 60 giorni concesso al contribuente per l'esposizione delle proprie ragioni sia da intendersi ordinatorio, e non perentorio».

Segnatamente, si ritiene che tale giustificazione possa essere fornita tanto in positivo, ossia evidenziando la sussistenza di ragioni extrafiscali non marginali alle base delle scelte economiche operate, quanto in negativo, attraverso una specifica contestazione della bontà delle conclusioni cui sono giunti gli accertatori, dimostrando che l'operazione alternativa dagli stessi prospettata (*rectius* pretesa) e quella concretamente realizzata siano fungibili o che, al contrario, non siano equiparabili poiché la prima produce effetti extrafiscali diversi, ulteriori o inferiori, nella sfera giuridica del soggetto passivo o, ancora, che quella ipotizzata in sede di accertamento non sia meno articolata di quella asseritamente elusiva⁵⁸.

Tale considerazione, desumibile da un'interpretazione complessiva delle regole e dei principi contenuti nell'art. 10-*bis*, pare, inoltre, confortata dalla giurisprudenza formatasi già sotto la vigenza della precedente clausola semi-generale antielusiva, prevista dall'art. 37-*bis* D.P.R. 600/1973, che demandava al giudice «*l'esame in concreto della costruzione prospettata dal fisco nei suoi effetti giuridici e nelle ricadute economiche, tenuto conto dei principi che regolano la materia*»⁵⁹ e delle conseguenze nel caso di specie prodotte.

⁵⁸ Sui requisiti contenutistici della risposta del contribuente, anche in termini di raffronto con quanto previsto dall'art. 12 dello Statuto del contribuente, cfr. G. FRANSONI, *op. ult. cit.*, p. 125, il quale ritiene, inoltre, che le eventuali spiegazioni comunicate oltre il termine di sessanta giorni debbano essere comunque prese in considerazione dall'ufficio, salvo che non sia stato già notificato l'atto di accertamento o che il ritardo sia interpretabile come una violazione del principio di cooperazione tra le parti. Dal punto di vista formale, l'A. osserva, inoltre, che, data l'importanza dell'atto lo stesso deve essere «certamente sottoscritto». Anche A. CONTRINO - A. MARCHESELLI, *Procedimento di accertamento dell'abuso, contraddittorio anticipato e scelte difensive*, in C. Glendi - C. Consolo - A. Contrino (a cura di), *op. cit.*, p. 36, ritengono che, pur in assenza di specifiche indicazioni formali, la richiesta di chiarimenti debba avere forma scritta. Per quanto concerne la risposta del contribuente, la nuova norma, a differenza dell'art. 37-*bis* previgente che stabiliva espressamente la forma scritta, non fornisce indicazioni, sicché, rilevano gli Autori, «dovrebbe essere riconosciuta al contribuente la possibilità di fornire i chiarimenti anche presentandosi di persona tramite delegato presso l'Ufficio, ma a condizione che in questo caso si proceda a una formalizzazione, ad esempio, mediante verbalizzazione, in guisa da consentire la verifica giudiziale del rispetto dell'obbligo specifico di motivazione sul punto dell'atto impositivo, previsto dal comma otto».

⁵⁹ Così, Cass. Civ., n. 439/2015, cit. Nel caso di specie, la Suprema Corte ha annullato la decisione di una Commissione Tributaria Regionale, accogliendo il ricorso del contribuente che lamentava come il giudice d'appello avesse «trascurato sia di rilevare le criticità delle (ancor più complesse) strade alternative ipotizzate dal fisco, criticità puntualmente evidenziate in sede amministrativa e di merito, sia di considerare la volontà dei (*omissis*) di conservare la proprietà dell'immobile in (*omissis*) e la sua obiettiva intrasferibilità». Negli stessi termini cfr. anche Cass. Civ., sez. trib., 16.01.2015 (dep. 27.03.2015), n. 6226.

Decorso tale periodo, qualora gli accertatori ritengano non soddisfacenti le eventuali⁶⁰ argomentazioni del contribuente, il sesto comma prevede che l'abuso venga "accertato con apposito atto"⁶¹, senza che ciò pregiudichi ulteriori, possibili accertamenti relativi al medesimo anno d'imposta aventi ad oggetto illeciti diversi dall'abuso del diritto. L'ottavo comma della disposizione in commento precisa, inoltre, che tale atto deve indicare, a pena di nullità, specificamente gli elementi da cui è stato desunto l'abuso.

In particolare, il legislatore richiede, innanzitutto, che l'atto sia motivato «*in relazione alla condotta abusiva*», locuzione che, alla luce delle considerazioni svolte, andrebbe interpretata, a parere di chi scrive, in un'ottica di maggiore garanzia e coerenza sistematica, nel senso di obbligare l'Amministrazione non solo ad analizzare le caratteristiche dell'operazione realizzata dal contribuente ma anche a precisare quelle dell'operazione ritenuta applicabile al caso di specie e le relative caratteristiche. A sostegno di tale considerazione può, invero, osservarsi che l'inopponibilità all'erario dei vantaggi ottenuti con la manovra abusiva e il conseguente disconoscimento degli stessi da parte degli accertatori non possono che avere quale presupposto il raffronto tra le diverse conseguenze fiscali tra l'operazione contestata e quella assunta quale parametro di normalità per le ordinarie logiche di mercato.

⁶⁰ F. AMATUCCI, *op. cit.*, p. 104, nota che «non sono chiare le conseguenze della mancata partecipazione al contraddittorio, ossia se il contribuente può o meno adempiere alla richiesta dell'A. F. senza alcuna preclusione successiva o se si applicano le limitazioni previste dall'art. 32, D.P.R. 600/1973 che riguardano la mancata risposta agli inviti dell'ufficio e pregiudicano il diritto di difesa, considerato che l'istruttoria in materia di abuso sembra essersi spostata da quella processuale verso quella endo-procedimentale». A. CONTRINO - A. MARCHESELLI, *Procedimento di accertamento dell'abuso ecc., cit.*, p. 41, risolvono in senso negativo il quesito circa eventuali conseguenze sfavorevoli per il contribuente in caso di inerzia, «per la semplice ma decisiva ragione che manca una espressa comminatoria legislativa (...) senza considerare, poi, che nella fase del contraddittorio procedimentale, di cui si discute, non è imposto al contribuente di munirsi di un difensore tecnico».

⁶¹ V. MASTROIACOVO, *L'abuso del diritto o elusione ecc., cit.*, p. 21, rileva che «Si tratta appunto di una sorta di accertamento parziale specificamente motivato solo con riferimento alle contestazioni di abuso e di elusione». Analogamente, A. CONTRINO - A. MARCHESELLI, *Procedimento di accertamento dell'abuso ecc., cit.*, p. 42. *Contra* V. FICARI, *op. cit.*, p. 325, nota 34, valorizzando l'autonomia della procedura accertativa dell'abuso rispetto ad eventuali altre, osserva che «Non si dovrebbe, pertanto, intendere questa come una procedura di accertamento parziale in senso tecnico in quanto i requisiti di cui all'art. 41bis per le prove utilizzabili non sono richiamati; l'unico dato comune tra l'art. 10bis e l'art. 41bis è l'incipit "Senza pregiudizio (...)" e null'altro».

In linea con la definizione del nuovo abuso del diritto è stato, inoltre, previsto dal legislatore che l'avviso di accertamento individui specificamente le norme e i principi elusi, le ragioni per cui le spiegazioni fornite dal contribuente non sono state ritenute idonee ad escludere l'abusività dell'operazione, gli indebiti vantaggi fiscali ottenuti e, conseguentemente, l'imposta dovuta dal contribuente al netto di quanto già versato a seguito della condotta contestata⁶².

Il mancato rispetto di tali adempimenti e la mancata attivazione del contraddittorio endoprocedimentale sono previsti, come anticipato, a pena di nullità. La precisazione è significativa poiché tale sanzione nel sistema previgente era specificamente comminata dall'art. 37-*bis* D.P.R. 600/1973, mentre per le contestazioni di abuso del diritto la giurisprudenza era particolarmente restia all'estensione delle garanzie procedurali in parola anche a tali ipotesi, ed anzi, come ricordato nel capitolo precedente, dubitava della legittimità costituzionale della previsione contenuta nel predetto art. 37-*bis*.

Il nuovo art. 10-*bis*, unificando i due fenomeni e prevedendo per gli stessi la medesima disciplina, ha dunque risolto tale problematica, estendendo la disciplina più garantista a tutte le ipotesi di abuso del diritto.

Giova rilevare, peraltro, che il problema era già risolto, in senso positivo per il contribuente, da una parte della giurisprudenza che riteneva applicabili le

⁶² È il modello impositivo della c.d. "tassazione differenziale" delle fattispecie elusive in base al quale «attraverso l'avviso di accertamento notificato ai sensi della disposizione citata, l'amministrazione finanziaria applica l'imposta sull'operazione elusa, detassando, Allo stesso tempo, l'operazione elusiva». Così M. BEGHIN, *La "non opponibilità" al Fisco delle operazioni elusive tra disconoscimento dei vantaggi tributari rimborso delle imposte versate*, in E. della Valle - V. Ficari - G. Marini (a cura di), *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., pp. 75 - 77, il quale evidenzia che per dare attuazione a tale modello, i meccanismi prescelti dal legislatore sono l'inopponibilità delle operazioni elusive all'Amministrazione; il disconoscimento dei conseguenti vantaggi fiscali; e, in base al comma 11 dell'art. 10-*bis*, la restituzione a terzi di quanto dagli stessi eventualmente versato all'Erario nell'ambito dell'operazione elusiva, pur senza aver ricavato vantaggi indebiti e, perciò, senza assumere la qualifica di "soggetto elusore". Sul piano della riscossione in pendenza di giudizio, inoltre, il comma 10 della medesima norma, in deroga al principio di immediata esecutività degli avvisi di accertamento, i tributi o i maggiori tributi accertati e relativi interessi siano posti in riscossione soltanto a seguito della decisione di primo grado, nella misura prevista della normativa in tema di riscossione frazionata.

norme sul contraddittorio preventivo anche alle ipotesi di elusione non contemplate dall'art. 37-*bis*, in forza di un'interpretazione estensiva delle stesse fondata sull'analogia tra fattispecie abusive ed elusive che ha trovato autorevole conforto anche con la richiamata sentenza 26 maggio 2015, n. 132 della Corte Costituzionale⁶³.

Nondimeno, la Suprema Corte, successivamente alla decisione della Consulta ha affermato il principio secondo cui, anche alla luce di recenti orientamento comunitari, il giudice chiamato a valutare la nullità di un atto per violazione del contraddittorio previsto *ex lege* non dovrebbe comminare tale sanzione qualora risulti che il contenuto del provvedimento impugnato sarebbe stato lo stesso anche in caso di attivazione del procedimento incidentale.

In particolare, con la sentenza 16 giugno 2015 (pubblicata il 29 luglio 2015) n. 16036, la sezione tributaria della Cassazione, richiamando testualmente la decisione della Corte di Giustizia UE *Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV c. Staatssecretaris van Financiën*⁶⁴, ha affermato che «*Quest'ultima recentissima pronunzia, infatti, dà copertura comunitaria al principio giuspubblicistico di strumentalità delle forme (Sez., Sentenza n. 992 del 2015; v. n. 5518 del 2013) e chiarisce che "il giudice nazionale, avendo l'obbligo di garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione, può, nel valutare le conseguenze di una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, tenere conto della circostanza che una siffatta violazione determina l'annullamento della decisione adottata al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso"*»⁶⁵.

⁶³ Cfr. *supra* Cap. I, par. 3.1.

⁶⁴ Causa C-129/13, sentenza del 3.07.2014.

⁶⁵ L'impostazione è stata, peraltro, confermata anche dalle Sezioni Unite della Cassazione, con la sentenza 6.10.2015 (dep. 9.12.2015), n. 24823, che, in tema di tributi armonizzati, ha affermato che la necessità che il contribuente che si dolga della mancata attivazione del contraddittorio «assolva l'onere di prospettare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato (cfr. Cass. 11453/14, 25054/13, ss.uu. 20935/09), e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da

Una simile impostazione, ripresa anche in dottrina⁶⁶, non pare, tuttavia, condivisibile.

In primo luogo, invero, la sanzione della nullità per la mancata attivazione del contraddittorio endoprocedimentale rappresenta una fondamentale garanzia per il contribuente, esplicitamente prevista dalla legge che non può, pertanto, essere superata da un'interpretazione restrittiva della norma, oltretutto priva di sostegni normativi⁶⁷. E ciò è ancor più vero se si osserva che i giudici europei sembrano fare riferimento ad un'ipotesi di annullamento dell'atto e non alla più grave sanzione della nullità⁶⁸.

Resta, inoltre, perplessità la circostanza che per valutare il vizio lamentato dal contribuente il giudice dovrebbe eseguire un apprezzamento *ex post* in merito all'efficacia delle argomentazioni che il soggetto privato avrebbe potuto offrire all'Amministrazione, qualora la stessa avesse attivato il

configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali l'ordinamento lo ha predisposto (Cass., ss.uu., 9935/15, 23726/07; Cass. 1271/14, 22502/13)».

⁶⁶ Cfr. M. SCUFFI, *op. cit.*, pp. 234 e ss. il quale ritiene che l'omessa attivazione del contraddittorio preventivo «potrà caducare l'atto impositivo solo nella misura in cui risulti dimostrato che senza tale irregolarità il procedimento avrebbe avuto una diversa conclusione, allargando il tema del dibattito istruttorio con svolgimento di difese non temerarie o pretestuose da valutarsi sulla base di un giudizio pronostico *ex ante*».

⁶⁷ In alcune successive sentenze, peraltro, la Cassazione si è discostata dall'orientamento in parola, affermando che «nessun rilievo può assumere la mancata allegazione di specifici pregiudizi subiti in conseguenza del mancato rispetto del termine, dovendosi come detto tale pregiudizio ritenersi di per sé conseguire alla violazione della regola procedimentale in quanto posta a tutela di fondamentale diritto di difesa del contribuente» (Cass. Civ., sez. trib., 15.10.2015, dep. 11.11.2015, n. 23050).

⁶⁸ Il concetto è ben espresso da A. GIOVANNINI, *Note controcorrente ecc., cit.*, pp. 4506 e ss., che, come già ricordato *supra*, Cap. I, par. 3.1, in sede di commento della Sent. 132/2015 della Corte Costituzionale, osserva che la nullità «è la figura più invasiva d'invalidità ed infatti si parla anche d'invalidità assoluta, proprio per evidenziarne la radicalità. Ed è pacifico che essa, nullità, salvaguardi sia le parti del procedimento, sia l'ordinamento in quanto tale. Il legame a fil doppio tra nullità e particolare gravità del vizio, invero, si giustifica anche per la qualificazione di ordine pubblico degli interessi ai quali presidia l'istituto stesso della nullità, coincidenti con la certezza dei traffici e degli effetti giuridici, compresi quelli riconducibili all'attività della Pubblica amministrazione», mentre l'annullabilità – che, a parere del Giovanni, sarebbe stata la sanzione più adeguata (*rectius* proporzionata) per le ipotesi di violazione del contraddittorio – «per un verso, garantisce il ricorrente giacché dà ugualmente seguito al suo diritto potestativo; per un altro, consente al giudice di prendere in considerazione l'interesse dell'amministrazione tradotto nell'atto contestato e dunque lo abilita a verificare se il vizio lamentato dal privato si sia davvero tradotto in una violazione sostanziale dei suoi diritti ed in particolare di quello alla determinazione della capacità contributiva nei termini più conformi possibili alla "realtà". Realtà che sarebbe potuta emergere in contraddittorio».

contraddittorio prescritto dalla legge, e le conseguenti determinazioni cui l'Ufficio sarebbe pervenuto in ordine. Non sembra, in altri termini, che sia demandabile al giudice un simile accertamento che, peraltro, porrebbe un ulteriore quesito: se quest'ultimo ritenesse parzialmente fondate le argomentazioni del contribuente, ad esempio sulla quantificazione complessiva dell'imposta elusa, e quindi che l'avviso di accertamento avrebbe avuto un contenuto parzialmente diverso, dovrebbe dichiarare la nullità dello stesso, o semplicemente rideterminare la pretesa impositiva, così, di fatto non irrogando alcuna sanzione per la violazione commessa dall'Autorità finanziaria? È evidente che la seconda ipotesi priverebbe di significato il testo della legge ed è, perciò, inammissibile. Nella prima ipotesi, tuttavia, si realizza un "risultato diverso", individuato dai giudici europei quale parametro per l'annullabilità dell'atto.

In breve, si ritiene, che tale situazione evidenzi ancor di più il problema in parola, ossia l'impossibilità per il giudice di interpretare il comportamento che avrebbe tenuto l'Amministrazione finanziaria in un ipotetico contraddittorio, a maggior ragione se lo stesso ha ad oggetto atti affetti da vizi minori e, tuttavia, tali da determinare un "diverso risultato" all'esito del contraddittorio se lo stesso fosse stato attivato.

Infine, l'impostazione della sentenza in esame pare incompatibile anche con i principi riconosciuti dalla Corte Costituzionale nella citata sentenza n. 132/2015 nella quale è affermato che *«la sanzione della nullità dell'atto conclusivo del procedimento assunto in violazione del termine stesso trova dunque ragione in una divergenza dal modello normativo che, lungi dall'essere qualificabile come meramente formale o innocua, o come di lieve entità, è invece di particolare gravità, in considerazione della funzione di tutela dei diritti del contribuente della previsione presidiata dalla sanzione della nullità, e del fatto che la violazione del termine da essa previsto a garanzia dell'effettività del contraddittorio procedimentale impedisce il pieno svolgersi di tale funzione»*, il che deve ritenersi *a fortiori* valido per la più

grave ipotesi, contemplata dall'art. 10-*bis*, di mancata attivazione dello stesso meccanismo endoprocedimentale⁶⁹.

L'importanza della questione è evidente, non solo perché incide sui diritti di difesa ma anche per le ricadute pratiche e, invero, con riguardo al contraddittorio previsto dall'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente⁷⁰ e alla sua estensione alle attività di verifica fiscale diverse da quelle specificamente contemplate da tale norma, la sesta sezione della Cassazione, con l'ordinanza 6 novembre 2014 (dep. il 14 gennaio 2015), n. 527, dovendo decidere sul punto ha rimesso gli atti Primo Presidente della Corte affinché il ricorso fosse assegnato alle Sezioni Unite.

In particolare, nell'ordinanza è evidenziato che l'impostazione qui criticata, ha, da un lato, il vantaggio di uniformare il sistema nazionale ad alcuni principi europei e di permettere un miglior bilanciamento tra diritto di difesa del contribuente e dovere di contribuire proporzionalmente alle spese pubbliche, e, tuttavia, dall'altro, per quanto interessa la presente trattazione, ha lo svantaggio di *«poggiare il giudizio sulla validità dell'atto emesso in violazione del contraddittorio su un criterio di individuazione labile e malcerta, quale quello dell'idoneità delle difese che il contribuente avrebbe spiegato in sede procedimentale a modificare l'esito del procedimento. Osserva al riguardo il Collegio che, se le ragioni opposte dal contribuente alla pretesa fiscale sono fondate, esse sono di per se stesse sufficienti a portare all'annullamento dell'atto impositivo, a prescindere dal vizio procedimentale di violazione del contraddittorio; se invece tali ragioni non sono di per se stesse sufficienti a condurre all'annullamento dell'atto impositivo, così che*

⁶⁹ Sulle criticità della tesi che pretende una "prova di resistenza" da parte del contribuente sulla concreta efficacia che avrebbe avuto il contraddittorio, A. CONTRINO - A. MARCHESELLI, *Procedimento di accertamento dell'abuso ecc.*, cit., pp. 39 - 40.

⁷⁰ Art. 12, comma 7, L. 212/2000: «Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza. Per gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale approvato con del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, si applicano le disposizioni dell'articolo 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374».

emerga la rilevanza del vizio procedimentale di violazione del contraddittorio, vuol dire che le stesse sono infondate e, quindi, il procedimento non avrebbe avuto un esito diverso anche se tali ragioni fossero state spiegate nel contraddittorio procedimentale. Per superare quest'aporia si deve quindi ricorrere alla distinzione tra ragioni meramente pretestuose e ragioni infondate ma non pretestuose»⁷¹.

Con riguardo, invece, ai termini dell'endo-procedimento in esame, il settimo comma precisa che *«Tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni»*.

La formulazione della norma è criticata in dottrina poiché, in determinate ipotesi, può generare, inevitabilmente, la nullità dell'avviso di accertamento.

È stato, in particolare, evidenziato che il legislatore ha disciplinato solamente l'ipotesi in cui la data di scadenza del termine per la risposta ai chiarimenti richiesti dall'ufficio, o quella in cui gli stessi sono pervenuti, spiri prima del termine decadenziale per la notifica dell'avviso di accertamento, mentre non è contemplata alcuna proroga per il caso in cui i sessanta giorni attribuiti al contribuente scadano oltre il termine ordinario.

⁷¹ La Cassazione, proseguendo il ragionamento, dopo aver dato conto dell'orientamento della Corte di Giustizia UE anche nel citato caso *Kamino International Logist*, evidenzia, inoltre, in conclusione che «per ottenere l'annullamento dell'atto impositivo per vizio procedimentale di violazione del contraddittorio il contribuente dovrebbe dimostrare non che le allegazioni che egli avrebbe proposto nel contraddittorio procedimentale erano sufficienti per escludere la ripresa fiscale, ma solo che esse erano ragionevoli e meritevoli di considerazione, anche nella prospettiva dell'apertura di temi istruttori non sviluppati dall'Amministrazione. Si tratta, in sostanza, di una distinzione tra ragioni meramente pretestuose e ragioni serie, ancorché in concreto inidonee a respingere la pretesa erariale, che appare foriera di notevoli incertezze applicative». Sul punto A. MERONE, *op. cit.*, analizzando il nuovo art. 10-bis, molto chiaramente afferma, trattando del contraddittorio previsto dal sesto comma della disposizione, che «la pronuncia della nullità non richiede la verifica della fondatezza o della non manifesta infondatezza delle ragioni che il contribuente avrebbe potuto esporre».

La conseguenza di tale lacuna è che, in tale ipotesi, l'Amministrazione finanziaria emanerebbe un atto certamente illegittimo giacché, se attendesse il decorso del termine per la risposta, violerebbe quello ordinario per la notifica dell'atto di accertamento, come detto non prorogabile nel caso in esame; in alternativa, per rispettare tale scadenza, dovrebbe notificare l'avviso di accertamento prima del termine riconosciuto al contribuente per fornire i chiarimenti richiesti dallo stesso ufficio, in violazione quindi delle norme sul contraddittorio previste a pena di nullità⁷².

Alla luce di tali considerazioni pare, dunque, opportuno un intervento correttivo del legislatore al fine di prevenire situazioni di criticità che, non pare azzardato ipotizzare, porterebbero l'Agenzia a scegliere la seconda delle ipotesi appena prospettate, ponendo, conseguentemente, i giudici tributari nella difficile situazione di applicare pedissequamente il dato normativo e dichiarare la nullità degli atti impugnati poiché emanati tardivamente – anche se, per ipotesi, il termine di decadenza ordinario per l'accertamento coincidesse con il cinquantanovesimo concesso al contribuente per i chiarimenti, o se “salvare” la legittimità di tali atti applicando la richiamata, e criticata, impostazione giurisprudenziale secondo cui è onere del contribuente dimostrare che il completo ed effettivo svolgimento del contraddittorio avrebbe portato a risultati differenti rispetto a quelli cui sono giunti gli accertatori⁷³.

3. L'interpello antiabuso. Inquadramento sistematico.

La peculiare natura dell'abuso del diritto, integrato da condotte formalmente lecite e, perciò, pienamente produttive di effetti giuridici al di

⁷² Le argomentazioni critiche sono sviluppate da G. FRANSONI, *op. ult. cit.*, p. 126 e ss.

⁷³ A. CONTRINO - A. MARCHESELLI, *Procedimento di accertamento dell'abuso ecc.*, *cit.*, p. 40, manifestano, inoltre, perplessità anche in chiave sistematica, giacché nelle ipotesi in esame, «in pratica, per l'abuso per diritto il termine di decadenza ordinario diventa il termine per la richiesta di chiarimenti, e non quello per la notifica dell'avviso», ma, osservano, se la volontà del legislatore è di salvaguardare efficienza e diritto al contraddittorio, «non si comprende perché ciò debba valere soltanto in caso di abuso: si finisce col postulare che il diritto di difesa del contribuente valga meno a seconda del tipo di accertamento e che negli altri casi possa essere sacrificato», il che pare in contrasto con i principi di ragionevolezza e uguaglianza.

fuori dell'ambito fiscale, nonché il suo carattere residuale, è stata da sempre fonte di incertezze interpretative rispetto alle figure affini dell'evasione fiscale e, soprattutto, del lecito risparmio d'imposta.

Di tali difficoltà è consapevole il legislatore che, difatti, nel tempo ha previsto specifiche forme di interpello per le ipotesi di elusione e di abuso del diritto, azionabili dal contribuente al fine di conoscere preventivamente le conseguenze di un'operazione che, evidentemente, presenta potenziali profili di criticità.

Invero, attraverso l'istanza di interpello il soggetto passivo prospetta all'Amministrazione finanziaria un quesito in ordine ad una determinata situazione al fine di ottenere un'interpretazione qualificata delle norme tributarie interessate nel caso di specie.

Come il contraddittorio endoprocedimentale, di cui si è dato conto in precedenza, dunque, l'interpello antiabuso rappresenta un'ulteriore forma di cooperazione tra soggetto pubblico e privato, finalizzata a dirimere potenziali controversie in ordine alla natura di una determinata operazione e, così, a dare stabilità al sistema fiscale ed economico del Paese, garantendo la prevedibilità delle conseguenze delle scelte operate dai contribuenti⁷⁴.

Tali caratteristiche denotano l'importanza e il potenziale applicativo dell'istituto sul quale, infatti, il legislatore e gli interpreti hanno sempre riposto grande fiducia per garantire certezza ad una normativa frammentaria e tecnica come quella tributaria.

Alla luce di tali considerazioni non stupisce, allora, che la prima forma di interpello introdotta nell'ordinamento nazionale avesse proprio finalità antielusiva. Il riferimento è, in particolare, all'art. 21 della legge 30 dicembre

⁷⁴ In altri termini, «l'istituto dell'interpello è infatti la risposta dell'ordinamento all'esigenza del contribuente di conoscere in via predeterminata, idonea cioè ad ingenerare un effetto che vada oltre il legittimo affidamento ed eventualmente l'obiettivo incertezza, interpretazione giuridica (in astratto) alla quale l'amministrazione finanziaria accederà (in concreto) nel caso in cui il contribuente ponga in essere un comportamento nei termini coincidenti con la fattispecie oggetto di interpello», così V. MASTROIACOVO, *Dalla norma generale e astratta all'applicazione concreta – L'interpello*, in A. Fantozzi (a cura di), *op. cit.*, p. 383.

1991, n. 413⁷⁵, con il quale fu istituito un apposito “*comitato consultivo per l’applicazione delle norme antielusive*”, alle dirette dipendenze del Ministro dell’Economia e delle Finanze, al quale era demandato il compito di emettere pareri sulle richieste dei contribuenti. In forza di tale disposizione⁷⁶, in particolare, il contribuente poteva formulare un’istanza all’Agenzia delle Entrate con la quale chiedeva di conoscere preventivamente il parere di quest’ultima sull’applicazione alle fattispecie concretamente rappresentate nella domanda, tra le altre, delle specifiche norme antielusive previste dapprima dall’art. 10 L. 408/1990 e, successivamente, dall’art. 37-*bis* D.P.R. 600/1973.

Successivamente, proprio con tale ultima disposizione fu introdotta nell’ordinamento una seconda forma di interpello, disapplicativo. Il comma 8 dell’art. 37-*bis* prevedeva, invero, la possibilità di non applicare determinate norme antielusive qualora il contribuente dimostrasse, attraverso un’apposita

⁷⁵ Ai fini della presente trattazione è utile riportare i primi due commi dell’art. 21 in parola: Art. 21: «1. È istituito, alle dirette dipendenze del Ministro delle finanze, il comitato consultivo per l’applicazione delle norme antielusive, cui è demandato il compito di emettere pareri su richiesta dei contribuenti. 2. La richiesta di parere deve riguardare l’applicazione, ai casi concreti rappresentati dal contribuente, delle disposizioni contenute negli articoli 37, comma terzo, e 37-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni. La richiesta di parere può altresì riguardare, ai fini dell’applicazione dell’articolo 74, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, la qualificazione di determinate spese, sostenute dal contribuente, tra quelle di pubblicità e di propaganda ovvero tra quelle di rappresentanza».

⁷⁶ La disposizione in parola è stata ufficialmente abrogata con il d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, di cui si dirà, ma l’opinione prevalente tra gli operatori del settore è che la stessa fosse già implicitamente abrogata (*rectius* inefficace) dalla soppressione dei richiamati comitati consultivi ad opera del d.l. 4.07.2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla l. 4.08.2006, n. 248. È questa anche l’opinione espressa dall’Agenzia delle Entrate nella *Circolare 27.06.2007, n. 40/E*, sebbene nello stesso documento viene precisato che «Per corrispondere, peraltro, all’esigenza affermata dall’articolo 11, comma 6, della legge n. 212 del 2000, che fa salva, nell’ambito dell’interpello del contribuente, la possibilità di richiedere il parere dell’amministrazione finanziaria in materia di elusione fiscale, si ritiene tuttora in vigore, invece, la disposizione recata dal comma 9 del citato articolo 21 della legge n. 413, ai sensi del quale “il contribuente, anche prima della conclusione di un contratto, di una convenzione o di un atto che possa dar luogo all’applicazione delle disposizioni richiamate nel comma 2, può richiedere il preventivo parere alla competente direzione generale del Ministero delle finanze (ora Agenzia delle entrate), fornendole tutti gli elementi conoscitivi utili ai fini della corretta qualificazione tributaria della fattispecie prospettata”. In sostanza, resta ferma la possibilità per il contribuente di acquisire il parere dell’Agenzia delle entrate in ordine all’applicazione ai casi concreti delle disposizioni antielusive richiamate nel comma 2 dell’articolo 21 in argomento».

istanza motivata, l'inoperatività nel caso concreto dei vantaggi indebiti presidiati dalle stesse disposizioni di cui si chiedeva la disapplicazione⁷⁷.

A tali tipologie si aggiunsero, in seguito, l'interpello c.d. ordinario, applicabile a tutte le disposizione tributarie a fronte di «*obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni stesse*», disciplinato dall'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente, e quello "internazionale" (o "*ruling internazionale*"), introdotto dall'art. 8, d.l. 30 settembre 2003, n. 269 (convertito con legge 24 novembre 2003, n. 326) oltre ad ulteriori tipologie specificamente previste dal legislatore e aventi quale finalità la valutazione dei presupposti applicativi di specifiche disposizioni in ipotesi problematiche⁷⁸.

Le diverse forme di interpello, generali e specifiche, testé richiamate, pur accomunate dalla finalità di favorire la cooperazione tra contribuente e Amministrazione, volta a prevenire contrasti applicativi e, così, a limitare il contenzioso tributario, si caratterizzavano, tuttavia, per procedure differenti, spesso complesse, il che, unitamente all'impossibilità degli uffici consultivi di evadere in tempi ragionevoli la mole di istanze promosse dai contribuenti, hanno progressivamente diminuito l'efficacia dell'istituto, rendendo evidente la necessità di un intervento legislativo teso a potenziare e razionalizzare il campo applicativo dell'istituto⁷⁹.

⁷⁷ Per completezza si riporta il comma 8 dell'art. 37-*bis* in parola: «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».

⁷⁸ In generale, sulla natura e le tipologie di interpello tributario cfr., nella manualistica, G. MELIS, *op. cit.*, pp. 398 e ss. e, per una completa descrizione delle richiamate ipotesi di interpello previgenti, V. MASTROIACOVO, *op. ult. cit.*, pp. 387 e ss.

⁷⁹ Molto chiaramente, al riguardo, la *Relazione illustrativa al decreto 156/2015*, in *www.governo.it*, p. 2, rileva che «Nel tempo, la ricchezza di modelli di riferimento (ciascuno inevitabilmente accompagnato da proprie regole procedurali), unita agli indiscutibili, seppur differenziati, vantaggi collegati alla eventualità di una risposta favorevole dell'amministrazione, sia nel contesto dell'interpello "generale" che, a maggior ragione, in quello degli interpellati "particolari", lungi dal rivelarsi un valore, si è tradotta in un elemento di complicazione del sistema».

In quest'ottica, la citata legge n. 23/2014 delegava il Governo anche ad introdurre «*disposizioni per la revisione generale della disciplina degli interpelli, allo scopo di garantirne una maggiore omogeneità, anche ai fini della tutela giurisdizionale e di una maggiore tempestività nella redazione dei pareri, procedendo in tale contesto all'eliminazione delle forme di interpello obbligatorio nei casi in cui non producano benefici ma solo aggravii per i contribuenti e per l'amministrazione*»⁸⁰.

Ottemperando a tali indicazioni, il Governo ha, quindi, proceduto alla revisione generale degli interpelli tributari, principalmente ampliando lo spazio di operatività dell'interpello generale previsto dall'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente, completamente riformato, e sopprimendo diverse ipotesi speciali.

Segnatamente, per quanto interessa la presente trattazione, il legislatore ha introdotto all'interno dello Statuto del contribuente una nuova forma di interpello anti-abuso all'art. 10-bis, comma 5, e disciplinato nell'art. 11 l'interpello disapplicativo, implementando quello già previsto dal previgente art. 37-bis, poc'anzi richiamato⁸¹.

Nondimeno, pare utile soffermarsi preliminarmente sul nuovo art. 11, rubricato "Diritto di interpello", della medesima normativa, poiché è a questo che l'art. 10-bis fa rinvio qualora sussistano dubbi interpretativi sulla disciplina dell'abuso del diritto.

3.1. (Segue) Il nuovo interpello tributario.

Il legislatore delegato ha provveduto, in particolare, alla riforma della materia con il d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, recante "*Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario*", che ha

⁸⁰ Art. 6, comma 6, L. 11 marzo 2014, n. 23.

⁸¹ Per un'analisi complessiva dell'intervento riformatore del 2015 in materia di interpello, cfr. S. SAMMARTINO, *Il diritto di interpello*, in E. della Valle - V. Ficari - G. Marini (a cura di), *op. cit.*, pp. 131 e ss.

sostituito l'art. 11 previgente dello Statuto e modificato anche il neo-introdotta art. 10-*bis*.

Quest'ultima disposizione, invero, nella formulazione originaria del d.lgs. 128/2015, al quinto comma prevedeva la possibilità per il contribuente di presentare istanza di interpello ordinario, ai sensi dell'art. 11, per conoscere preventivamente se una determinata operazione fosse o meno abusiva⁸². Si trattava, dunque, di un rinvio generalizzato alla procedura ed agli effetti dell'interpello ordinario⁸³.

A tale facoltà, formalmente, si aggiungeva anche quella prevista dall'ultimo comma dell'art. 11 previgente, che faceva salva l'applicazione di quanto previsto dal citato art. 21 L. 413/1991, senonché come ricordato, tale procedura era stata implicitamente abrogata con la soppressione del comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive.

Al contempo, peraltro, il medesimo decreto delegato disponeva, all'art. 1, comma 2, l'abrogazione dell'art. 37-*bis*, mantenendo, tuttavia, al successivo capoverso, l'applicazione dell'interpello disapplicativo previsto da quest'ultima norma, prevedendo, infatti che, *«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 presenta istanza di interpello ai sensi del regolamento del Ministro delle finanze 19 giugno 1998, n. 259. Resta fermo il potere del Ministro dell'economia e delle finanze di apportare modificazioni a tale regolamento»*.

⁸² Il quinto comma originariamente previsto dall'art. 10-*bis*, in particolare, recitava: «Il contribuente può proporre interpello secondo la procedura e con gli effetti dell'articolo 11 della presente legge per conoscere se le operazioni che intende realizzare, o che siano state realizzate, costituiscano fattispecie di abuso del diritto. L'istanza è presentata prima della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima».

⁸³ F. PISTOLESI, *op. cit.*, p. 146.

Ciò che risultava da tali previsioni era, dunque, un sistema ancora disomogeneo che non appagava le previsioni della legge delega e, per quanto riguarda specificamente l'abuso del diritto, non sembrava idoneo a risolvere i problemi applicativi e le complessità del sistema previgente.

In tale contesto è intervenuto, peraltro a meno di un mese di distanza dal decreto 128, il d.lgs. 156/2015 che ha, invece, dato seguito ai criteri direttivi della delega, sostituendo l'art. 11 dello Statuto e modificando il quinto comma dell'art. 10-bis, a mente del quale, ora, «*Il contribuente può proporre interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c), per conoscere se le operazioni costituiscono fattispecie di abuso del diritto*»⁸⁴.

Il nuovo art. 11, rubricato “*Diritto di interpello*”⁸⁵, uniformando sotto la medesima norma le principali ipotesi contemplate dal sistema previgente, prevede, invero, diverse forme di interpello, accomunate dalla medesima procedura e dagli stessi effetti e distinte solamente dai tempi di risposta dell'Amministrazione a seconda della complessità dell'istanza.

Segnatamente, il primo comma dell'art. 11 prevede tre forme di interpello “conoscitivo”, attraverso le quali il contribuente può ottenere una risposta su fattispecie concrete e personali e, in particolare, su:

«a) *l'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione di tali disposizioni e la corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle*

⁸⁴ Il doppio intervento riformatore a distanza così ravvicinata poteva porre dei problemi di coordinamento intertemporale che il legislatore ha, tuttavia, regolato prevedendo, all'art. 8, comma 4, del d.lgs. 156/2015, che «Alle istanze di interpello presentate prima dell'emanazione del provvedimento di cui al comma 1 restano applicabili le disposizioni procedurali in vigore al momento della presentazione dell'istanza». Pertanto, le istanze presentate tra il 1° ottobre 2015, data di entrata in vigore delle disposizioni sull'interpello introdotte d.lgs. 128/2015, e la data di attuazione delle nuove procedure previste dal d.lgs. 156/2015, sono regolate dalle regole del previgente art. 11 dello Statuto. Al riguardo, invero l'art. 8, c. 1, del decreto 156 ha previsto che «Con provvedimenti dei Direttori delle Agenzie fiscali, da emanare entro 30 giorni dall'entrata in vigore del presente decreto, sono stabilite le modalità di presentazione delle istanze e indicati gli uffici cui le medesime istanze sono trasmesse e quelli da cui perverranno le risposte, le modalità di comunicazione delle medesime, nonché ogni altra regola concernente la procedura». Tale previsione, in particolare, è stata ottemperata con l'emanazione del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 27 in data 4.01.2016.

⁸⁵ La nuova rubrica dell'art. 11 in parola è significativa in quanto, come precisato dalla *Relazione illustrativa al d.lgs. 156/2015*, cit., p. 3, eleva il diritto di interpello del contribuente al rango dei principi statutari, in tal modo riconoscendo garanzie comuni a tutti i tipi di istanze.

disposizioni tributarie applicabili alle medesime, ove ricorrano condizioni di obiettiva incertezza e non siano comunque attivabili le procedure di cui all'articolo 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'articolo 1 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 e di cui all'articolo 2 del medesimo decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147;

b) la sussistenza delle condizioni e la valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti;

c) l'applicazione della disciplina sull'abuso del diritto ad una specifica fattispecie».

Nella prima ipotesi, è, dunque, contemplata la forma ordinaria di interpello che, a sua volta, si caratterizza per una fattispecie “interpretativa”, quando l’istanza verte sulla “corretta interpretazione” delle norme tributarie, e in una “qualificatoria”, laddove il dubbio del contribuente riguarda la “corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili”⁸⁶. In entrambi i casi, il presupposto per l’avvio della procedura è la presenza di «condizioni di obiettiva incertezza»⁸⁷ interpretativa, circostanza che, precisa il

⁸⁶ G. MELIS, *op. cit.*, p. 400, ritiene, peraltro, che quella tra interpello “interpretativo” e “qualificatorio” sia «una distinzione tutto sommato artificiosa, dal momento che avendo l’interpello ad oggetto questioni concrete, l’applicazione del diritto si risolve pur sempre nella sussunzione della fattispecie concreta all’interno di una determinata disposizione (qualificazione)». Analogamente, G. FRANSONI, “Qual vaghezza...?": *considerazioni sui presupposti dell’interpello “qualificatorio”*, in *Rass. Trib.*, n. 3/2016, p. 572, per il quale «le due formule, se non adeguatamente interpretate, si risolvono nella prospettazione del medesimo dubbio visto da due punti di vista diversi o, per così dire, l’uno partendo dalla prospettiva “top down” (ossia volta a verificare se la norma esaminata sia applicabile alla fattispecie rappresentata nell’istanza) e l’altro assumendo una visuale “bottom up” (cioè risolvendosi nella questione se la fattispecie rappresentata sia riconducibile alla norma esaminata)». Nella *Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 9/E del 1.04.2016*, di “*Commento alle novità del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156 recante revisione della disciplina degli interpelli*”, p. 8, si legge, tuttavia, che «Con la previsione di un interpello ordinario di tipo “qualificatorio” il legislatore, in altre parole, ha riconosciuto la vocazione espansiva dell’interpello ordinario, esplicitando l’applicabilità dell’istituto anche ai casi in cui oggetto di obiettiva incertezza non è la norma tributaria in quanto tale, ma la qualificazione giuridico-tributaria della fattispecie prospettata dal contribuente, quando cioè quest’ultimo ha dubbi sulla qualificazione del fatto e, dunque, sull’applicazione della norma, più che sull’interpretazione della medesima».

⁸⁷ Il legislatore delegato non ha fornito una definizione di tale presupposto che, tuttavia, non è nuovo all’ordinamento tributario, dal quale è contemplato anche quale parametro per escludere

successivo quarto comma, non ricorrono qualora la fattispecie oggetto di istanza sia già stata affrontata dall'Amministrazione in atti pubblicati ai sensi dell'art. 5, comma 2, del medesimo Statuto, ossia, principalmente, circolari e risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate⁸⁸.

La lettera b) del novellato art. 11 disciplina, invece, l'interpello c.d. "probatorio" attraverso il qual il contribuente viene reso edotto in merito alla sussistenza dei requisiti per l'accesso ad un determinato regime fiscale o all'idoneità degli elementi probatori a tal fine prospettati all'Amministrazione⁸⁹.

Infine, il primo comma, lett. c), della disposizione in parola prevede l'ipotesi di interpello anti-abuso, il cui oggetto è l'applicazione – ma, evidentemente, anche l'interpretazione essendo i due concetti inscindibili – delle specifiche norme in materia. Come anticipato, tale procedura consultiva è esplicitamente richiamata dall'art. 10-*bis*, dando origine, come si dirà, a due forme differenti di interpello anti-abuso, con un diverso ambito applicativo e procedure in parte differenti.

Si può, peraltro, osservare fin da ora che, secondo una parte della dottrina, confortata dalla *Relazione illustrativa del decreto 156/2015*, tale

l'irrogazione di una sanzione ed in tale contesto possono, dunque, essere ricavati utili spunti interpretativi. Ed invero, la Corte di Cassazione ha precisato che, «in tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, l'incertezza normativa oggettiva che, ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 8, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6, comma 2 e della L. 2 luglio 2000, n. 212, art. 10, comma 3, costituisce causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria, richiede una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ovvero sia l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso il procedimento d'interpretazione normativa, riferibile non già ad un generico contribuente, o a quei contribuenti che per la loro perizia professionale siano capaci di interpretazione normativa qualificata (studiosi, professionisti legali, operatori giuridici di elevato livello professionale), e tanto meno all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione». Così, Cass. Civ., sez. trib., 9.07.2015 (dep. 2.12.2015), n. 24588.

⁸⁸ Sono, invece, escluse dall'applicazione di tale norma le ipotesi per le quali è attivabile la nuova procedura di "ruling internazionale" ai sensi dell'art. 31-*ter* D.P.R. 600/1973 (che ha sostituito quella prevista dall'art. 8, d.l. 30 settembre 2003, n. 269, convertito con legge 24 novembre 2003, n. 326), o quella concernente i "nuovi investimenti", disciplinata dall'art. 2 del d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147 ("*Disposizioni recanti misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese*").

⁸⁹ Per le diverse ipotesi di interpello probatorio previste dalla legislazione tributaria, cfr. *Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 9/E/2016*, cit., pp. 15 e ss.

forma di interpello può essere attivata anche in relazione ad ipotesi di interposizione fittizia contemplate dall'art. 37, comma 3, D.P.R. 600/1973, ma tale impostazione non sembra coerente con la lettera della legge, che si riferisce unicamente alla “disciplina dell'abuso del diritto”, dal quale devono distinguersi le ipotesi di simulazione che integrano, invece, fattispecie di evasione fiscale⁹⁰. A ciò si aggiunga che lo stesso decreto 156/2015 ha introdotto un nuovo quarto comma nell'art. 37 citato, che riconosce al contribuente la possibilità di chiedere chiarimenti in ordine all'applicazione delle norme contenute nel medesimo articolo secondo quanto previsto dall'art. 11, comma 1 lett. a), il che rende evidente la volontà del legislatore di distinguere, anche sotto tale profilo, le diverse fattispecie⁹¹.

Nel secondo comma del nuovo art. 11 è, invece, disciplinato l'interpello “disapplicativo”, unica ipotesi obbligatoria sopravvissuta alla riforma⁹²,

⁹⁰ Per l'utilizzo dell'interpello di cui all'art. 11, comma 1 lett. c), anche per conoscere il parere dell'A.F. in ordine alle fattispecie considerate dall'art. 37, comma 3, D.P.R. 600/1973, cfr. M. VILLANI, *op. cit.*, p. 43, la quale rileva, inoltre, che «in deroga alle ordinarie regole previste in materia di interpello, solitamente di carattere preventivo rispetto all'operazione che si vuole realizzare, l'interpello anti-abuso potrà riferirsi anche ad operazioni già poste in essere». *Relazione illustrativa al d.lgs. 156/2015*, cit., pp. 5 - 6, sostiene tale affermazione «anche in considerazione del comune fondamento» degli istituti. Di diverso avviso è, invece, l'Agenzia delle Entrate che nella *Circolare n. 9/E/2016*, cit., p. 19, per la quale nel nuovo interpello antiabuso in parola non sono ricomprese «le istanze aventi ad oggetto ipotesi di interposizione ai sensi dell'articolo 37, comma 3, del d.P.R. 600 del 1973 (in relazione alle quali è presentabile un'istanza di interpello ordinario)». Sul punto, cfr. G. MELIS, *op. cit.*, p. 400 - 401.

⁹¹ F. PISTOLESI, *op. cit.*, p. 148. Sul piano prettamente pratico, il citato Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 27 in data 4.01.2016, ha previsto, al punto 2.3, che in via transitoria, fino al 31 dicembre 2017, le istanze di interpello di cui all'art. 11, c. 1 lett. c) dello Statuto del contribuente – e si deve ritenere anche quelle anti-abuso, stante il rinvio operato dall'art. 10-bis, c. 5, alla predetta disposizione – sono presentate direttamente alla Direzione centrale Normativa dell'Agenzia.

⁹² Sul punto, v. *Relazione illustrativa al d.lgs. 156/2015*, cit., p. 4. La *Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 9/E/2016*, cit., p. 7, rileva sul punto che «L'autonoma collocazione di questa tipologia di interpello rispetto alle fattispecie di cui al comma 1 e la differente locuzione utilizzata (“il contribuente interpella” in luogo de “il contribuente può interpellare”) confermano che, attraverso la nuova formulazione dello Statuto, il legislatore ha inteso delimitare l'area dei cosiddetti “interpelli obbligatori” a quelli previsti al comma 2». Cfr. S. SAMMARTINO, *Il diritto di interpello*, cit., p. 136, nota 4. *Contra* F. GALLO, *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, cit., p. 1334 - 1335, ritiene che tale forma di interpello non sia obbligatoria, in quanto «è consentito, in ogni caso, al contribuente, convinto delle sue ragioni, di non applicare la norma che vieta le deduzioni e detrazioni, senza dover essere a ciò “autorizzato” da un atto dell'Amministrazione finanziaria che risponda positivamente al suo interpello». Nel sistema precedente alla riforma, ricorda D. STEVANATO, *Disapplicazione norme antielusive ecc.*, cit., pp. 249 e ss., che l'interpello disapplicativo era considerato obbligatorio, non potendosi lasciare al contribuente l'autonomia di decidere se disapplicare un

attraverso il quale il contribuente può evitare l'applicazione delle limitazioni normative di contrasto alle fattispecie elusive fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie che lo riguarda i benefici caratterizzanti le operazioni abusive non possono verificarsi⁹³.

A differenza delle altre forme di interpello, dunque, lo strumento in parola non ha alla base una situazione di incertezza interpretativa della norma, *«bensì una questione di equità e giustizia sostanziale, di adeguamento delle ragioni sottostanti alla norma limitatrice rispetto ad una situazione concreta che pur essendo pacificamente sussumibile nella fattispecie astratta (altrimenti non si porrebbe nemmeno un problema di “disapplicazione” della norma) non può nemmeno astrattamente dar luogo a quegli effetti elusivi che la norma intendeva contrastare»*⁹⁴.

Ulteriore peculiarità di tale tipologia di interpello è la possibilità, prevista dall'art. 6, comma 1, del d.lgs. 156/2015, di proporre ricorso avverso la risposta negativa dell'Ufficio unitamente al successivo atto di accertamento, a

determinato regime giuridico in cui è astrattamente sussumibile la sua condotta. Nondimeno, alcune decisioni della Cassazione esprimevano una diversa opinione, per la quale «la giurisprudenza di questa Corte appare attestata sul principio secondo cui la procedura di interpello con cui all'art. 37 bis 8° comma DPR n. 600 del 1973, costituisce per il contribuente una facoltà che consente di conseguire (in caso di risposta positiva dell'Ufficio) una certezza nei rapporti con la Amministrazione. Ma l'utilizzo di tale strumento non costituisce una via obbligata per il superamento della presunzione posta a carico del contribuente stesso dalle disposizioni anti-elusive», così Cass. Civ., sez. trib., 4.06.2014 (dep. 15.07.2014), n. 16183.

⁹³ Art. 11, comma 2, L. 212/2000: «Il contribuente interpella l'amministrazione finanziaria per la disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi. Nei casi in cui non sia stata resa risposta favorevole, resta comunque ferma la possibilità per il contribuente di fornire la dimostrazione di cui al periodo precedente anche ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa».

⁹⁴ Così, D. STEVANATO, *Disapplicazione norme antielusive ecc., cit.*, pp. 249 e ss., con riferimento all'interpello disapplicativo previsto dal previgente artt. 37-bis, la cui esatta sovrapposibilità a quello oggi previsto dall'art. 11, c. 2, consente di estendere la riflessione a quest'ultima forma. L'A., inoltre, ricorda che la finalità dell'interpello disapplicativo è di «attenuare le rigidità insite nella formulazione di specifiche norme con finalità antielusiva, che, nel tipizzare comportamenti potenzialmente elusivi, rischiano di risultare sovrabbondanti, di eccedere rispetto all'obiettivo avuto di mira, colpendo anche situazioni in cui il comportamento contrastato dalla norma risulta in realtà, alla prova dei fatti, inoffensivo».

differenza delle ipotesi previste nel primo comma dell'art. 11, le cui risposte non sono impugnabili⁹⁵.

Le forme di interpello previste dall'art. 11, come anticipato, sono oggi sottoposte alla medesima disciplina.

In particolare, le istanze devono riguardare ipotesi personali, concrete e specifiche ed il contribuente deve, inoltre, rappresentare la propria interpretazione delle norme oggetto del quesito giacché, come appresso si dirà, il silenzio dell'amministrazione equivale ad assenso rispetto alla soluzione prospettata dall'istante⁹⁶. Per ovvie ragioni, peraltro, l'efficacia attribuita all'inerzia dell'ufficio trova il limite, nelle ipotesi di interpello ordinario, dell'insussistenza delle "condizioni obiettive di incertezza" nei casi in cui «*l'amministrazione ha compiutamente fornito la soluzione per fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dal contribuente*», ai sensi del quarto comma dello stesso art. 11⁹⁷.

In altri termini, la domanda non deve avere ad oggetto condotte astrattamente realizzabili, bensì ipotesi già definite nei loro contenuti e, perciò,

⁹⁵ G. GLENDI, *Art. 6, d.lgs. 156/2015 – Coordinamento con l'attività di accertamento e contenzioso*, in C. Glendi - C. Consolo - A. Contrino (a cura di), *op. cit.*, p. 120, osserva, tuttavia, che «non si vede quale sia l'interesse e l'utilità per il contribuente di impugnare la risposta all'interpello, unitamente all'atto impositivo, se il sindacato su di essa si esaurisce in una questione di merito circa la sussistenza dei presupposti della disapplicazione, risolvendosi, appunto, nel motivo di impugnazione nel merito della pretesa impositiva manifestata con l'atto tipico».

⁹⁶ L'indicazione specifica sulla concretezza e personalità della fattispecie si rinviene nell'*incipit* dell'art. 11, nella parte dedicata alle prime tre ipotesi di interpello. Tuttavia, è indubbio che gli stessi elementi devono caratterizzare anche le ipotesi "disapplicative" nelle quali, del resto, deve essere dimostrata l'assenza di effetti elusivi proprio nel caso di specie.

⁹⁷ G. MELIS, *op. cit.*, p. 405. L'A. osserva, inoltre, che «Sotto un piano più generale è tuttavia lo stesso effetto di inammissibilità dell'istanza a non convincere. Siamo infatti in presenza di situazioni sostanzialmente identiche sotto il profilo giuridico e fattuale, tanto che l'inammissibilità verrebbe dichiarata proprio in quanto si riterrebbe applicabile alla fattispecie concreta la soluzione contenuta in un precedente atto interpretativo. (...) Del resto, se gli atti interpretativi dell'amministrazione finanziaria escludono l'obiettiva incertezza, se ne dovrebbe dedurre che gli effetti che la loro presenza determina siano equivalenti a quelli che si determinerebbero a seguito di una risposta favorevole al contribuente. Senza contare che gli effetti vincolanti o meno dell'interpello verrebbero a dipendere dalla tempestività di proposizione della domanda, nel senso che il primo interpellante sarebbe destinatario di una risposta positiva vincolante per l'Amministrazione finanziaria, la quale verrebbe poi assunta a fondamento della "dichiarazione" di inammissibilità di tutti gli interpelli formulati successivamente, senza vincolare l'Amministrazione finanziaria e non creando alcuna certezza giuridica per i contribuenti».

pronte ad essere realizzate rispetto alle quali il privato ha un interesse diretto o, comunque qualificato. L'istanza, invero, ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. 156/2015, può essere presentata tanto dal contribuente, anche non residente, quanto da *«soggetti che in base alla legge sono obbligati a porre in essere gli adempimenti tributari per conto dei contribuenti o sono tenuti insieme con questi o in loro luogo all'adempimento di obbligazioni tributarie»*.

Il medesimo art. 2 d.lgs. 156/2015 precisa, inoltre, al secondo comma che *«L'istanza di cui al comma 1 deve essere presentata prima della scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari aventi ad oggetto o comunque connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima senza che, a tali fini, assumano valenza i termini concessi all'amministrazione per rendere la propria risposta»*⁹⁸.

Così individuate le modalità e i termini entro i quali deve essere introdotta la procedura interpello, il terzo comma del novellato art. 11 disciplina i tempi e gli effetti della risposta – e dell'eventuale inerzia – dell'Amministrazione.

Segnatamente, il legislatore ha previsto che per le ipotesi di interpello ordinario il responso dell'Autorità pubblica deve pervenire entro novanta giorni dal ricevimento della richiesta, mentre per le altre ipotesi il termine è aumentato a centoventi giorni⁹⁹. La mancata risposta entro i termini previsti

⁹⁸ In linea con tale previsione, il comma 5 dell'art. 11 in esame, precisa che «La presentazione delle istanze di cui ai commi 1 e 2 non ha effetto sulle scadenze previste dalle norme tributarie, né sulla decorrenza dei termini di decadenza e non comporta interruzione o sospensione dei termini di prescrizione».

⁹⁹ Il termine, peraltro, può essere prorogato di ulteriori 60 giorni, ai sensi dell'art. 4 del d.lgs. 156/2015, qualora l'Amministrazione procedente non sia in grado di deliberare sulla base del materiale prodotto dall'istante al quale, pertanto, viene chiesta un'integrazione documentale. La stessa norma precisa, inoltre, che il nuovo termine sessagesimale decorre dalla ricezione di tali documenti, mentre la mancata risposta, nel termine di un anno, all'invito dell'ufficio equivale alla rinuncia all'istanza da parte del contribuente che, tuttavia, potrà ripresentare la domanda, ricorrendone i presupposti di legge. Giova rilevare, sul punto, che nel citato Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 27 del 4.01.2016, si legge, al punto 4.3, che «Nei casi in cui l'ufficio notifica o comunica una richiesta di documentazione integrativa, l'istante è tenuto a trasmettere all'ufficio richiedente con le modalità di presentazione consentite tutti i documenti richiesti, preferibilmente su supporto informatico, o, in alternativa, a esplicitare i motivi della mancata esibizione», dal che pare potersi desumere che il contribuente sia obbligato a fornire tali documenti o a spiegare le ragioni per le quali non gli è possibile

equivale ad assenso rispetto all'interpretazione proposta dal contribuente che, come anticipato, deve quindi essere esplicitata nell'istanza¹⁰⁰.

La risposta, espressa o tacita, vincola l'Amministrazione che, pertanto, non potrà discostarsi, a pena di nullità degli atti emanati, dall'orientamento risultante dalla procedura di interpello¹⁰¹.

La specificità e la personalità delle domanda comporta, peraltro, che la risposta vincola la parte pubblica unicamente nei confronti dell'istante e

procedere. In dottrina, tuttavia, S. SAMMARTINO, *Il diritto di interpello*, cit., p. 138, osserva che una simile interpretazione, peraltro confermata anche dalla successiva *Circolare n. 9/E/2016*, cit. p. 37, «introduce manifestamente regole che restringono la portata del citato art. 4 del D.lgs. 156/2015 e impongono al contribuente obblighi non previsti».

¹⁰⁰ Nell'ottica di cooperazione tra Fisco e contribuente che ha ispirato la riforma, il legislatore ha, inoltre, previsto un onere di argomentazione e non solo di proposizione, da parte di quest'ultimo, della soluzione del quesito prospettato, ciò al fine di scongiurare domande evidentemente pretestuose la cui unica finalità è di "arrivare" al silenzio-assenso sfruttando l'eventuale difficoltà dell'Amministrazione ad evadere tutte le richieste pervenute. In particolare, l'art. 3, c. 1, del d.lgs. 156/2015, individua i seguenti elementi costitutivi dell'istanza di interpello: «a) i dati identificativi dell'istante ed eventualmente del suo legale rappresentante, compreso il codice fiscale; b) l'indicazione del tipo di istanza fra quelle di cui alle diverse lettere del comma 1 e al comma 2, dell'articolo 11, della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente; c) la circostanziata e specifica descrizione della fattispecie; d) le specifiche disposizioni di cui si richiede l'interpretazione, l'applicazione o la disapplicazione; e) l'esposizione, in modo chiaro ed univoco, della soluzione proposta; f) l'indicazione del domicilio e dei recapiti anche telematici dell'istante o dell'eventuale domiciliatario presso il quale devono essere effettuate le comunicazioni dell'amministrazione e deve essere comunicata la risposta; g) la sottoscrizione dell'istante o del suo legale rappresentante ovvero del procuratore generale o speciale incaricato ai sensi dell'articolo 63 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. In questo ultimo caso, se la procura non è contenuta in calce o a margine dell'atto, essa deve essere allegata allo stesso». Tra questi dati, quelli identificativi dell'istante e del suo, eventuale, legale rappresentante, nonché la specifica descrizione della fattispecie sono previste a pena di inammissibilità, mentre eventuali altre mancanze possono essere regolarizzate, su invito dell'ufficio, entro 30 giorni, durante i quali il termine per la risposta alla domanda è sospeso. Oltre a ciò, ai sensi del secondo comma della medesima disposizione, all'istanza deve essere allegata copia della documentazione, non in possesso dell'amministrazione procedente o di altre amministrazioni pubbliche indicate dall'istante, rilevante ai fini della risposta, nonché, qualora siano necessari accertamenti di natura tecnica per i quali non è competente l'amministrazione adita, i pareri resi dall'ufficio competente. Nella *Relazione illustrativa al d.lgs. 156/2015*, cit., p. 11, si fa l'esempio, riguardo tale ultima eventualità, di dubbi inerenti l'aliquota IVA da applicare ad una determinata categoria di beni, rispetto alla quale è opportuno conoscere il parere della competente Agenzia delle Dogane in ordine alle caratteristiche merceologiche e alla nomenclatura doganale della merce oggetto del quesito.

¹⁰¹ G. GLENDI, *Diritto di interpello – Disposizioni statutarie comuni*, in C. Glendi - C. Consolo - A. Contrino (a cura di), *op. cit.*, p. 97 – richiamando la Relazione illustrativa al d.lgs. 156/2015, cit. pp. 6 - 7 – osserva che il nuovo testo di legge prevede che la risposta vincola «ogni organo dell'amministrazione», sicché l'eventuale responso favorevole potrà essere opposta dal contribuente ai verificatori della Guardia di Finanza o dell'Agenzia delle Entrate «impedendo la formulazione di rilievi con PVC, a meno che, a seguito delle indagini, emergano elementi tali da alterare il quadro rappresentato in sede di interpello».

limitatamente al preciso contenuto della questione dallo stesso prospettata, sebbene la norma estenda tale effetto anche a condotte successivamente tenute dal medesimo soggetto e riconducibili all'interpello, salvo, ovviamente, successive rettifiche della parte pubblica che, in ogni caso, potranno incidere solo sui futuri comportamenti dall'interessato¹⁰².

Al contrario, nessun vincolo è imposto al soggetto privato il quale potrà quindi non conformarsi alla risposta negativa ricevuta, non essendogli preclusa alcuna difesa, in fatto e in diritto, nelle eventuali, successive fasi dell'accertamento o contenziosa¹⁰³.

Nondimeno, al fine di scoraggiare tale prassi, il legislatore ha previsto, in alcune ipotesi, maggiori adempimenti in sede di dichiarazione dei redditi e potenziali, aggravate sanzioni per i casi di mancata attivazione della procedura di interpello o di adeguamento al parere fornito all'esito della stessa. Così, ad esempio, l'art. 124, comma 5-*bis*, del T.U.I.R.¹⁰⁴, in materia di tassazione di gruppo e fusione societaria, prevede che «*La società o ente controllante che intende continuare ad avvalersi della tassazione di gruppo ma non ha presentato l'istanza di interpello prevista dal comma 5 [si tratta dell'interpello "probatorio" di cui all'art. 11, comma 1 lett. b) dello Statuto, ndr] ovvero,*

¹⁰² G. FORMICA - P. FORMICA, *Omogeneizzazione del sistema degli interpelli*, in *Il Fisco*, n. 30/2015, p. 2918, ritengono che la rettifica considerata dall'art. 11, c. 3, ultimo periodo, possa ipotizzarsi unicamente nelle ipotesi di risposta espressa e non anche nei casi di silenzio assenso poiché, se così fosse, l'Amministrazione potrebbe aggirare il termine perentorio stabilito dal legislatore attraverso il (tardivo) meccanismo della rettifica. *Contra* G. GLENDI, *op. cit.*, p. 98, osserva che la norma in esame ha la funzione di garantire ultrattività alla determinazione, espressa o tacita, dell'Amministrazione, così alleggerendo anche il carico di lavoro da eventuali, successive richieste dello stesso tenore da parte del medesimo soggetto e operando su comportamenti futuri dell'istante, senza che ciò incida sulla perentorietà del termine «perché, in ogni caso, sia di precedente risposta espressa, che della mera decorrenza del termine, la rettifica ha valenza solo per i comportamenti futuri rispetto alla sua esternazione, mentre per quelli pregressi, come detto, l'amministrazione non può vantare pretese di sorta, né a titolo di sanzioni ed interessi, né di pagamento del tributo».

¹⁰³ Tale circostanza è esplicitamente prevista al secondo comma dell'art. 11 per l'ipotesi di interpello "disapplicativo", il cui ultimo periodo recita: «Nei casi in cui non sia stata resa risposta favorevole, resta comunque ferma la possibilità per il contribuente di fornire la dimostrazione di cui al periodo precedente anche ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa». Per un esempio di parere negativo fornito dall'Amministrazione e successivo accoglimento del ricorso del contribuente, cfr. la recente Cass. Civ., sez. trib., 18.12.2015 (dep. 28.02.2017), n. 5080, in *Boll. trib.*, n. 11/2017, pp. 896 e ss., con nota di A. PACE, *Le avverse condizioni del mercato possono giustificare la disapplicazione della disciplina antielusiva sulle c.d. società di comodo*.

¹⁰⁴ D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

avendola presentata, non ha ricevuto risposta positiva deve segnalare detta circostanza nella dichiarazione dei redditi», mentre l'art. 8, comma 3-*quinqüies* del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, prevede una sanzione da 2.000 e 21.000 euro per il mancato rispetto di tale adempimento¹⁰⁵.

A chiusura del sistema, infine, l'ultimo comma dell'art. 11 prevede che, in caso di elevato numero di istanze aventi il medesimo oggetto, l'amministrazione provvede alla pubblicazione delle risposte mediante una circolare o una raccomandazione, così da fugare dubbi interpretativi evidentemente diffusi ed eliminare preventivamente forme di obiettiva incertezza come quelle considerate dal quarto comma della disposizione, ferma restando la risposta ai singoli istanti al fine di garantire che nei confronti degli stessi si producano gli effetti vincolanti di cui al citato comma terzo¹⁰⁶.

Richiamate sinteticamente le caratteristiche del nuovo interpello, è ora possibile analizzare la specifica ipotesi di cui all'art. 10-*bis* al fine di verificare l'applicabilità della disciplina appena descritta anche all'ipotesi consultiva anti-abuso.

3.2. Il nuovo interpello anti-abuso previsto dall'art. 10-*bis*, comma 5.

L'introduzione di una disciplina generale di interpello per l'abuso del diritto è certamente positiva poiché elimina le disparità di trattamento caratterizzanti il sistema previgente in cui tale, specifica procedura consultiva

¹⁰⁵ Analogamente, l'art. 8, comma 3-*quinqüies* considera altre ipotesi di integrazioni dichiarative conseguenti alla mancata attivazione della procedura di interpello o al non adeguamento alla risposta fornita dall'Amministrazione, alla cui violazione consegue il richiamato aggravio sanzionatorio. Si tratta, in particolare dell'ipotesi prevista dall'art. 113, commi 5 e 6, del T.U.I.R., in materia "partecipazioni acquisite per il recupero di crediti bancari"; art. 132, c. 5, T.U.I.R., concernente l'opzione per il regime del "consolidato mondiale"; dall'art. 30, c. 4-*quater*, l. 30.12.1994, n. 724, in tema di società di comodo e valutazione dei titoli; e dall'articolo 1, c. 8, d.l. 6.12.2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla l. 22.12.2011, n. 214, recante previsioni per la crescita economica. M. VILLANI, *op. cit.*, p. 44 - 45, evidenzia l'incongruenza tra la non obbligatorietà delle forme di interpello previste dall'art. 11, c. 1, e le conseguenze negative che possono conseguire alla mancata attivazione o rispetto dell'esito dello stesso, nonché rispetto alla possibilità di impugnare, seppur indirettamente, la risposta negativa dell'Amministrazione. Sul punto cfr. anche F. GALLO, *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale, cit.*, p. 1335.

¹⁰⁶ In tal senso, cfr. la *Relazione illustrativa al d.lgs. 156/2015, cit.*, p. 8.

era prevista unicamente per le ipotesi di elusione codificata, sicché solo i contribuenti la cui situazione ricadeva nello spettro applicativo dell'art. 37-*bis* D.P.R. 600/1973 potevano conoscere preventivamente l'indirizzo che avrebbe seguito l'Amministrazione nel valutare una determinata operazione.

Come visto in precedenza, invero, prima della rivisitazione del sistema degli interpelli le uniche figure applicabili ad ampio spettro in funzione antielusiva erano quelle previste dalla norma appena richiamata e dall'art. 21 della Legge 413/1991 al quale, peraltro, poteva farsi ricorso nelle ipotesi di condotte richiamate dallo stesso art. 37-*bis*¹⁰⁷.

Un ulteriore aspetto positivo della riforma è, inoltre, la generale riduzione dei tempi di risposta alle istanze, la cui dilatazione aveva in passato dissuaso gli operatori dal servirsi dell'istituto, poiché attendere il responso limitava l'attività economica sottesa alla richiesta o, comunque, qualora non si volesse (o potesse più) attendere il parere dell'Amministrazione, esponeva l'istante ad un maggior rischio di contestazioni in quanto gli accertatori erano ormai informati delle peculiarità dell'operazione in ottica elusiva¹⁰⁸.

Venendo alla specifica previsione contenuta nel comma 5 dell'art. 10-*bis*, la stessa riconosce al contribuente la possibilità di formulare istanza di interpello “per conoscere se le operazioni costituiscano fattispecie di abuso del diritto”, ai sensi dell'art. 11, comma 1 lett. c).

Con la norma richiamata, in particolare, il contribuente ha la possibilità di ottenere chiarimenti dall'Amministrazione in ordine alla “applicazione della disciplina sull'abuso del diritto ad una specifica fattispecie”.

Le diverse finalità individuate dal legislatore in relazione alle ipotesi previste dall'art. 10-*bis*, comma 5, e dall'art. 11, comma 1 lett. c), pur modificati con lo stesso decreto legislativo n. 156/2015, hanno indotto i primi commentatori a ritenere che si è davanti a due diverse forme di interpello, aventi un diverso spettro applicativo, sebbene accomunate dalla medesima

¹⁰⁷ F. PISTOLESI, *op. cit.*, p. 145.

¹⁰⁸ Nelle ipotesi di interpello anti-elusivo di cui all'art. 21 L. 413/1991, ad esempio, per ottenere un riscontro all'istanza bisognava attendere l'intero decorso del termine di 180 giorni previsto dalla norma e, inoltre, affinché si formasse, quantomeno, il silenzio-assenso era necessario diffidare formalmente l'Amministrazione inerte a provvedere sulla richiesta.

procedura e dalla finalità di garantire certezza e prevedibilità alla normativa anti-abuso¹⁰⁹.

È stato, invero, osservato che se l'oggetto dei due interpelli, al di là delle differenze terminologiche, fosse il medesimo, la previsione dell'art. 10-*bis* sarebbe priva di utilità e il legislatore dell'ultima riforma avrebbe dovuto abrogare il comma 5 introdotto con il d.lgs. 128/2015 e non modificarlo nella versione odierna.

Proprio l'inserimento, con il medesimo intervento legislativo, di due formule distinte nello Statuto del contribuente porta, invece, a preferire la soluzione che distingue i due interpelli, per la quale l'ipotesi prevista dall'art. 11 ha per oggetto l'intera disciplina dell'abuso del diritto, mentre quella di cui all'art. 10-*bis* è finalizzata unicamente a “conoscere se le operazioni costituiscano fattispecie di abuso del diritto”¹¹⁰.

Secondo l'impostazione in parola, peraltro, tale distinzione ha effetti anche sul piano applicativo, giacché la disciplina prevista in generale per l'interpello dall'art. 11 può operare solamente se compatibile con il particolare oggetto dell'ipotesi prevista dall'art. 10-*bis*, comma 5.

In tal senso, si è osservato che non potrebbe trovare applicazione l'ipotesi di risposta generalizzata a mezzo circolari o pareri, prevista dal sesto comma dell'art. 11, in quanto la valutazione in merito all'abusività o meno di una specifica operazione presuppone l'analisi di caratteristiche specifiche e irripetibili che devono essere ponderate caso per caso. Allo stesso modo, non potrebbero operare le cause di inammissibilità dell'istanza previste dall'art. 5, lett. c) ed e), del d.lgs. 156/2015, giacché la prima ha quale presupposto la

¹⁰⁹ G. FRANSONI, “*Qual vaghezza...?*” ecc., *cit.*, p. 585, evidenza, peraltro, come l'interpello antiabuso presenti evidenti profili di affinità anche con quello qualificatorio di cui all'art. 11, c. 1 lett. a), in quanto entrambi «preposti a pervenire a una definizione anticipata dell'ambito di applicazione di norme caratterizzate dalla presenza di termini connotati da vaghezza “da rinvio”, con la differenza che l'interpello qualificatorio si applica alla generalità delle disposizioni così conformate (ad esclusione di quella interessata dall'interpello anti-abuso), mentre l'interpello anti-abuso si applica solo ove venga in discussione l'art. 10-bis dello Statuto, una disposizione che, tuttavia, presenta un livello esponenziale di vaghezza».

¹¹⁰ Così S. SAMMARTINO, *Il diritto di interpello*, *cit.*, pp. 135 - 136, il quale conclude la riflessione affermando che «l'interpello, di cui al comma 5 dell'art. 10-*bis*, è una *species* di quello previsto dal comma 1, lett. c), dell'art. 11». Sul punto cfr. anche M. VILLANI, *op. cit.*, p. 43, nota 21.

mancanza delle condizioni di “obiettiva incertezza” e, pertanto, riguarda l’interpello ordinario di cui all’art. 11, lett. a); mentre la seconda esclude l’attivazione degli interpelli Statutari qualora vertano su determinate materie, appositamente disciplinate, estranee al campo di applicazione dell’art. 10-*bis*, comma 5, in esame¹¹¹.

Al contrario, trovano applicazione le disposizioni concernenti il contenuto, le modalità e i tempi di presentazione dell’istanza che, pertanto, anche nell’ipotesi in esame, deve presentare i caratteri della concretezza, della personalità e della precisione, non potendosi risolvere in una richiesta generica, ed essere inoltrata all’Amministrazione entro le scadenze previste dalla legge “per la presentazione della dichiarazione o per l’assolvimento di altri obblighi tributari aventi ad oggetto o comunque connessi alla fattispecie cui si riferisce l’istanza medesima”¹¹².

L’oggetto dell’interpello anti-abuso, peraltro, rileva anche per il contenuto dell’istanza che dovrà analizzare specificamente gli elementi costitutivi dell’operazione potenzialmente, non potendosi, come detto, il contribuente limitare a chiedere all’ufficio se una astratta condotta integri una condotta di elusione. Al contrario, l’istante dovrà argomentare in ordine alle ragioni per cui l’operazione considerata è sorretta da valide ragioni economiche, prevalenti rispetto ai connessi benefici fiscali che, conseguentemente, non possono essere disconosciuti dall’Amministrazione in sede di accertamento¹¹³.

Dal punto di vista dell’Ufficio, i tempi, le modalità e i contenuti della risposta e i relativi effetti sono i medesimi già descritti in relazione alle ipotesi di cui all’art. 11 dello Statuto e, pertanto, la risposta vincolerà “ogni organo” dell’Amministrazione interessato, il quale non può emettere, a pena di nullità,

¹¹¹ S. SAMMARTINO, *op. ult. cit.*, pp. 140 e ss.

¹¹² D.lgs. 156/2015, art. 2, *supra*.

¹¹³ In tale contesto, F. PISTOLESI, *op. cit.*, pp. 149 - 150, rileva che hanno grande importanza tanto l’esclusione, da parte del contribuente, degli indici sintomatici della assenza di sostanza economica individuati dall’art. 10-*bis*, comma 2 lett. a) e dalla citata Raccomandazione 2012/772 della Commissione Europea, quanto, al contempo, l’esplicazione delle valide ragioni extrafiscali non marginali sottese all’operazione.

atti contrastanti con il parere, espresso o tacito, a differenza dell'istante che è, invece, libero di discostarsene mantenendo l'impostazione contenuta nella domanda¹¹⁴.

Un ulteriore limite all'interpello in esame è, inoltre, previsto dall'art. 1 del decreto 128/2015 che, al quarto comma, prevede la non applicabilità delle disposizioni contenute tra il quinto e l'undicesimo comma dell'art. 10-*bis* – e, dunque, anche la possibilità di presentare l'istanza in parola – agli accertamenti e ai controlli concernenti i diritti doganali che per le loro peculiarità rimangono disciplinati dalla specifica normativa di settore contenuta negli artt. 8 e 11 del d.lgs. 8 novembre 1990, n. 374.

La scelta, tuttavia, non convince poiché, da un lato, la disciplina dell'abuso del diritto trova applicazione anche in siffatta materia che, difatti, è subordinata alle restanti disposizioni contenute nell'art. 10-*bis*, e, dall'altro, la normativa doganale e, in particolare, l'art. 11 del d.lgs. 374/1990, prevede specifiche garanzie per il contribuente in tema di contraddittorio con l'Agenzia delle Dogane, ma non anche forme di consultazione preventiva, sicché sarebbe stato opportuno che i limiti di applicazione della nuova disciplina anti-abuso non riguardassero anche il diritto di interpello¹¹⁵.

¹¹⁴ In tale eventualità, il previgente art. 21, c. 3, L. 413/1991 prevedeva, al secondo periodo che «Nella eventuale fase contenziosa l'onere della prova viene posto a carico della parte che non si è uniformata al parere del comitato». L'istante, dunque, era tenuto a dimostrare che l'operazione concretamente svolta non avesse le stesse caratteristiche o gli stessi effetti di quella prospettata in sede di interpello. Tale disposizione non è stata confermata dal d.lgs. 156/2015 che ha abrogato il predetto art. 21. Nondimeno, F. PISTOLESI, *op. cit.*, p. 153, ritiene che lo stesso effetto si produce, oggi, nelle ipotesi di mancata ottemperanza alle risposte dell'Ufficio rilasciate all'esito dell'interpello antiabuso. Secondo l'A., invero, deporrebbero in tal senso, pur in assenza di una disposizione *ad hoc* come quella previgente, «(a) la natura di parere che, per rendere la richiesta qualificazione giuridica della fattispecie, presuppone la correttezza e la veridicità dei dati di fatto esposti dal soggetto che ha interesse ad apprendere detta qualificazione e (b) il rispetto del ricordato principio di lealtà e buona fede, di cui deve pretendersi il massimo rispetto proprio nei casi, come quello dell'interpello, nei quali sia il contribuente che spontaneamente si rivolga all'amministrazione finanziaria per acquisirne l'opinione».

¹¹⁵ F. PISTOLESI, *op. cit.*, p. 147, il quale evidenzia che il risultato di tale previsione è «una disparità di regime difficilmente giustificabile, che si traduce in un indebito pregiudizio per i soggetti passivi dei tributi doganali». A. CONTRINO, *I confini dell'abuso, cit.*, p. 42, nota 47, ritiene, inoltre, «disonica la prevista disapplicazione – da parte del citato art. 1, comma 4 [del d.lgs. 128/2015, *ndr*] – anche della disposizione di cui al comma 9 del nuovo art. 10-*bis*, ossia di quella che disciplina specificamente i profili processuali e anche la nonna rilevanza

4. I confini della clausola generale antiabuso e il caso dell'art. 20 del Testo Unico sull'imposta di registro.

Secondo i primi commentatori l'inserimento nello Statuto dei diritti del contribuente della disciplina anti-abuso dovrebbe, implicitamente, portare al superamento di tutte le disposizioni speciali antielusive o con *ratio* antielusiva¹¹⁶ nel tempo introdotte dal legislatore e non solo dell'abrogato art. 37-*bis*, o, in alternativa, all'applicazione anche a tali ipotesi delle garanzie e delle formalità procedurali previste dall'art. 10-*bis*.

Al contempo, la riforma ha introdotto importanti modifiche sul piano sanzionatorio, escludendo, in particolare, la rilevanza penale delle condotte abusive, sicché il rapporto tra tali fattispecie e quelle ad esse limitrofe assume ancora più importanza che in passato.

Orbene, tali considerazioni rendono oggi ancor più evidente l'importanza di definire con certezza tanto i confini interni della nuova normativa quanto quelli esterni, che separano l'abuso dall'evasione e dal legittimo risparmio d'imposta.

Nel presente paragrafo si affronterà, in particolare, la prima delle problematiche suddette, mentre i rapporti tra abuso del diritto ed evasione fiscale saranno trattati nel capitolo seguente, dedicato ai profili sanzionatori dell'istituto.

Ciò posto, punto di partenza della riflessione è il comma 12 dell'art. 10-*bis*, a mente del quale, come detto, «*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*».

d'ufficio dell'abuso del diritto, se appena si considera che gli accertamenti doganali vanno comunque impugnati innanzi al comune giudice tributario».

¹¹⁶ La distinzione tra norme antielusive specifiche e con *ratio* antielusiva è esplicita da F. TESAURO, *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, cit., pp. 686 - 687, il quale rileva che «Il legislatore interviene contro l'elusione con norme implicitamente o espressamente antielusive. Le prime sono norme la cui antielusività è nella *ratio*. Esse appartengono alla disciplina sostanziale di un tributo con la finalità di impedire ai contribuenti di attuare pratiche elusive. (...) Altra cosa sono le norme espressamente antielusive, con cui il legislatore attribuisce all'Amministrazione finanziaria il potere di qualificare come elusiva una determinata operazione e di imporre il pagamento del tributo eluso».

Secondo una parte della dottrina, come detto, tale disposizione non delimita solamente i confini esterni dell'abuso, bensì precluderebbe anche l'applicazione delle norme contenute nell'art. 10-*bis* alle ipotesi antielusive *ad hoc* introdotte dal legislatore per contrastare specifiche fattispecie, non essendo diverse, secondo tale impostazione, da altre disposizioni che regolano la determinazione del reddito imponibile e delle imposte¹¹⁷. Alcuni autori, peraltro, evidenziano la peculiare circostanza che, stante il tenore letterale del comma 12 in parola, tale conclusione è valida unicamente nelle ipotesi in cui la norma speciale antielusiva sia direttamente violata, giacché se la stessa fosse aggirata e la sua *ratio* elusa troverebbe, invece, applicazione l'art. 10-*bis*¹¹⁸.

In tale ultima prospettiva, allora, anche le norme con *ratio* antielusiva vanno ricondotte nello spettro applicativo della norma generale anti-abuso, stante il suo nuovo rango di principio generale dell'ordinamento tributario, ai sensi dell'art. 1 dello Statuto del contribuente, e, soprattutto, delle caratteristiche comuni che caratterizzano le norme con finalità antielusiva, siano esse generali o speciali¹¹⁹.

Secondo una diversa prospettiva, inoltre, l'introduzione del modello generale anti-abuso dovrebbe porre fine al fenomeno, invalso nella prassi accertativa e giurisprudenziale, di dilatare il campo applicativo di disposizioni non contemplate per contrastare fenomeni elusivi che, ciononostante, sono state negli anni "piegate" a fini antiabuso, come ad esempio, per citare le ipotesi più frequenti, nel già citato caso dell'art. 37, comma 3, del D.P.R.

¹¹⁷ V. MASTROIACOVO, *L'abuso del diritto o elusione ecc.*, cit., p. 10, la quale, pertanto, riconosce alla previsione del comma 12 dell'art. 10-*bis* «una peculiare funzione sotto il profilo della verifica del tipo di contestazione che gli uffici fiscali possono operare avuto riguardo alle diverse fattispecie (con ciò che ne consegue in termini di procedure e garanzie da adottare e relative eventuali nullità degli atti)»; G. FRANSONI, *La "multiforme" efficacia nel tempo dell'art. 10-bis dello Statuto su abuso ed elusione fiscale*, in *Corr. trib.*, n. 44/2015, p. 4366; A. SALVATORE, *op. cit.*, p. 1291.

¹¹⁸ Così A. CONTRINO - A. MARCHESELLI, *I confini dell'abuso tra lecito risparmio d'imposta ed evasione fiscale*, in C. Glendi - C. Consolo - A. Contrino (a cura di), *op. cit.*, p. 30, i quali ritengono che in tal modo si salvaguarda «l'effettività degli obblighi e dei divieti previsti dalla norma con *ratio* antielusiva, ma elusi, posti a presidio degli obblighi e dei divieti recati dalle altre norme sostanziali dell'ordinamento tributario».

¹¹⁹ V. MASTROIACOVO, *L'abuso del diritto o elusione ecc.*, cit., p. 5.

600/1973 o dell'art. 20 D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, *Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro*¹²⁰.

La differenza tra le fattispecie abusive e quelle ad esse limitrofe, volte a contrastare i comportamenti finalizzati a celare la vera natura di un'operazione, si coglie, invero, sul piano degli effetti, laddove, nelle prime, l'Amministrazione si limita a disconoscere i vantaggi fiscali conseguiti, mentre nelle seconde procede alla riqualificazione dei fatti economici costituenti il presupposto d'imposta¹²¹.

Nella prassi, tuttavia, il confine tra le descritte situazioni non è ben definito.

Emblematico è, al riguardo, il caso dell'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, "*Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro*", a mente del quale: «*L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici, degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente*».

Si tratta, in particolare, di una norma che afferma la prevalenza della sostanza sulla forma attraverso l'interpretazione del contratto, mediante la quale l'Amministrazione procede alla corretta (*rectius* effettiva) determinazione dell'imposta di registro dovuta.

Si è, tuttavia, rilevato in dottrina che in passato l'Ufficio accertatore raggiungeva tale risultato sia confutando la qualificazione giuridica attribuita al contratto, sia contestando al contribuente l'aggiramento dell'imposta, attraverso una più ampia operazione di cui l'atto portato a registrazione rappresentava solo un tassello¹²².

¹²⁰ In questi termini, A. CONTRINO, *I confini dell'abuso*, cit., p. 42. Sulle ragioni che ostavano, già nel sistema previgente, all'attribuzione di finalità antielusive all'art. 37 del D.P.R. 600/1973, congegnato per le diverse ipotesi di interposizione fittizia di persone, v. *retro* Cap. I, par. 2.1. Sul rapporto tra abuso del diritto e art. 20, T.U.R., cfr. *infra*.

¹²¹ M. BEGHIN, *La "non opponibilità" al Fisco delle operazioni elusive ecc.*, cit., p. 81. L'A., in particolare, sottolinea come nelle ipotesi elusive l'Amministrazione non sconfessa la natura giuridica dell'operazione, a differenza degli accertamenti incentrati sulla qualificazione giuridica della stessa, dove «non si sostiene che l'operazione *alfa* ha consentito l'aggiramento dell'operazione *beta*. Si sostiene, invece, che l'operazione *alfa* "è" l'operazione *beta*».

¹²² F. TESAURO, *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, cit., p. 686, sottolinea la distinzione tra l'art. 20 e l'art. 37-bis D.P.R. 600/1973, evidenziando che quest'ultimo

Esemplificando, nel primo caso l'Ufficio afferma che un contratto di vendita va, in realtà, qualificato come donazione; nella seconda ipotesi, l'Amministrazione riconosce che, sul piano formale, si è realizzata una vendita, la quale, tuttavia, posta a sistema con altri atti, ha prodotto gli effetti di una donazione.

Tale prassi non era, tuttavia, condivisibile e fu ampiamente criticata dalla dottrina in quanto, da un lato, la lettera dell'art. 20 considera unicamente il rapporto tra effetti giuridici e forma negoziale, dal quale esorbita una riqualificazione operata attraverso l'analisi dei negozi collegati, che oltretutto presuppone una valutazione dei profili economici dell'operazione; dall'altro, l'autonomia della norma in parola e la natura dell'imposta di registro precludevano al contribuente l'applicazione delle garanzie previste dal previgente art. 37-*bis*, la cui operatività era limitata, come detto, al campo delle imposte dirette¹²³.

L'introduzione della clausola generale anti-abuso che, come detto, ha valenza generale, dovrebbe, allora, impedire che l'art. 20 in parola sia oggi utilizzato anche con finalità anti-elusiva¹²⁴; in caso contrario, dovrebbe trovare applicazione la disciplina generale – e le garanzie procedurali – dell'art. 10-*bis*.

«prevede la tassazione di una fattispecie che doveva essere realizzata, e non è stata realizzata. Ma l'imposta di registro presuppone la registrazione di un atto scritto (e, in certi casi, della denuncia di un contratto verbale). (...) Non è ammessa la tassazione di un atto che non è registrato, di un atto che i contribuenti avrebbero dovuto stipulare e non hanno stipulato. Ecco perché la tecnica antielusiva codificata dall'art. 37-*bis* del d.p.r. n. 600 non sembra applicabile all'imposta di registro. Ai sensi dell'art. 20 del T.U. del registro l'amministrazione può adeguare la tassazione alla "intrinseca natura" e agli "effetti giuridici" degli atti "presentati alla registrazione" (e, si può aggiungere, registrati d'ufficio), ma non può tassare un atto diverso da quello registrato, o tassare un atto non venuto ad esistenza e, di conseguenza, non registrato (e non registrabile)».

¹²³ F. GALLO, *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, cit., p. 1322, nota 7.

¹²⁴ M. BEGHIN., *op. ult. cit.*, p. 83., in particolare, fonda tale convincimento sull'incompatibilità del nuovo art. 10-*bis* con altre clausole generali con funzione antielusiva sicché «delle due, l'una: o l'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986 è utilizzato come disposizione funzionale alla mera interpretazione degli atti presentati per la registrazione, senza che rilevino, al riguardo, gli elementi extra-testuali e il collegamento negoziale; oppure l'art. 20 cit. deve ritenersi tacitamente abrogato per incompatibilità con l'art. 10 *bis* dello Statuto, che ora regola l'intera materia». Sul punto, cfr. anche V. MASTROIACOVO, *L'abuso del diritto o elusione ecc.*, cit., p. 6 - 7; V. FICARI, *op. cit.*, p. 327; A. A. FERRARIO, *Brevi osservazioni sull'abuso del diritto e l'imposta di registro*, in *Boll. trib.*, n. 22/2016, p. 1635.

Sembra questa, oggi, l'impostazione anche della giurisprudenza di legittimità che, dopo un percorso particolarmente tortuoso e forse non ancora concluso, nega la natura anti-elusiva dell'art. 20 del T.U. dell'imposta di registro.

Invero, con le recenti sentenze gemelle n. 11873, 11874, 11875, 11876, 11877 del 12 maggio 2017¹²⁵, la Cassazione ha affermato che «*La giurisprudenza di questa Corte è da tempo orientata nel senso di escludere che l'art. 20, D.P.R. n. 131 del 1986, sia disposizione predisposta al recupero di imposte "eluse", perché l'istituto dell'"abuso del diritto", ora disciplinato dall'art. 10 bis L. n. 212 del 2000, disposizione ratione temporis non applicabile alla fattispecie in esame, presuppone una mancanza di "causa economica" che non è viceversa prevista per l'applicazione dell'art. 20 citato*»¹²⁶.

¹²⁵ Cass. Civ., sez. trib., 10.03.2017 (dep. 12.05.2017), n. 11873, 11874, 11875, 11876, 11877. In senso conforme, in precedenza ma sempre successivamente all'introduzione dell'art. 10-bis, si erano espresse, tra le altre, Cass. Civ., sez. trib., 21.04.2016 (dep. 11.05.2016), n. 9582; Cass. Civ., sez. trib., 3.03.2016 (dep. 29.04.2016), n. 8542; Cass. Civ., sez. trib., 5.11.2015 (dep. 11.12.2015), n. 25005. Prima della codificazione della clausola generale antielusiva si può richiamare, tra le altre, Cass. Civ., sez. trib., 28.02.2013 (dep. 19.06.2013), n. 15319, nella quale si legge che «disponendo che l'imposta deve essere applicata secondo l'"*intrinseca natura*" e gli "*effetti giuridici*" degli atti assoggettati a registrazione (...), l'art. 20 d.p.r. 131/1986 è norma che, quand'anche ispirata pure a finalità genericamente antielusive, non configura "disposizione antielusiva" (del resto la sua formulazione, mutuata peraltro da normativa previgente, è storicamente ben precedente al diffondersi del dibattito sull'elusione), giacché, in combinazione con il precedente art. 1, interviene a delineare positivamente l'ambito oggettivo del rapporto giuridico tributario di riferimento, con specifica opzione per i contenuti sostanziali degli atti registrati rispetto ai relativi profili meramente cartolari (v. Cass. 10273/07, 2713/02), e non pone – come, invece, fa (in relazione a situazioni specifiche) l'art. 37 bis d.p.r. 600/1973 – una generale clausola antielusiva "di chiusura", tesa a rendere comunque inopponibili all'Amministrazione finanziaria atti, fatti e negozi, che risultassero privi di valide ragioni economiche e diretti solo ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario. (...) Ciò comporta che mentre la ricorrenza dell'intento elusivo non è essenziale ai fini dell'applicazione della previsione dell'art. 20 d.p.r. 131/1986 (cfr. Cass. 9162/10, 11769/08, 2713/02, 14900/01), in considerazione della specifica positiva definizione normativa dell'oggetto del rapporto impositivo le condizioni prescritte ai fini dell'operatività della previsione dell'art. 37 bis d.p.r. 600/1973, e in particolare quella attinente all'obbligatorietà del contraddittorio preventivo, non possono ritenersi mutuabili, per l'eterogeneità morfologica e funzionale delle due disposizioni normative, ai fini dell'applicazione dell'art. 20 d.p.r. 131/1986».

¹²⁶ Cass. Civ., n. 11873/2017, cit. Sulla diversa natura delle norme previste dall'art. 20 T.U.R. e dall'art. 10-bis dello Statuto, cfr. D. CANÈ, *Brevi note sullo stato della giurisprudenza intorno all'art. 20 del T.U. registro*, in *Rass. trib.*, n. 3/2016, p. 665, il quale osserva che la prima norma «conforma un rimedio interpretativo ordinario nel tributo di registro e, per la natura residuale della tutela antiabuso, prevale su questa (meglio, la precede). Tra l'altro, le

Con la sentenza n. 11667 dell'11.05.2017 viene, inoltre, aggiunto un ulteriore tassello al ragionamento, laddove si afferma che *«Se, dunque, la tassazione dell'imposta di registro in misura proporzionale non deriva dalla individuazione di un "abuso di diritto", neppure ha pregio il richiamo, contenuto nell'impugnata sentenza, alle "norme anti-elusione", quali l'art. 37 bis, D.P.R. n. 600 del 1973 (disposizione dettata per le imposte dirette), posto che, con riferimento alle imposte indirette, assume rilievo non già l'"abuso" in relazione a determinate operazioni economiche – ragione per cui neppure è richiesta la prova dell'esistenza di valide regioni economiche dell'operazione – ma l'effetto oggettivamente raggiunto dal negozio o dal collegamento negoziale. Né, per sostenere la necessità del rispetto di una procedura che garantisca il contraddittorio preventivo con l'Ufficio, appare utilmente invocabile dalle società contribuenti la previsione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 53 bis»*¹²⁷.

Il quadro complessivo non era, peraltro, così chiaro come parrebbe dalle richiamate pronunce, giacché, sempre di recente, non sono mancati arresti che ancora attribuiscono natura anti-elusiva all'art. 20 del T.U.R.

Invero, la stessa Cassazione con la sentenza n. 2054 del 27 gennaio 2017¹²⁸, pur non prendendo un'esplicita posizione sul dibattito, afferma che, in sede di riqualificazione dell'atto, per la corretta liquidazione dell'imposta di registro *«la verifica della dimostrazione da parte dell'Amministrazione finanziaria di aver fornito la prova sia del disegno elusivo che delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale, è rimessa esclusivamente al giudice del merito»*, così, da un lato, attribuendo all'ente impositore l'onere di dimostrare

due norme si distinguono per natura, presupposti e funzione; non può quindi esservi conflitto, quanto complementarietà. L'art. 20 è norma di interpretazione, mentre l'art. 10-bis è norma a contenuto e funzione complessi e, come il previgente art. 37-bis, racchiude disposizioni di carattere sostanziale e procedurale». Sul punto cfr. anche, *ex pluribus*, G. FALSITTA, *Note critiche ecc., cit.*, pp. 725 - 726.

¹²⁷ Cass. Civ., sez. trib. 10.03.2017 (dep. 11.05.2017), n. 11667.

¹²⁸ Cass. Civ., sez. trib., 3.10.2016 (dep. 27.01.2017), n. 2054.

l'abusività della condotta contestata al contribuente per giustificare la rideterminazione dell'imposta di registro e, dall'altro, applicando uno schema argomentativo evidentemente sovrapponibile a quello previsto oggi dall'art. 10-*bis* dello Statuto e, in precedenza, dall'art. 37-*bis* D.P.R. 600/1973¹²⁹.

Al contrario, l'orientamento oggi prevalente ritiene, come detto, che l'art. 20 non sia funzionale al recupero di imposte "eluse" e, pertanto, non rilevi che a fondamento dell'operazione contestata vi siano o meno valide ragioni economiche, sicché in tali ipotesi non devono trovare applicazione le regole e le garanzie previste oggi dall'art. 10-*bis* e in passato dall'art. 37-*bis*.

Nondimeno, la stessa giurisprudenza riconosce all'Agenzia delle Entrate il potere-dovere di superare il dato formale di un'operazione per verificarne la sostanza economica e rideterminare la pretesa fiscale qualora da tale visione "sostanziale" emerga un'operazione differente rispetto a quella formalmente rappresentata.

¹²⁹ È curioso, peraltro, rilevare, a riprova della profondità del problema in esame, come in quest'ultimo caso la stessa Agenzia delle Entrate ha sostenuto la funzione antielusiva dell'art. 20 «*che si raggiunge attraverso la riqualificazione per via interpretativa dei negozi giuridici, così da far emergere la modificazione della realtà giuridica realmente prodotta nell'esercizio dell'autonomia privata, a prescindere dalle forme utilizzate*», mentre le società controcorrenti si sono opposte a tale interpretazione, sostenendo che una simile attività di rivalutazione avrebbe dovuto seguire le regole previste dall'art. 37-*bis* D.P.R. 600/73, vigente all'epoca dei fatti di causa e applicabile anche all'imposta di registro. Per la natura antielusiva dell'art. 20 T.U.R. si erano espresse, in precedenza, anche Cass. Civ., sez. trib., 9.07.2015 (dep. 2.12.2105), n. 24594; Civ., sez. trib., 12.11.2012 (dep. 20.12.2012), n. 23584; Civ., sez. trib., 13.02.2013 (dep. 19.03.2013), n. 6835; Civ., sez. trib., 30.10.2012 (dep. 24.07.2013) 17965. In tale ultima decisione, in particolare, l'analogia con l'elusione è chiara, laddove si legge che «In sostanza, proprio nell'applicazione dell'imposta di registro, la tecnica antielusiva di riqualificare i negozi giuridici elusivi, in modo da fare emergere, al di là dell'apparenza formale, il vero negozio posto in essere dalle parti, ed, in particolare, di tenere conto non dei singoli contratti isolatamente presi, tutti finalizzati ad un dato risultato, ma dell'intera operazione, trova fondamento nell'art. 20 T.U. Imposta Registro. In generale, poi, il ricorso ad una frammentazione di forme contrattuali, riconducibili ad un'unitaria operazione, al fine, esclusivo o meglio essenziale, di ottenere agevolazioni o vantaggi fiscali, si traduce in una pratica elusiva, in ordine alla quale trova applicazione il concetto di abuso del diritto, elaborato dalla giurisprudenza comunitaria, il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio di imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici, ed impone al giudice tributario di considerare l'operazione come un tutto unitario, nella sua essenza, prescindendo dall'accertamento della simulazione o del carattere fraudolento».

L'analogia con le ipotesi di abuso del diritto è, sotto tale profilo, evidente¹³⁰. Ma se ciò è vero, una corretta applicazione dei principi che hanno portato alla creazione di una clausola generale antiabuso a livello comunitario e nazionale dovrebbe, quantomeno, portare all'estensione delle garanzie previste per tale istituto anche alle attività di accertamento previste dall'art. 20 D.P.R. 131/86. Tale considerazione sembra, peraltro, supportata dalla citata sentenza n. 132/2015 della Corte Costituzionale che, con riferimento a quest'ultima disposizione, ha in un *obiter dictum* affermato che «la mancanza dell'espressa previsione, in essa, del contraddittorio anticipato non sarebbe comunque d'ostacolo all'applicazione del principio generale di partecipazione del contribuente al procedimento, di cui si è detto»¹³¹.

Non è, tuttavia, questa, come detto, la via indicata dalla giurisprudenza, che non riconosce all'art. 20 una funzione anti-elusiva, né quella prospettata dalla miglior dottrina, per la quale la valutazione dell'atto in relazione all'imposta di registro deve muoversi all'interno dei confini del rapporto tra effetti giuridici e forma negoziale, senza alcun apprezzamento in merito alla complessiva sostanza economica dell'operazione che deve, invece, essere

¹³⁰ Cfr. sul punto A. FEDELE, *op. cit.*, pp. 1093 e ss., per il quale è «evidente che la "riqualificazione" praticata dalla Cassazione (ed oggi anche dall'amministrazione) in materia di imposta di registro altro non sia che una modalità di superamento, in sede di applicazione dell'imposta, delle uniche norme deputate a "qualificare" le fattispecie imponibili, e pertanto delle norme di diritto civile e commerciale esplicitamente od implicitamente richiamate nel DPR n. 131/1986. Il richiamo al "contenuto economico" o agli "effetti economici" giustifica qualificazioni prive di fondamento normativo specifico, in sostanziale parallelismo con le figure del contrasto all'elusione e dell'abuso del diritto».

¹³¹ C. Cost., n. 132/2015, cit., §3.1. Sul punto cfr. D. CANÈ, *op. cit.*, p. 668 - 669, il quale osserva, tuttavia, che tale principio sia di difficile applicazione con riguardo all'imposta di registro, specialmente se si accede alla teoria per cui «la funzione della norma sia solo d'individuare gli effetti giuridici degli atti e che non hanno peso le ragioni economiche delle operazioni: non si vedrebbe, infatti, l'utilità di un contraddittorio». Tuttavia, anche in tali ipotesi, come in quelle di abuso del diritto, l'attività di accertamento può essere particolarmente invasiva, sicché «Esigenze di certezza nella determinazione del presupposto, espressione del principio di legalità, e di bilanciamento della invasività della riqualificazione potrebbero indurre a considerare una forma (obbligatoria) di partecipazione-difensiva del contribuente alla formazione del- l'avviso; una partecipazione diretta soprattutto ad instaurare un contraddittorio, più che a completare il quadro conoscitivo del Fisco (l'imposta deve comunque applicarsi in base all'atto)».

valutata alla stregua dei parametri e con le modalità dell'art. 10-*bis*, unica norma a valenza generale anti-elusiva¹³².

Affermazione, quest'ultima, certamente condivisibile in principio che, tuttavia, dovrà affermarsi nella prassi dove la tendenza dell'Amministrazione è da sempre quella di ricavare margini di inoperatività della disciplina e delle garanzie previste per l'abuso del diritto pur davanti a fattispecie allo stesso riconducibili, applicando metodi di indagine che, come per le ipotesi elusive, analizzano le ragioni sottese ad una determinata operazione senza, però, l'opportuno coinvolgimento preventivo del contribuente¹³³.

¹³² D. CANÈ, *op. cit.*, p. 660 - 661, rileva che il limite esterno dell'interpretazione, che non consente di dar rilievo ad elementi estrinseci all'atto e che non ne formino gli effetti, «si ricava dalla seconda parte dell'art. 20, che fa riferimento agli “atti presentati alla registrazione”. Questi sono da considerare isolatamente e per come appaiono alla registrazione, come suggeriscono le norme che non danno rilevanza a comportamenti o vicende successivi all'atto e quelle che prevedono eccezionalmente la registrazione di convenzioni verbali, che non sarebbero di per sé soggette a tassazione, o di atti per i quali il caso d'uso non si sia verificato (atti, questi ultimi, che sono comunque tassati in modo autonomo)». L'A. ricorda, peraltro, che a sostegno della diversa impostazione, favorevole ad una valutazione complessiva degli atti, «È stata richiamata la formulazione della Tariffa, che, ai sensi dell'art. 1, concorre ad individuare il presupposto del tributo. In essa, gli atti sono raggruppati in categorie o classi di effetti giuridici ovvero, a seconda dei casi, in base al loro autore o all'oggetto, e solo occasionalmente per tipo. Altre ragioni di sistema che impongono una considerazione unitaria delle operazioni sono state ravvisate nella distinzione del registro rispetto all'imposta sulle successioni e donazioni e nel rapporto di alternatività con l'imposta sul valore aggiunto, incentrata sulle operazioni. In generale, poi, la normativa (comune e speciale) e la giurisprudenza tendono a valorizzare l'unità dell'attività negoziale, che si sviluppa oggi per insiemi di atti (operazioni). Questa giurisprudenza appare certo incoerente col dato normativo: collega la nascita del debito d'imposta al compimento dell'atto ed ignora la registrazione, che è elemento indefettibile del presupposto».

¹³³ Sul punto, non pare fornire utili indicazioni, e anzi alimenta le perplessità, la Risoluzione 25.07.2017, n. 97/E, con la quale l'Agenzia delle Entrate ha risposto ad un'istanza di interpello formulata ai sensi dell'art. 11, c. 1 lett. c), dello Statuto del contribuente. Nel documento, invero, con riguardo alla valutazione degli effetti di una “*scissione finalizzata alla cessione di partecipazioni nella società scissa da parte dei soci anche persone fisiche*” sull'imposta di registro – dopo aver ricordato che l'art. 10-*bis* ha natura residuale e l'unica norma di riferimento per l'indagine è l'art. 20 T.U.R., avente la «funzione di delineare il criterio interpretativo da utilizzare per l'applicazione del tributo di registro» – afferma che «Occorre attribuire rilievo, dunque, alla regolamentazione degli interessi effettivamente perseguiti dai contraenti, anche se mediante una pluralità di pattuizioni non contestuali, avendo valore preminente l'unitarietà dell'operazione economica». E in tale valutazione, prosegue l'Agenzia richiamando esplicitamente precedenti giurisprudenziali che non riconoscono natura antielusiva alla norma in parola, «la prevalenza che il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20 attribuisce alla intrinseca natura ed agli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente impone, nella relativa loro qualificazione, di considerare preminente la causa reale e la regolamentazione degli interessi effettivamente perseguiti dai contraenti, seppure mediante una pluralità di pattuizioni non contestuali» (Cass. Civ., sez. trib., 18.12.2015, n. 25487).

In tale contesto, pare utile rilevare che la legge di bilancio 2018¹³⁴ ha modificato l'art. 20 dell'T.U.R. nei seguenti termini: «*L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici, dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi*»¹³⁵.

Con tale intervento, pertanto, il legislatore pare voler superare gli odierni dubbi interpretativi, con una presa di posizione tanto netta quanto opportuna.

La norma risultante dalla novella, invero, precisa, senza apparenti margini interpretativi, che ai fini del calcolo dell'imposta di registro l'unico parametro di valutazione devono essere gli elementi intrinseci all'atto portato a registrazione, senza che alcuna rilevanza possa essere attribuita all'eventuale collegamento dello stesso con altri documenti o, tantomeno, la sua collocazione in un più ampia operazione economica¹³⁶.

Ciò determinerebbe, evidentemente, il superamento dell'impostazione oggi maggioritaria. Il legislatore, peraltro, ha cura di precisare che i limiti imposti dal nuovo art. 20 T.U.R. non impediscono di recuperare a tassazione l'imposta eventualmente elusa attraverso condotte riconducibili all'abuso del diritto.

¹³⁴ Legge 27 dicembre 2017, n. 205, “*Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020*”. Art. 1, comma 87.

¹³⁵ Le parti sottolineate sono quelle modificate nel disegno di legge in parola. Nella prima versione del DDL le modifiche al T.U.R. erano contenute nell'art. 13.

¹³⁶ Molto chiara, al riguardo, la *Relazione illustrativa del disegno di legge di bilancio* di commento all'art. 13 della prima versione del DDL sottoposto al Senato – che conteneva le modifiche al T.U.R. Si legge, invero, nel documento che (pag. 126): «La norma introdotta è volta, dunque, a definire la portata della previsione di cui all'articolo 20 del TUR, al fine di stabilire che detta disposizione deve essere applicata per individuare la tassazione da riservare al singolo atto presentato per la registrazione, prescindendo da elementi interpretativi esterni all'atto stesso (ad esempio, i comportamenti assunti dalle parti), nonché dalle disposizioni contenute in altri negozi giuridici “collegati” con quello da registrare. Non rilevano, inoltre, per la corretta tassazione dell'atto, gli interessi oggettivamente e concretamente perseguiti dalle parti nei casi in cui gli stessi potranno condurre ad una assimilazione di fattispecie contrattuali giuridicamente distinte (non potrà, ad esempio, essere assimilata ad una cessione di azienda la cessione totalitaria di quote)».

Invero, la Relazione illustrativa al disegno di legge proposto al Senato, chiarisce che «*ove si configuri un vantaggio fiscale che non può essere rilevato mediante l'attività interpretativa di cui all'articolo 20 del TUR, tale vantaggio potrà essere valutato sulla base della sussistenza dei presupposti costitutivi dell'abuso del diritto di cui all'articolo 10-bis della Legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente)*»¹³⁷.

In linea con tale notazione, la stessa norma¹³⁸ ha, inoltre, riformato l'art. 53-bis del T.U.R. che nella nuova formulazione conferma l'estensione dei poteri di accertamento previsti dall'art. 31 del D.P.R. 600/1973 anche all'imposta di registro, facendo, tuttavia, salvo quanto previsto dall'art. 10-bis dello Statuto del contribuente, così estendendo anche in tale materia le norme procedurali e le garanzie previste per le ipotesi di abuso del diritto.

In conclusione, alla luce della riforma in parola, ai fini del calcolo dell'imposta di registro non possono più essere eseguiti accertamenti che esulino dal contenuto del singolo atto. Nondimeno, qualora emerga un collegamento tra lo stesso e altri documenti, la cui concatenazione appare priva di sostanza economica e alla quale è conseguito un vantaggio fiscale potenzialmente indebito, l'indagine deve svolgersi secondo le regole e con le garanzie stabilite dall'art. 10-bis dello Statuto del contribuente.

5. La Direttiva 2016/1164/UE. Indicazioni pratiche.

La coesistenza tra la clausola generale antiabusiva e specifiche fattispecie di contrasto all'elusione e il necessario coordinamento tra queste figure è in

¹³⁷ *Relazione illustrativa del disegno di legge di bilancio*, commento all'art. 13 cit. (pag. 126). Il documento prosegue, inoltre, precisando che «In tale sede andrà quindi valutata, anche in materia di imposta di registro, la complessiva operazione posta in essere dal contribuente, considerando, dunque, anche gli elementi estranei al singolo atto prodotto per la registrazione, quali i fatti, gli atti e i contratti ad esso collegati. Con le modalità previste dall'articolo 10-bis della Legge 27 luglio 2000, n. 212, potrà essere, quindi, ad esempio, contestato l'abusivo ricorso ad una pluralità di contratti di trasferimento di singoli assets al fine di realizzare una cessione d'azienda».

¹³⁸ Art. 1, comma 87, L. 205/2017, *cit.*

linea con le più recenti indicazioni provenienti dell'ordinamento sovranazionale.

Invero, la Direttiva 2016/1164 del 12 luglio 2016 Consiglio dell'Unione Europea, *“recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno”*, dopo aver ribadito la necessità che tutti gli Stati membri si dotino di adeguati mezzi volti a contrastare le pratiche di pianificazione fiscale aggressiva e la conseguente erosione dell'apporto fiscale, all'undicesimo considerando afferma che *«Norme generali antiabuso sono presenti nei sistemi fiscali per contrastare le pratiche fiscali abusive che non sono ancora state oggetto di disposizioni specifiche. Tali norme sono pertanto destinate a colmare lacune e non dovrebbero pregiudicare l'applicabilità di norme antiabuso specifiche. All'interno dell'Unione le norme generali antiabuso dovrebbero essere applicate alle costruzioni che non sono genuine; in caso contrario il contribuente dovrebbe avere il diritto di scegliere la struttura più vantaggiosa dal punto di vista fiscale per i propri affari commerciali. È inoltre importante garantire che le norme generali antiabuso si applichino in modo uniforme in situazioni nazionali, all'interno dell'Unione e nei confronti di paesi terzi, così che l'ambito di applicazione e i risultati dell'applicazione in contesti nazionali e transfrontalieri siano identici. Agli Stati membri non dovrebbe essere impedito di imporre sanzioni nei casi in cui è applicabile la norma generale antiabuso. Nel valutare se una costruzione debba essere considerata non genuina, gli Stati membri dovrebbero avere la possibilità di prendere in esame tutte le valide ragioni economiche, incluse le attività finanziarie»*.

Come può rilevarsi dalle considerazioni svolte in precedenza, l'impostazione tracciata dal Consiglio UE non è diversa da quella che oggi si riscontra nell'ordinamento nazionale, dove la clausola generale introdotta con l'art. 10-bis continua a coesistere con le norme speciali che, al di là della qualificazione formale, hanno la finalità di tutelare il sistema tributario da comportamenti volti a celare l'effettiva capacità contributiva emergente da un'operazione o, comunque, la reale natura di quest'ultima.

Rappresenta, invece, una novità la previsione, pur formulata in termini negativi, della possibilità per gli Stati membri di imporre sanzioni “*nei casi in cui è applicabile la norma generale antiabuso*”, giacché, fin dalla sentenza sul noto caso *Halifax*¹³⁹ la Corte di Giustizia aveva negato la possibilità di applicare misure punitive alle condotte di abuso del diritto affermando che alle stesse doveva conseguire unicamente la eliminazione dei vantaggi fiscali dalle stesse prodotti e la conseguente applicazione degli effetti che sarebbero conseguiti alla comportamento considerato legittimo.

Sul punto, peraltro, come si dirà nel prossimo capitolo, la giurisprudenza nazionale si è da subito discostata dalle indicazioni europee, affermando la sanzionabilità, finanche penale, delle condotte codificate di abuso del diritto, e, oggi, l'applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie a tali ipotesi è espressamente prevista dall'art. 10-*bis* comma 13 dello Statuto.

La Direttiva in parola¹⁴⁰ fornisce, inoltre, utili indicazioni interpretative prevedendo, all'art. 6, una “norma generale antiabuso” in base alla quale: «*Ai fini del calcolo dell'imposta dovuta sulle società, gli Stati membri ignorano una costruzione o una serie di costruzioni che, essendo stata posta in essere allo scopo principale o a uno degli scopi principali di ottenere un vantaggio fiscale che è in contrasto con l'oggetto o la finalità del diritto fiscale applicabile, non è genuina avendo riguardo a tutti i fatti e le circostanze pertinenti. Una costruzione può comprendere più di una fase o parte.*

Ai fini del paragrafo 1, una costruzione o una serie di costruzioni è considerata non genuina nella misura in cui non sia stata posta in essere per valide ragioni commerciali che rispecchiano la realtà economica.

Quando le costruzioni o una serie di costruzioni sono ignorate a norma del paragrafo 1, l'imposta dovuta è calcolata in conformità del diritto nazionale».

¹³⁹ Cfr. supra, Cap. I, par. 2.2.

¹⁴⁰ Ai sensi dell'art. 1 la Direttiva «si applica a tutti i contribuenti che sono soggetti all'imposta sulle società in uno o più Stati membri, comprese le stabili organizzazioni situate in uno o più Stati membri di entità residenti a fini fiscali in un paese terzo».

Tale previsione consolida, invero, l'interpretazione prevalente dell'art. 10-*bis*, per la quale, da un lato, lo scopo "essenziale" di ottenere vantaggi fiscali deve essere interpretato come finalità "principale" e non esclusiva dell'operazione, come peraltro già precisato dai giudici comunitari nella citata sentenza sul caso *Part Service*¹⁴¹, e, dall'altro, che la "sostanza economica" di un'operazione deve essere ricercata nella realtà economica, unico parametro per determinare la validità delle ragioni commerciali alla stessa sottese.

In conclusione, la linea interpretativa in tema di abuso del diritto sembra, dunque, ben definita in astratto tanto sul piano nazionale quanto su quello comunitario. Il problema fondamentale, comune a tutte le norme ma ancor più evidente con una clausola generale omnicomprensiva come quella anti-abuso, è rappresentato dall'applicazione concreta di tali concetti a fronte della molteplicità di condotte, spesso tra loro differenti, ideate dai contribuenti che richiedono ciascuna una specifica valutazione, con conseguente dilatazione dei tempi di accertamento. Come si dirà nel prossimo capitolo, inoltre, l'incertezza applicativa ha comportato nel passato rilevanti problematiche sotto il profilo sanzionatorio, solo in parte risolte dal legislatore delegato.

¹⁴¹ Cfr. *supra*, Cap. I, par. 2.2., nota 62.

CAPITOLO III

ABUSO DEL DIRITTO, ELUSIONE FISCALE E SANZIONI

Sommario: 1. Introduzione. – 2. Abuso del diritto, elusione fiscale e sanzioni amministrative nel sistema precedente alla riforma. – 3. (Segue) La temporanea rilevanza penale dell'elusione fiscale. – 4. Le conseguenze sanzionatorie della violazione dell'art. 10-*bis*. – 5. L'irrelevanza penale dell'abuso del diritto. Problematiche irrisolte.

1. Introduzione.

Come anticipato nel corso della trattazione, una delle principali questioni che ha impegnato la dottrina e la giurisprudenza sul tema dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale concerne la sanzionabilità di tali condotte.

La problematica, in particolare, trae origine dalla stessa natura dei concetti di abuso ed elusione, caratterizzati, da un lato, dalla necessaria astrattezza delle formule definitorie, volte a ricomprendere il maggior numero possibile di situazioni, e, dall'altro, dalla circostanza che tali condotte, formalmente, non violano disposizioni legislative, alle quali, anzi, si conformano, ponendosi tuttavia in contrasto con la *ratio* delle stesse o di altre norme e, più in generale, con i principi, anche di rango costituzionale, che regolano l'ordinamento tributario¹.

La questione è oggi solo in parte risolta dal legislatore che ha esplicitamente affermato la sanzionabilità, solo sul piano amministrativo, delle condotte di abuso del diritto, soluzione che è stata ed è tuttora criticata anche da autorevole dottrina.

Prima di procedere all'analisi dell'attuale normativa pare, pertanto, opportuno ripercorrere il dibattito formatosi, prima dell'introduzione dell'art.

¹ Sul punto A. MARCHESELLI, *Elusione, buona fede e principi del diritto punitivo*, in *Rass. trib.*, n. 2/2009, pp. 416 e ss.; G.M. FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale, cit.*, pp. 465 e ss.

10-bis, in relazione al previgente art. 37-bis D.P.R. 600/1973 e alla clausola generale anti-abuso di matrice giurisprudenziale.

2. Abuso del diritto, elusione fiscale e sanzioni amministrative nel sistema precedente alla riforma.

La problematica applicazione di disposizioni punitive alle condotte di abuso ed elusione fiscale, come anticipato, muove dal difficile bilanciamento tra la stessa *ratio* di un generale principio anti-abuso, che richiede un certo grado di indeterminatezza per ricomprendere tutte le possibili operazioni elaborate dai soggetti passivi d'imposta, e i principi di legalità e di riserva di legge, sanciti dall'art. 2 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472², e dall'art. 1 della legge 24 novembre 1981, n. 689³, ai quali devono sottostare anche le sanzioni tributarie, conseguendo ad illeciti di natura amministrativa⁴.

In tale contesto, un ulteriore profilo problematico era, inoltre, rappresentato dalla circostanza che tanto nelle specifiche disposizioni antielusive previste nelle norme tributarie, quanto nella clausola generale antiabuso forgiata dalla giurisprudenza, non si rinvenivano espliciti riferimenti all'irrogabilità di sanzioni né alcun presupposto impositivo che potesse formare

² Recante "Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662". Art. 2. Sanzioni amministrative «1. Le sanzioni amministrative previste per la violazione di norme tributarie sono la sanzione pecuniaria, consistente nel pagamento di una somma di denaro, e le sanzioni accessorie, indicate nell'articolo 21, che possono essere irrogate solo nei casi espressamente previsti. 2. La sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione. 3. La somma irrogata a titolo di sanzione non produce interessi. 4. I limiti minimi e massimi e la misura della sanzione fissa possono essere aggiornati ogni tre anni in misura pari all'intera variazione accertata dall'ISTAT dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati verificatasi nei tre anni precedenti. A tal fine, entro il 30 giugno successivo al compimento del triennio, il Ministro dell'economia e delle finanze, fissa le nuove misure, determinandone la decorrenza».

³ Recante "Modifiche al sistema penale", il cui art. 1, rubricato "Principio di legalità", dispone che «Nessuno può essere assoggettato a sanzioni amministrative se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima della commissione della violazione. Le leggi che prevedono sanzioni amministrative si applicano soltanto nei casi e per i tempi in esse considerati».

⁴ G.M. FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quali sanzioni tributarie?*, cit., pp. 177 e ss.

oggetto di violazione da parte del contribuente e dal quale desumere una precisa condotta a quest'ultimo imposta⁵.

Nondimeno, con riguardo alle ipotesi di elusione contemplate dall'art. 37-bis D.P.R. 600/1973, in dottrina sono state prospettate differenti soluzioni al quesito, a seconda della natura riconosciuta al tale disposizione⁶.

Seguendo una prima interpretazione, infatti, la norma in parola avrebbe natura procedimentale e, al fine di garantire l'eguaglianza tra i contribuenti a fronte di situazioni formalmente differenti ma sostanzialmente uguali, attribuirebbe all'Amministrazione finanziaria unicamente il potere di disconoscere, a certe condizioni, gli effetti fiscalmente vantaggiosi conseguenti a determinate operazioni⁷.

Secondo una diversa interpretazione, invece, la previsione avrebbe natura sostanziale, fissando un vero e proprio dovere (*rectius* obbligo) per il

⁵ G. CONSOLO, *Il profilo punitivo dell'elusione dell'abuso del diritto: origini ed evoluzione del problema fino alla legge delega*, in C. Glendi - C. Consolo - A. Contrino (a cura di), *op. cit.*, p. 58.

⁶ Per completezza si segnala che a tale impostazione, che affrontava il problema della astratta punibilità delle condotte elusive, se ne affiancavano altre, minoritarie, incentrate sulla compatibilità della sanzione con i principi dell'ordinamento tributario e, in particolare, con il canone di buona fede che deve regolare i rapporti tra fisco e contribuenti, ai sensi dell'art. 10 dello Statuto. In quest'ottica, ad esempio, in alcune decisioni giurisprudenziali è stata esclusa la sanzionabilità di una condotta poiché la violazione era dipesa «da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria» (art. 10, comma 3). Lo ricorda L. DEL FEDERICO, *op. cit.*, pp. 177 - 178.

⁷ M. BEGHIN, *L'elusione fiscale ecc.*, *cit.*, p. 17, ricava la natura procedimentale da argomenti di carattere sistematico e testuale. Sotto il primo profilo, invero, l'A. osserva che la disposizione in parola è collocata nel decreto che disciplina l'accertamento delle imposte sul reddito e non nel T.U.I.R. (D.P.R. 917/1986); sul piano letterale, inoltre, nota che la medesima norma prevede, quale conseguenza della condotta elusiva, l'inopponibilità sul piano tributario dei vantaggi conseguiti che si concretizza solamente nel potere dell'Amministrazione finanziaria di disconoscere gli stessi e non anche di rettificare la dichiarazione dei redditi del contribuente che, invero, non ha l'obbligo di uniformare la stessa ai rilevati mossi dagli accertatori. Analogamente, V. MASTROIACOVO, *Dalla norma generale e astratta all'applicazione concreta*, *cit.*, p. 363, nota 58; A. MARCHESELLI, *Elusione e sanzioni: una incompatibilità logico giuridica*, in *Corr. trib.*, n. 25/2009, pp. 1988 e ss. Anche L.R. CORRADO, *op. cit.*, pp. 551 e ss., pur non ritenendo la questione rilevante per la soluzione del problema, ritiene che «la norma *de qua* ha natura procedimentale, configurando soltanto poteri esercitabili *ex post* dall'amministrazione finanziaria e non ponendo a carico del contribuente il dovere di corrispondere il tributo eluso».

contribuente di non considerare nel calcolo delle imposte dovute i vantaggi derivanti da comportamenti elusivi⁸.

Ebbene, si riteneva in dottrina che solo accedendo a quest'ultima impostazione poteva giustificare una sanzione, integrando il comportamento del contribuente una violazione del predetto obbligo⁹.

In giurisprudenza, la Cassazione ha risolto diversamente la problematica a seconda che le condotte contestate fossero di abuso del diritto o di elusione fiscale.

Nel primo caso, invero, con le note sentenze a Sezioni Unite del dicembre 2008¹⁰ che hanno affermato la vigenza di un generale divieto di abuso del diritto tributario, di matrice costituzionale, la Suprema Corte non ha ritenuto applicabili in tali ipotesi le sanzioni amministrative, affermando, in linea con quanto stabilito dalla Corte di Giustizia a partire dal caso *Halifax*¹¹, che il riconoscimento del principio anti-abuso non contrastava con la riserva di legge sancita dall'art. 23 Cost. in quanto allo stesso doveva conseguire unicamente il disconoscimento degli effetti abusivi di un'operazione e non anche l'imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge¹².

⁸ A. MARCHESELLI, *Elusione, buona fede e principi del diritto punitivo*, cit., p. 417, rileva, peraltro, come la problematica possa perdere d'importanza laddove si consideri che «In effetti, una norma procedimentale che prevede il potere dell'amministrazione di accertare un tributo presuppone comunque una norma sostanziale (che lo rende esigibile) e una norma sostanziale che prevede un tributo non comporta affatto che esso sia dovuto in autoliquidazione». La questione rilevante, prosegue l'A. è, allora, se sia o meno configurabile in capo al contribuente un obbligo di pagare spontaneamente.

⁹ M. BASILAVECCHIA, *Presupposti ed effetti della sanzionabilità dell'elusione*, Relazione al Convegno *L'abuso del diritto tra "diritto" e "abuso"*, Macerata 29 - 30 giugno 2012, in *Dir. prat. trib.*, n. 4/2012, pp. 799 - 800. Per G.M. FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quali sanzioni tributarie?*, cit., pp. 177 e ss., invece, «la soluzione del problema risulterà strettamente legata alla ritenuta natura dell'illecito amministrativo: laddove la si qualifichi come sostanzialmente penale, le conclusioni raggiunte attorno all'inammissibilità teorica di un generico *abuso del diritto*, già argomentate con riguardo alla materia penale (strettamente intesa), dovrebbero valere, *mutatis mutandis*, anche per quella amministrativa. Diversamente laddove si ritenga cioè l'illecito amministrativo sostanzialmente diverso dal reato non può escludersi che il principio di predeterminazione della fattispecie impositiva assuma invece una dimensione più *morbida*».

¹⁰ Cfr. supra, Cap. I, par. 3.

¹¹ Cfr. supra, Cap. I, par. 2.2.

¹² Cass., Sez. Unite, 23 dicembre 2008, n. 30055, par. 2.3.

Al contrario, la giurisprudenza, condividendo la natura sostanziale dell'art. 37-*bis*, ha ritenuto applicabili le disposizioni punitive tributarie alle condotte di elusione fiscale, purché riconducibili a fattispecie previste da specifiche norme¹³.

Segnatamente, con la sentenza 30 novembre 2011, n. 25537¹⁴, la Cassazione ha ritenuto applicabile ad una condotta elusiva la sanzione prevista dall'articolo 1, comma 2, del d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 471, avente ad oggetto le ipotesi di dichiarazione infedele¹⁵, equiparando in tal modo condotte di aggiramento delle norme fiscali con quelle, evasive, di diretta violazione delle stesse.

In tale pronuncia, invero, la Suprema Corte affermava, che *«la legge non considera per la applicazione delle sanzioni quale criterio scriminante la violazione della legge o la sua elusione o aggiramento, essendo necessario e sufficiente che le voci di reddito evidenziate nella dichiarazione siano inferiori a quelle accertate o siano “indebite” aggettivo espressamente menzionato nell'articolo 37-bis, comma 1 cit. In sostanza le sanzioni si applicano per il solo fatto che la dichiarazione del contribuente sia difforme rispetto all'accertamento»*¹⁶.

¹³ G. CONOSLO, *op. ult. cit.*, p. 59, osserva che la distinzione, sul piano sanzionatorio, tra elusione e abuso del diritto ha portato nella prassi accertativa a risultati inaccettabili, conseguenti alla discrezionalità lasciata ai funzionari del Fisco che riconducevano determinate condotte abusive talvolta all'interno di quelle elencate nell'art. 37-*bis*, talaltra nella clausola generale, con il paradossale risultato di subordinare la sanzionabilità delle stesse allo strumento antielusivo di volta in volta azionato.

¹⁴ Cass. Civ., sez. trib., 10.11.2011 (dep.30.11.2011), n. 25537. Successivamente confermata dalla costante giurisprudenza, tra cui, più di recente cfr. Cass. Civ., sez. trib., 27.11.2014 (dep. 6.03.2015, n. 4561).

¹⁵ Il Decreto, che disciplina le “*Violazioni relative alla dichiarazione delle imposte dirette*”, all'art. 1, comma 2 così recita: «Se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito o un valore della produzione imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal novanta al centoottanta per cento della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono esposte indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte».

¹⁶ La sentenza prosegue, inoltre, affermando che «Tale conclusione è rafforzata dal testo del comma 6 della stessa disposizione, che prevede che le maggiori imposte accertate siano iscritte a ruolo “secondo i criteri di cui al Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 68, concernente il pagamento dei tributi e delle sanzioni pecuniarie in corso di giudizio” rendendo così evidente

Al contempo, come anticipato, la medesima decisione, con una dicotomia che, si dirà, fu estesa al diritto penale, ha, peraltro, escluso l'applicabilità di una sanzione alle ipotesi di abuso del diritto sull'assunto che «*vigendo il principio di stretta legalità tratto dalla normativa in materia penale (d.p.r. n. 472 del 1997) è necessaria una norma che espressamente la preveda. Tale ultima considerazione, certamente condivisibile, porta ad escludere che una sanzione amministrativa in materia tributaria possa essere applicata a fronte della violazione non di una precisa disposizione di legge, ma di un principio generale, quale quello elusivo ritenuto immanente nel sistema anche anteriormente alla introduzione di una normativa specifica*».

Nonostante tale precisazione, l'impostazione della Corte è stata ampiamente criticata, specialmente dai fautori della natura procedimentale dell'art. 37-*bis*, che evidenziavano come l'impostazione sostanziale conducesse al peculiare risultato per cui al contribuente che ha scelto delle soluzioni negoziali trasparenti, legittime ed efficaci verso i terzi, viene chiesto di disconoscerle (solamente) in sede di adempimenti fiscali¹⁷.

Inoltre, anche superando i dubbi sulla natura della norma, non pare condivisibile l'equiparazione tra elusione, abuso ed evasione, operata dalla Cassazione.

Invero, come più volte ricordato, le operazioni *lato sensu* abusive si caratterizzano per il compimento di atti leciti, non finalizzati a trarre in inganno l'Amministrazione finanziaria, i cui effetti sono riportati fedelmente nelle dichiarazioni tributarie. Al contrario, l'evasione fiscale è integrata da una falsa rappresentazione della realtà che si concretizza in dichiarazioni mendaci o atti simulati che celano all'ente impositore la reale situazione economica del soggetto agente.

che il legislatore ritiene la applicazione di sanzioni come effetto naturale dell'esito dell'accertamento in materia di atti elusivi».

¹⁷ Così M. BASILAVECCHIA, *Presupposti ed effetti della sanzionabilità dell'elusione*, cit., p. 800, il quale, emblematicamente, si domanda: «Si chiede forse di dichiarare in sede fiscale, dunque pubblicamente, che vi sono atti rilevanti verso terzi che non hanno giustificazione, non sono sorretti da un interesse meritevole di tutela?».

In breve, il diverso disvalore tra le condotte di elusione e quelle di evasione fiscale è evidente e, pertanto, non pare condivisibile l'interpretazione che le accomuna e considera ad entrambe applicabili delle sanzioni che il legislatore ha introdotto – e graduato nel minimo e nel massimo – per contrastare le seconde, caratterizzate, come detto, da una carica antiggiuridica certamente maggiore delle prime¹⁸.

3. La temporanea rilevanza penale dell'elusione fiscale.

Le argomentazioni svolte nel paragrafo precedente avrebbero dovuto *a fortiori* escludere che le condotte di abuso del diritto e di elusione fiscale potessero integrare fattispecie incriminatrici poiché la loro stessa natura è intrinsecamente incompatibile con i canoni di legalità, tipicità e determinatezza che sorreggono il sistema penale, nel quale peraltro, a differenza di quello tributario, hanno anche una copertura costituzionale¹⁹.

¹⁸ *Ibidem*. L'A. ritiene che se le operazioni asseritamente elusive «sono state effettuate in piena trasparenza, il recupero dell'imposta e degli interessi appare più che adeguato a ripristinare un equilibrio, soprattutto se l'azione del fisco (e della giurisprudenza, che si è fatta negli ultimi anni, attraverso il rilievo d'ufficio dell'abuso, promotrice concorrente del contrasto all'elusione) non è limitata a casi eccezionali, ma diventa un vero e proprio metro di giudizio, *ex post*, della generalità dei comportamenti dei contribuenti». Analogamente, G.M. FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quali sanzioni tributarie?*, *cit.*, pp. 177 e ss., il quale fonda il proprio convincimento sulla circostanza che le sanzioni tributarie siano, anche alla luce dei principi espressi dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, equiparabili a quelle penali e che, pertanto, debbano essere sottoposte alle medesime garanzie in termini di legalità e, dunque, di tipicità, certezza e prevedibilità; L.R. CORRADO, *op. cit.*, pp. 551 e ss., afferma che «la inconfigurabilità e la inesigibilità del dovere del contribuente di adeguarsi alla fattispecie elusa precludono la sanzionabilità amministrativa della condotta; queste argomentazioni valgono *a fortiori ratione* qualora la ripresa a tassazione scaturisca dall'applicazione di un principio generale antielusivo di elaborazione pretoria, nato dal travisamento della giurisprudenza della Corte di Giustizia relativa all'abuso del diritto comunitario e privo di un fondamento normativo interno»; A. CARINCI - D. DEOTTO, *op. cit.*, pp. 3107 e ss., efficacemente ricordano che «L'evasione si contrappone all'elusione e quindi all'abuso del diritto proprio perché è la violazione, l'illecito, conseguito mediante la creazione di una realtà in apparenza divergente da quella effettiva».

¹⁹ A. PERINI, *op. cit.*, p. 737, rileva che «a porsi è un insormontabile problema di riserva di legge, atteso che attribuire ricadute penali all'applicazione del principio dell'abuso del diritto significherebbe riconoscere rilevanza penale ad un canone ermeneutico che non è contemplato da nessuna norma dell'ordinamento italiano, ma che discende da principi di ordine comunitario che – come noto – non possono avere alcuna incidenza penale in *malam partem* sui cittadini dell'Unione». Sul punto, cfr. anche F. MUCCIARELLI, *op. cit.*, p. 432; G.M. FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale*, *cit.*, pp. 465 e ss.; G. SOANA, *I reati*

Nondimeno, se in dottrina e giurisprudenza vi era sostanziale consenso sull'irrelevanza penale delle condotte di abuso del diritto, lo stesso non poteva dirsi per quelle di elusione che solo con la recente introduzione dell'art. 10-*bis* nello Statuto dei diritti del contribuente sono state definitivamente sottratte dal campo di applicazione delle disposizioni penali-tributarie.

Invero, per la giurisprudenza prevalente e parte della dottrina²⁰, le condotte considerate da specifiche norme antielusive, com'era l'art. 37-*bis* del D.P.R. 600/1973, erano idonee ad integrare le disposizioni penali-tributarie, così da colmare il *deficit* di tassatività e determinatezza che impediva, invece, la sanzionabilità penale delle fattispecie abusive.

La Cassazione, in particolare, con la nota sentenza "*Dolce&Gabbana*" ha, da un lato, escluso la rilevanza penale delle ipotesi di abuso del diritto, poiché non definite in specifiche disposizioni normative, e, dall'altro, affermato la punibilità delle condotte elusive²¹.

La Corte perveniva a tale decisione individuando, innanzitutto, quale normativa di riferimento il d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74²² e, in particolare, le fattispecie di cui agli artt. 4 e 5 del decreto, nelle quali, secondo i giudici di legittimità, sarebbero sussumibili le condotte di elusione.

In particolare, il primo, rubricato "*Dichiarazione infedele*" punisce il soggetto che, «*al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi*

tributari, Milano 2013, p. 486. *Contra*, C. SANTORIELLO, *op. cit.*, p. 56, pur non negando profili problematici all'affermazione della rilevanza penale delle condotte abusive, la ritiene compatibile con il sistema penale sulla base del raffronto con diverse fattispecie criminose «la cui operatività presuppone la definizione – rimessa prevalentemente al singolo interprete – di un soddisfacente equilibrio tra una pluralità di interessi contrapposti», come avviene nel caso dell'abuso del diritto.

²⁰ Cfr. A. PERINI, *op. cit.*, pp. 737 - 738.

²¹ Cass. Pen., sez. II, 22.11.2011 (dep. 28.02.2012), n. 7739. Sebbene, come ricorda la stessa pronuncia, vi fossero già precedenti in tal senso, con tale decisione la Suprema Corte ha assunto per la prima volta una posizione netta sull'argomento. Tra i precedenti cfr. Cass. Pen., sez. III, 18.03.2011, n. 26723 e Cass. Pen., sez. III, 26.05.2010, n. 29724. Più recentemente, tra le altre, cfr. Cass. Pen., sez. III, 6.03.2013, n. 19100. Sulle criticità derivanti dall'impostazione della sentenza "*Dolce&Gabbana*", G. ESCALAR, *Un caso esemplare di trasformazione indebita del divieto di abuso del diritto in norma impositiva in bianco*, in *Corr. trib.* n. 22/2012, pp. 1670 e ss.

²² Recante la "*Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*".

attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi», subordinando la punibilità al superamento di determinate soglie.

L'art. 5, rubricato "*Dichiarazione omessa*", è, invece, integrato dalla condotta di chi, agli stessi fini, *«non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a ciascuna delle singole imposte a euro cinquantamila»*²³.

Si tratta, non a caso, delle due fattispecie meno ricche sul piano descrittivo tra quelle considerate dal d.lgs. 74/2000, le uniche le cui condotte non si sostanziano in comportamenti tipicamente fraudolenti e perciò incompatibili con la formale correttezza giuridica che caratterizza le condotte *lato sensu abusive*²⁴.

Tali disposizioni, peraltro, puniscono formalmente le sole condotte di evasione e non anche quelle di elusione fiscale. Tuttavia, per la sentenza in parola i due concetti sarebbero in parte sovrapponibili in virtù dell'ampia definizione di imposta evasa offerta dall'art. 1, lett. f), del decreto 74/2000, individuata come *«la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine»*.

A parere della Corte, invero, tale definizione sarebbe *«idonea a ricomprendere l'imposta elusa, che è, appunto, il risultato della differenza tra un'imposta effettivamente dovuta, cioè quella della operazione che è stata*

²³ Quelle riportate sono le versioni oggi vigenti degli artt. 4 e 5 in parola. Ai fini che qui interessano, tuttavia, non si discostano, se non per alcuni aspetti stilistici, da quelle in vigore all'epoca della sentenza in commento.

²⁴ *Contra* F. MUCCIARELLI, *op. cit.*, pp. 442 - 443. L'A., che si sofferma sul solo art. 4, non ritenendo in radice applicabili altre fattispecie, ivi compreso, dunque, l'art. 5, esclude l'applicabilità anche della norma in parola, ritenendo che *«la condotta [da questa] vietata debba necessariamente estrinsecarsi in estremi che non hanno corrispondenza nella realtà, caratterizzati inoltre, per un verso, dall'oggettiva omissione di un elemento attivo (o di parte di esso), ovvero, per altro, nella appostazione di una componente negativa fittizia»*.

elusa, e l'imposta dichiarata, cioè quella auto liquidata sull'operazione elusiva»²⁵.

Peraltro, come anticipato, la stessa sentenza precisava che sul piano penale possono rilevare solamente condotte corrispondenti *«ad una specifica ipotesi di elusione espressamente prevista dalla legge»²⁶*, giacché solo in tali casi può pretendersi dal contribuente, nel momento in cui compila la dichiarazione, la informata consapevolezza ed il rispetto *«del complessivo sistema normativo tributario, che assume carattere precettivo nelle specifiche disposizioni antielusive»²⁷.*

La Suprema Corte offriva, peraltro, ulteriori argomenti di carattere sistematico a sostegno della rilevanza penale dell'elusione fiscale.

In particolare, si legge sempre nella decisione in commento, poiché l'art. 16 del d.lgs. 74/2000 del 2000²⁸ stabiliva una specifica causa di non punibilità per la condotta di chi si sia adeguato al parere del Ministero delle Finanze o del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive²⁹, *«non vi sarebbe necessità di un'esimente speciale per la tutela dell'affidamento se l'elusione fosse irrilevante dal punto di vista penale, mentre nessun elemento né testuale né sistematico consente di ritenere che tale norma si riferisca, come da alcuni ritenuto, a casi di evasione in senso stretto e non di elusione»³⁰.*

Allo stesso modo, deporrebbe in tal senso anche la stessa *ratio* sottesa alla riforma dei reati tributari operata nel 2000, con la quale il legislatore penale ha concentrato la propria attenzione sul momento della dichiarazione, escludendo la rilevanza dei meri atti prodromici al mancato pagamento delle imposte, e ciò in quanto il bene giuridico tutelato dalle norme penali tributarie è costituito dalla corretta percezione del tributo, perciò idoneo a ricomprendere

²⁵ §4.5 della sentenza in esame. Concorde con tale impostazione A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, in C.F. Grosso - T. Padovani - A. Pagliaro (diretto da), *Trattato di diritto penale - Parte Speciale*, vol. XVII, Milano 2010, pp. 402 e ss., che considera l'elusione *«soltanto un modo di produrre un'evasione penalmente rilevante»*.

²⁶ §4.6 della sentenza in parola.

²⁷ *Ibidem*.

²⁸ Oggi abrogato dal d.lgs. 24.9.2015, n. 158.

²⁹ Il Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive è stato abolito con Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 40/E del 27 giugno 2007.

³⁰ §4.6 della sentenza in esame.

«quelle condotte che siano idonee a determinare una riduzione o una esclusione della base imponibile»³¹.

La Cassazione, infine, si sofferma anche sulla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE in merito all'asserita non sanzionabilità delle condotte abusive.

Viene, infatti, affermato nella sentenza in commento che tale affermazione non ha carattere generale e deve *«invece, essere letta come la semplice specificazione nel caso concreto all'esame della Corte di giustizia UE delle obbiettive condizioni di incertezza derivanti dalla innovativa applicazione nel settore fiscale del divieto comunitario di abuso del diritto, come regola generale che prescinde dalla individuazione di specifiche e tassative fattispecie»³²*. Non solo. La Suprema Corte rinviene nella giurisprudenza comunitaria anche un ulteriore argomento a sostegno della propria impostazione, rilevando come nel caso *Centros Ltd*³³ i giudici di Lussemburgo abbiano affermato, richiamando numerosi precedenti, il diritto di uno Stato di *«adottare misure volte ad impedire che, grazie alle possibilità offerte dal Trattato, taluni dei suoi cittadini tentino di sottrarsi all'impero delle leggi nazionali, e che gli interessati non possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario»³⁴*, sicché gli Stati potrebbero *«adottare tutte le misure idonee a prevenire o sanzionare le frodi, sia nei confronti della stessa società, eventualmente in cooperazione con lo Stato membro nel quale essa è costituita, sia nei confronti dei soci rispetto ai quali sia dimostrato che essi intendono in realtà, mediante la costituzione di una società, eludere le loro obbligazioni nei confronti dei creditori privati o pubblici stabiliti nel territorio dello Stato membro interessato»³⁵*.

Nonostante tali approfondite argomentazioni e la loro costante applicazione da parte della successiva giurisprudenza, i principi testé richiamati non hanno trovato ampi consensi in dottrina.

³¹ §4.7 della sentenza in esame.

³² §4.8 della sentenza in esame.

³³ CGCE, 9 marzo 1999, causa C-212/97.

³⁴ §4.8 della sentenza in esame §24 della sentenza *Centros Ltd*.

³⁵ §4.8 della sentenza in esame e §38 - 39 della sentenza *Centros Ltd*.

A destare perplessità sono stati, invero, diversi profili, tra i quali emerge, in quanto architrave dell'intero ragionamento, la sostanziale equiparazione delle condotte di elusione e di evasione³⁶.

Da un lato, infatti, giova ribadire che l'elusione si contraddistingue per un aggiramento delle norme tributarie mediante il compimento di negozi giuridici legittimi – i cui effetti civilistici non vengono, pertanto, travolti dall'esito dei procedimenti penali o tributari – perfezionati alla luce del sole e fedelmente rappresentati all'Amministrazione finanziaria, che, tuttavia, permettono al contribuente di beneficiare di un regime fiscale più favorevole³⁷.

Dall'altro, l'evasione si caratterizza per la violazione diretta di specifici obblighi sanciti dal sistema tributario che si estrinseca in una mendace rappresentazione, da parte del contribuente, della propria condizione patrimoniale, idonea a trarre in inganno l'Erario, a cui consegue il pagamento di una somma inferiore a quella effettivamente dovuta³⁸.

³⁶ Anche limitando l'assunto ai soli effetti fiscali dei due fenomeni, infatti, le perplessità non sembrano perdere potenza, posto che la conseguenza del ragionamento è l'inclusione delle condotte elusive nell'alveo applicativo dei reati di omessa e infedele dichiarazione.

³⁷ E. D. BASSO - A. VIGLIONE, *I nuovi reati tributari*, Torino, 2017, p. 206.

³⁸ F. MUCCIARELLI, *op. cit.*, p. 444, nota che «l'oggettiva omissione (anche ad ammettere che essa valga di per sé e senza alcuna ulteriore connotazione decettiva, come invece suggerisce il richiamo alla fittizietà) non può mai essere confusa con una situazione nella quale non soltanto tutti gli snodi dell'operazione sono espliciti e facilmente ricostruibili dagli uffici fiscali, ma sono oggetto di una rilevazione contabile che registra in maniera assolutamente precisa la situazione corretta». Sul tema cfr. anche, *ex pluribus*, P. VENEZIANI, *Elusione fiscale, "esterovestizione" e dichiarazione infedele*, in *Dir. pen. proc.*, n. 7/2012, pp. 863 e ss.; I. CARACCIOLI, *"Imposta elusa" e reati tributari "di evasione" nell'impostazione della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, n. 3/2012, pp. 86 e ss.; G. FLORA, *Perché l'"elusione fiscale" non può costituire reato (a proposito del caso Dolce & Gabbana)*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, n. 4/2011, pp. 865 e ss.; L.R. CORRADO, *La rilevanza penale delle condotte elusive*, in *Diritto e fiscalità dell'assicurazione*, n. 3/2012, pp. 372 - 373; M. BOSI, *La rilevanza penale dell'abuso del diritto*, in *www.penalecontemporaneo.it*, *Riv. trim.*, n. 2/2016, p. 59. *Contra* F. GALLO, *Rilevanza penale dell'elusione*, in *Rass. trib.*, n. 2/2001, pp. 321 e ss., il quale, ben prima degli approdi giurisprudenziali in commento, pur ritenendo che «sul piano della politica legislativa e degli obiettivi di depenalizzazione annunciati e, soprattutto, sul piano del suo disvalore sociale, l'elusione non dovrebbe avere rilevanza penale. E ciò anche se essa - al pari dell'evasione - comporta il pagamento di una minore imposta rispetto a quella effettivamente dovuta», rileva che «Sia la lettera dell'art. 4, direttamente, sia altre disposizioni dello stesso D.Lgs. [artt. 7 e 1, lettera f)], indirettamente, portano infatti a ritenere fittizi anche i costi effettivi indicati per ridurre indebitamente (nella specie, elusivamente) la base imponibile».

Si tratta, in altri termini, di concetti ontologicamente diversi e, soprattutto, caratterizzati da un diverso grado di disvalore³⁹. È chiaro, allora, che accomunare le due condotte, tanto più *in malam partem*, estendendo la rilevanza penale anche a quelle elusive, appare una forzatura che difficilmente può superare un rigido vaglio di costituzionalità⁴⁰.

In breve, è lo stesso principio di uguaglianza – in relazione al quale le citate Sezioni Unite civili nel 2008 hanno desunto, accanto agli artt. 2 e 53 della Costituzione, la vigenza nel nostro ordinamento della clausola generale anti-abuso⁴¹ – ad ostare ad un'equiparazione delle due condotte, tanto più se ciò determina la subordinazione alla medesima pena che si porrebbe, a sua volta, in contrasto con il principio di proporzionalità che deve orientare il legislatore nella scelta delle sanzioni⁴².

Peraltro, anche a voler superare tali considerazioni, la letteratura evidenziava ulteriori criticità in merito alla sussunzione delle condotte elusive nella fattispecie descritta dall'art. 4 del d.lgs. 74 del 2000.

³⁹ Per F. MUCCIARELLI, *op. cit.*, p. 440 e ss., «*elusione ed evasione* (concetto quest'ultimo al centro della nuova normativa penal-tributaria) sono concetti tra loro strutturalmente diversi, che evocano tipologie di comportamenti nettamente differenziati, sia sul piano empirico sia su quello del disvalore», il che «ben si concilia con la differente tipologia sanzionatoria prevista dall'ordinamento per le due specie d'illecito» (p. 446).

⁴⁰ F. FASANI, *L'irrilevanza penale dell'elusione tributaria*, in *Le Società*, n. 7/2012, p. 799, con riferimento ai principi di frammentarietà ed *extrema ratio* del diritto penale, ritiene che «l'interpretazione che associa al concetto di fittizietà ogni forma di inopponibilità fiscale stride in maniera irreparabile con i principi menzionati, posto che essa comporterebbe la pan-penalizzazione di ogni violazione tributaria. L'effetto inaccettabile sarebbe quello di considerare penalmente rilevanti, quantomeno ex art. 4 d.lgs. 74/00, salvi i limitati margini relativi alle soglie di punibilità, tutte le possibili forme di violazione della normativa tributaria, comportando le medesime una divergenza tra l'essere ed il dover essere della dichiarazione».

⁴¹ Cfr. *supra*, Cap. I, par. 3.

⁴² Sul punto M. BASILAVECCHIA, *Quando l'elusione costituisce reato*, in *Riv. giur. trib.*, n. 5/2012, pp. 385 - 386. L'A. nota, inoltre, come la tesi che ricomprende nella definizione di evasione anche le condotte elusive «postula un obbligo del singolo contribuente di disapplicare le stesse operazioni, in sé lecite, poste in essere in vista del vantaggio fiscale, per procedere ad una dichiarazione che dovrebbe essere conforme alla realtà sostanziale, depurata dei comportamenti elusivi. Ma la sussistenza di quest'obbligo non sembra possa essere desunta, se non incorrendo in una classica petizione di principio, dalla stessa norma punitiva, la quale in fondo continua a definire "evasa" – e non elusa – la maggiore imposta corrispondente a quel differenziale». Analogamente A. MARCHESELLI, *Elusione, buona fede e principi del diritto punitivo*, *cit.*, p. 409; L.R. CORRADO, *La rilevanza penale delle condotte elusive*, *cit.*, p. 374, che, basandosi sulla natura procedimentale e non sostanziale dell'art. 37-bis del D.P.R. 600/1973, esclude la sussistenza di un simile obbligo in capo al contribuente.

È stato, invero, osservato che la condotta di “dichiarazione infedele” deve essere caratterizzata da un livello minimo di decettività che non sarebbe rinvenibile in un comportamento privo di contenuto ingannatorio quale è, tipicamente, quello elusivo⁴³.

Pertanto, solo le condotte di evasione, per il loro carattere fraudolento, sarebbero idonee a pregiudicare l’interesse dello Stato alla corretta percezione dei tributi e, di conseguenza, ad integrare sul piano oggettivo il reato in parola⁴⁴.

Tali notazioni, si sosteneva, sarebbero confermate, inoltre, dall’art. 7 del d.lgs. 74/2000⁴⁵ che escludeva la rilevanza penale dei processi valutativi esplicitati al Fisco all’interno della dichiarazione annuale. Analogamente, infatti, può osservarsi che anche le condotte elusive sono correttamente rappresentate all’Amministrazione e, perciò, doveva escludersi una loro rilevanza penale⁴⁶.

Alla stessa conclusione, peraltro, si giungeva ragionando sull’elemento psicologico richiesto dall’art. 4 del decreto n. 74/2000.

La diversità che caratterizza le due condotte, infatti, faceva ritenere che il dolo specifico di “evasione” fosse incompatibile con la finalità elusiva, a meno che non si interpretasse il primo come volontà di sottrarsi ad un generico

⁴³ P. VENEZIANI, *op. cit.*, p. 866, evidenzia il carattere fraudolento della condotta caratterizzato «da una “sottomanifestazione” dell’attivo (mediante l’indicazione “di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo”), ovvero da una “sovramanifestazione” del passivo (mediante indicazione di “elementi passivi fittizi”)»; analogamente cfr. F. MUCCIARELLI, *op. cit.*, p. 445 e ss., il quale aggiunge (p. 448) che mentre il termine “fittizio” «equivale a “inesistente”, e l’inesistenza è la divergenza dal reale, la fittizietà si risolve solo ed esclusivamente in una inesistenza sul piano naturalistico, in una mancata “corrispondenza della dichiarazione alla realtà economico-commerciale”: il che basta ad escluderne la riportabilità allo schema dell’elusione»; F. FASANI, *op. cit.*, p. 799.

⁴⁴ F. MUCCIARELLI, *op. cit.*, p. 446, ritiene che «Nell’economia del delitto dell’art. 4 l’inesistenza della operazione e la recettività della stessa rappresentano a ben vedere la ragion d’essere dell’intervento penale, con la conseguenza che può essere attribuita univoca rilevanza alle sole operazioni prive di sostrato reale ed economico». Sul punto, cfr. anche A. MEREU, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: rilevanza penale o mera mancanza di una explicatio terminorum? Alcune riflessioni a margine del caso «Dolce & Gabbana»*, in *Dir. e prat. trib.*, n. 5/2012, p. 1027; L. TROYER, *La rilevanza penale dell’elusione tra Suprema Corte e Legislatore dopo la sentenza D&G*, in *Le Società*, n. 6/2012, p. 698.

⁴⁵ Oggi abrogato dal d.lgs. 24.9.2015, n. 158.

⁴⁶ A. MARCHESELLI, *Elusione, buona fede e principi del diritto punitivo*, *cit.*, p. 410; A. PERINI, *op. cit.*, p. 747; F. MUCCIARELLI, *op. cit.*, p. 444.

dovere di pagare le imposte, nella quale potrebbe astrattamente rientrare la consapevolezza di porre in essere qualsiasi condotta finalizzata ad ottenere un regime fiscale più favorevole. Tuttavia, è stato acutamente osservato che anche tale impostazione non sarebbe risolutiva, in quanto, se è «*certamente vero che nelle fattispecie di evasione ed elusione ricorre un'imposta dovuta, nel senso di poter essere pretesa dalla amministrazione, resta però da risolvere il problema se nell'elusione l'imposta sia dovuta anche nel senso di oggetto di obbligatoria autoliquidazione da parte del contribuente*»⁴⁷.

La dottrina prevalente superava, inoltre, anche l'argomento fondato sulla previsione contenuta nel art. 16 del d.lgs. 74/2000⁴⁸, dalla quale la giurisprudenza ha desunto *a contrario* la punibilità delle condotte elusive giacché, ha affermato, non si comprenderebbe altrimenti l'utilità pratica di una disposizione il cui contenuto era già desumibile dai principi generali del diritto penale⁴⁹. A ciò si aggiunga, inoltre, che la previsione in parola è stata introdotta quale norma di favore per il contribuente e non può, quindi, essere interpretata in senso ad esso sfavorevole⁵⁰.

È stato, invero, osservato al riguardo che tale previsione avrebbe, comunque, avuto la funzione di impedire la punibilità per il delitto di dichiarazione infedele a titolo di dolo eventuale nelle ipotesi in cui il contribuente, rappresentandosi il rischio che la sua condotta integrasse una evasione in senso proprio, avesse interpellato l'Amministrazione ricevendo da questa un responso negativo⁵¹. Peraltro, anche ritenere che la norma in parola,

⁴⁷ Così A. MARCHESELLI, *Elusione, buona fede e principi del diritto punitivo*, cit., pp. 411 - 412, il quale rileva, inoltre, come «*evadere*, in senso proprio, non equivale ad *eludere*: assumendo un legislatore semanticamente accurato si può ritenere che sia stato utilizzato un termine per escludere l'altro; se il legislatore avesse inteso comprendere l'elusione avrebbe potuto scegliere una terminologia diversa». Sul punto cfr. anche G.M. FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?*, cit., pp. 465 e ss.; L.R. CORRADO, *La rilevanza penale ecc.*, cit., p. 373.

⁴⁸ V. *retro*.

⁴⁹ Concorda, invece, con l'interpretazione della Cassazione P. VENEZIANI, *op. cit.*, p. 866, affermando, conclusivamente, sull'argomento che «l'elusione può (in linea teorica) essere penalmente rilevante: ma, come ogni altra condotta, anche la condotta elusiva – per assurgere a penale rilevanza – deve passare attraverso il vaglio legale della tipicità».

⁵⁰ Lo ricorda F. URBANI, *op. cit.*, pp. 941 e ss.

⁵¹ Così G.M. FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?*, cit., pp. 465 e ss. Aderendo a tale impostazione, L.R. CORRADO, *La rilevanza penale ecc.*, cit., p. 378,

se diversamente interpretata, sarebbe stata priva di utilità, non pare un argomento da cui possa desumersi, *a contrario*, la rilevanza penale delle condotte elusive in assenza di ulteriori elementi che depongano in tal senso⁵².

Del resto, la stessa Relazione di accompagnamento al d.lgs. 74 del 2000, valorizzando la distinzione concettuale tra evasione ed elusione, si preoccupava di precisare che la norma in parola era «unicamente di favore per il contribuente, e non può in alcun modo esser letta, per così dire, “a rovescio”, ossia come diretta a sancire la rilevanza penalistica delle fattispecie lato sensu elusive non rimesse alla preventiva valutazione dell'organo consuntivo»⁵³.

La richiamata impostazione della sentenza “Dolce&Gabbana”, univocamente confermata dalla giurisprudenza successiva, non sembra, infine, conforme ai rigidi limiti imposti dal principio di legalità e, in particolare, dai suoi corollari di tassatività e determinatezza⁵⁴.

Sebbene, infatti, la Cassazione, onde evitare l'automatica criminalizzazione delle condotte ritenute elusive dall'Amministrazione, ha opportunamente limitato l'ambito di rilevanza penale ai soli comportamenti considerati da specifiche norme antielusive presenti nell'ordinamento al momento della commissione del fatto⁵⁵, tali fattispecie non possiedono i

afferma che «l'articolo conserva una concreta utilità perché a) si applica a fattispecie di evasione e b) l'espressa previsione di tale scriminante incentiva l'utilizzo dell'interpello». Sul punto anche A. MARCHESELLI A., *op. ult. cit.*, p. 408 - 409.

⁵² F. MUCCIARELLI F., *op. cit.*, p. 439 e ss.; A. MARCHESELLI, *op. ult. cit.*, p. 408; L. TROYER, *op. cit.*, p. 699, il quale critica l'impostazione della Cassazione osservando come l'argomento in parola «demanda ad una disposizione contenente una causa di non punibilità il ruolo di sintomo di una incriminazione sulla quale il testo della legge scientemente tace, invertendo la tecnica che richiede di interpretare la deroga alla previsione sanzionatoria alla luce di quest'ultima e non viceversa».

⁵³ Relazione di accompagnamento al d.lgs. 74 del 2000, §4.3.

⁵⁴ È questa l'opinione anche del Giudice dell'Udienza Preliminare presso il Tribunale di Milano nel medesimo procedimento “Dolce&Gabbana” (Ord. 1.04.2011 – dott. Luerti), che affermava come «il principio regolatore della materia non può che essere il principio di legalità, che stabilisce un nesso inscindibile tra sanzione penale e fatto, tassativamente e precisamente descritto da una norma di legge. Sotto questo punto di vista, l'elusione fiscale presenta tratti quasi antinomici, essendo caratterizzata, per un verso, da una concatenazione di atti leciti; per altro verso, da una marcata atipicità, che confligge con il principio di tipicità e determinatezza della fattispecie penale».

⁵⁵ Il principale riferimento è all'art. 37-*bis* del D.P.R. 600 de 1973. Molte norme antielusive sono, inoltre, contenute nel T.U.I.R. (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917), come, ad esempio, le

caratteri di precisione e determinatezza necessari per integrare una fattispecie penale⁵⁶.

A differenza, infatti, delle norme impositive che impongono specifici doveri in capo al contribuente e la cui violazione integra un'evasione penalmente sanzionabile, clausole come quella contenuta nel previgente art. 37-bis «*non intervengono al livello dell'individuazione del presupposto impositivo, ma attribuiscono all'Amministrazione finanziaria il potere di qualificare come elusiva una determinata operazione e di imporre il pagamento del tributo eluso*»⁵⁷.

Come oggi richiesto per l'art. 10-bis, inoltre, anche le operazioni descritte da quest'ultima norma dovevano essere valutate «*nell'ambito di un quadro oggettivo e di un disegno soggettivo più generali, e a fronte di elementi ulteriori, che sfuggono – né potrebbe essere altrimenti – all'elenco "tassativo" ex art. 37-bis cit.*»⁵⁸.

Manca, in altri termini, la descrizione compiuta e precisa dei fatti penalmente rilevanti richiesta dal principio di tassatività⁵⁹.

ipotesi contemplate dall'art. 110 in materia di trasferimenti infragruppo (c. 7) e di operazioni con soggetti residenti in paesi extra-UE aventi un regime fiscale privilegiato (c. 10 e 11); dall'art. 88, c. 5, avente ad oggetto la cessione del contratto di locazione finanziari; dall'art. 167 che si preoccupa delle operazioni effettuate con una società controllata residente all'estero; o dagli artt. 172 e 173 in materia di riporto delle perdite nelle fusioni o scissioni societarie. Si discute, invece, sulla natura antielusiva della disposizione contenuta nell'art. 20 del D.P.R. 26.04.1986, n. 131, "Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro".

⁵⁶ F. GALLO, *L'abuso del diritto in materia tributaria ecc., cit.*, pp. 177 e ss., osserva che «Questo orientamento della Suprema Corte non considerava, però, che tanto nelle fattispecie elencate nell'art. 37-bis, comma 3, quanto in quelle estranee all'elenco la situazione era identica, nel senso che in ambedue le ipotesi era ravvisabile non una predeterminazione di tutti gli elementi fattuali specifici della condotta abusiva, ma solo una norma di contrasto di un risultato: quello di conseguire, con artifici e raggiri, un vantaggio non in linea con la *ratio* della norma in assenza di valide ragioni economiche».

⁵⁷ Così L.R. CORRADO, *La rilevanza penale ecc., cit.*, p. 371.

⁵⁸ Così P. VENEZIANI, *op. cit.*, p. 868.

⁵⁹ F. MUCCIARELLI, *op. cit.*, p. 441; A. MEREU, *op. cit.*, p. 1019 e ss.; P. VENEZIANI, *op. cit.*, p. 868, afferma che «In altri termini, la descrizione contenuta nel citato art. 37-bis risulta solo in apparenza tassativa, laddove la si legga in chiave penalistica. Le categorie generalissime di negozi giuridici leciti (...) depongono nel senso di una pseudo-determinatezza del precetto tributario che si vorrebbe destinato a integrare il divieto di presentare una dichiarazione infedele (...). Del resto, prosegue l'Autore, «anche ammesso che si tratti di "vera" tassatività/determinatezza, questa riguarderebbe inevitabilmente una parte della fattispecie, mentre la parte per così dire residua si esporrebbe alle censure che la stessa sentenza [Dolce&Gabbana, *ndr*] muove alla tesi che reputa sufficiente la violazione della "regola generale" del "non eludere"».

A ciò si aggiunga che l'art. 37-bis conferiva, in sostanza, all'Amministrazione il potere (*rectius* dovere) di applicare analogicamente a fattispecie atipiche un regime fiscale previsto per operazioni tipiche produttive di effetti (giuridici) equiparabili⁶⁰.

In quest'ottica, era (ed è) evidente l'inidoneità delle norme antielusive previste dall'ordinamento tributario ad integrare la norma penale⁶¹, essendo precluso al contribuente di individuare con certezza il confine tra il lecito risparmio d'imposta e la condotta elusiva.

Nel sistema previgente, invece, come visto in precedenza, tale delimitazione era di fatto rimessa al libero apprezzamento dell'Amministrazione finanziaria che, in fase di accertamento⁶², raffrontava la bontà delle ragioni economiche delle singole operazioni – legittime ma potenzialmente abusive – con i vantaggi fiscali da queste scaturenti⁶³.

È, tuttavia, evidente che l'indicazione di condotte indeterminate – la cui rilevanza penale è lasciata, in assenza di parametri certi, al libero

⁶⁰ G. FALSITTA, *Natura delle disposizioni contenenti «norme per l'interpretazione di norme» e l'art. 37-bis sull'interpretazione analogica antielusiva*, in *Riv. dir. trib.*, n. 5/2010, p. 543. Per A. PERINI, *op. cit.*, p. 742, i riflessi penali, inaccettabili sul piano della tipicità, sono evidenti giacché secondo l'impostazione criticata «uno degli elementi normativi della fattispecie prevista dall'art. 4 del d.lgs. n. 74/2000, ossia la nozione di imposta evasa (ma anche di elemento attivo effettivo e di elemento passivo fittizio), farebbe rinvio ad una fattispecie dai contenuti proteiformi, impemata sull'estensione analogica di norme impositive». F. MUCCIARELLI, *op. cit.*, p. 438, nota, con specifico riferimento alla delimitazione della condotta rilevante ai sensi dell'art. 37-bis, affidata alla formula «prive di valide ragioni economiche», che «appare ben arduo riconoscere solo a questo estremo valenze descrittive sufficienti ad assicurare la necessaria determinatezza alla fattispecie di fronte al canone penalistico».

⁶¹ Per un'esemplificazione di alcune condotte potenzialmente elusive che, tuttavia, difettano della «precisione» richiesta dal diritto penale, cfr. F. FASANI, *op. cit.*, pp. 800 – 801. L'A. afferma al riguardo che «Il complessivo impianto tributaristico, anche se in ipotesi previsto interamente da fonti legislative, difetta palesemente dei requisiti di precisione richiesti dalla norma penale, essendo colmo di ipotesi valutative, incerte ed aperte alla discrezionalità degli uffici accertatori».

⁶² Salvo che il contribuente ricorresse, con esito positivo, alle procedure di interpello previste dall'ordinamento, su cui v. *supra*, Cap. II, par. 3.

⁶³ Nella maggioranza dei casi, infatti, le motivazioni economiche concorrono con quelle fiscali e l'amministrazione dovrà bilanciare i differenti interessi in gioco al fine di valutare quale sia «prevalente», con l'ulteriore rischio, peraltro, che i diversi uffici dell'Amministrazione interpretino diversamente condotte del tutto assimilabili. M. BASILAVECCHIA, *op. cit.*, p. 387, evidenzia che, a differenza dell'evasione che ha un substrato oggettivo e consente di accertare l'inadempimento di precisi obblighi fiscali, «l'elusione è basata su apprezzamenti soggettivi, sulla ricostruzione degli intenti effettivamente perseguiti, e soprattutto presuppone un giudizio, delicatissimo e fortemente opinabile, circa la corretta tassazione che quel contribuente avrebbe dovuto subire, senza i comportamenti elusivi».

apprezzamento degli accertatori – impedisce al contribuente di distinguere il lecito risparmio d'imposta da una condotta illegittima e penalmente rilevante⁶⁴.

In conclusione, si può fin da ora osservare che, a fronte di tali considerazioni, la scelta del legislatore di dichiarare esplicitamente l'irrelevanza penale, così depenalizzando anche le condotte elusive, è certamente condivisibile, giacché la soluzione opposta, pur rappresentando il principale strumento dissuasivo nella lotta all'elusione, si poneva irrimediabilmente in contrasto con i principi e le garanzie fondamentali dell'ordinamento penale.

Il principio di personalità della responsabilità e la finalità rieducativa cui la pena deve tendere richiedono, infatti, quale necessario presupposto di una sanzione, che il disvalore del fatto sia, almeno in astratto, percepibile dall'autore del reato che, pertanto, deve poter conoscere il precetto che, se violato, determina, appunto, l'irrogazione di una misura afflittiva⁶⁵.

4. Le conseguenze sanzionatorie della violazione dell'art. 10-bis.

Così delineato lo stato dell'arte in tema di condotte *lato sensu* abusive e conseguenze sanzionatorie, era inevitabile che, nell'ottica di una generale riforma del sistema tributario il legislatore intervenisse anche sul punto.

In particolare, l'art. 8 della citata delega n. 23/2014 demandava al Governo il compito di procedere alla *«revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità*

⁶⁴ G.M. FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?*, cit., p. 465 e ss., rileva, inoltre, che proprio la “mancanza di valide ragioni economiche”, principale indice di elusività di un'operazione, rappresenta «l'elemento al cui interno si insiederebbero spazi inammissibili di discrezionalità giudiziaria, difficilmente gestibili, a causa dell'elevato tecnicismo di molte operazioni economiche, e comunque in radice incompatibili con lo svolgimento di un'attività – quella imprenditoriale – la cui libertà è espressamente sancita anche in sede costituzionale»; ID., *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, cit., pp. 7 - 8.

⁶⁵ L.R. CORRADO, *La rilevanza penale ecc.*, cit., p. 375 - 376, ritiene che «diversamente opinando, si altererebbe “quel rapporto di fiducia tra il cittadino e l'autorità che fa, tra l'altro, da premessa alla stessa disponibilità del reo a sottoporsi al procedimento rieducativo” e sarebbe compromesso il carattere personale della responsabilità (art. 27, commi 1 e 3, Cost.)».

rispetto alla gravità dei comportamenti» attraverso, tra gli altri criteri direttivi, «l'individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie».

Come anticipato, un primo intervento in tal senso fu operato dallo stesso d.lgs. 128/2015 che ha introdotto nello Statuto del Contribuente l'art. 10-bis, a mente del quale: *«Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie»*⁶⁶.

In tal modo il legislatore ha voluto, almeno sotto il profilo penale, risolvere il problema della dicotomia tra elusione ed evasione fiscale, riconducendo nel novero delle disposizioni penali-tributarie solamente la seconda fattispecie, sebbene, come si dirà, i contorni delle due figure non sono ancora ben definiti, con negative conseguenze sull'effettiva portata dell'intervento legislativo.

Sul piano amministrativo, invece, in linea di continuità con la consolidata giurisprudenza, ha confermato la sanzionabilità delle condotte abusive, senza peraltro fornire, neppure in tal caso, alcuna ulteriore indicazione al di là della mera petizione di principio⁶⁷.

Poco tempo dopo all'intervento normativo in parola, il legislatore al fine di dare attuazione alla delega per la riforma dell'apparato sanzionatorio tributario, ha varato il d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158⁶⁸.

Segnatamente, per ciò che interessa il presente lavoro, rilevano le modifiche apportate da quest'ultimo decreto all'art. 1 del d.lgs. 74/2000, nel

⁶⁶ Art. 10-bis, comma 13, L. 212/2000.

⁶⁷ Con ciò, invece, ponendosi in contrasto con la giurisprudenza europea che, come più volte ricordato, fin dal caso *Halifax* ha escluso che le contestazioni di abuso del diritto potessero condurre anche ad una sanzione giacché questa presuppone un fondamento chiaro e univoco. Come ricordato nel capitolo precedente, peraltro, anche sul piano europeo sembra che tale impostazione non sia più così solida, giacché la Direttiva UE 2016/1164, pur applicabile solamente alle imprese, riconosce agli Stati membri il diritto di prevedere specifiche sanzioni per le violazioni della clausola generale antiabuso. Cfr. *supra*, Cap. I, par. 2.2, e Cap. II, par. 5.

⁶⁸ *«Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23»*. Per una panoramica complessiva su tale intervento normativo, cfr., di recente, M. ALLENA, *Il sistema delle sanzioni amministrative tributarie a poco più di un anno dalla riforma operata dal d.lgs. n. 158/2015*, in *Boll. trib.*, n. 7/2017, pp. 503 e ss.

quale sono state aggiunte le definizioni di “operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente” e di “mezzi fraudolenti”.

Invero, ai sensi della nuova lett. *g-bis*) della predetta disposizione, nella prima categoria rientrano «*le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti*»; la successiva lettera *g-ter*) identifica, invece, i “mezzi fraudolenti” con le «*condotte artificiali attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà*».

Si tratta di precisazioni opportune, giacché con la prima definizione il legislatore ha voluto chiarire che le ipotesi di simulazione attengono all'evasione e, perciò, devono essere tenute distinte dalle operazioni abusive⁶⁹. Ulteriori indicazioni possono trarsi, inoltre, ai fini che qui interessano, dalla seconda enunciazione che, letta *a contrario*, può oggi essere interpretata per superare l'impostazione giurisprudenziale che riconduceva il concetto di abuso del diritto – o di elusione che dir si voglia – in quello di evasione, in quanto il primo è ontologicamente incompatibile con la violazione di specifici obblighi tributari e con la mendace rappresentazione della realtà⁷⁰.

⁶⁹ Molto chiara, sul punto Cass. Pen., sez. III, 20.04.2016 (dep. 16.11.2016), n. 48293, che al § 2.1 afferma che, stante la nuova definizione di “operazioni simulate oggettivamente e soggettivamente” contenuta all'art. 1, lett. *g-bis* d.lgs. 74/2000, la rilevanza penale è stata confinata «alle sole operazioni poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto od in parte, o riferite a soggetti fittiziamente interposti, il legislatore ha escluso la rilevanza penale delle operazioni meramente elusive, nelle quali, come nella specie, venga adottato uno schermo negoziale articolato (quale quello descritto) allo scopo di conseguire un indebito vantaggio fiscale, in relazione, però, ad una operazione economica realmente verificatasi e che ha dato luogo a flussi finanziari effettivi ed al trasferimento di diritti».

⁷⁰ F. GALLO, *L'abuso del diritto in materia tributaria ecc., cit.*, pp. 177 e ss.; ID., *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale, cit.*, p. 1339; L. DEL FEDERICO, *op. cit.*, p. 192, osserva che dalle definizioni contenute nell'art. 1, lett. *g-bis*) e *g-ter*) in parola emerge, in sintesi, che «l'apparenza, declinata in termini di difformità tra quanto viene rappresentato ai terzi e quanto è invece voluto (realizzato) dalle parti, assume rilievo penale, mentre la strumentalizzazione reale ed effettiva, delle forme negoziali e/o delle lacune normative, in cui rappresentato e voluto (realizzato) coincidono nella loro effettività e materialità, ha mero rilievo amministrativo»; L. PICOTTI, *op. cit.*, p. 17, nota che con la nuova formulazione è «radicalmente superata l'ipotesi di indicazione di elementi meramente “fittizi”, sulla cui interpretazione in senso normativo (anziché di inesistenza “naturalistica”) si era

Nondimeno, diversi commentatori hanno criticato l'operato del legislatore, evidenziando la mancata attuazione della delega in ordine alla necessità di prevedere una graduazione nelle sanzioni previste per le fattispecie abusive e di evasione, nonché di definire con maggiore chiarezza i confini tra le due⁷¹.

A ben vedere, infatti, l'unica graduazione operata dal legislatore delegato è stata escludere la rilevanza penale delle prime⁷², così riconoscendo una minore gravità delle stesse, senza tuttavia intervenire sul piano amministrativo, il che è all'evidenza incoerente e consegna agli interpreti un sistema in cui, come nel passato, condotte dotate di una diversa carica anti giuridica, oggi implicitamente riconosciuta dallo stesso ordinamento, sono sottoposte alle medesime sanzioni⁷³.

precedentemente basata la giurisprudenza sopra esaminata per dare rilevanza penale anche alle condotte "elusive"».

⁷¹ Già in sede di commento della legge delega F. GALLO, *Brevi considerazioni ecc.*, cit., p. 951, rilevava che «proprio il riferimento della legge delega alla "individuazione dei confini" tra evasione ed elusione dovrebbe dimostrare come il legislatore delegante abbia chiaramente avvertito la necessità di una gradazione di gravità tra le condotte che integrano una violazione diretta di disposizioni normative e quelle che ne "aggirano" la ratio». Lo stesso autore, peraltro, evidenziava anche la poca chiarezza e ambiguità del criterio direttivo indicato dall'art. 8, c. 1, citato, rispetto al quale il legislatore delegante «Poteva forse esporsi un po' di più prendendo una più precisa posizione sul dibattuto quanto controverso tema della rilevanza penale dell'elusione!».

⁷² F. GALLO, *L'abuso del diritto in materia tributaria ecc.*, cit., pp. 177 e ss.

⁷³ All'opposto, A. MERONE, *op. cit.*, ribadendo la sostanziale equiparazione tra elusione ed evasione, ritiene che la scelta di escludere la rilevanza penale delle condotte abusive «È irrazionale, perché, se l'evasione (è questo il risultato economico dell'indebito risparmio fiscale) mediante abuso merita un intervento sanzionatorio di tipo affettivo, non si comprende il motivo per cui si debba escludere *a priori* l'applicazione di sanzioni di maggiore deterrenza quando il fatto sia di maggiore gravità. È illegittima, perché l'art. 5 l. 11.3.2014, n. 23, non contiene alcuna delega per legiferare in tema di rilevanza penale dell'abuso. L'art. 8 della stessa legge, relativo alla revisione del sistema sanzionatorio, prevede soltanto che si proceda alla "individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie". Ma, tracciare la linea di confine tra tipi di illecito è cosa diversa dallo escludere *ex lege* che le operazioni abusive possono dar luogo a fatti punibili penalmente». Anche per A. GIOVANNINI, *L'abuso del diritto nella legge delega fiscale*, cit., pp. 231 e ss., «la distinzione tra evasione ed abuso fotografa non già due fenomeni tra di loro diversi e separati, come si sostiene per negare la sanzionabilità dell'abuso (o impropriamente dell'elusione), ma due profili del medesimo fenomeno: l'abuso descrive la condotta, l'evasione il risultato», in quanto, ritiene l'A., «l'abuso connota un comportamento artificioso o inteso ad usare la legge in maniera impropria; l'evasione, invece, è il risultato – l'evento, appunto – che accomuna tutte le condotte, siano esse riconducibili alla violazione della buona fede oggettiva e quindi alla violazione del divieto d'abuso, siano esse di sottrazione o occultamento del reddito, comprese quelle simulatorie che si pongono senz'altro al di fuori dell'abuso».

In particolare, è stato evidenziato in dottrina che anche l'apparato sanzionatorio post-riforma sia afflitto, con riferimento all'abuso del diritto, dai medesimi problemi strutturali che caratterizzavano il sistema previgente in termini di rispetto dei principi di legalità e proporzionalità che devono caratterizzare anche le norme punitive tributarie⁷⁴.

Ancora oggi, infatti, l'individuazione della sanzione applicabile e la sua quantificazione sono lasciate alla discrezionalità del soggetto al quale è demandato l'accertamento, il che si pone in evidente contrasto con il richiamato principio di legalità, non potendosi lo stesso ritenere rispettato dalla generica statuizione, contenuta nell'art. 10-*bis*, della sanzionabilità delle condotte abusive, peraltro espressa in termini di continuità al sistema previgente nel quale tuttavia, come detto, la circostanza non era affatto pacifica⁷⁵.

In breve, il legislatore delegato non ha risolto le problematiche relative alla peculiare natura dell'abuso del diritto e, anzi, le ha probabilmente aggravate distinguendolo formalmente dall'evasione fiscale alla quale, dunque, non può più essere equiparato come invece sostenuto dalla giurisprudenza e da una parte della dottrina nella vigenza del precedente sistema per giustificare l'applicazione di quelle sanzioni che, tuttavia, oggi risultano ancora applicabili.

Non solo. Nel sistema previgente, come ricordato, l'irrogazione di una sanzione presupponeva che la condotta fosse riconducibile a una fattispecie individuate dalla legge e, principalmente, dall'art. 37-*bis*, comma 3, D.P.R. 600/1973. L'art. 10-*bis*, tuttavia, in quanto clausola generale, non identifica alcuna, specifica condotta abusiva, limitandosi a definire il concetto di abuso che, nonostante gli sforzi del legislatore, rimane – e non potrebbe essere

⁷⁴ Lo ricorda A. SALVATORE, *op. cit.*, p. 1296.

⁷⁵ G. CONSOLO, *La sanzionabilità amministrativa dell'abuso del diritto fiscale nella nuova clausola generale*, in C. Glendi - C. Consolo - A. Contrino (a cura di), *op. cit.*, p. 60; L. DEL FEDERICO, *op. cit.*, p. 181; A. CARINCI - D. DEOTTO, *op. cit.*, pp. 3107 e ss., osservano al riguardo che «la sanzionabilità amministrativa dell'abuso avrebbe meritato un'affermazione meno categorica ed apodittica di quella adottata e piuttosto la previsione, in maniera più sistematica, di sanzioni apposite e dedicate».

altrimenti – generico⁷⁶, il che non pare compatibile con gli stessi approdi raggiunti in dottrina e giurisprudenza.

Secondo una diversa prospettiva, peraltro, nonostante tali, evidenti, problematiche, non si potrebbe sostenere la disapplicazione *tout court* di sanzioni per l'abuso del diritto, non solo per l'esplicita previsione normativa contenuta nell'art. 10-*bis*, ma anche in ossequio allo stesso principio di proporzionalità, giacché il disvalore delle condotte abusive è conosciuto (o, comunque, conoscibile) dagli operatori del sistema e l'impunità di tali comportamenti, espressivi di un rilevante disvalore per l'ordinamento, sarebbe ingiustificata e svuoterebbe di significato la previsione di una clausola generale antiabuso, evidentemente inefficace se non tutelata da apposite misure preventive⁷⁷.

In altri termini, da un lato, non possono più sorgere dubbi sull'applicazione delle sanzioni tributarie alle fattispecie abusive, poiché esplicitamente prevista dalla legge⁷⁸; dall'altro, i pilastri del ragionamento che in passato aveva condotto a tale affermazione sono indeboliti, forse irrimediabilmente, dalla stessa previsione normativa che li ha codificati.

Tale *impasse* è, peraltro, ancor più evidente alla luce del dibattito, rinvigorito da alcune recenti decisioni europee, sulla natura, amministrativa o penale, delle sanzioni tributarie.

Invero, tanto la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, a partire dal noto causa *Engel e altri c. Paesi Bassi* dell'8 giugno 1976⁷⁹, quanto la Corte di

⁷⁶ L. DEL FEDERICO, *op. cit.*, p. 180.

⁷⁷ G. CONSOLO, *op. ult. cit.*, p. 61.

⁷⁸ Tale circostanza dovrebbe, inoltre, portare a superare l'impostazione che nega la punibilità *tout court* dell'art. 10-*bis* sulla scorta della natura procedimentale e non sostanziale dello stesso. Di tale interpretazione, con riferimento all'art. 37-*bis* abrogato, si è già dato conto nel precedente paragrafo al quale, pertanto, si rinvia. Con specifico riguardo al nuovo art. 10-*bis*, cfr. M. BEGHIN, *Elusione fiscale, abuso del diritto e profili sanzionatori*, in *Boll. trib.*, n. 11/2015, pp. 805 e ss.; G. CONSOLO, *Profili sanzionatori amministrativi e penali del nuovo abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, n. 39/2015, pp. 3966 e ss.

⁷⁹ La cui validità è stata, peraltro, di recente confermata dalla stessa CEDU nella nota sentenza *Grande Stevens e altri c. Italia* del 4.03.2014 (Ricorso n. 18640/10), nella quale «La Corte ribadisce la sua giurisprudenza costante secondo la quale per determinare l'esistenza di una "accusa in materia penale", è necessario tenere in considerazione tre criteri: la qualifica giuridica della misura di cui si discute nel diritto interno, la natura stessa di quest'ultima, e la

Giustizia dell'Unione Europea, più di recente nel caso *Aklagaren c. Akerberg Fransson* del 26 febbraio 2013⁸⁰, insegnano che la valutazione sulla natura di una sanzione non deve fermarsi all'aspetto nominalistico-formale, bensì riguardare l'effettiva natura della pena e il grado di afflittività della stessa.

Con specifico riferimento alla materia tributaria, nel caso *Nykänen c. Finlandia* (Ricorso n. 11828/11), deciso il 20.05.2015, la Corte di Strasburgo, applicando i "criteri Engel", ha, invero, riconosciuto la natura penale di alcune sovrattasse previste dall'ordinamento finlandese, in quanto caratterizzate da una finalità non soltanto risarcitoria, ma anche deterrente e punitiva⁸¹.

Ebbene, calati nella realtà nazionale, non possono non sorgere dubbi sulla reale natura delle sanzioni tributarie per l'evidente gravità delle sanzioni che, a seguito del d.lgs. 158/2015, possono arrivare fino al 250% dell'imposta non versata, nell'ipotesi di omessa dichiarazione, e, nel caso di dichiarazione infedele, fino al 180%, peraltro aumentabile fino alla metà nelle ipotesi aggravate⁸².

In conclusione, se si riconoscesse la natura penale delle sanzioni tributarie le ricordate problematiche in termini di legalità e certezza del diritto diverrebbero insuperabili – ammesso che non lo siano già sul piano amministrativo – stante il rango costituzionale di tali principi, sicché non può neanche escludersi, alla luce delle considerazioni esposte che la questione venga in futuro rimessa alla Corte Costituzionale al fine di verificare la compatibilità del sistema sanzionatorio emergente dai decreti delegati 128 e 158 del 2015.

natura e la gravità della "sanzione" (*Engel e altri c. Paesi Bassi*, 8 giugno 1976, § 82, série A no 22). Questi criteri sono inoltre alternativi e non cumulativi (...).

⁸⁰ CGCE, Grande Sezione, causa C-617/10, nella quale i giudici di Lussemburgo ricordano che «ai fini della valutazione della natura penale delle sanzioni tributarie, sono rilevanti tre criteri. Il primo consiste nella qualificazione giuridica dell'illecito nel diritto nazionale, il secondo nella natura dell'illecito e il terzo nella natura nonché nel grado di severità della sanzione in cui l'interessato rischia di incorrere (sentenza del 5 giugno 2012, Bonda, C-489/10, punto 37)».

⁸¹ Cfr. §40 della sentenza in parola, dove si legge «under Finnish law, the tax surcharges were not intended as pecuniary compensation for damage but as a punishment to deter re-offending. The surcharges were thus imposed by a rule the purpose of which was deterrent and punitive. The Court considered that this established the criminal nature of the offence». Sul punto, v. G.M. FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem ecc.*, cit., p. 13.

⁸² Art. 1, d.lgs. 471/1997, come modificato dal d.lgs. 158/2015.

Peraltro, anche a prescindere da un simile scenario, rimanendo sul versante amministrativo delle sanzioni, l'invasività delle stesse e la loro indifferente applicazione alle condotte di evasione e di elusione, appare già di per sé contraria ai principi di proporzionalità, previsto dall'art. 7 del d.lgs. 472/1997, e, soprattutto, di eguaglianza sancito dall'art. 3 Cost., oltre che ai criteri direttivi previsti dalla legge delega che, pertanto, sotto questo profilo risulta disattesa, con conseguenti, ulteriori, problematiche di matrice costituzionale⁸³.

Invero, la piena punibilità delle condotte abusive subordina le stesse ai medesimi criteri e limiti edittali previsti per l'evasione, con la conseguenza, inaccettabile, che a parità di imposta non versata all'Erario, alle due fattispecie dovrebbe applicarsi la medesima sanzione, nonostante l'ontologica differenza di disvalore⁸⁴. Né a tale censura può obiettarsi, come sembra emergere dalla Relazione illustrativa al d.lgs. 128/2015, che la gradazione sia data dalla rilevanza penale dell'evasione, giacché tale affermazione non considera che le fattispecie criminose presuppongono il superamento di una determinata soglia di punibilità, elemento costitutivo del reato al di sotto del quale la condotta rileva solo sul piano amministrativo-tributario, sicché il problema di eguaglianza nel trattamento di situazioni differenti permane⁸⁵.

L'unica via percorribile sembra, dunque, quella di un nuovo intervento legislativo che preveda autonome sanzioni per le fattispecie abusive o, quantomeno, meccanismi di riduzione delle stesse rispetto a quelle applicabili

⁸³ L. DEL FEDERICO, *op. cit.*, pp. 184 - 185.

⁸⁴ G. CONSOLO, *La sanzionabilità amministrativa dell'abuso ecc.*, *cit.*, p. 62; ID., *Profili sanzionatori ecc.*, *cit.*, p. 3969; S. SAMMARTINO, *Sanzionabilità dell'elusione fiscale*, *cit.*, p. 406.

⁸⁵ G. CONSOLO, *La sanzionabilità amministrativa dell'abuso ecc.*, *cit.*, p. 63. L'A., inoltre, aggiunge che la tesi in parola non può essere condivisa sulla scorta di due ulteriori notazioni: da un lato, «l'esistenza stessa del doppio binario sanzionatorio in materia tributaria – oggi mantenuto in vita, è ben marcato, dalla Corte di Cassazione [Cass., Sez. Un., 12.9.2013, nn.37424 e 37425] – impedirebbe di considerare in modo *unitario* la risposta punitiva apprestata dall'ordinamento contro le condotte evasive solo ed esclusivamente al fine di differenziarle da quelle abusive»; dall'altro, «se i recenti approdi giurisprudenziali in tema di *ne bis in idem* c.d. "sostanziale" (...) dovessero essere formalmente recepiti anche in ambito fiscale, le condotte evasive rischierebbero di andare immuni dalle sanzioni penali tributarie, poiché "la sanzione amministrativa è quella, naturalmente ed ordinariamente, applicata per prima"».

alle violazioni dirette della legge, cosicché le prime saranno sempre punite in maniera più lieve in ragione della loro minore gravità⁸⁶.

In attesa di una simile modifica, peraltro, l'inadeguatezza delle sanzioni previste dovrebbe suggerire agli interpreti ancor più cautela nel valutare possibili fattispecie elusive, soprattutto sotto il profilo soggettivo della condotta⁸⁷, limitando le contestazioni alle ipotesi di elevata gravità, rispetto alle quali la reazione attualmente prevista dall'ordinamento appare meno sproporzionata.

5. L'irrelevanza penale dell'abuso del diritto. Problematiche irrisolte.

Come ricordato, il legislatore delegato ha sancito, all'art. 10-*bis*, comma 13, dello Statuto, l'irrelevanza penale delle condotte abusive, così ponendo fine all'annoso dibattito che, a partire dalla citata sentenza n. 7739/2012 sul caso "*Dolce&Gabbana*", aveva impegnato la dottrina e la giurisprudenza⁸⁸.

Tale previsione rende, allora, oggi ancor più fondamentale individuare con chiarezza il confine tra abuso del diritto ed evasione fiscale, soprattutto alla luce della prassi amministrativa e giurisprudenziale che, nel sistema previgente, tendeva a volte a confondere le fattispecie, specialmente quando a venire in considerazione erano condotte simulatorie. La tendenza, tuttavia, pur duramente criticata dai commentatori, sul piano sanzionatorio non aveva

⁸⁶ L. DEL FEDERICO, *op. cit.*, p. 184, rilevando la violazione della delega sul punto, ricorda che un meccanismo di adeguamento della sanzione, sebbene inadeguato, è previsto dal comma 4 del citato art. 7 d.lgs. 472/1997, a mente del quale «Qualora concorrano circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo». Tale disposizione, seppur volta a calibrare la sanzione sull'effettiva gravità della condotta, non sembra, tuttavia, sciogliere le perplessità in parola per il suo carattere generale che, conseguentemente, anche in tal caso non permette di distinguere tra evasione e abuso del diritto.

⁸⁷ ID., *op. cit.*, p. 186, osserva al riguardo che l'Amministrazione finanziaria, non rinvenendosi nel campo dell'abuso del diritto un precetto assistito da adeguata guarda determinatezza né la violazione diretta di precise disposizioni comportamentali, dovrà motivare specificamente anche «anche il requisito soggettivo della colpa (o del dolo) atto a configurare l'aggiramento/elusione dal punto di vista soggettivo. È chiaro tentare il contesto assumeranno particolare rilievo anche le obiettive condizioni di incertezza Sulla norma tributaria E le altre cause di non punibilità di cui all'art. 6, D.lgs. n. 472/1997».

⁸⁸ V. *retro*, par. 3.

conseguenze rilevanti, poiché in entrambi i casi erano considerate applicabili le stesse misure punitive previste dall'ordinamento fiscale e da quello penale-tributario.

Come spesso avviene quando, con una riforma, a due concetti, tra loro vicini, vengono attribuite conseguenze tanto diverse⁸⁹, anche nella vicenda in esame la giurisprudenza si è immediatamente attivata per precisare quale sia la linea di demarcazione tra le due ipotesi, dilatando lo spettro applicativo di quella più afflittiva nel timore, probabilmente, che la depenalizzazione abbracciasse una serie troppo ampia condotte, così depotenziando eccessivamente il maggiore strumento di deterrenza contro l'evasione fiscale⁹⁰.

In altri termini, secondo tale impostazione, la genericità insita nella definizione di abuso, tanto criticata sul piano della certezza del diritto, nel sistema penale può diventare un'arma dietro cui il contribuente disonesto può nascondersi, giustificando condotte di evasione con pratiche asseritamente elusive.

⁸⁹ Si può ad esempio la vicenda che ha riguardato, in materia di reati contro la pubblica amministrazione, la distinzione tra condotte di "costrizione" e di "induzione indebita" poste in essere da un pubblico ufficiale, fino al 2012 previste quali condotte alternative del delitto di concussione, ai sensi dell'art. 317 c.p. La l. 6.11.2012, n. 190 (c.d. "legge Severino") ha, infatti, "spacchettato" il predetto reato, distinguendo le due condotte e introducendo, all'art. 319-*quater* c.p., l'autonomo reato di "*induzione indebita a dare o promettere utilità*", per il quale era punibile anche il soggetto "indotto", a differenza di quanto avveniva per vittima dalla condotta costrittiva. Da qui l'importanza della distinzione, prima rilevante solamente per valutare la gravità della condotta e quantificare la pena ai sensi dell'art. 133 c.p.

⁹⁰ Pare emblematica al riguardo la preoccupazione espressa dall'Ufficio del Massimario della Cassazione nella Rel. n. III/05/2015 del 28.10.2015, di commento al d.lgs. 158/2015, nella quale si legge, con riguardo alla depenalizzazione prevista dall'art. 10-*bis*, che «sempre con tutte le riserve di una prima cauta lettura – potrebbe essere messa seriamente in discussione, in forza della espressa previsione di legge, la sorte penale di operazioni dotate di reale consistenza economica, ma poste in essere nella totale assenza di ragioni diverse dal risparmio fiscale che le possano giustificare economicamente; operazioni che invece nel passato, pur con qualche incertezza, sono state ritenute penalmente rilevanti in presenza di specifiche disposizioni fiscali antielusive, quali quelle di cui all'art. 37, comma terzo, e – ancor più – di cui all'abrogato successivo art. 37-*bis* del d. P.R. n. 600 del 1973» (p. 8 del documento). Tale atteggiamento di chiusura della giurisprudenza era stato previsto da L. SALVINI, *Prospettive di riforma del sistema sanzionatorio tributario*, cit., p. 549, la quale osservava, riflettendo sulla legge delega 23/2014, che «mentre ora si assiste, in sede fiscale ma non solo, alla tendenza di dilatare l'ambito applicativo dell'elusione/abuso per utilizzare le scorciatoie logiche, probatorie e processuali cui la giurisprudenza indulge, è possibile prevedere che almeno in tutti i casi in cui si prospetterà, per il superamento delle soglie quantitative, l'ipotesi di applicazione della sanzione penale, l'A.F. sarà piuttosto indotta, appena possibile, a configurare la condotta come evasiva anziché abusiva per rafforzare la deterrenza sanzionatoria».

Le indicazioni fornite dalla Cassazione non sono, tuttavia, precise e lasciano sopravvivere dubbi e margini di discrezionalità interpretativa eccessivi, tanto più se calati nel diritto penale.

In particolare, nella prima e finora più rilevante sentenza al riguardo⁹¹, la Corte ha in maniera certamente apprezzabile ribadito, sulla scorta di quanto previsto dal comma 12 dell'art. 10-bis, la natura residuale dell'abuso del diritto rispetto alle ipotesi di evasione fiscale e la conseguente irrilevanza penale delle stesse. Tuttavia, muovendo dal combinato disposto dello stesso comma 12 con il successivo⁹², ha operato una distinzione tra clausola generale antiabuso e condotte elusive previste in specifiche disposizioni, affermando la punibilità di queste ultime che, in tal senso, sono equiparate alle ipotesi di evasione.

La decisione in parola, invero, si preoccupa di puntualizzare che, anche dopo l'introduzione dell'art. 10-bis, *«rimane impregiudicata la possibilità di ravvisare illeciti penali – sempre, naturalmente, che ne sussistano i presupposti – nelle operazioni contrastanti con disposizioni specifiche che perseguano finalità antielusive (ad esempio, negando deduzioni o benefici fiscali, la cui indebita autoattribuzione da parte del contribuente potrebbe bene integrare taluno dei delitti in dichiarazione). Parimenti rimane salva la possibilità di ritenere, nei congrui casi, che – alla luce delle previsioni della normativa delegata e della possibile formulazione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (il cui testo è stato riformulato nello schema di decreto legislativo delegato, approvato dal Consiglio dei Ministri del 22 settembre u.s.) – operazioni qualificate in precedenza dalla giurisprudenza come semplicemente elusive integrino ipotesi di vera e propria evasione»*⁹³.

⁹¹ Cass. Pen, sez. III, 1.10.2015 (dep. 7.10.2015), n. 40272, in *Boll. trib.*, n. 2/2016, con nota di V. AZZONI, *Sull'abuso del diritto e le sanzioni penali-tributarie*, pp. 150 e ss.

⁹² S. TREGLIA, *Il «nuovo» abuso del diritto o elusione fiscale ex art. 10 bis, l. 212 del 2000, c.d. statuto del contribuente*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, n. 3/2015, pp. 669 - 670, osserva, peraltro, che la previsione di cui al comma 12, «finisce per costituire la nuova porta di ingresso di problematiche tutt'altro che sconosciute», oltre che indebolire la portata innovativa della scelta di escludere esplicitamente la penale rilevanza delle operazioni costituenti abuso del diritto.

⁹³ §16 della sentenza in parola. G. FRANSONI, *La “multiforme” efficacia nel tempo dell'art. 10-bis ecc., cit.*, pp. 4366 e ss., in relazione al richiamato passaggio motivazionale della sentenza in parola, ritiene che «il periodo con cui si conclude il punto 16 della motivazione della

In breve, così argomentando la Cassazione afferma, da un lato, che rimangono penalmente rilevanti le condotte contrastanti con disposizione antielusive speciali – ricomprendendo, evidentemente, le stesse tra quelle considerate dal comma 12 dell’art. 10-*bis* – e, dall’altro, lascia aperta la possibilità che negli “altri mezzi fraudolenti” integranti il riformato delitto di “*dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*”, previsto dall’art. 3 del d.lgs. 74/2000, possano essere ricomprese condotte prima qualificate come elusive⁹⁴.

Entrambe le ipotesi pongono, tuttavia, perplessità.

La prima, infatti, si pone in contrasto con la *ratio* della riforma⁹⁵, ossia garantire un trattamento omogeneo a tutte le figure di abuso del diritto, tra le quali dovrebbe rientrare ogni ipotesi elusiva, anche se contenuta in norme specifiche, stante l’unificazione dei due concetti⁹⁶. Inoltre, la distinzione tra condotte riconducibili alla fattispecie generale e comportamenti individuati da

sentenza in commento (...) può ritenersi astrattamente corretto solo nella misura in cui costituisca il mero riconoscimento del fatto che, in precedenza, la giurisprudenza ha utilizzato l’argomento dell’elusività come *passerpartout* per evitare di impegnarsi nella dimostrazione e nella motivazione delle ragioni giustificatrici delle proprie decisioni favorevoli alle pretese dell’Amministrazione. È infatti evidente che non basta qualificare talvolta come elusiva un’operazione per imporre di qualificarla sempre come tale».

⁹⁴ Art. 3, d.lgs. 74/2000. 1. Fuori dai casi previsti dall’articolo 2, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l’accertamento e ad indurre in errore l’amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi (...). Concordano con tale impostazione E. D. BASSO - A. VIGLIONE, *op. cit.*, p. 214, per i quali «Nel rinnovato contesto normativo, infatti, non è escluso che operazioni qualificabili in precedenza come di mero abuso del diritto, possono venire inquadrare nel paradigma punitivo dell’art. 3, d.lgs. n. 74/2000, così come ridisegnato».

⁹⁵ Il riferimento è alle esigenze che hanno ispirato l’intervento riformatore e la legge delega n. 23/2014, giacché, invece, nella Relazione illustrativa al d.lgs. 128/2015 si rinviene la stessa impostazione poi seguita dalla Cassazione nella sentenza in parola, ammettendosi «la possibilità di ravvisare illeciti penali – sempre naturalmente che ne sussistano i presupposti – nelle operazioni contrastanti con disposizioni specifiche che perseguano finalità antielusive (ad esempio, negando deduzioni o benefici fiscali, la cui indebita autoattribuzione da parte del contribuente potrebbe bene integrare taluno dei delitti di dichiarazione)».

⁹⁶ G. CONSOLO, *Il problema della rilevanza penale delle condotte elusive/abusive e la codificazione della soluzione della non punibilità*, in C. Glendi - C. Consolo - A. Contrino (a cura di), *op. cit.*, p. 66, il quale, tuttavia, non sembra contestare la linea interpretativa della Cassazione sulla sanzionabilità penale delle norme specifiche antielusive o a *ratio* antielusiva, ma precisa che, qualora le stesse vengano aggirate e non violate direttamente, anche per queste deve trovare applicazione l’art. 10-*bis*, comma 13.

norme speciale, si pone in evidente continuità con la giurisprudenza sviluppata nel sistema previgente, cosicché si riproporrebbero medesime problematiche in termini di tassatività e certezza del diritto, aggravate dalla circostanza che oggi non vi è più una norma di riferimento qual era l'art. 37-*bis* e l'individuazione delle “*disposizioni specifiche che perseguano finalità antielusive*” è rimessa all'interprete⁹⁷.

La seconda eventualità ipotizzata dalla Cassazione pare, invece, difficilmente compatibile con il citato art. 1, lett. *g-ter*)⁹⁸ del d.lgs. 74/2000, il quale precisa che per “mezzi fraudolenti” devono intendersi le «*condotte artificiali attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà*», il che è incompatibile con il concetto stesso di abuso del diritto, integrato da comportamenti produttivi di effetti realmente voluti dalle parti, ottenuti attraverso atti legittimi e non mendaci.

Ciò che emerge con chiarezza da tale definizione e da quella di “*operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente*” di cui alla citata lett. *g-bis*) dello stesso art. 1, è, invece, la volontà del legislatore di distinguere tali condotte da quelli di abuso del diritto e così di porre fine all'utilizzo promiscuo che delle due fattispecie facevano l'Amministrazione finanziaria e la

⁹⁷ S. TREGLIA, *op. cit.*, pp. 672 - 673. C. SANTORIELLO, *op. cit.*, p. 82 - 83, concorda con la Cassazione seguendo però una diversa impostazione. L'A., invero, afferma che l'indagine sulla rilevanza penale dell'abuso del diritto non andrebbe condotta sulla base dell'art. 10-*bis*, c. 13, bensì avendo quale parametro il combinato disposto degli artt. 1, lett. *g-bis*) e *ter*), 3 e 4 del d.lgs. 74/2000, in quanto sostenere che qualsiasi condotta di abuso del diritto o di elusione fiscale non abbia rilevanza porterebbe a risultati non accettabili e, pertanto «innanzi a condotte fraudolenti truffaldine tenute dal privato nei confronti dell'Erario, la previsione di cui al comma 13 più volte citato non opera e nonostante la valenza elusiva dell'operazione contrattuale la stessa va qualificata come integratrice di una delle fattispecie penali disciplinate dal decreto n. 74 del 2000». G. ESCALAR, *Nuovo delitto di infedele dichiarazione e irrilevanza penale dell'elusione*, in *Corr. trib.*, n. 16/2016, pp. 1215 e ss., osserva, invece, che «il comma 2 dell'art. 1 del D.Lgs. n. 156, stabilendo che “il contribuente interpella l'Amministrazione finanziaria per la disapplicazione di norme tributarie” antielusive specifiche e che “nei casi in cui non sia stata resa risposta favorevole, resta comunque ferma la possibilità per il contribuente di fornire la dimostrazione di cui al periodo precedente anche ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa”, sembra aver riconosciuto la loro natura procedimentale», dal che conseguirebbe la non punibilità di tali norme speciali, poiché inidonee ad integrare i presupposti dell'abuso del diritto.

⁹⁸ Cfr. *retro* par. 4.

giurisprudenza, specialmente rispetto ai casi di interposizione fittizia di cui all'art. 37, comma 3, D.P.R. 600/1973⁹⁹.

Nondimeno, il confine tra le due situazioni appare ancora incerto nelle decisioni della Cassazione, la quale, anche di recente, ha affermato che *«può definirsi elusiva, e pertanto, sulla base della disciplina sopravvenuta, penalmente irrilevante, solamente una operazione che, pur principalmente finalizzata al conseguimento di un vantaggio tributario, sia tuttavia caratterizzata da una effettiva e reale funzione economico sociale meritevole di tutela per l'ordinamento, tale non potendosi ritenere un'operazione che sia, viceversa, meramente simulata. In tale seconda fattispecie, la quale ricorrerebbe laddove la operazione costituisse un mero simulacro privo di qualsivoglia effettivo contenuto, ci si troverebbe di fronte non tanto ad una ipotesi di abuso di un pur sussistente e valido negozio giuridico quanto ad una vera e propria macchinazione priva di sostanza economica il cui unico scopo, anche attraverso il sapiente utilizzo di strumenti negoziali fra loro collegati, sarebbe quello di raggiungere un indebito vantaggio fiscale»*¹⁰⁰.

L'abuso del diritto è, dunque, una manipolazione di strumenti giuridici finalizzata unicamente ad ottenere un risparmio fiscale, i cui effetti, tuttavia, sono reali e voluti dal contribuente, mentre la simulazione, pur perseguendo il medesimo obiettivo, è una mistificazione della realtà attraverso negozi giuridici improduttivi di conseguenze o che, comunque, realizzano effetti diversi da quelli tipici¹⁰¹, sicché solo in tale seconda ipotesi può parlarsi di

⁹⁹ C. SANTORIELLO, *op. cit.*, pp. 81 - 82, analizzando le nuove definizioni contenute nell'art. 1, lett. g-bis) e ter), nonché le riformate ipotesi di dichiarazioni mendaci di cui agli artt. 3 e 4 del d.lgs. 74/2000, osserva che «il significato di tali innovazioni è univoco e va individuato nella volontà del legislatore della riforma di sanzionare, nell'ambito dei diritti in materia di dichiarazione, le sole condotte maggiormente lesive degli interessi dell'erario qualificate da comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione ed all'utilizzo di documentazione falsa. Per questa ragione vicende di abuso del diritto (...) non hanno rilevanza penale».

¹⁰⁰ Cass. Pen., sez. III, 20.11.2015 (dep. 5.10.2016), n. 41755, in *Dir. prat. trib.*, n. 3/2017, pp. 1123 e ss., con nota di S. P. DI GIACOMO, *L'eterno ritorno dell'uguale: la Suprema Corte torna a confondere abuso del diritto e simulazione*.

¹⁰¹ I. VACCA, *Considerazioni generali sulla nuova nozione di abuso del diritto*, in *www.assonime.it, Interventi*, n. 2/2016, p. 2.

violazione (diretta) di norme tributarie, ossia di evasione fiscale e, dunque, di rilevanza penale¹⁰².

L'assunto, in astratto condivisibile, non pare, tuttavia, convincente se calato nella pratica, considerato che le operazioni simulate sono particolarmente complesse proprio al fine di dare un'apparenza di effettività non solo formale ma anche sostanziale, sicché l'accertamento richiesto ai giudici di merito non si prospetta certo agevole e, conseguentemente, legittime appaiono le perplessità sull'efficacia delle indagini agli stessi demandate, in termini di certezza del diritto e di uniformità di giudizio, inevitabilmente condizionate dalla complessità dell'operazione realizzata dal contribuente e dall'accuratezza dell'attività investigativa¹⁰³.

Ciò che desta maggiori perplessità, peraltro, è l'affermazione che le condotte abusive avrebbero comunque “*una effettiva e reale funzione economico sociale meritevole di tutela per l'ordinamento*” a differenza di quelle simulate che sarebbero prive “*sostanza economica*”. Sembra, invero, emergere, *a contrario*, da tale assunto che tale ultima caratteristica sia rinvenibile in un negozio abusivo, il che è, tuttavia, incompatibile con la stessa definizione di abuso del diritto.

Analoghe incertezze sui reali confini dell'abuso del diritto sono, inoltre, portate dalla sentenza 8 aprile 2015 n. 15449, con la quale la terza sezione penale della Cassazione, trattando del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte di cui all'art. 11 del d.lgs. 74/2000¹⁰⁴, ha affermato che

¹⁰² F. URBANI, *op. cit.*, pp. 941 e ss.

¹⁰³ S. P. DI GIACOMO, *op. cit.*, p. 1145, rileva al riguardo che «Descrivere, infatti, la simulazione in termini di “macchinazione priva di sostanza economica il cui unico scopo, anche attraverso il sapiente utilizzo di strumenti negoziali fra loro collegati, sarebbe quello di raggiungere un indebito vantaggio fiscale” aprirebbe potenzialmente la strada all'affermazione della rilevanza penale di condotte sussumibili in tale definizione. Tuttavia, ai sensi dell'art. 10-bis dello Statuto del contribuente, queste ultime condotte sono in realtà quelle consistenti in un abuso del diritto e, dunque, l'applicazione del principio di diritto ricavabile dalla sentenza oggetto della presente nota [Cass. Pen., n. 41755/16, *ndr*] provocherebbe un irreparabile cortocircuito».

¹⁰⁴ Art. 11. “Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte”. «È punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la

il dolo specifico richiesto da tale fattispecie criminosa consiste «*nella volontà dell'agente di sottrarsi al pagamento delle imposte che superino la soglia prevista e richiede la dimostrazione della strumentalizzazione della causa tipica negoziale o l'abuso dello strumento giuridico utilizzato*»¹⁰⁵. Tale impostazione, invero, sembra porre sul medesimo piano – e attribuire analogo disvalore – condotte fraudolente, quali sono quelle punite dall'art. 11 del decreto 74 del 2000, con le ipotesi di abuso del diritto che, giova ribadirlo, per natura non possono definirsi fraudolente poiché realizzate alla luce del sole e attraverso strumenti giuridici leciti. L'equiparazione non pare, dunque, condivisibile, tanto più rispetto alla specifica ipotesi di frode fiscale contemplata dall' art. 11 in parola, identificata nell'indebito depauperamento del patrimonio da parte del contribuente dal quale deriva un pericolo per il futuro soddisfacimento della pretesa erariale, ipotesi certamente diversa dalla scelta di strumenti giuridici leciti operata al fine di ridurre “abusivamente” il carico fiscale¹⁰⁶.

Degna di nota è, invece, la netta presa di posizione assunta dalla Suprema Corte nella prima delle sentenze richiamate, in merito all'efficacia temporale della dichiarazione di irrilevanza penale dell'abuso.

Come ricordato nel precedente capitolo, infatti, il regime transitorio previsto dall'art. 1, comma 5, del d.lgs. 128/2015 prevede che le disposizioni contenute nell'art. 10-*bis* «*si applicano anche alle operazioni poste in essere in*

procedura di riscossione coattiva. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.

È punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila. Se l'ammontare di cui al periodo precedente è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni».

¹⁰⁵ Cass. Pen., sez. III, 8 aprile 2015 (dep. 15.04.2015), n. 15449.

¹⁰⁶ Sul punto v. S. DORIGO, *I nuovi confini giurisprudenziali del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, in *Dir. prat. trib.*, n. 4/2017, pp. 1577 e ss, il quale osserva, inoltre, che non valorizzare la differenza tra il carattere fraudolento delle condotte criminose in parola e le ipotesi di abuso del diritto «rischia evidentemente non solo di estendere oltremodo l'invocabilità dell'art. 11, ma anche di snaturare la portata del “nuovo” abuso del diritto, conducendone ad una pressoché automatica rilevanza penale viceversa esclusa nell'attuazione della delega fiscale».

data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo».

È evidente, tuttavia, che tale retroattività non può riguardare la prevista depenalizzazione, rispetto alla quale trovano applicazione i principi generali del diritto penale che impongono sempre l'applicazione della legge più favorevole, a prescindere dal momento in cui la condotta si è realizzata¹⁰⁷.

Non solo. Come rilevato da attenta dottrina, l'esclusione delle condotte abusive dal campo di applicazione del diritto penale non ha espunto dal sistema un reato ma solo una determinata categoria di condotte, così determinando una *abolitio criminis* parziale che, conseguentemente, estingue anche i reati già accertati con sentenze passate in giudicato, ai sensi dell'art. 2, comma 2, c.p., circostanza certamente positiva e in linea con la *ratio* della riforma che, tuttavia, non sarà esente da difficoltà pratiche giacché il giudice dell'esecuzione sarà chiamato a operare una nuova valutazione dei fatti al fine di verificare se la condotta criminosa a suo tempo contestata rientra, oggi, nel campo dell'art. 10-*bis* o del previgente art. 37-*bis* o se integra ancora un'ipotesi di evasione¹⁰⁸.

¹⁰⁷ In tal senso, esplicitamente, Cass. Pen., sez. III, n. 40272/2015, cit., §19, afferma che «la previsione di inapplicabilità della statuizione d'irrelevanza penale delle operazioni abusive anche alle operazioni abusive poste in essere prima della data del 1° ottobre 2015 per le quali sia stato già notificato il relativo atto impositivo comporterebbe una duplice violazione del comma 1 dell'art. 117 Costituzione» in relazione all'art. 15, c. 1, del Patto internazionale relativo ai diritti civili e politici adottato a New York il 16 dicembre 1966, ratificato dall'Italia con la legge 25 ottobre 1977, n. 881 e divenuto esecutivo il 15 dicembre 1978, e all'art. 7 della Convenzione EDU, ciò in quanto, prosegue la Cassazione, «è evidente che sarebbe del tutto irragionevole far dipendere l'applicazione di un deteriore trattamento penale di un'operazione asseritamente abusiva da un fatto - e cioè quello della notifica di un atto impositivo - che non solo è rimesso alla discrezionalità dall'Agenzia delle Entrate che è libera di decidere quando procedere alla sua notifica entro il termine perentorio di legge, ma non è comunque tale da poter giustificare tale deteriore trattamento penale, essendo la notifica di un tale atto del tutto irrilevante a questi effetti». C. SANTORIELLO, *op. cit.*, p. 49, rileva che, in tale prospettiva, l'applicazione retroattiva dell'art. 10-*bis*, c. 13, si porrebbe anche in contrasto con l'art. 3 Cost. sotto il profilo della ragionevolezza. Sul punto cfr. *ex pluribus* anche S. TREGLIA, *op. cit.*, pp. 679 - 680; F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto e reati tributari: la Corte di Cassazione fissa limiti e ambiti applicativi*, Nota a Cass. Pen., sez. III, n. 40272/2015, in www.penalecontemporaneo.it; G. FRANSONI, *op. ult. cit.*, pp. 4362 e ss.; G. CONSOLO, *Aspetti di diritto intertemporale del nuovo abuso del diritto fiscale*, cit., p. 70.

¹⁰⁸ F. MUCCIARELLI, *Abuso del diritto e reati tributari: la Corte di Cassazione fissa limiti e ambiti applicativi*, Nota a Cass. Pen., sez. III, n. 40272/2015, in www.penalecontemporaneo.it, rileva, a sostegno della tesi in parola che «La sentenza non assume una posizione esplicita al riguardo: ma il dispositivo è suggestivo in tal senso (la formula terminativa è «*il fatto non è più*

In conclusione, dal quadro che si è cercato sinteticamente di tratteggiare, non essendo il diritto penale protagonista di questo lavoro, emergono non pochi dubbi sulla reale portata della depenalizzazione dell'abuso del diritto operata dal legislatore delegato e, al contempo, anche sulla concreta efficacia della riforma nel suo complesso, che pare troppo legata al passato – a partire dalle formule utilizzate dal legislatore, evidentemente ispirate alla giurisprudenza e al previgente art. 37-*bis* D.P.R. 600/1973 – per consentire un netto cambio di rotta o, quantomeno, per risolvere le problematiche che affliggevano il precedente sistema, sebbene non manchino benefici immediati derivanti dall'unificazione in un unico concetto delle condotte elusive ed abusive. Il riferimento è alla potenziata disciplina del contraddittorio endoprocedimentale e alla rinnovazione degli interPELLI che, al netto delle criticità che riguardano anche tali previsioni, verosimilmente rappresenteranno nella prassi i maggiori benefici per il contribuente o, quantomeno, quelli di più immediata percezione.

previsto dalla legge come reato) e, soprattutto, la trama argomentativa dà conto di una costruzione ermeneutica nella quale le condotte abusive vengono colte come estremi non più compresi nelle fattispecie astratte». Sul punto, cfr. anche L. DEL FEDERICO, *op. cit.*, pp. 195 – 196; G. CONSOLO, *Aspetti di diritto intertemporale del nuovo abuso del diritto fiscale*, *cit.*, pp. 70 - 71. Più prudente F. URBANI, *op. cit.*, pp. 941 e ss., per la quale «non essendoci assoluta coincidenza tra le nozioni di elusione *ante* e *post* riforma, dovrà operarsi una corretta delimitazione dell'ambito applicativo della depenalizzazione, onde quindi accertare quali condotte abbiano mantenuto una rilevanza penale e quali, al contrario, rientrino nell'area dell'*abolitio criminis*». *Contra* G. FRANSONI, *op. ult. cit.*, pp. 4362 e ss.; L. PICOTTI, *op. cit.*, pp. 12 e ss., per il quale, ferma l'efficacia retroattiva *in bonam partem* della nuova disposizione, non può, tuttavia, parlarsi di *abolitio criminis*, bensì di «una *lex mitior* sopravvenuta, riconducibile allo schema di cui al comma 4 del medesimo art. 2 c.p.». In particolare, tale ultimo A. fonda il proprio dissenso su tre ordini di ragioni: «La prima, di natura non solo formale, è che non vi è stata alcuna abrogazione espressa – neppure parziale – di fattispecie legali incriminatrici, ma piuttosto l'introduzione di una nuova causa di non punibilità di carattere generale»; la seconda «muove dalla natura giuridica della disposizione in questione, che come detto introduce nel sistema penale tributario una nuova causa espressa di “non punibilità” in senso stretto, definita da una norma extrapenale (l'abuso del diritto)», che non incide sulle norme incriminatrici cui le condotte elusive erano ricondotte nel sistema previgente; con la terza, di carattere sistematico, evidenza, infine, che «non può parlarsi di *abolitio criminis sine abrogatio legis*, visto che non esisteva la “legge” che sarebbe stata ora (parzialmente) abrogata». Aderisce a quest'ultima argomentazione M. BOSI, *op. cit.*, p. 65, per la quale «non è propriamente corretto affermare che in ipotesi di comportamenti elusivi “il fatto non è più previsto dalla legge come reato”, poiché a ben vedere non lo era neanche prima, a meno di non voler ammettere che il consolidarsi di un'interpretazione giurisprudenziale sfavorevole possa fondersi con il dato legislativo per individuare la fattispecie penale».

In tale scenario, pare allora utile riportare, conclusivamente, le parole di un illustre studioso che intravede quale unica via per il rinnovamento un generale cambio di mentalità tanto dal lato pubblico quanto da quello privato, affinché i rapporti tra i soggetti del rapporto impositivo siano davvero ispirati a criteri di lealtà, buona fede e collaborazione: *«la richiesta di chiarezza e di certezza da parte del fisco nei rapporti con il contribuente è certamente fondata e meritevole di accoglimento sotto molteplici profili, tutti agevolmente intuibili; ad essa però deve corrispondere quanto meno una disponibilità alla trasparenza da parte del contribuente. È un prezzo equo e proporzionato da pagare, ove si ponga mente alla pericolosità e gravità dell'evasione fiscale; alle sue dimensioni inaccettabili sul piano culturale, sociale ed economico, prima che giuridico, nell'attuale contesto di crisi del nostro paese; alla violazione macroscopica dei principi di eguaglianza e di solidarietà da parte di essa»*¹⁰⁹.

¹⁰⁹ G.M. FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, cit., p. 18.

BIBLIOGRAFIA

ALLENA M., *Il sistema delle sanzioni amministrative tributarie a poco più di un anno dalla riforma operata dal d.lgs. n. 158/2015*, in *Boll. trib.*, n. 7/2017.

ALTIERI E., *La codificazione di una clausola generale antielusive: giungla o wild west?*, in *Rass. trib.*, n. 3/2014.

AMATUCCI F., *Profili procedurali e criticità della clausola generale antiabuso*, in della Valle E. - Ficari V. - Marini G. (a cura di), *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Torino 2016.

ATTARDI C., *Abuso del diritto e giurisprudenza comunitaria: il perseguimento di un vantaggio fiscale come scopo essenziale dell'operazione elusiva*, in *Dir. prat. trib.*, fasc. 4/2008.

AZZONI V., *Sull'abuso del diritto e le sanzioni penali-tributarie*, nota a Cass. Pen, sez. III, 1.10.2015 (dep. 7.10.2015), n. 40272, in *Boll. trib.*, n. 2/2016.

BALLANCIN A. - LUPI R. - STEVANATO D., *Sull'abuso del diritto spettano le garanzie procedurali dell'art. 37-bis*, in *Dialoghi trib.*, n. 3/2011.

BASILAVECCHIA M., *Presupposti ed effetti della sanzionabilità dell'elusione*, Relazione al Convegno *L'abuso del diritto tra "diritto" e "abuso"*, Macerata 29-30 giugno 2012, in *Dir. prat. trib.*, n. 4/2012.

ID., *Quando l'elusione costituisce reato*, in *Riv. giur. trib.*, n. 5/2012.

BASSO E. D. - VIGLIONE A., *I nuovi reati tributari*, Torino, 2017.

BEGHIN M., *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra fisco e contribuente*, Nota a Cass. Civ. 17.12.2008 (dep. 21.01.2009), n. 1465, in *Riv. dir. trib.*, fasc. 5/2009.

ID., *Abuso del diritto: la confusione persiste*, in *GT – Riv. giur. trib.*, n. 8/2008.

ID., *Elusione fiscale, abuso del diritto e profili sanzionatori*, in *Boll. trib.*, n. 11/2015.

ID., *Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria: dalla nullità negoziale all'abuso del diritto nel sistema impositivo nazionale*, in Maisto G. (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano 2009.

ID., *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova 2013.

ID., *L'interposizione fittizia di persona e l'“evasione elusiva” - spunti per la sistematizzazione della materia*, Nota a Cass. Civ, sez. V Trib., 16.07.2014 (dep. 15.10.2014), n. 21794, in *Corr. trib.*, n. 47/2014.

ID., *La “non opponibilità” al Fisco delle operazioni elusive tra disconoscimento dei vantaggi tributari rimborso delle imposte versate*, in della Valle E. - Ficari V. - Marini G. (a cura di), *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Torino 2016.

BENINCASA F., *Osservazioni sul contraddittorio preventivo nel procedimento di accertamento tributario*, in *Boll. trib.*, n. 13/2017.

BOSI M., *La rilevanza penale dell'abuso del diritto*, in www.penalecontemporaneo.it, *Riv. trim.*, n. 2/2016.

CAMMILLERI S. - D'ACQUISTO F., *Il vantaggio fiscale come «scopo essenziale» rende l'operazione elusiva*, in *Corr. trib.*, n. 18/2008.

CANÈ D., *Brevi note sullo stato della giurisprudenza intorno all'art. 20 del T.U. registro*, in *Rass. trib.*, n. 3/2016.

CARACCIOLI I., *“Imposta elusa” e reati tributari “di evasione” nell'impostazione della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, n. 3/2012.

CARINCI A. - DEOTTO D., *D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 - Abuso del diritto ed effettiva utilità della novella: Much ado about nothing?*, in *Il Fisco*, n. 32/2015.

CARINGELLA F. - BUFFONI L., *Manuale di diritto civile*, Roma 2011.

CENTORE P., *Abuso del diritto generalmente applicabile nell'IVA e nell'imposizione diretta*, in *Corr. trib.*, n. 48/2008.

CHINELLATO G., *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, Padova 2007.

CIPOLLINA S., *Elusione fiscale*, in *Riv. dir. fin.*, n. 4/2007.

CONSOLO G., *Il profilo punitivo dell'elusione dell'abuso del diritto: origini ed evoluzione del problema fino alla legge delega; La sanzionabilità amministrativa dell'abuso del diritto fiscale nella nuova clausola generale; Il problema della rilevanza penale delle condotte elusive/abusive e la codificazione della soluzione della non punibilità; Aspetti di diritto intertemporale del nuovo abuso del diritto fiscale*, in Glendi C. - Consolo C. - Contrino A. (a cura di), *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, Milano 2016.

ID., *Profili sanzionatori amministrativi e penali del nuovo abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, n. 39/2015.

CONTRINO A., *I confini dell'abuso*, in E. della Valle - V. Ficari - G. Marini (a cura di), *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Torino 2016.

CONTRINO A. - MARCHESELLI A., *L'abuso del diritto tra esigenze di uniformità e di giustizia del tributo: i profili strutturali; La definizione dell'abuso del diritto nell'art. 10-bis e gli effetti sul piano impositivo; Le valide ragioni extrafiscali, non marginali, nella dinamica della contestazione dell'abuso; I confini dell'abuso tra lecito risparmio d'imposta ed evasione fiscale; Procedimento di accertamento dell'abuso, contraddittorio anticipato e scelte*

difensive, in Glendi C. - Consolo C. - Contrino A. (a cura di), *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, Milano 2016.

ID., *Luci e ombre nella struttura dell'abuso fiscale "riformato"*, in *Corr. trib.*, n. 37/2015.

CORASANTI G., *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione Europea*, in *Dir. prat. trib.*, n. 4/2016.

CORRADO L.R., *Elusione tributaria, abuso del diritto (comunitario) e inapplicabilità delle sanzioni amministrative*, in *Riv. dir. trib.*, fasc. 5/2010.

EAD., *La rilevanza penale delle condotte elusive*, in *Diritto e fiscalità dell'assicurazione*, n. 3/2012.

DEL FEDERICO L., *Abuso e sanzioni*, in E. della Valle - V. Ficari - G. Marini (a cura di), *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Torino 2016.

DEOTTO D., *Abuso del diritto: l'indeterminatezza del principio consente una disciplina solo per esclusione*, in *Norme&Tributi Mese*, aprile 2015.

DI GIACOMO S. P., *L'eterno ritorno dell'uguale: la Suprema Corte torna a confondere abuso del diritto e simulazione*, Nota a Cass. Pen., sez. III, 20.11.2015 (dep. 5.10.2016), n. 41755, in *Dir. prat. trib.*, n. 3/2017.

DI SIENA M., *Le valide ragioni economiche alla prova di resistenza della disciplina antielusiva: quando la motivazione è tutto*, Nota a Cass. Civ., sez. trib., 9.05.2013 (dep. 26.02.2014), n. 4604, in *Rass. trib.*, n. 3/2014.

DORIGO S., *I nuovi confini giurisprudenziali del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, in *Dir. prat. trib.*, n. 4/2017.

ESCALAR G., *Esclusa la diretta efficacia dell'abuso del diritto per le imposte dirette*, in *Corr. trib.*, n. 9/2009.

ID., *Indebita trasformazione del divieto di abuso del diritto in divieto di scelta del regime fiscale meno oneroso*, in *Corr. trib.*, n. 35/2012.

ID., *Nuovo delitto di infedele dichiarazione e irrilevanza penale dell'elusione*, in *Corr. trib.*, n. 16/2016.

ID., *Un caso esemplare di trasformazione indebita del divieto di abuso del diritto in norma impositiva in bianco*, in *Corr. trib.* n. 22/2012.

FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova 2009.

ID., *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in Maisto G. (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano 2009.

ID., *Natura delle disposizioni contenenti «norme per l'interpretazione di norme» e l'art. 37-bis sull'interpretazione analogica antielusiva*, in *Riv. dir. trib.*, n. 5/2010.

ID., *Note critiche intorno al concetto di abuso del diritto nella recentissima codificazione*, in *Riv. dir. trib.*, n. 6/2016.

ID., *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto "abuso del diritto"*, in *Riv. dir. trib.*, n. 6/2010.

FASANI F., *L'irrilevanza penale dell'elusione tributaria*, in *Le Società*, n. 7/2012.

FAZZINI M., *Abuso del diritto e libertà di iniziativa economica: l'incerto confine stabilito dalla Cassazione*, in *Prat. fisc. e prof.*, n. 39/2009.

FEDELE A., *Assetti negoziali e "forme d'impresa" tra opponibilità simulazione e riqualificazione*, in *Riv. dir. trib.*, n. 12/2010.

FERRARIO A. A., *Brevi osservazioni sull'abuso del diritto e l'imposta di registro*, in *Boll. trib.*, n. 22/2016.

FICARI V., *Virtù e vizi della nuova disciplina dell'abuso e dell'elusione tributaria ex art. 10 bis della l. n. 212/2000*, in *Riv. trim. dir. trib.*, n. 2/2016.

FLICK G.M., *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?*, in *Giur. comm.*, n. 4/2011.

ID., *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quali sanzioni tributarie?*, in *Giur. comm.*, n. 2/2012.

ID., *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, in www.penalecontemporaneo.it.

FLORA G., *Perché l'“elusione fiscale” non può costituire reato (a proposito del caso Dolce & Gabbana)*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, n. 4/2011.

FORMICA G. - FORMICA P., *Omogeneizzazione del sistema degli interpelli*, in *Il Fisco*, n. 30/2015.

FRANSONI G., *Il contraddittorio nell'accertamento dell'abuso del diritto*, in della Valle E. - Ficari V. - Marini G. (a cura di), *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Torino 2016.

ID., *La “multiforme” efficacia nel tempo dell'art. 10-bis dello Statuto su abuso ed elusione fiscale*, Nota a Cass. Pen., sez. III, 7.10.2015, n. 40272, in *Corr. trib.*, n. 44/2015.

ID., *La diversa disciplina procedimentale dell'elusione e dell'abuso del diritto: la Cassazione vede il problema, ma non trova la soluzione*, Nota a Cass. Civ., sez. trib., ord. 5.11.2013, n. 24739, in *Riv. dir. trib.*, n. 1/2014.

ID., *“Qual vaghezza...?”: considerazioni sui presupposti dell'interpello “qualificatorio”*, in *Rass. Trib.*, n. 3/2016.

FRANZÈ R., *I giudici di merito riconoscono efficacia generale alle fattispecie elusive*, in *Corr. trib.*, fasc. 17/2008.

GALGANO F., *Diritto privato*, Padova 2010.

GALLO F., *Brevi considerazioni sulla definizione di abuso del diritto e sul nuovo regime del c.d. adempimento collaborativo*, in *Dir. prat. trib.*, n. 6/2014.

ID., *L'abuso del diritto in materia tributaria tra sanzione amministrativa e repressione penale*, in *Giur. comm.*, n. 2/2017.

ID., *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rass. trib.*, n. 6/2015.

ID., *Rilevanza penale dell'elusione*, in *Rass. trib.*, n. 2/2001.

GARCEA A., *Il legittimo risparmio di imposta*, Padova 2000.

GIANONCELLI S., *Contrasto all'elusione fiscale in materia di imposte sui redditi e divieto comunitario di abuso del diritto*, in *Giur. it.*, n. 5/2008.

GIOVANNINI A., *L'abuso del diritto nella legge delega fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, n. 3/2014.

ID., *Note controcorrente su nullità dell'avviso senza contraddittorio e non rilevabilità d'ufficio dell'abuso*, in *Corr. trib.*, n. 46/2015.

GLENDI G., *Diritto di interpello – L'impostazione recepita nel novellato art. 11 dello Statuto; Art. 6, d.lgs. 156/2015 – Coordinamento con l'attività di accertamento e contenzioso*, in Glendi C. - Consolo C. - Contrino A. (a cura di), *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, Milano 2016.

LOGOZZO M., *L'abuso del diritto nell'IVA*, in E. della Valle - V. Ficari - G. Marini (a cura di), *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Torino 2016.

LOVECCHIO L., *Abuso del diritto e ripensamenti della Corte di Cassazione: i primi effetti dell'attuazione della delega fiscale?*, nota a Cass. Civ., sez. trib., 1.12.2014 (dep. 26.08.2015), n. 17175, in *Boll. trib.*, n. 22/2015.

LOVISOLO A., *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva. Alla ricerca di un principio*, in *Riv. dir. trib.*, fasc. 1/2009.

ID., *Il principio di matrice comunitaria dell'"abuso" del diritto entra nell'ordinamento giuridico italiano: norma antielusiva di chiusura o clausola generale antielusiva? L'evoluzione della giurisprudenza della Suprema Corte*, in *Dir. prat. trib.*, n. 4/2007.

LUPI R., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano 2001.

MANZITTI A. - FANNI M., *Abuso ed elusione nell'attuazione della delega fiscale: un appello perché prevalgano la ragione e il diritto*, in *Corr. trib.*, n. 15/2014.

MARCHESELLI A., *Elusione e sanzioni: una incompatibilità logico giuridica*, in *Corr. trib.*, n. 25/2009.

ID., *Elusione, buona fede e principi del diritto punitivo*, in *Rass. trib.*, n. 2/2009.

MARTINI A., *Reati in materia di finanze e tributi*, in Grosso C. F. - Padovani T. - Pagliaro A. (diretto da), *Trattato di diritto penale - Parte Speciale*, vol. XVII, Milano 2010.

MASTROIACOVO V., *Dalla norma generale e astratta all'applicazione concreta*, in Fantozzi A. (a cura di), *Diritto tributario*, Milano 2012.

EAD., *L'abuso del diritto o elusione in materia tributaria: prime note nella prospettiva della funzione notarile*, Studio n. 151-2015/T, in www.notariato.it.

MAZZILLO L., *I decreti delegati della riforma fiscale: passi avanti, qualche passo indietro e molte occasioni mancate*, in *Rass. trib.*, n. 3/2016.

MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, Torino 2016.

MEREU A., *Abuso del diritto ed elusione fiscale: rilevanza penale o mera mancanza di una explicatio terminorum? Alcune riflessioni a margine del caso «Dolce & Gabbana»*, in *Dir. e prat. trib.*, n. 5/2012.

MERONE A., *Abuso ed elusione del diritto*, in *Libro dell'anno del diritto 2016*, in www.treccani.it.

MUCCIARELLI F., *Abuso del diritto e reati tributari: la Corte di Cassazione fissa limiti e ambiti applicativi*, Nota a Cass. Pen., sez. III, n. 40272/2015, in www.penalecontemporaneo.it.

ID., *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, in Maisto G. (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano 2009.

PACE A., *Le avverse condizioni del mercato possono giustificare la disapplicazione della disciplina antielusiva sulle c.d. società di comodo*, Nota a Cass. Civ., sez. trib., 18.12.2015 (dep. 28.02.2017), n. 5080, in *Boll. trib.*, n. 11/2017.

PAROLINI A., *Commenti a margine sulla dottrina dell'abuso del diritto applicata all'imposta sul valore aggiunto*, in Maisto G. (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano 2009.

PERINI A., *La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, «abuso del diritto» e norme penali*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, n. 3/2012.

PIANTAVIGNA P., *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Torino 2011.

PICOTTI L., *Riflessi penali delle recenti riforme sull'abuso del diritto in campo tributario*, in www.penalecontemporaneo.it.

PINO G., *L'abuso del diritto tra teoria e dogmatica (precauzioni per l'uso)*, in G. Maniaci (a cura di), *Eguaglianza, ragionevolezza e logica giuridica*, Milano 2006.

PISTOLESI F., *L'interpello anti abuso*, in della Valle E. - Ficari V. - Marini G. (a cura di), *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Torino 2016.

PLACIDO D., *Dall'Europa all'Italia avanza il principio dell'abuso del diritto*, in *Il Fisco*, n. 31/2006.

PROCOPIO M., *Elusione (od abuso del diritto): la Corte di Cassazione si allinea all'orientamento comunitario*, in *Dir. prat. trib.*, n. 5/2008.

ID., *La poco convincente riforma dell'abuso del diritto ed i dubbi di legittimità costituzionale*, in *Dir. prat. trib.*, n. 4/2014.

PURI P., *Riorganizzazione societaria nell'ambito della crisi d'impresa ed elusione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, fasc. 9/2013.

RADOCCIA I., *Abuso del diritto come bilanciamento degli interessi*, in *Giur. Merito*, fasc. 4/2013.

RENDA A., *L'evoluzione del divieto di abuso del diritto tributario nell'orientamento della corte di cassazione (2011-2013)*, in *Dir. prat. trib.*, n. 5/2013.

RESCIGNO P., *L'abuso del diritto*, Bologna 1998.

SALVATORE A., *Abuso del diritto: una normativa da riscrivere?*, in *Boll. trib.*, n. 18/2016.

SALVINI L., *L'elusione IVA nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in *Corr. trib.*, n. 39/2006.

EAD., *Prospettive di riforma del sistema sanzionatorio tributario*, in *Rass. trib.*, n. 2/2015.

SAMMARTINO S., *Il diritto di interpello*, in della Valle E. - Ficari V. - Marini G. (a cura di), *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Torino 2016.

SAMMARTINO S., *Sanzionabilità dell'elusione fiscale*, in *Rass. trib.*, n. 2/2015.

SANTORIELLO C., *Abuso del diritto ed elusione*, in A. Giarda - A. Perini - G. Varraso, *La nuova giustizia penale tributaria*, Padova 2016.

SCUFFI M., *La codificazione dell'abuso del diritto secondo il d.lgs. n. 128/2015*, in *Riv. dir. trib.*, n. 3/2015.

SIMONELLI E.M. - FERINI F., *L'abuso del diritto: da principio immanente nell'ordinamento tributario a fattispecie penalmente ir-rilevante*, in *Riv. dott. comm.*, n. 1/2013.

SOANA G., *I reati tributari*, Milano 2013.

STANZIONE P. - TROISI B., *Principi generali del diritto civile*, Torino 2011.

STEVANATO D., *Disapplicazione norme antielusive: verso la facoltatività dell'istanza?*, in *Dialoghi Tributari*, n. 3/2014.

ID., *Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco*, in *Dir. prat. trib.*, n. 5/2015.

TABELLINI P.M., *L'elusione della norma tributaria*, Milano 2007.

TESAURO F., *Abuso e processo: poteri del giudice e oneri di prova*, in della Valle E. - Ficari V. - Marini G. (a cura di), *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Torino 2016.

ID., *Divieto comunitario di abuso del diritto (fiscale) e vincolo da giudicato esterno incompatibile con il diritto comunitario*, in *Giur. it.*, n. 4/2008.

ID., *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, in *Dir. prat. trib.*, n. 4/2012.

TRABUCCHI A., *Istituzioni di diritto civile*, Padova 1971.

TREGLIA S., *Il «nuovo» abuso del diritto o elusione fiscale ex art. 10 bis, l. 212 del 2000, c.d. statuto del contribuente*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, n. 3/2015.

TROYER L., *La rilevanza penale dell'elusione tra Suprema Corte e Legislatore dopo la sentenza D&G*, in *Le Società*, n. 6/2012.

URBANI F., *Elusione fiscale alla luce del nuovo art. 10-bis: qualche margine residuo di rilevanza penale?*, in *Cass. Pen.*, fasc. 3/2016.

VACCA I., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, n. 12/2008.

ID., *Considerazioni generali sulla nuova nozione di abuso del diritto*, in www.assonime.it, *Interventi*, n. 2/2016.

VELLUZZI V. (a cura di), *L'abuso del diritto. Teoria, storia e ambiti disciplinari*, Pisa 2012.

VENEZIANI P., *Elusione fiscale, "esterovestizione" e dichiarazione infedele*, in *Dir. pen. proc.*, n. 7/2012.

VERSIGLIONI M., *Abuso del diritto. Logica e Costituzione*, Pisa 2016.

ID., *Abuso del diritto, logica e Costituzione: 'imposta impossibile' e 'sanzione possibile'*, in E. della Valle - V. Ficari - G. Marini (a cura di), *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Torino 2016.

ID., *Appunti da una ricerca su abuso del diritto e principi costituzionali*, in *Innovazione e Diritto*, n. 6/2015.

VILLANI M., *Abuso del diritto tributario*, Torino 2017.

ZIZZO G., *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizioni a confronto e prospettive di coordinamento*, in Maisto G. (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano 2009.

ID., *La nozione di abuso nell'art. 10 bis dello statuto dei diritti del contribuente*, in della Valle E. - Ficari V. - Marini G. (a cura di), *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Torino 2016.

ID., *La nuova nozione di abuso del diritto e le raccomandazioni della Commissione europea*, in *Corr. trib.*, n. 47/2015.