



SAPIENZA
UNIVERSITÀ DI ROMA

FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

Dipartimento di Scienze Giuridiche

**SCUOLA DI DOTTORATO IN
SCIENZE GIURIDICHE**

Curriculum DIRITTO TRIBUTARIO

**L'ABUSO DEL DIRITTO IN MATERIA
TRIBUTARIA. LA CLAUSOLA GENERALE
ANTIABUSO NELLA PROSPETTIVA
INTERNA E COMUNITARIA**

Dottoranda
Emanuela Buono

A.A. 2017/2018

L'ABUSO DEL DIRITTO IN MATERIA TRIBUTARIA. LA CLAUSOLA GENERALE ANTIABUSO NELLA PROSPETTIVA INTERNA E COMUNITARIA

Sommario

Premessa del lavoro	7
Capitolo 1. Verso la clausola generale	11
1. Alle origini del concetto di abuso del diritto	11
2. Il dibattito sul divieto di abuso del diritto in ambito tributario e sull'elusione fiscale prima dell'introduzione di disposizioni antielusive semigenerali o generali.....	14
3. Una prima norma antielusione: L'articolo 10 della legge n. 408/1990.....	22
4. L'art. 37-bis del d.P.R. n. 600/1973	23
5. L'abuso del diritto in ambito tributario nell'elaborazione giurisprudenziale.....	32
5.1. <i>La giurisprudenza comunitaria</i>	33
5.2. <i>La giurisprudenza della Suprema Corte</i>	51

6.Considerazioni finali sul processo storico evolutivo dall’elusione fiscale all’abuso del diritto: verso l’unificazione dei due concetti.....	73
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----

Capitolo 2. L’articolo 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente..... 75

1.La legge delega fiscale.....	75
--------------------------------	----

2.La definizione di abuso del diritto nell’articolo 10-bis	82
------------------------------------------------------------------	----

2.1. <i>Il vantaggio fiscale indebito</i>	85
-------------------------------------------------	----

2.2. <i>L’assenza di sostanza economica</i>	90
---------------------------------------------------	----

2.3. <i>L’essenzialità del vantaggio fiscale nel compimento dell’operazione</i>	98
---------------------------------------------------------------------------------------	----

2.4. <i>Il confine del lecito risparmio d’imposta</i>	99
-------------------------------------------------------------	----

3.Le valide ragioni extrafiscali	101
----------------------------------------	-----

4.La conseguenza prescelta: l’inopponibilità	107
----------------------------------------------------	-----

5.La sanzionabilità amministrativa e penale.....	110
--------------------------------------------------	-----

6.Le garanzie procedurali.....	119
--------------------------------	-----

7.L’interpello.....	135
---------------------	-----

8.L’articolo 10-bis, tra soluzione di problemi e nuove e vecchie perplessità.....	141
-----------------------------------------------------------------------------------	-----

Capitolo 3. L’abuso del diritto nei singoli comparti impositivi e nel contesto comunitario	143
1.L’abuso nelle imposte dirette. Alcuni casi concreti.	143
2.L’abuso del diritto ai fini Iva	166
3.Rapporto tra l’articolo 10-bis e l’articolo 20 del registro	185
4.Il rapporto con la clausola generale antiabuso europea ai fini delle imposte dirette.....	203
Considerazioni conclusive.....	215
Bibliografia	229

Premessa del lavoro

“It used to be said that there were two things that were unavoidable: death and taxes. There is a widespread feeling today that under our present tax code only one of these is unavoidable”¹.

Posta la naturale tendenza dell'individuo a ridurre il suo contributo alle spese pubbliche non semplicemente attraverso i “mezzi” messi a disposizione dall'ordinamento tributario di appartenenza o anche dall'ordinamento tributario internazionale, il fenomeno dell'abuso del diritto, inteso come il rispetto formale delle disposizioni tributarie volto all'ottenimento di benefici o riduzioni d'imposta non conformi alla *ratio* delle norme applicate o dei principi dell'ordinamento, assume connotazioni diverse e in alcuni casi di difficile definizione che derivano, oltre che dalla mutevolezza del fenomeno, anche dai differenti punti di vista degli interpreti e, in genere, degli operatori del diritto.

Il concetto di abuso del diritto ha origini relativamente recenti, nasce nella seconda metà dell'Ottocento nell'ambito del diritto civile, per poi estendersi agli altri campi del diritto, compreso quello tributario.

Il divieto di abuso del diritto nell'ambito del diritto tributario, soprattutto nell'ordinamento italiano, ha una storia breve ma ricca di

¹ STIGLITZ J.E., The general theory of tax avoidance, National Tax Journal, 1986, 325.

interventi giurisprudenziali e corredata dal succedersi di diverse disposizioni normative, fino alla codificazione del divieto di abuso del diritto come clausola generale, valida per tutti i tributi, con l'emanazione dell'articolo 10-*bis* dello Statuto dei diritti dei contribuenti, avvenuta nel 2015.

L'introduzione a livello normativo di una clausola generale antiabuso rappresenta la conclusione e l'apice di un vivace dibattito giurisprudenziale e dottrinario, originatosi a seguito della nascita, prima nell'alveo comunitario, in seno alla Corte di Giustizia europea, e poi in quello interno, in seno alla Corte di Cassazione, di un principio generale di divieto di abuso del diritto, la cui fonte è stata infine individuata, dopo vari tentativi ricostruttivi, nel diritto comunitario per i tributi armonizzati, e direttamente nel dettato Costituzionale, precisamente nell'articolo 53, per quanto riguarda i tributi non armonizzati. Tale principio non scritto, ma di derivazione più che autorevole, si è trovato così a coesistere con la normativa positiva sull'elusione fiscale, limitata alle sole imposte dirette e a determinate tipologie di operazioni, e veniva generalmente ad essere applicato per l'imposta sul valore aggiunto e ai fini delle imposte sui redditi per le operazioni non ricomprese nell'articolo 37-*bis*. A ciò si univa un utilizzo in chiave antielusiva, avallato dalla giurisprudenza di legittimità, dell'articolo 20 del Testo unico dell'imposta di registro, riguardante l'interpretazione degli atti.

La ondivaga applicazione sotto il profilo pratico² di tale principio da parte dell'Amministrazione finanziaria, seguita, a onor del vero, a taluni, anche discutibili, interventi della giurisprudenza, soprattutto di legittimità, che hanno costituito una pericolosa “deriva” del principio del divieto di abuso del diritto a seguito della quale si sono originate, da più parti, istanze volte ad una revisione complessiva della disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale, con il precipuo scopo di limitare l'“abuso dell'abuso” e garantire una maggiore certezza nei rapporti tra Fisco e contribuenti.

Il presente lavoro si propone di analizzare l'evoluzione dei concetti di elusione fiscale e di abuso del diritto, sia in ambito normativo che in ambito giurisprudenziale, al fine di comprendere il percorso che ha portato all'introduzione di una clausola generale.

Uno dei principali obiettivi a cui è indirizzato il lavoro di ricostruzione “storica” è quello di cogliere ed individuare i profili di continuità e discontinuità della nuova disciplina normativa dell'abuso del diritto rispetto al quadro normativo e giurisprudenziale al quale si era gradualmente giunti prima della sua entrata in vigore.

Altro proposito della presente indagine è la “scomposizione”, elemento per elemento, della definizione di abuso del diritto *alias* elusione fiscale, tentando di valutarne i confini, il contenuto, la comprensibilità e le eventuali differenze con le definizioni precedentemente utilizzate in ambito normativo e giurisprudenziale,

² Mancava (e manca anche ad oggi sotto la vigenza dell'articolo 10-*bis*) un intervento di prassi dell'Amministrazione finanziaria volto a chiarire i confini dell'elusione o dell'abuso del diritto. Si registrano solo pubblicazioni di risposte a singoli casi che, talvolta, peccano di uniformità sistematica

nonché con la definizione positiva data in ambito comunitario. Particolare attenzione verrà posta anche all'analisi degli aspetti procedurali e sanzionatori dell'accertamento dell'abuso del diritto, da cui emergono significative novità, tra cui la più importante può dirsi senz'altro l'irrelevanza penale delle condotte abusive che ha, tra l'altro, avuto impatto anche nelle condotte poste in essere prima dell'entrata in vigore dell'articolo 10-*bis* e già accertate.

Infine, verranno esaminati gli aspetti relativi all'applicazione della clausola generale antiabuso nei singoli comparti impositivi, imposte dirette, imposta sul valore aggiunto e imposta di registro, cercando di cogliere le peculiarità dei vari profili applicativi. Inoltre, si opererà un confronto tra la clausola di cui all'articolo 10-*bis* della l. 212/2000 e la clausola antiabuso proposta, ai fini delle imposte sul reddito delle società, dalla Direttiva europea antiabuso, ATAD (che dovrà essere recepita nell'ordinamento a partire dal 1 gennaio 2019). Si proporranno infine alcuni spunti di riflessione sulla chiarezza e completezza della clausola generale antiabuso, sull'ambito di operatività della stessa e sui possibili sviluppi futuri dello scenario applicativo, cercando di trarre delle conclusioni complessive che possano contribuire ad una migliore comprensione del divieto di abuso del diritto.

Capitolo 1. Verso la clausola generale

1. Alle origini del concetto di abuso del diritto

Nell'esperienza europea l'utilizzo del concetto di abuso del diritto nasce nella seconda metà dell'Ottocento, e viene adoperato per intendere il fenomeno dell'esercizio scorretto di un diritto soggettivo³.

In particolare, viene considerato come un abuso dell'esercizio delle libertà individuali e collettive nei rapporti economici⁴.

La teoria dell'abuso del diritto nasce nell'esperienza francese, nel momento in cui si presta attenzione alla contrapposizione tra l'interesse del singolo individuo ad esercitare il proprio diritto rispetto all'interesse "sociale". Si avverte l'esigenza di un temperamento dell'assolutezza dei diritti soggettivi, orientandosi verso la possibilità di sindacarne l'esercizio sotto il profilo dell'*animus nocendi*, della frode, della carenza di un interesse legittimo, dello sviamento del diritto dalla sua funzione sociale.⁵

³PIANTAVIGNA P., Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo, Torino, 2011, p.17

⁴MESSINETTI D., Abuso del diritto, in Enc. Dir., agg. II, Milano, 1998

⁵ Così TABELLINI P., L'elusione della norma tributaria, p. 35 che richiama JOSSERAND De le esprit des droits de leur relativité. Theorie de l'abus du droit, Paris, 1927

Un soggetto titolare di un diritto soggettivo è libero di esercitare tale proprio diritto nella misura in cui non lo esercita in maniera tale da non portare vantaggi per sé, ma con lo scopo di nuocere ad altri. Con l'affermarsi di questa convinzione si abbandona l'impostazione liberale basata sul principio riassunto nei brocardi "*qui suo iure utitur neminem laedit*"⁶ e "*nullus videtur dolo facit qui suo iure utitur.*"⁷

Un'altra declinazione del concetto di abuso del diritto è l'assimilazione di tale concetto a quello della frode alla legge: si abusa della norma nel senso che, pur formalmente rispettandone il dettato, se ne contravviene la *ratio*⁸, lo spirito, la finalità alla quale la norma di legge è ispirata.

Quando si parla di frode alla legge (*agere in fraudem legem*) ci si trova nel campo dell'aggiramento della norma, *facendo salvo il suo dettato letterale*⁹, non della sua violazione (*agere contra legem*): è il risultato conseguito dall'agire *in fraudem* ad essere un risultato non voluto dal sistema, contrario allo spirito con cui la legge è stata istituita. L'individuazione di un comportamento in frode alla legge comporta dunque un'attività ermeneutica di ricostruzione della portata effettiva della norma, al di là dello stesso dettato testuale di essa¹⁰.

In ambito giurisprudenziale è stato affermato dalla Suprema Corte che "*il negozio in frode alla legge è quello che persegue una*

⁶ PAOLO, D. 50,17,55

⁷ PAOLO, D. 50,17, 151 e 155

⁸ Sulla frode alla legge, *ex pluribus*, CARRARO, Il negozio in frode alla legge, Milano, 1943, MORELLO, Frode alla legge, Milano, 1969

⁹ Cfr. P. PISTONE, Abuso del diritto ed elusione fiscale, Padova, 1995, 55

¹⁰ TABELLINI, op. cit., p. 7

finalità vietata in assoluto dall'ordinamento in quanto contraria a norma imperativa o ai principi dell'ordine pubblico o del buon costume, ovvero perché diretta ad eludere una norma imperativa"¹¹.

Nell'ordinamento italiano, non esistendo alcuna norma o principio generale che vieti espressamente l'abuso del diritto, si è alimentato un notevole dibattito dottrinario, nonché il fiorire della giurisprudenza, in merito alla possibilità, ovvero alla necessità, di introdurre nel sistema giuridico italiano la figura dell'abuso.

Alcuni studiosi hanno teorizzato la presenza nell'ordinamento di un principio di divieto di abuso, sebbene non codificato, desumendolo dalla presenza di norme come l'art. 833 c.c., che vieta al proprietario il compimento di atti emulativi, l'art. 1175 c.c., che impone al creditore di comportarsi secondo le regole di correttezza, gli artt. 1337, 1366 e 1375 c.c., che prescrivono il rispetto del canone della buona fede nelle fasi della formazione, dell'interpretazione e dell'esecuzione del contratto.

La dottrina prevalente ha negato la vigenza del principio sulla base dell'assenza nel codice civile di una specifica norma, argomentando che la presenza di disposizioni specifiche quali quelle sopra richiamate sarebbe la dimostrazione dell'assenza di un principio generale.

Ad avvalorare tale posizione si presterebbe l'analisi dei lavori preparatori del Codice Civile del 1942. Da questi ultimi si desume l'iniziale intenzione di collocare nel primo libro una siffatta disposizione: *"Nessuno può esercitare il proprio diritto in contrasto*

¹¹Cass. 29 maggio 2003 n. 8600, che ribadisce i principi di una precedente sentenza a Sezioni Unite, la n. 10603 del 25 ottobre 1993.

con lo scopo per cui il diritto medesimo gli è conferito". La mancata trasfusione di tale ipotizzata norma nella versione finale del Codice Civile è stata ritenuta espressione di una specifica volontà del legislatore contraria all'introduzione di un generale divieto di abuso del proprio diritto.

Con il passare del tempo, l'abuso del diritto come principio generale è stato esteso a diverse fattispecie e a diversi settori del diritto, affermandosi come principio generalmente riconosciuto, *in primis* nel diritto privato.

2. Il dibattito sul divieto di abuso del diritto in ambito tributario e sull'elusione fiscale prima dell'introduzione di disposizioni antielusive semigenerali o generali

Nell'ambito del diritto tributario si è iniziato a parlare sin dagli anni Cinquanta di elusione fiscale¹², termine con il quale sono stati definiti quei comportamenti posti in essere dai contribuenti che, pur essendo formalmente legittimi, venivano posti in essere allo scopo di ottenere un vantaggio tributario altrimenti indebito, ovvero contrario allo spirito delle norme tributarie¹³.

¹² G. INGRAO, L'evoluzione dell'abuso del diritto in materia tributaria, un approccio con più luci che ombre, in *Dir. e Prat. Trib.* 4/2016, p. 1434

¹³ Altre definizioni del fenomeno dell'elusione sono state date da BLUMENSTEIN, *Sistema di diritto delle imposte*, trad. it. A cura di F. Forte, Milano, 1954, 27 secondo il quale esso si caratterizza quando intenzionalmente "*sin dal principio*

E' stato sottolineato da autorevolissima dottrina come l'istituto dell'abuso del diritto in campo fiscale sia stato sempre un fenomeno di difficile individuazione, laddove lo stesso è stato identificato oltreché, come ha fatto il legislatore italiano, con l'elusione fiscale, con l'elusione in senso stretto, e cioè con l'abuso dell'autonomia privata, con il semplice aggiramento e la frode alla legge fiscale, con la malafede contrattuale, con il comportamento *contra bonos mores*, con la simulazione e le costruzioni di puro artificio prive di *economic purpose*, ed infine, con la condotta contraria al principio della prevalenza della sostanza sulla forma¹⁴.

Considerato che tra i fini della presente ricerca, vi è, tra l'altro, l'individuazione delle caratteristiche del "fenomeno" dell' abuso, considerandone le varie sfaccettature, ai fini di poterlo compiutamente definire e distinguere da altri fenomeni "patologici" del rapporto tributario, non si ritiene opportuno darne una definizione a priori, preferendo porre l'attenzione sull'evoluzione che ha interessato questo concetto con il contributo degli studiosi e della giurisprudenza

venga posto in essere un patto che non integri i presupposti per l'imposizione oppure attenui la grossezza dell'imposta dovuta", HENSEL, Diritto Tributario, Milano, 1956, 142: *"l'elusione impedisce il sorgere della pretesa tributaria evitando l'insorgere della fattispecie legale"*, P. RUSSO, Manuale di diritto tributario, Milano, 1999, per il quale vi è elusione quando determinati soggetti con lo scopo di conseguire un vantaggio fiscale *"raggiungono un determinato assetto dei loro rapporti economici adoperando strumenti giuridici inconsueti, ossia diversi da quelli all'uopo normalmente e generalmente utilizzabili"*, LA ROSA, Principi di diritto tributario. Torino, 2004, 21, secondo il quale *"l'elusione sorge quando vi è il ricorso a forme negoziali anomale o atipiche per conseguire vantaggi tributari che non potrebbero altrimenti ottenersi."*

¹⁴ F. GALLO, Abuso del Diritto (diritto tributario) in Enciclopedia del diritto, Ann. X, Milano 2017, 2

nazionale e comunitaria, sino al recente approdo legislativo che ha omologato i concetti di elusione fiscale ed abuso. Pertanto, ai soli fini di conferire all'esposizione una maggiore chiarezza, nella prima parte del presente lavoro si parlerà di elusione ogni qualvolta ci si riferirà alle fattispecie codificate nell'ordinamento interno del fenomeno di cui all'articolo 10 della Legge 29 dicembre 1990 n. 408 e dell'articolo 37- *bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 600, e di abuso con riferimento a tutte le altre fattispecie, per poi tentare, nel corso del lavoro, di chiarire la portata dei termini e coglierne differenze e identità.

La questione sull'esistenza e sull'applicabilità del principio del divieto di abuso del diritto nel campo del diritto tributario è stata da decenni argomento delle sentenze della Corte di Cassazione, nonché di svariati dibattiti dottrinali.

Come si vedrà ampiamente più avanti, non esisteva in Italia, differentemente da quanto accadeva in altri paesi europei¹⁵, un orientamento giurisprudenziale che riconoscesse la presenza nell'ordinamento di un principio generale antielusione, e si riteneva che le operazioni poste in essere, anche al solo fine di ottenere un vantaggio fiscale, non potessero essere disconosciute dall'Amministrazione finanziaria, se non in presenza di una norma antielusiva specifica, non potendosi limitare l'autonomia privata in tema di scelta della forma negoziale.

¹⁵ Con riferimento ai paesi di *civil law* appartenenti all'Unione europea si rinviene "storicamente" la presenza di clausole generali antiabuso in Germania, Francia, Spagna, Paesi Bassi.

Una prima via indicata dalla dottrina e dalla giurisprudenza per colpire i comportamenti dei contribuenti che apparivano contrari allo spirito delle norme tributarie, seppur non specificamente vietati dalle stesse, consisteva nell'interpretazione in chiave antiaelusiva di specifiche norme di diritto tributario. Tale posizione nasce dagli studi di finanza pubblica del Griziotti e degli allievi della sua scuola, la scuola di Pavia, dai quali deriva l'individuazione di un principio di "giustizia distributiva", inteso come partecipazione alle spese comuni dello stato in base alle proprie situazioni individuali. Da ciò viene proposta un'interpretazione delle norme che esula dal dato letterale. L'interprete, tenendo presente il fine delle norme tributarie, ovvero l'equa ripartizione del carico fiscale tra i consociati in base alla possibilità di contribuzione di ciascuno, deve tentare di eliminare le lacune e le incompletezze presenti nel sistema normativo e deve ricorrere alla integrazione mediante l'impiego della "*analogia legis*", utilizzando i criteri giuridici di altre leggi d'imposta, nonché mediante l'"*analogia iuris*", sfruttando i principi generali del diritto finanziario. Le linee guida di tale interpretazione devono essere quei principi superiori dello Statuto Albertino di universalità, uguaglianza e capacità contributiva, che sono stati poi trasfusi negli artt. 2, 3, 53 della Costituzione. Tale teoria era basata su un'interpretazione "funzionale" della norma tributaria per cui essa andava applicata avendo riguardo alla effettiva sostanza economica dei fatti posti in essere, piuttosto che alla loro qualificazione giuridica¹⁶. Sulla base di

¹⁶ La critica che è stata più volte mossa a tale dottrina è stata che una siffatta interpretazione violasse la riserva di legge (HENSEL, *Diritto tributario*, Milano, 1956, pp.71 ss., GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1974, p. 42 ss.). Tuttavia è

tali teorie ci sono stati alcuni tentativi da parte della giurisprudenza di legittimità di far discendere dalla violazione diretta del principio di capacità contributiva di cui all'articolo 53 della Costituzione, ritenuto una fonte immediata ed imperativa, la nullità dei negozi con esso confliggenti¹⁷.

Un'ulteriore strada percorsa è stata quella di vagliare la possibilità di inquadrare l'abuso nella figura della frode alla legge, ed in particolare applicando l'articolo 1344 del codice civile, con conseguente nullità per illiceità della causa dei negozi elusivi¹⁸.

stato osservato da altrettanto autorevoli autori come *“ostacoli reali in tale forma di interpretazione derivarono dalla struttura caratteristica delle norme tributarie, configurantisi sempre più come norme “a fattispecie esclusiva”*(Cfr. TREMONTI G. Autonomia contrattuale e normativa Tributaria, Il problema dell'elusione tributaria, in Riv. Crit. Dir. priv., 1985, p.511 ss).

¹⁷ Cass. SS. UU 18 dicembre 1985

¹⁸ Per l'approfondimento di tale tema si rinvia al successivo paragrafo 4, dove, nella ricognizione degli orientamenti della Suprema Corte in tema di elusione fiscale ed abuso del diritto si dà atto della posizione dei giudici di legittimità in merito alla possibilità di applicare gli articoli 1344 e 1418 del Codice Civile, che, in una prima fase, sono state contrarie all'applicazione di tali norme, ritenendo le norme tributarie prive del carattere dell'imperatività, dal momento che esse si limitano ad assumere determinati atti o fatti quali indici di capacità contributiva, e che in ogni caso le disposizioni degli articoli 1344 e 1428 del codice civile non prevedessero la possibilità di convertire il contratto illecito nella fattispecie negoziale che le parti intendevano eludere, ed una seconda fase, con un deciso cambio di orientamento, sono state ritenute invece applicabili, propendendo la Suprema Corte per la nullità civilistica di contratti nulli per mancanza di causa ex art. 1418, quando non fosse presente uno scopo economico sottostante, nonché per illiceità della causa, ex art. 1344 del codice civile, laddove i contratti stipulati potessero inquadrarsi nella figura del contratto in frode alla legge (Cfr. V. BUSA, La nullità civilistica come strumento generale antielusivo: riflessioni a margine dei recenti orientamenti della Cassazione civile, Il Fisco, 45, 2006)

Entrambe le vie sopra indicate sono state ritenute non percorribili, quantomeno in una prima fase. Come si vedrà in seguito, infatti, la Suprema Corte, dopo averne prima negato la possibilità, ad un certo punto ha tentato di ricorrere agli strumenti civilistici della nullità dei negozi per arginare alcuni fenomeni abusivi.

A chi ravvisava l'opportunità di introdurre nel sistema tributario una *Generalklausel*¹⁹ si opponevano i limiti dell'autonomia contrattuale e l'esigenza di salvaguardare la certezza del diritto e il principio della riserva di legge espresso dall'articolo 23 della Costituzione. Tale principio importa la tipicità e l'esclusività delle

¹⁹ Per quanto riguarda le elaborazioni dottrinarie rispetto al concetto di clausola generale, senza pretesa di esaustività, si sottolinea come la necessità di introdurre tali tipologie di clausole abbia avuto la sua origine nel tardo Ottocento soprattutto nel campo del diritto privato. L'esigenza di teorizzare tale necessità nasceva dai limiti intrinseci ai sistemi giuridici di *civil law*, caratterizzati dalla numerosità degli interventi legislativi, generalmente riferibili a fattispecie specificamente dettagliate: un approccio "casistico" che se da un lato garantiva la certezza del diritto, dall'altro generava inevitabili lacune con conseguente difficoltà per il legislatore che si ritrovava ad inseguire con modifiche normative una realtà che si mostrava costantemente in divenire e (Cfr. RESCIGNO, P., *Appunti sulle "clausole generali"*, in *Riv. dir. civ.*, 1998, p. 1 e p. 3, ENGISCH, K., *Introduzione al pensiero giuridico*, Milano, 1970, p. 197.). Dunque la clausola generale dovrebbe essere utilizzata come strumento legislativo che attraverso la definizione generale della fattispecie permetta di sottomettere a determinate conseguenze giuridiche il maggior numero possibile di fattispecie (Cfr. ENGISCH, K., *op. cit.*, p. 197, RODOTÀ, S., *Il tempo delle clausole generali*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 1987, p. 709). Un'altra caratteristica distintiva delle clausole generali viene individuata nel particolare apporto valutativo richiesto in sede di applicazione delle stesse al caso specifico (RESCIGNO P., *Appunti sulle "clausole generali"*, in *Riv. dir. civ.*, 1998, p. 1). Per approfondimenti sul tema delle clausole generali si vedano anche RODOTÀ S., *Il tempo delle clausole generali*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 1987, p. 709, VELLUZZI V., *Le clausole generali. Semantica e politica del diritto*, Milano, 2010, D'AMICO G., *Note in tema di clausole generali*, in *Iure Praesentia*, 1989, p. 446.

fattispecie impositive, che devono trovare nella legge la loro origine, pertanto non è possibile stabilire un collegamento biunivoco tra capacità economica e capacità contributiva²⁰. Non tutte le manifestazioni di capacità economica danno luogo al sorgere di un'obbligazione tributaria, ma solamente quelle che sono qualificate come presupposto d'imposta da una legge²¹. Inoltre, resistenze all'introduzione di una clausola generale derivavano dalla particolare natura delle stesse, che richiedono, per la loro applicazione, un'integrazione valutativa da parte dell'Amministrazione e dei giudici: timore diffuso era quello che *un sindacato dell'Amministrazione finanziaria, sulla corrispondenza della forma negoziale prescelta al risultato economico realmente perseguito dai contribuenti si rivelasse un rimedio peggiore del male*.²²

Risalendo nel tempo al fine di individuare la genesi della legislazione in materia di divieto di abuso del diritto in ambito fiscale,

²⁰Cfr. TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991, 9

²¹S. COCIANI *Spunti ricostruttivi sulle tecniche giuridiche del contrasto all'elusione tributaria. Dal disconoscimento dei vantaggi tributari all'inopponibilità al fisco degli atti, fatti e negozi considerati "elusivi"*, Riv. Dir. Trib. 2001, I, 751. Come spiegato da F. GALLO, *Enc.*, cit. 2017, 3 la tesi generalmente accolta era che il testo unico delle imposte sui redditi, con la sua impostazione casistica precludesse ogni possibilità di *"fare emergere la sostanza economica di un rapporto a dispetto della diversa (qualificazione) formale data dalle parti al rapporto stesso. (...) L'impostazione casistica aveva perciò trasferito nel campo del diritto tributario, e in particolare dell'imposizione sui redditi, i principi, di diritto oggettivo, dell'intangibilità dell'autonomia negoziale e della libera creatività delle forme (...). Il negozio fonte del reddito, lungi dal regredire a fatto, era così assunto come essenziale elemento, qualificativo del presupposto, che veniva dunque interpretato e costruito esclusivamente attraverso il parametro negoziale, senza alcuna possibilità di far emergere una differente realtà economica"*.

²²Cfr. P. TABELLINI, *op. cit.*, 2007, 34

emerge che la prima norma antielusiva, risale nel nostro ordinamento al 1990.

Nel corso degli anni '80 si era assistito allo svilupparsi di diversi fenomeni "abusivi" che le disposizioni specifiche presenti nell'ordinamento, difficilmente riuscivano ad arginare: i contribuenti tendevano a sviluppare comportamenti che, pur non essendo vietati da specifiche disposizioni, realizzavano un aggiramento di norme e principi vigenti, consentendo evidenti risparmi fiscali.

Considerata questa situazione, il legislatore ha provveduto, inizialmente, a introdurre nel sistema tributario ulteriori norme antielusive specifiche come strumento di reazione, seppur tardivo, al prendere piede di alcune pratiche abusive.

Sulla base tali premesse inizia a prendere una forma più concreta l'ipotesi dell'introduzione nell'ordinamento di una clausola antielusiva di portata più generale²³.

Tuttavia, i tentativi di introdurre un principio antiabuso generale furono accantonati, soprattutto per il timore di attribuire agli Uffici finanziari il potere e la discrezionalità di individuare i comportamenti elusivi, così da compromettere il fondamentale principio della certezza del diritto.

²³ Alcuni tentativi senza esito erano già stati posti in essere a partire dagli anni sessanta, nell'ambito dei lavori per la riforma tributaria del 1971/73, nell'ambito della quale si era pensato di introdurre una clausola antielusiva sulla falsariga di quella presente nell'ordinamento di altri stati europei (Cfr. P. TABELLINI, op. cit, pp. 129-130). Negli anni '80 si erano poi susseguiti ben 3 disegni di legge a cui non era stato dato esito (n. 3461 del 4 febbraio 1986, n. 1301 del 5 agosto 1988 e n. 3705 del 1989) (Cfr. ANDRIOLA M. La dialettica tra "aggiramento" e valide ragioni economiche, in *Rass. Trib.* 2006, 6 p. 1898).

3. Una prima norma antielusione: L'articolo 10 della legge n. 408/1990

Si giunse dunque, alla fine del decennio, all'emanazione dell'articolo 10 della legge 29 dicembre 1990, n. 408. Tale norma disponeva la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di disconoscere ai fini fiscali la parte del 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 d'imposta. Successivamente, sono state apportate alcune modifiche al testo, ampliando le fattispecie oggetto della norma, prima includendovi liquidazione, valutazione di partecipazioni, cessione di crediti o cessione o valutazione di valori mobiliari, e poi anche le cessioni d'azienda.

Queste disposizioni, seppur limitate nel campo di applicazione, quantomeno con riferimento alla tipologia di operazioni ad esse assoggettabili²⁴, rappresentano un importante punto di svolta nella disciplina dell'elusione d'imposta, non soltanto perché introdussero

²⁴ Riguardo ai vantaggi tributari conseguiti è stato osservato da R. LUPI, in Società senza impresa, detrazione Iva e "fiscalità dell'imprevedibile, in Rivista dir. Trib. 1992, I, 877 "non esiste alcun supporto testuale per circoscrivere alle imposte sui redditi i vantaggi fiscali cui la norma fa riferimento. Essa perciò ben potrebbe essere invocata per bloccare una procedura destinata a conseguire una detrazione iva che, alla luce dei principi del sistema, è ritenuta distorsiva".

per la prima volta il principio delle valide ragioni economiche, ma perché “*diversamente dalle presunzioni legali, che consideravano il caso singolo e ricevevano applicazione pressoché automatica, investivano una pluralità di casi, attribuendo agli uffici funzioni nuove e qualificanti, preordinate ad accertare, di volta in volta*” la sussistenza delle circostanze previste dalla norma per il disconoscimento dei vantaggi tributari.²⁵

4. L’art. 37-bis del d.P.R. n. 600/1973

Dopo alcuni anni di applicazione dell’articolo 10 della legge 408/1990, il legislatore, nel prendere atto degli evidenti limiti della norma emersi a seguito di alcuni anni di esperienze pratiche e analisi giuridiche²⁶, con l’articolo 3, comma 161, lettera g) della legge di delega 23 dicembre 1996 n. 662, decide di introdurre una nuova norma antielusiva nell’ordinamento, inserendo, ad opera dell’articolo 7 del decreto legislativo 8 ottobre 1997 n. 358, l’articolo 37-bis, rubricato “*Disposizioni antielusive*”, nel corpo del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 600.

L’intenzione del legislatore delegante era quella di attuare una revisione dei criteri di individuazione delle operazioni di natura elusiva indicate nell’articolo 10 della legge 408/1990, al fine di coordinarle meglio con la disciplina delle operazioni straordinarie e con le disposizioni del TUIR.

²⁵Cfr P. TABELLINI, op. cit, 137 ss

²⁶ Cfr. Relazione illustrativa d.lgs. 358/1997

E' stato osservato come già dall'impostazione della delega trasparisse sì l'intenzione di rivolgere un maggiore impegno ad arginare i comportamenti elusivi più gravi *“ma anche la sopravvivenza di remore anacronistiche e la riluttanza ad un'azione di contrasto radicale”*, proponendo un modello, *“non diverso da quello già esistente, oscillante tra particolarismo e generalità”*²⁷.

I principali limiti dell'articolo 10, cui il legislatore intese far fronte attraverso la modifica normativa, possono essere ravvisati nell'ambito di applicazione estremamente ristretto, nel riferimento a singole operazioni, che difficilmente riusciva a cogliere la caratteristica tipica dell'elusione, che in genere non si esaurisce in una sola operazione, ma si sviluppa in una pluralità di atti tra loro coordinati²⁸ nonché nell'utilizzo del termine *“fraudolentemente”* e della difficile interpretazione dello stesso²⁹. Inizialmente si era pensato che dovesse attribuirsi allo stesso un significato *“penalistico”*, condizionando

²⁷ P. TABELLINI, op. cit p. 196, S. CIPOLLINA, La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale, Padova, 1992 pag. 233

²⁸Cfr. Relazione illustrativa d.lgs. 358/1997, nella quale si evidenzia la necessità di porre l'accento sul disegno elusivo complessivamente architettato dal contribuente. La Circolare Ministeriale n. 320/E del 19 dicembre 1997 in merito evidenzia che *“una delle osservazioni che è stata formulata è che l'elusione si realizza solitamente non mediante un'unica operazione, bensì tramite una serie di atti tra loro coordinati. In sostanza, si è ritenuto che il riferimento ad una singola operazione (come, ad esempio una scissione) spesso non consente di stabilire se effettivamente l'operazione è stata posta in essere a fini elusivi, mentre è stato ritenuto di particolare rilievo, ai fini della sussistenza o meno dell'intento elusivo, la mancanza di valide ragioni economiche nell'effettuazione delle operazioni stesse.”*

²⁹ Diversi dubbi si sono posti circa l'accezione penalistica o civilistica da attribuire a tale termine. Rispetto a tale questione è prevalsa la tesi secondo cui esso dovesse essere inteso in chiave extrapenalistica.

l'applicazione della norma antielusiva alla presenza di un artificio, o di un raggiro. Era poi prevalsa la tesi secondo cui tale termine dovesse essere invece interpretato con riferimento al campo civilistico, ovvero come un richiamo alla frode alle legge di cui all'articolo 1344 del Codice Civile³⁰. A favore di tale interpretazione era intervenuta anche una delibera del Secit³¹ che aveva escluso l'accezione penalistica del termine, ritenendo che la fraudolenza citata dalla norma sarebbe stata da intendere come abuso dello strumento negoziale.

Ulteriori criticità erano sorte circa l'interpretazione dell'espressione "scopo esclusivo". I dubbi erano sorti considerando la derivazione dell'articolo 10 della l. 408/1990 dall'articolo 11, comma 1, lettera a) della Direttiva CEE 23 luglio 1990, n. 434, relativo "*al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni concernenti società di Stati membri diversi*"³². La Direttiva in questione fa riferimento

³⁰Per l'interpretazione del termine "fraudolentemente" in chiave extrapenalistica si rimanda a F. GALLO, Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1992, I, 1780, R. LUPI, Elusione e legittimo risparmio d'imposta in *Rassegna tributaria* 1997, 1099, S. FIORENTINO, Il problema dell'elusione nel sistema tributario positivo, in *Riv. dir. trib.*, 1993, 7, p. 822, contra NUZZO E., Elusione, abuso dello strumento negoziale, fraudolenza, in *Rass. trib.*, 1996, 61316;

³¹ Delibera 5 luglio 1994 n. 105

³² L'articolo 11, comma 1 lettera a) disponeva "*1. 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

all'elusione (frode) quale "obiettivo principale" e non quale "scopo esclusivo". Era prevalsa all'epoca l'ipotesi dell'interpretazione letterale dell'articolo 10, ovvero della necessità che lo scopo di ottenere fraudolentemente un risparmio d'imposta dovesse essere l'unico perseguito nel porre in essere le operazioni, una siffatta lettura della norma evidentemente restringeva considerevolmente il potere accertativo degli Uffici finanziari.

L'intenzione del legislatore di rivedere la norma antielusiva dell'articolo 10, sostituendola con l'articolo 37-bis, esplicitata chiaramente nella relazione illustrativa, è dunque quella di porre le premesse per giungere a quella *"sensibilità applicativa che è indispensabile perché la norma antielusione non diventi un'intollerabile fonte di incertezza del diritto"*.

L'articolo 37-bis, che, con talune modificazioni intervenute nel corso degli anni, riguardanti soprattutto le operazioni a cui lo stesso si rendeva applicabile, è stato in vigore dal 1997 fino al 2015, prevede l'inopponibilità nei confronti dell'Amministrazione finanziaria di quegli 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"*.

Viene abbandonato il riferimento alla fraudolenza che tanti problemi interpretativi aveva destato nell'articolo 10, introducendo

abbia come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscali;"

invece il concetto dell’*“aggiramento di obblighi o divieti”*, e quello del conseguimento di un vantaggio fiscale indebito.

La relazione illustrativa al decreto legislativo 358/1997 evidenzia come tali concetti siano più idonei a rendere meglio *“il nucleo essenziale dei comportamenti elusivi, cioè l'utilizzazione di scappatoie formalmente legittime allo scopo di aggirare regimi fiscali tipici ottenendo vantaggi che ordinariamente il sistema non consente e indirettamente disapprova.”*

Un’ulteriore importante novità dell’articolo 37-bis rispetto alla precedente norma antielusiva di cui all’articolo 10 è rappresentata dal riferimento ad atti e fatti collegati tra loro. Il legislatore estende dunque l’ambito di applicazione della norma antielusiva anche ai casi in cui il contribuente attui un disegno elusivo ponendo in essere una struttura complessa composta da più atti o negozi.³³

Sebbene non sia esplicitato nel testo dell’articolo 37-bis la relazione governativa chiarisce che la norma antielusione non può vietare che, tra una serie di possibili comportamenti cui il sistema fiscale attribuisce pari dignità³⁴, il contribuente scelga quello

³³La relazione illustrativa chiarisce i motivi di tale previsione in termini di maggiore efficacia del contrasto alle fattispecie elusive: *“il vantaggio fiscale non deriva quasi mai, ad esempio, da una mera fusione, da un mero conferimento o da un'altra operazione societaria, ma deriva anche da eventi preparatori o consequenziali, come l'acquisto o la cessione di partecipazioni sociali; è per questo che la norma pone l'accento sul disegno elusivo complessivamente architettato dal contribuente”*.

³⁴Tra i comportamenti aventi pari dignità vengono citati, a titolo esemplificativo la scelta sul tipo di società da utilizzare, la scelta tra cedere aziende o cedere partecipazioni sociali, sul sistema di finanziamento basato su capitale proprio o di debito, sul periodo d'imposta in cui incassare proventi o pagare spese, fino ad arrivare alla misura degli ammortamenti, degli accantonamenti e di tutte le altre valutazioni di bilancio, in cui è prima

fiscalmente meno oneroso, e che la stessa norma può agire solo quando l'abuso di questa libertà di scelta “*dà luogo a manipolazioni, scappatoie e stratagemmi, che - pur formalmente legali - finiscono per stravolgere i i principi del sistema*”.

La caratteristica fondamentale del comportamento elusivo viene individuata dunque, non nel semplice ottenimento di un risparmio fiscale, ma piuttosto nell'aggiramento di obblighi o divieti.

Autorevole dottrina così si esprime nello spiegare il concetto di aggiramento contenuto nell'articolo 37-bis: “*Se siamo di fronte ad uno schema c.d. circolare, l'assenza di risultati economici rende di per sé elusiva l'operazione. Altrimenti occorre confrontare due (o più) schemi di comportamenti: quello, fiscalmente meno oneroso, che è stato posto in essere, e quello, fiscalmente più oneroso, che è stato evitato. Va da sé che deve trattarsi di schemi che possono essere concretamente attuabili, non ipotesi dipendenti dalla volontà di terzi. Non vi è aggiramento se i due schemi sono fiscalmente equivalenti, pur se è stato adottato quello fiscalmente meno oneroso.*

*Vi è aggiramento solo se uno dei due schemi si pone come schema-modello, come operazione che il contribuente avrebbe dovuto seguire, in linea con la ratio, oltre che con la lettera, delle norme impositive. E se il diverso schema che è stato seguito è invece anomalo ed ha comportato l'aggiramento di un precetto o divieto fiscale”*³⁵.

di tutto la norma a indicare margini di flessibilità da utilizzare anche a seconda della convenienza fiscale.

³⁵ TESAURO F. Elusione e Abuso nel diritto tributario italiano, in Dir. e Prat. Trib. 4,2012, 1, p. 683 ss.

Rispetto all'articolo 10 della l. 408/1990 non viene modificato il concetto di valide ragioni economiche, la cui presenza viene mantenuta quale esimente che porta all'esclusione dell'operazione dal novero dei comportamenti elusivi.

Riguardo alla natura dell'articolo 37-*bis* è stato osservato in dottrina come tale norma sia una norma da qualificare come norma "eccezionale"³⁶.

Molti autorevoli autori hanno invece ravvisato l'intento del legislatore di voler introdurre una clausola antielusiva generale, sebbene applicabile solo in presenza di determinate operazioni compiute dal contribuente.³⁷

³⁶ Così ZOPPINI G. "Abuso del diritto e dintorni (ricostruzione critica per lo studio sistematico dell'elusione fiscale), in Rivista di diritto tributario 1/2005, 834 ss.: l'autore rileva "*la decisione consapevole del legislatore italiano di non introdurre una norma antielusiva generale, preferendo ricorrere a norme ad hoc variamente formulate*". Da ciò conclude che le norme antielusive positive introdotte nell'ordinamento debbano considerarsi "*non tanto speciali, quanto eccezionali, dato che non si limitano a circoscrivere, specificandola, l'applicazione di una regola di maggiore portata, ma derogano per ragioni di carattere eccezionale, appunto alle regole ordinarie sull'imposizione*". L'autore interpreta così un passaggio della relazione governativa al d.lgs. 358/1997 che introduce l'articolo 37-bis: "*I primi due commi del nuovo articolo 37-bis ... ben potrebbero costituire una norma antielusiva generale, ma ... è stato previsto che essi scattino solo se il contribuente ha utilizzato una delle operazioni specifiche indicate al comma 3.*"

³⁷ NUSSI M. in "Elusione tributaria ed equiparazioni al presupposto nelle imposte sui redditi", in Riv. Dir. Trib., 1998, 505, secondo cui "*Come osservato dalla stessa Relazione governativa, la scelta legislativa di fondo è stata quella di configurare la nuova normativa come clausola antielusiva generale, sia pur condizionata dal concreto utilizzo di determinate operazioni*" In tal senso anche P. TABELLINI, op.cit., 199-200: "*il legislatore ha coltivato l'aspirazione di ideare, con le norme dei primi due commi dell'articolo 37-bis, una vera e propria GeneralKlausel, nella prospettiva di applicarla a tutte le imposte del*

In conclusione, si è visto finora quali fossero le problematiche connesse all'assenza di una clausola antiabusiva generale nell'ordinamento che consentisse al Fisco di arginare tutti i comportamenti dei contribuenti finalizzati all'ottenimento di vantaggi tributari contrastanti con la ratio dei principi e delle norme del sistema tributario. Si è visto inoltre come, in tale contesto, siano prevalse le istanze garantiste, ancorate ai principi del rispetto dell'autonomia negoziale e della certezza del diritto, in ossequio al principio costituzionale della riserva di legge in ambito tributario, per cui non si era ritenuto opportuno, pur avvertendo la necessità di introdurre una normativa antielusione, lasciare l'individuazione delle fattispecie abusive alla discrezionalità dei giudici o dell'amministrazione,

sistema, pur limitandola inizialmente alle sole operazioni del terzo comma e nell'ambito della sola imposizione sui redditi", lo stesso autore, evidenziando che per la prima volta viene data una definizione di cosa è un comportamento elusivo e che alla luce di ciò "ha acquistato maggiore evidenza, che in passato, la perseguibilità dei comportamenti che, pur essendo certamente elusivi, in quanto riconducibili alla fattispecie prevista nei primi due commi, potrebbero restare impuniti, non risultando compresi nell'elenco tassativo del terzo". In senso parzialmente difforme CIPOLLINA in Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, fasc. 4, 2007, 555 " la definizione dell'elusione è aperta (e potenzialmente comprensiva di ogni fattispecie elusiva), ma l'ambito applicativo della norma è chiuso, analitico, irrigidito in un elenco (non esaustivo) di fattispecie. Oltre che per la selezione analitica delle operazioni sindacabili dal fisco, la nuova clausola antielusiva non è generale, in senso proprio, anche perché riferita a specifiche tipologie di imposte". Secondo TESAURO F. in Elusione e abuso nel diritto tributario italiano, in Dir. e Prat. Trib, 2012, 4, p. 685 l'introduzione dell'articolo 37-bis "innesta il modello della clausola generale antielusiva sul metodo analitico tipico della scrittura normativa fiscale". Sull'articolo 37-bis come clausola generale anche FALSITTA, G., Manuale di diritto tributario. Parte generale, Padova, 2008, pp. 210-211; MASTROIACOVO, V., Dalla norma generale e astratta all'applicazione concreta, in Diritto Tributario, a cura di FANTOZZI, A., Torino, 2012 pp. 360-361.

arrivando sì a “positivizzare” il fenomeno attraverso l’introduzione nel sistema tributario di una norma, l’articolo 37-*bis*, definitoria delle caratteristiche generali dei fenomeni elusivi, che però non assurge al ruolo di clausola generale, in quanto è lo stesso legislatore a limitarne l’ambito di applicazione a determinate tipologie di operazioni, nonché al solo campo delle imposte dirette³⁸.

La limitazione del campo di applicazione dell’articolo 37-*bis* alle ipotesi tassativamente individuate nel comma 3, ha inevitabilmente determinato il problema del disconoscimento dei vantaggi fiscali indebiti connessi ad operazioni non incluse nell’elencazione, ovvero ivi incluse ma verificatesi prima dell’entrata in vigore della norma³⁹.

Nel seguito vedremo come i giudici tributari hanno tentato di risolvere il problema a livello giurisprudenziale, dapprima andando a utilizzare argomentazioni quali la nullità civilistica o la simulazione⁴⁰

³⁸ Tale limitazione deriva “automaticamente” dall’inserimento della norma nel corpo del d.P.R. 600/1973, avente ad oggetto “Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi”.

³⁹ G. INGRAO, cit., Riv. dir. trib. 4/2016 p. 1440

⁴⁰ Riguardo alla fattispecie della simulazione è opportuno sgomberare immediatamente il campo da equivoci che, tuttavia si sono riproposti, e continuano a riproporsi, come si dirà più volte nel seguito del presente lavoro, nell’ambito della giurisprudenza in materia di abuso del diritto. Rientrano tra le fattispecie della simulazione tutti quei casi in cui il contribuente stipula un atto o rappresenta nei confronti del Fisco una fattispecie non voluta, allo scopo di celarne un’altra. Si è nel campo della simulazione ad esempio nell’articolo 37, comma 3 del d.P.R. 600/1973, nel caso dell’interposizione, quando la titolarità effettiva di redditi è in capo ad un soggetto diverso da colui che ne ha la titolarità apparente, oppure ad esempio nel caso in cui si simula una donazione che nei fatti è una vendita. Come spiegato da FRANSONI G, in Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni, Corr. trib n. 1/2011,13 “*Nel caso di simulazione il Fisco*

degli atti interessati e, successivamente, recependo il principio del divieto di abuso del diritto affermatosi nell'ambito comunitario in seno alla Corte di Giustizia europea.

5. L'abuso del diritto in ambito tributario nell'elaborazione giurisprudenziale

In questo paragrafo sarà analizzata dapprima l'evoluzione della giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea in tema di abuso del diritto. Si vedrà come i giudici lussemburghesi hanno sviluppato un principio del "divieto di abuso del diritto" in ambito tributario, dapprima con riferimento alle imposte armonizzate e successivamente a quelle non armonizzate.

Successivamente sarà analizzata l'evoluzione della giurisprudenza interna di legittimità in tema di elusione fiscale e abuso del diritto, e si vedrà come la Corte di Cassazione, sfruttando la "sponda" della giurisprudenza europea⁴¹, è giunta ad affermare

trova dinanzi a sé due diversi negozi, uno simulato e l'altro dissimulato Il primo di tali negozi è, tuttavia, inefficace secondo la visione generalmente oggi accolta della simulazione. È naturale e ovvio che ai fini fiscali, dove come si è detto rilevano solo gli effetti prodotti, si abbia riguardo al solo assetto giuridicamente rilevante, ossia quello dissimulato." Nel caso dell'abuso invece "non vi è alcuna divergenza fra apparenza e realtà (negoziale). Gli effetti dell'unico negozio sono voluti e vincolano le parti". Da tale differenza deriva che solo nel caso di abuso si parla di inopponibilità al Fisco, in quanto il negozio abusivo resta valido a tutti gli altri effetti. La simulazione invece, sostanziandosi nel vero e proprio "occultamento" di una fattispecie imponibile è annoverabile tra le casistiche della "frode tributaria" piuttosto che dell'abuso del diritto.

⁴¹ G. INGRAO, cit. Riv. dir. trib. 4/2016 p. 1441

l'esistenza di un generale principio di divieto di abuso del diritto nel campo tributario.

5.1. La giurisprudenza comunitaria

Il principio del divieto di abuso del diritto è stato più volte invocato dalla Corte di Giustizia Europea per contrastare da un lato le pratiche volte ad abusare delle norme comunitarie per sottrarsi alla legislazione degli Stati membri e dall'altro quelle volte ad aggirare le norme comunitarie stesse per conseguire benefici o vantaggi estranei o contrari alla finalità delle norme stesse.⁴²

La teoria dell'abuso del diritto in seno alla Corte di Giustizia Europea prende avvio a partire dagli anni settanta, in tema di libera prestazione di servizi. Una delle prime sentenze in tema di abuso del diritto è la sentenza del 3 dicembre 1974, causa C-33/74 Johannes Enricus Maria von Binsbergen. In questa sentenza la Corte sancisce l'abusività del comportamento di un contribuente che si stabilisce in

⁴² Cfr. A. LOVISOLO , Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio, Riv. dir. trib., 1/2009, 50 e BETTI, SBARAGLIA, L'abuso del diritto in materia tributaria: la giurisprudenza comunitaria, Fisco, 2011, 39 - parte 1, 6381, secondo i quali: *“Possono sinteticamente essere indicate come segue le ipotesi di divieto di comportamento abusivo a fronte della consolidata giurisprudenza comunitaria: a) L'elusione o la frode alla legge nazionale, cioè l'aggiramento di norme statali procurato attraverso l'uso strumentale di prerogative comunitarie (elusione della legge nazionale; b) la preconstituizione fittizia o artificiosa delle condizioni prescritte da una norma comunitaria al fine dell'attribuzione di una prerogativa soggettiva di vantaggio (frode alla norma comunitaria); c) l'esercizio di un diritto fondato su di una disposizione comunitaria, da ritenersi in concreto non conforme alla finalità della disposizione o ad altri criteri generali di valutazione (abuso del diritto in senso stretto).”*

uno stato membro ed esercita la propria attività in un altro stato, allo scopo di sottrarsi alle norme sull'esercizio della professione che gli sarebbero state imposte laddove si fosse stabilito in tale ultimo stato. In questo caso la Corte ritiene si configuri un'ipotesi di abuso delle norme del Trattato dell'Unione Europea in tema di libertà di stabilimento⁴³.

Successivamente, la Corte, in relazione ad una società operante nel settore delle comunicazioni, con la sentenza 3 febbraio 1993 causa C-148/91, Veronica, ha ritenuto legittime le normative degli Stati membri che limitassero la libera circolazione di capitali e la libertà di stabilimento, ritenendole necessarie per conseguire obiettivi di carattere generale, in particolare per contrastare l'abuso delle norme comunitarie, considerate violate da un soggetto che si stabilisce in uno Stato membro ed esercita la propria attività in un altro al fine di eludere la normativa di quest'ultimo stato.

La giurisprudenza in tema di abuso quindi si è estesa poi, sulla stessa falsariga, alle altre libertà fondamentali sancite dal trattato dell'Unione Europea nei vari settori del diritto.⁴⁴

Atra sentenza degna di nota in materia di abuso è la sentenza 9 marzo 1999 causa C- 212/97, Centros. La controversia oggetto della sentenza è scaturita dal rifiuto da parte dello Stato danese di registrare in Danimarca una succursale della società Centros Ltd, costituita nel

⁴³ su italgiure.giustizia.it e commento di M. GESTRI in Abuso del diritto e frode alla legge nell'ordinamento comunitario, Milano, 2003 pp. 55-57, L. DANIELE, Diritto del mercato unico europeo, Milano, pp.119-120

⁴⁴ Si vedano anche le sentenze 7 febbraio 1979, Knoors, causa C-115/78, 3 ottobre 1990, Bouchoucha, causa C-61/89, 21 giugno 1988, Lair, causa C-39/86, 2 maggio 1996, Paletta, Causa C-206/94

Regno Unito. La legge danese prevede la possibilità che le società a responsabilità limitata e le società straniere di forma giuridica analoga domiciliate in uno Stato membro delle Comunità europee possono esercitare un'attività in Danimarca per il tramite di una succursale.

La Danimarca ha rifiutato la registrazione sulla base del fatto che la Centros, non avendo mai esercitato alcuna attività commerciale nel Regno Unito, intendeva in realtà costituire in Danimarca una sede principale, eludendo le norme nazionali relative. Secondo le autorità danesi, le disposizioni che consentono alle società straniere di costituire una succursale non possono essere applicate nel caso della Centros *“poiché la creazione di società da essi perseguita avrebbe per solo scopo l'elusione dell'applicazione del diritto nazionale relativo alla costituzione di società a responsabilità limitata e configurerebbe perciò un abuso del diritto di stabilimento. Il regno di Danimarca sarebbe di conseguenza in diritto di adottare misure per opporsi a un tale abuso, rifiutando la registrazione della succursale”*(punto 23).

La Corte nella sentenza ribadisce il principio del divieto dell'abuso del diritto comunitario riconoscendo che *“uno Stato membro ha il diritto 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”* (punto 24), tuttavia, nel valutare il comportamento dei cittadini, gli Stati membri devono tener presenti le finalità perseguite dalle disposizioni comunitarie (punto 25).

Nella fattispecie la Corte di Giustizia nega che la scelta di costituire una società nello Stato membro le cui norme di diritto

societario gli sembrano meno severe e crei succursali in altri Stati membri costituisca di per sé un abuso del diritto di stabilimento (punto 27).

Nella sentenza 23 marzo 2000 causa C- 373/97, Diamantis, la Corte ha ribadito che “ *i giudici nazionali possono quindi tener conto, basandosi su elementi obiettivi, del comportamento abusivo dell'interessato per negargli eventualmente la possibilità di fruire delle disposizioni di diritto comunitario invocate. Al riguardo, essi debbono tuttavia tener presenti le finalità perseguite dalle disposizioni di cui trattasi (v. sentenza 2 maggio 1996, causa C-206/94, Paletta, Racc. pag. I-2357, punto 25). L'applicazione di una norma nazionale (...) non può pertanto pregiudicare la piena efficacia e l'applicazione uniforme delle disposizioni comunitarie negli Stati membri*” (punto 34).

Dalle sentenze sopra riportate emerge un concetto di abuso del diritto che indica l'aggiramento della legge nazionale sfruttando le prerogative del diritto comunitario. In sostanza non si possono sfruttare i diritti garantiti dal Trattato dell'Unione Europea, come ad esempio le libertà fondamentali, in maniera fraudolenta, ovvero per scopi diversi da quelli per cui esse sono sancite e tutelate, al fine di sottrarsi a norme nazionali⁴⁵.

⁴⁵ P. PIANTAVIGNA, op. cit, p.63 parla di “*Abuso del diritto in senso lato*”(abuse of law) definendolo come “*l'aggiramento della regola giuridica nazionale (in senso oggettivo) al fine di sfuggire all'imposizione domestica, attraverso il richiamo improprio alle prerogative accordate dal diritto comunitario primario. Il soggetto maliziosamente strumentalizza – attraverso un architettura elusiva (e quindi legale) – i principi che regolano il sistema, al fine di ottenere un vantaggio ordinariamente non consentito*”. In tale accezione l'abuso del diritto in senso lato si distingue dall'abuso del diritto in senso stretto

Una prima definizione di ciò che, secondo i giudici comunitari, costituisce abuso del diritto comunitario si rinvia nella sentenza 14. 12. 2000, causa C-110/99, Emsland-Stärke.

La controversia, in ambito doganale, riguarda la concessione di restituzioni all'esportazione per i prodotti agricoli.

La Corte di giustizia, a proposito della possibile esistenza di un'operazione abusiva che, nella fattispecie, potrebbe essersi realizzata attraverso la fuoriuscita, meramente formale, dei prodotti dal territorio comunitario realizzata al solo scopo di beneficiare delle restituzioni all'esportazione, afferma che la constatazione dell'abusività di un'operazione richiede la presenza di due elementi:

- 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.

- 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 ottenimento⁴⁶.

Importante in tema è poi la sentenza 18 dicembre 1997 cause riunite C- 286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96, Garage Molenheide BVBA e altri. Le controversie riunite riguardano l'applicazione della sesta direttiva in materia di imposta sul valore aggiunto, ed in

(*abuse of right*), che consiste nella strumentalizzazione della stessa norma di diritto comunitario per finalità diverse da quelle per le quali la stessa è stata istituita, contravvenendone lo spirito e la ratio (frode alla norma comunitaria).

⁴⁶ Punti 52 e 53 della sentenza. Riprendendo la precedente nota la definizione di abuso data nella sentenza può intendersi quale abuso del diritto in senso stretto.

particolare una questione pregiudiziale posta dal Belgio, ovvero se le norme della sesta direttiva comunitaria riguardo il diritto alla restituzione del credito Iva, siano incompatibili con una normativa dello Stato membro che preveda la facoltà di non restituire agli amministrati ingenti crediti di IVA e di non riportarli ad un successivo periodo fiscale ma di operare, in forza del diritto nazionale, un sequestro conservativo a seguito di seri indizi di frode fiscale, senza disporre al riguardo di un titolo definitivo e senza che lo Stato membro abbia ottenuto un'autorizzazione ai sensi dell'art. 27 della sesta direttiva IVA.

La Corte di Giustizia preliminarmente sottolinea che la sesta direttiva nel suo complesso mira a stabilire una base imponibile uniforme destinata a garantire la neutralità del sistema e ad armonizzare il regime delle deduzioni, concludendo che l'art. 18, n. 4, della stessa direttiva, nel prevedere che l'eccedenza di credito venga riportata all'anno successivo oppure chiesta a rimborso, non osta, in linea di principio, a provvedimenti come quelli controversi nelle cause principali.

Rileva poi che, benché gli Stati membri siano liberi, in linea di principio, di adottare provvedimenti del genere, questi ultimi possono tuttavia avere un impatto sull'obbligo per le autorità nazionali di procedere a un rimborso immediato ai sensi dell'art. 18, n. 4, della sesta direttiva.

Conclude, tuttavia, affermando che *“il principio di proporzionalità si applica a provvedimenti nazionali che, come quelli controversi nelle cause principali, vengono adottati da uno Stato membro nell'esercizio della sua competenza in materia di IVA, nei*

limiti in cui, qualora eccedessero quanto necessario per raggiungere il loro obiettivo, essi arrecherebbero pregiudizio ai principi del sistema comune dell'IVA e, in particolare, al regime delle deduzioni che ne costituisce un elemento essenziale”(punto 48). E' chiara la preoccupazione dei giudici di garantire il corretto funzionamento del sistema dell'imposta sul valore aggiunto, arginando i comportamenti degli Stati membri limitando l'ammissibilità di misure nazionali ai casi in cui si ravvisino concrete esigenze di repressione di comportamenti fraudolenti o abusivi.

Da tutte le sentenze sopra riportate emerge come il tema dell'abuso del diritto sia stato più volte e sotto vari profili trattato dai giudici di Lussemburgo. Tuttavia si arriva fino al 2006 per assistere alla pronuncia della sentenza più significativa in materia di abuso del diritto nell'ambito tributario, che è senz'altro la sentenza 28 febbraio 2006 causa C- 255/02, Halifax. Questa sentenza ha assunto una rilevanza fondamentale rispetto alla definizione dei comportamenti abusivi in ambito tributario, *in primis* con riferimento ai tributi armonizzati, e poi, visto il recepimento dei principi in essa contenuti da parte dei giudici della Suprema Corte, anche nell'elaborazione della nozione “interna” di abuso del diritto, sfociata poi nella norma di cui all'articolo 10-*bis* della legge 212/2000.

La problematica sottoposta all'attenzione della Corte di Giustizia riguarda la possibilità di beneficiare della detrazione dell'imposta sul valore aggiunto prevista dalla sesta direttiva in presenza di un comportamento abusivo.

In sintesi, secondo il Governo del Regno Unito la società Halifax, esercitando un'attività bancaria con diritto alla detrazione

dell'Iva assolta a monte estremamente limitato, avrebbe trasferito la locazione di una proprietà immobiliare ad una propria società controllata, con diritto di optare per l'imponibilità della locazione ai sensi della normativa nazionale, esclusivamente al fine di consentire a quest'ultima società la detrazione dell'imposta assolta sulle spese di costruzione e di rinnovazione relative agli immobili, che sarebbe stata impossibile per la Halifax.

La Corte, nel ricordare il principio più volte espresso secondo cui vi è il divieto di avvalersi fraudolentemente o abusivamente del diritto comunitario⁴⁷, conferma che tale principio si applica anche al settore dell'Iva.⁴⁸

Partendo da questo assunto la Corte di giustizia definisce quelle che sono le caratteristiche di un comportamento abusivo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto:

-il conseguimento di un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito dalle disposizioni formalmente applicate (punto 74);

- lo scopo delle operazioni realizzate è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale (punto 75).

I giudici sottolineano poi, opportunamente, che a un soggetto passivo che abbia la scelta tra due operazioni la sesta direttiva non

⁴⁷ vengono citate le sentenze 12 maggio 1998, causa C-367/96, Kefalas e a., punto 20; 23 marzo 2000, causa C-373/97, Diamantis, , punto 33, e 3 marzo 2005, causa C-32/03, Fini H, punto 32.

⁴⁸Al punto 71 della sentenza viene specificato che *“La lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso è, infatti, un obiettivo riconosciuto e promosso dalla sesta direttiva (v. sentenza 29 aprile 2004, cause riunite C-487/01 e C-7/02, Gemeente Leusden e HolinGroep, , punto 76)”*.

impone di scegliere quella che implica un maggiore pagamento di imposte e che, al contrario, il soggetto passivo abbia il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale (punto 73).

Nel caso specifico la Corte ha evidenziato come il vantaggio fiscale conseguito dalla Halifax fosse contrario al sistema di funzionamento dell'imposta sul valore aggiunto: permettere ad un soggetto passivo di detrarre la totalità dell'IVA assolta a monte laddove, nell'ambito delle sue normali operazioni commerciali, nessuna operazione conforme alle disposizioni del sistema delle detrazioni della sesta direttiva o della legislazione nazionale che le traspone glielo avrebbe consentito, o glielo avrebbe consentito solo in parte, sarebbe contrario al principio di neutralità fiscale e, pertanto, contrario allo scopo del detto sistema (punto 80).

Riguardo al secondo elemento costitutivo del comportamento abusivo, ovvero lo scopo essenziale di ottenere un vantaggio fiscale, i giudici demandano al giudice nazionale il compito di stabilire il contenuto e il significato reale delle operazioni realizzate, prendendo in considerazione, ad esempio, il carattere puramente fittizio di queste, i nessi giuridici, economici e personali tra gli operatori coinvolti. (punto 81).

Viene poi evidenziato come il diritto alla detrazione costituisca parte integrante del sistema di funzionamento dell'iva, che in linea di principio non dovrebbe essere assoggettato a limitazioni, ciò, tuttavia solo in assenza di circostanze fraudolente o abusive.

Ad avviso della Corte di Lussemburgo la constatazione dell'esistenza di un comportamento abusivo non dovrebbe dar luogo

all'applicazione di sanzioni, alla base delle quali dovrebbe individuarsi un fondamento normativo chiaro e univoco, in tal caso mancante, bensì semplicemente a un obbligo di rimborso di parte o di tutte le indebite detrazioni dell'IVA assolta a monte.

Pertanto, le conseguenze delle operazioni implicate in un comportamento abusivo devono essere rideterminate, dal punto di vista fiscale, in maniera tale da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato (punto 94).

Nella successiva sentenza *Part Service*⁴⁹, la Corte conferma che al fine di poter qualificare una pratica come abusiva la stessa debba avere lo scopo essenziale, non necessariamente unico, di perseguire un vantaggio fiscale (punto 45). La Corte sottolinea come già nella sentenza *Halifax* il requisito oggettivo per la configurabilità dell'abuso fosse stato individuato nell'essenzialità delle ragioni fiscali, avendo

⁴⁹Sentenza 21 febbraio 2008 causa C- 425/06. Nella controversia oggetto della causa secondo l'Amministrazione finanziaria italiana il contribuente aveva strumentalmente parcellizzato un contratto di leasing finanziario, in diversi contratti di leasing, finanziamento, assicurazione e intermediazione, al fine di assoggettare ad imposta sul valore aggiunto solo il contratto di concessione in uso del bene laddove la conclusione di un unico contratto di leasing secondo la prassi e l'interpretazione della giurisprudenza nazionale avrebbe avuto come oggetto anche il finanziamento e, quindi, avrebbe comportato l'imponibilità IVA dell'intero corrispettivo».

Il Giudice nazionale italiano chiede pertanto alla Corte di Giustizia di pronunciarsi sulla nozione comunitaria di "pratica abusiva", per essere in grado di valutare se l'operazione che forma oggetto della causa principale debba essere considerata tale.

Preliminarmente viene chiesto alla Corte, alla luce di quanto dalla stessa affermato nella sentenza *Halifax* se possa considerarsi abusiva un'operazione il cui scopo essenziale è costituito dal perseguimento di un vantaggio fiscale, oppure se tale perseguimento debba essere l'unico scopo perseguito, ad esclusione di altri obiettivi economici.

fatto riferimento all'unicità delle stesse esclusivamente con riferimento al caso concretamente analizzato⁵⁰.

Parallelamente alla sentenza Halifax, in tema di imposizione indiretta, la Corte di Giustizia ha emesso la sentenza 12 settembre 2006, causa C/196-04 Cadbury Schweppes, riguardante le imposte dirette. La questione controversa riguarda la compatibilità con il diritto comunitario, in particolare con la libertà di stabilimento sancita dal Trattato dell'Unione Europea, della normativa sulle imprese estere controllate vigente nel Regno Unito, e l'eventuale configurabilità di un abuso delle libertà fondamentali istituite dal Trattato CE attraverso lo stabilimento di una società in un altro Stato membro al solo scopo di beneficiare di un sistema tributario più favorevole di quello in vigore nel Regno Unito.

Con la sentenza in primo luogo viene ribadito il principio secondo il quale i cittadini di uno Stato membro non possono tentare, grazie alle possibilità offerte dal Trattato, di sottrarsi abusivamente al dettato delle loro leggi nazionali, né possono avvalersi abusivamente o

⁵⁰ Come sottolinea V. LIPRINO, Il difficile equilibrio tra libertà di gestione e abuso del diritto nella giurisprudenza della Corte di Giustizia: il caso Part Service, in Rivista di diritto tributario 2/2008, 112 ss. *“La Corte è ben cosciente della profonda differenza fra le due soluzioni, tanto da sottolineare che la mera essenzialità costituisce la soglia minima di elusività di un comportamento, la quale viene pienamente superata tutte le volte in cui una condotta sia posta in essere per ragioni esclusivamente fiscali”*. L'autore evidenzia i dubbi che sorgono dall'analisi generale della giurisprudenza comunitaria, la quale, in tema di imposta sul valore aggiunto avrebbe fatto riferimento all'essenzialità del vantaggio, mentre, tutte le volte in cui è stata chiamata a valutare la compatibilità con l'ordinamento comunitario di norme “antielusive” interne, ha sempre posto come requisito l'unicità delle ragioni fiscali.

fraudolentemente del diritto comunitario (punto 35)⁵¹. Tuttavia, la circostanza che la società sia stata creata in uno Stato membro per fruire di una legislazione più vantaggiosa non costituisce di per sé stessa un abuso della libertà di stabilimento.

I giudici evidenziano come la normativa interna del Regno Unito sulle società estere controllate dia luogo ad un trattamento fiscale differenziato per le società residenti che dispongono di una controllata soggetta, in un altro Stato membro, ad un livello di tassazione inferiore, atto ad ostacolare l'esercizio della libertà di stabilimento da parte di tali società, dissuadendole dal costituire, acquisire o mantenere una controllata in uno Stato membro con una fiscalità favorevole, integrando di fatto una restrizione alla libertà di stabilimento nel senso degli artt. 43 e 48 del Trattato.

Secondo la Corte di Giustizia, *“una restrizione del genere può essere ammessa solo per ragioni imperative di interesse generale. Anche in tale ipotesi, però, la sua applicazione dovrebbe essere idonea a garantire il conseguimento dello scopo in tal modo perseguito e non eccedere quanto necessario per raggiungerlo”* (punto 47).

La costituzione di uno stabilimento o di una società controllata in uno stato che abbia un regime fiscale più vantaggioso non costituisce dunque secondo la giurisprudenza della Corte una ragione sufficiente per fondare una presunzione generale di frode fiscale, né

⁵¹ Si citano le sentenze 7 febbraio 1979, causa 115/78, Knoors, Racc. pag. 399, punto 25; 3 ottobre 1990, causa C-61/89, Bouchoucha, Racc. pag. I-3551, punto 14, e 9 marzo 1999, causa C-212/97, Centros, Racc. pag. I-1459, punto 24).

consentire di per sé l'adozione di una misura di restrizione della libertà di stabilimento (punto 50).

Una misura restrittiva può invece essere adottata con riguardo alle costruzioni di puro artificio, finalizzate ad eludere la normativa dello Stato membro interessato (punto 51).

Pertanto, perché sia giustificata da motivi di lotta a pratiche abusive, una restrizione alla libertà di stabilimento deve avere lo scopo specifico di ostacolare comportamenti consistenti nel creare costruzioni puramente artificiali, prive di effettività economica e finalizzate ad eludere la normale imposta sugli utili generati da attività svolte sul territorio nazionale (punto 55).

L'assenza di un insediamento effettivo e di un'attività economica reale nello Stato membro ospite non rispondono agli obiettivi della libertà di stabilimento sancita nel Trattato UE⁵². La constatazione dell'esistenza di una costruzione di puro artificio richiede, oltre ad un elemento soggettivo consistente nella volontà di ottenere un vantaggio fiscale, elementi oggettivi dai quali risulti che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dall'ordinamento comunitario, l'obiettivo perseguito dalla libertà di stabilimento, non è stato raggiunto (punto 64).

⁵²La Corte di Giustizia, a tal proposito, ricorda quali siano gli obiettivi della libertà di stabilimento inserita nel Trattato UE *“permettere a un cittadino di uno Stato membro di creare uno stabilimento secondario in un altro Stato membro per esercitarvi le sue attività e favorire così l'interpenetrazione economica e sociale nel territorio della Comunità nel settore delle attività indipendenti (...). La libertà di stabilimento intende, a tal fine, permettere a un cittadino comunitario di partecipare, in maniera stabile e continuativa, alla vita economica di uno Stato membro diverso dal proprio Stato di origine e di trarne vantaggio”* (punti 52 e 53)

Altre sentenze della Corte di giustizia rilevanti in tema di abuso del diritto riguardano l'applicazione della direttiva europea 90/434/CE in tema di fusioni transfrontaliere. Tale direttiva tende, sostanzialmente, a garantire la neutralità delle operazioni straordinarie di fusione, scissione, conferimento quando le stesse coinvolgano soggetti appartenenti a diversi stati membri, ciò con l'evidente fine di non discriminare le operazioni straordinarie transfrontaliere rispetto a quelle tra soggetti appartenenti al medesimo stato membro, a tutela dei principi di libera circolazione e di libera concorrenza.

Le questioni sollevate davanti alla Corte di giustizia europea riguardano l'applicazione da parte degli Stati dell'articolo 11 della direttiva, il quale prevede la possibilità per gli Stati membri, di limitare l'applicazione delle norme della direttiva ove l'operazione posta in essere abbia come obiettivo principale, o uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscale, prevedendo che l'assenza di ragioni economiche possa costituire una presunzione in tal senso. Nella sentenza Koefed, del 5 luglio 2007, causa C- 321/05, la Corte, superando il dato letterale della direttiva, pone quale requisito l'unicità dei motivi fiscali.

Un'ulteriore questione affrontata dalla sentenza riguarda la possibilità per uno Stato membro di contestare l'abusività di un'operazione posta in essere, sulla base dell'articolo 11 della Direttiva, senza aver introdotto nel proprio ordinamento interno una norma specifica. Secondo la Corte di giustizia, il giudice nazionale, per disconoscere i vantaggi fiscali perseguiti, deve ricercare laddove esista nel diritto interno, una disposizione o un principio generale in base al quale l'abuso del diritto sia vietato, ovvero se esistano altre

disposizioni sull'elusione fiscale che possano essere interpretate conformemente all'articolo 11, n. 1, lett. a) della direttiva n. 90/434/CEE⁵³. Dunque sembra che non sia possibile, secondo i giudici europei, che gli Stati membri, nel campo dei tributi non armonizzati, invochino direttamente il diritto comunitario per disconoscere una pratica abusiva.

La Corte stabilisce inoltre, che non potranno comunque disconoscersi in toto gli atti e i negozi giuridici posti in essere soltanto perché gli stessi sono effettuati per esclusive ragioni fiscali⁵⁴. Le conclusioni di questa sentenza sono importanti perché la Corte di Giustizia, seppur in un campo parzialmente armonizzato, ha escluso l'applicabilità automatica della teoria dell'abuso del diritto⁵⁵.

⁵³ “E’ del resto principio consolidato quello per cui tutte le volte in cui in uno stato membro esiste già una normativa conforme ai principi comunitari non è necessario un intervento da parte del legislatore nazionale (CGCE 16 giugno 2005, causa C-456/03, CGCE 6 aprile 2006, causa C-428/04)” Così V. LIPRINO, Il difficile equilibrio tra libertà di gestione e abuso del diritto nella giurisprudenza della Corte di Giustizia: il caso Part Service, in Rivista di diritto tributario 2/2008, 130

⁵⁴M. ANDRIOLA Abuso del diritto Ue ed elusione fiscale nazionale. Quale rapporto? in Fiscooggi del 12 luglio 2007.

⁵⁵ Così P. PISTONE, Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale, in (a cura di) G. MAISTO Elusione e abuso del diritto tributario, Milano 2009, p.331, il quale si interroga sulla possibilità, a questo punto, di applicare direttamente in principio comunitario del divieto di abuso in un contesto non armonizzato, sottolineando come l'impatto del diritto comunitario sulla normativa nazionale “pone dei limiti agli Stati membri in relazione alle misure che incidano sull'esercizio dei diritti garantiti dal Trattato CE, ma non (ancora) richiede loro di limitare le scelte dei contribuenti in un modo tendenzialmente omogeneo. Se dunque uno stato membro decide di contrastare l'elusione fiscale ed in che misura debba emergere tale sua reazione, ciò rimane in linea di principio una scelta spettante agli stati, almeno fintanto che non si realizzi un'armonizzazione o un coordinamento della

Dalla panoramica delle principali sentenze della Corte di Lussemburgo in tema di abuso del diritto emergono dei punti fondamentali che appare opportuno riepilogare.

La Corte di Giustizia si è espressa con riguardo sia alla fiscalità armonizzata il cui *leading case* può individuarsi nel caso Halifax, che a quella non armonizzata, per la quale può assumersi come punto di riferimento il caso Cadbury- Schweppes.

Con riferimento alla fiscalità non armonizzata vediamo come la Corte di Giustizia abbia utilizzato il principio del divieto dell'abuso del diritto come divieto di sfruttare le norme e i principi di funzionamento dell'Unione europea al fine di aggirare la normativa del singolo stato membro. Si parla dunque di abuso del diritto in senso lato, che può dirsi funzioni come *clausola generale dell'ordinamento che corregge l'uso distorto delle libertà fondamentali*⁵⁶. In tal senso la Corte di Giustizia si è preoccupata di affermare che tali libertà non possono essere limitate da motivazioni di carattere fiscale, ma che, contemporaneamente non è consentito sfruttare le stesse al fine di sottrarsi all'imposizione nazionale creando costruzioni di puro artificio, per mezzo delle quali non viene realmente condotta nessuna attività economica, messe in atto esclusivamente ai fini fiscali. L'abuso così inteso implica sempre il coinvolgimento di diversi Stati

sovranità nazionale a questo riguardo". Si vedrà nel seguito come, proprio alla luce di tali difficoltà, nell'ambito della comunità europea ci si è appunto diretti in tal senso, e l'esigenza di attuare un coordinamento volto a limitare la diffusione di forme di pianificazione fiscale aggressiva che andassero a ledere il principio cardine della libertà di concorrenza nell'Unione, prima attraverso forme di *soft law*, emanando una raccomandazione, e poi attraverso direttive antiabuso specifiche.

⁵⁶ P. PIANTAVIGNA, op. cit. p. 104

membri, e attiene a problematiche fiscali peculiari quali, ad esempio, l'esterovestizione e la disciplina sulle *controller foreign companies*.

Nel caso delle imposte armonizzate invece l'abuso è stato diversamente definito come un comportamento diretto allo scopo essenziale di conseguire un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito dalle disposizioni formalmente applicate. L'attenzione è dunque posta al risultato ottenuto dal contribuente in contrasto con le finalità della normativa comunitaria secondaria (la direttiva IVA nel caso Halifax) formalmente applicata.

In dottrina è stato osservato come la giurisprudenza della Corte di Giustizia presenti una netta differenza tra le imposte dirette e le imposte indirette, nelle prime sarebbe sempre richiesta l'esclusività delle ragioni fiscali ai fini dell'abusività della condotta, mentre nelle seconde sarebbe sufficiente la mera essenzialità⁵⁷. Un autorevole studioso non sembra sposare tale distinzione tra le due nozioni di abuso ritenendo che *“In entrambe le decisioni la Corte di Giustizia ha sostenuto che le operazioni poste in essere da soggetti residenti nell'Unione Europea, pur realmente volute e immuni da rilievi di validità formale, le quali siano costruite artificialmente e mostrino “essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale”, contrastano con gli obiettivi e con le libertà perseguite dal Trattato e vanno quindi qualificate alla stregua di un abuso del diritto”*.⁵⁸

⁵⁷ Cfr. V. LIPRINO, cit. 125

⁵⁸ Così P. BORIA, *Al Fisco la prova dell'indebito risparmio fiscale - Abuso del diritto - La formazione giurisprudenziale del principio dell'abuso del diritto in materia fiscale* in *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria* 8/2017, 659

Altra dottrina sostiene che in entrambi il principio del divieto di abuso del diritto consista nel divieto di porre in essere situazioni puramente artificiali per beneficiare di un risparmio d'imposta⁵⁹. Tale dottrina evidenzia comunque la differenza che tra le due casistiche intercorre considerando che nel caso Halifax la rilevanza dell'operazione ha effetto solo nel mercato interno dello Stato membro, mentre nel caso Cadbury Schweppes la valutazione avviene in un ambito transfrontaliero.

E' interessante osservare come l'introduzione nell'ordinamento interno di uno Stato membro di una clausola generale antiabuso valida sia per i tributi armonizzati che per quelli non armonizzati potrebbe trovarsi in contrasto con le disposizioni della Corte di Giustizia se si accetta che la nozione di abuso da essa delineata sia differente per i due comparti. In ogni caso, anche se che nel momento dell'emanazione della norma le due definizioni rese dalla Corte di Giustizia fossero allineate, si porrebbe comunque il problema del successivo adeguamento all'interpretazione dei giudici europei, considerato che le statuizioni della Corte di Giustizia europea, in materia di tributi armonizzati sono da ritenersi direttamente applicabili nel diritto interno⁶⁰. Ciò potrebbe comportare il venir meno della "generalità della clausola generale".

⁵⁹ F. VANISTENDAEL, Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?, EC Tax Rev, 2006, 195

⁶⁰ Corte Costituzionale, sentenza n. 284 del 13 luglio 2007

5.2. *La giurisprudenza della Suprema Corte*

La questione dell'elusione fiscale è stata affrontata dalla Corte di Cassazione già molto prima dell'entrata in vigore della prima norma antielusione di carattere semigenerale, l'articolo 10 della legge 408/1990.

In primis si ricordano le sentenze della Suprema Corte che hanno affrontato il problema della frode fiscale diretta ad eludere le norme tributarie, concludendo per l'impossibilità di dichiarare la nullità dei negozi attraverso i quali la stessa veniva perpetrata, trovandosi solo nel sistema tributario le sanzioni per colpirla⁶¹.

Autorevole dottrina, nello spiegare l'orientamento della Corte di Cassazione in questa fase sottolinea come essa abbia interpretato l'approccio casistico presente nel Testo Unico rispetto all'individuazione dei redditi da assoggettare ad imposizione come ostativo alla possibilità di superare la qualificazione formale delle operazioni poste in essere, andando ad individuare ed assoggettare ad imposizione la sostanza economica delle stesse. Il negozio come posto in essere dal contribuente diveniva secondo questa impostazione elemento costitutivo del presupposto, secondo il principio dell'intangibilità dell'autonomia negoziale delle parti, esteso al diritto tributario.⁶²

⁶¹Cass. civ. Sez. I, 18-04-1975, n. 1459; Cass. civ. Sez. III, 28-06-1976, n. 2464; Cass. civ., 24-10-1981, n. 5571, Corte di Cassazione, sentenza 5/11/1999, n. 12327.

⁶² F. GALLO, L'abuso del diritto in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza della Corte di Cassazione, in *Rassegna tributaria* 4/2016 p. 840 "Il Testo Unico delle Imposte sui Redditi (T.U.I.R.), approvato con D.P.R. n. 917 del 22 dicembre 1986, con la sua impostazione casistica, precludeva - e tuttora preclude - ogni possibilità

Anche successivamente all'entrata in vigore dell'articolo 10 della l. 408/1990, e dell'articolo 37-*bis* del d.P.R. 600/1973, la giurisprudenza di legittimità ha dovuto affrontare il problema dell'elusione con riferimento alla possibilità di colpire quei comportamenti, che pur presentando le caratteristiche previste dalle norme antielusive codificate, fossero esclusi dall'elencazione tassativa ivi prevista.

La Corte ha negato che le operazioni elusive potessero ritenersi legittime per il solo fatto di non rientrare nell'ambito di applicazione dell'articolo 37-*bis*⁶³, e la sua reazione, anche in virtù dell'evoluzione avutasi in seno alla giurisprudenza comunitaria, è stata quella di ricercare un principio generale antiabuso nell'ordinamento, sganciando in via interpretativa le disposizioni dei commi 1 e 2

di accertare in via generale un reddito nei confronti di chi non ne era titolare giuridico in base ad una delle situazioni individuate dal Testo Unico stesso Precludeva, comunque, di far emergere la sostanza economica di un rapporto a dispetto della diversa qualificazione (formale) data dalle parti al rapporto stesso (sempre che non si facesse valere la simulazione o non si facesse ricorso ad altri strumenti di accertamento offerti dalle norme fiscali). In assenza di una clausola generale antiabuso e di una norma residuale di chiusura del sistema che definisse in termini economici la nozione di reddito, l'impostazione casistica aveva perciò trasferito nel campo del diritto tributario e, in particolare, dell'imposizione sui redditi, i principi, di diritto oggettivo, dell'intangibilità dell'autonomia negoziale e della libera creatività delle forme: laddove il reddito derivava dallo svolgimento di un'attività negoziale, la salvaguardia dell'autonomia privata era assicurata dall'accoglimento di una definizione del presupposto-possesso del reddito nel senso di disponibilità giuridica del reddito stesso e non di disponibilità economica e materiale. Il negozio fonte del reddito, lungi dal regredire fatto, era così assunto come essenziale elemento qualificativo del presupposto che così veniva interpretato e costruito esclusivamente attraverso il parametro negoziale senza alcuna possibilità di far emergere una differente realtà economica".

⁶³ F. GALLO, Enciclopedia, op. cit. 2017, pagg. 1 e ss.

dell'articolo 37-*bis* dalla elencazione delle operazioni di cui al comma 3 dello stesso articolo⁶⁴.

La relazione illustrativa al d.lgs. 128/2015, introduttivo dell'articolo 10-*bis* della legge 212/2000, riassume efficacemente il percorso della giurisprudenza nel superamento del tema dell'elusione come codificato dall'articolo 37-*bis*. Al riguardo vengono distinte due ipotesi:

- a) quella delle operazioni assoggettabili a imposte armonizzate, ipotesi alla quale si rendono applicabili i principi comunitari e in particolare il principio generale antiabuso enucleato dalla Corte di Giustizia nella sentenza Halifax e nelle pronunce successive;
- b) quella delle operazioni assoggettabili ad imposte non armonizzate, distinguibili in: *b1*) operazioni per le quali è stata dettata una specifica disciplina interna antielusione; *b2*) operazioni per le quali non è prevista una specifica norma che le prevede⁶⁵.

Si è già in precedenza fatto riferimento alla prima tendenza emersa in sede giurisprudenziale sviluppatasi in mancanza di una disciplina antielusione “semigenerale”, quando la Suprema Corte era orientata a non colpire i comportamenti elusivi dei contribuenti, in assenza di una disposizione antielusiva specifica.

Esempio di tale orientamento è la sentenza 26 gennaio 2000 n. 3979, avente ad oggetto un caso di *dividend washing*. La Corte di

⁶⁴ F. GALLO, L'abuso del diritto in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza della Corte di cassazione, *Rass. Trib.* 4/2016, p. 841

⁶⁵ Cfr. Rel. Ill. p. 4

Cassazione ha negato la possibilità di colpire un'operazione di acquisto di dividendi in prossimità dell'incasso del dividendo con successiva rivendita minusvalente allo stesso fondo comune d'investimento, sulla base dell'inesistenza nell'ordinamento di una norma specifica che impediva ai contribuenti di optare per assetti privatistici fiscalmente proficui e rendeva inopponibile o inefficace, nei confronti dell'amministrazione finanziaria, l'acquisto e la rivendita dei titoli azionari; né a tali contratti risultavano applicabili l'art. 1344 c.c., in tema di contratti in frode alla legge, o l'art. 37, comma 3, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in tema di interposizione fittizia.

Con la sentenza 3 settembre 2001 n. 11351, la Suprema Corte ha ribadito l'impossibilità per l'Amministrazione Finanziaria, dinanzi ad un contratto elusivo di norme fiscali, di riqualificare il contratto prescindendo dalla volontà concretamente manifestata dalle parti, o di invocare l'applicazione degli artt. 1344 e 1418 c.c., che sanciscono la nullità dei contratti che costituiscono il mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa.

Un cambio di orientamento netto si è avuto con la sentenza n. 20398 del 21 ottobre 2005, in cui la Corte di Cassazione, affrontando un caso di *dividend washing*⁶⁶, ritorna sul principio da essa affermato circa l'inesistenza, prima dell'introduzione dell'articolo 37-bis nel d.P.R. 600/1973, di una clausola generale antielusiva all'interno dell'ordinamento, ritenendo che tale principio dovesse essere

⁶⁶nella fattispecie una società acquistava, da un fondo di investimento, un titolo, in prossimità dello stacco della cedola, e successivamente rivendeva allo stesso fondo il titolo, con una minusvalenza, dopo la percezione del dividendo, ottenendo un risparmio fiscale grazie al credito d'imposta sui dividendi.

riconsiderato in ragione della giurisprudenza della Corte di Giustizia europea in tema di abuso del diritto⁶⁷.

Secondo la Cassazione, sebbene non sia stata ancora affermata dalla stessa l'esistenza di una clausola generale che reprima l'abuso del diritto nell'intero campo dell'imposizione fiscale, che andrebbe ad incidere sull'intero sistema impositivo, anche con riguardo ai tributi diretti che *“sono comunque soggetti, secondo una costante giurisprudenza della Corte di Giustizia, ai principi fondamentali dell'ordinamento comunitario.”*, *“non pare contestabile l'emergenza di un principio tendenziale, che - in attesa di ulteriori specificazioni della giurisprudenza comunitaria - deve spingere l'interprete alla ricerca di appropriati mezzi all'interno dell'ordinamento nazionale per contrastare tale diffuso fenomeno”*.

Alla luce di tali premesse la Corte afferma la nullità, ai sensi degli articoli 1418, comma 2, e 1325 del Codice Civile, dei contratti collegati di acquisto e rivendita di azioni, per mancanza della causa, definita come scopo economico-sociale del negozio posto in essere⁶⁸.

⁶⁷ La Suprema Corte, pone l'accento tra le altre sentenze citate, soprattutto sulla sentenza sentenza 14 dicembre 2000 in causa C-110/99, Ernsland–StarkeGmbH. nella quale, sottolinea, *“la Corte ha ritenuto abusive le cosiddette operazioni di esportazione "a U", nelle quali, al fine di usufruire della restituzione di dazi doganali per l'esportazione di prodotti agricoli, le merci vengono consegnate al destinatario estero e da questi immediatamente restituite, senza alcuna utilizzazione, all'esportatore”*.

⁶⁸ Si legge nella sentenza *“La ricerca dell'elemento causale non può - come sostenuto dalla difesa dell'Amministrazione finanziaria - riguardare le conseguenze fiscali, che si ricollegano ope legis al negozio posto in essere, e che possono, al più, assurgere al livello di motivi”*.

La portata innovativa della sentenza⁶⁹ è stata notevole. In commento alla stessa si è osservato come, più che affrontare l'elusione quale problema tecnico, la Corte lo abbia affrontato da un punto di vista dell'etica sociale, sottolineando l'esigenza di reprimere i comportamenti non rispettosi della stessa attraverso i mezzi offerti dall'ordinamento⁷⁰.

E' interessante notare che questa è una delle prime sentenze in cui la Suprema Corte sottolinea la necessità di orientarsi verso la presenza di un principio anti abuso immanente nel sistema.

Appena successiva è la sentenza 20816 del 26 ottobre 2005, riguardante sempre un caso di *dividend washing*⁷¹. La controversia riguarda fatti precedenti all'entrata in vigore della normativa specifica di contrasto a tal guisa di operazioni.⁷²

⁶⁹ in particolare rispetto a quelle aventi ad oggetto medesime fattispecie di *dividend washing*: sentenze Cass. 3 aprile 2000, n. 3979, Cass. 3 settembre 2001 n. 11351, Cass., 7 marzo 2002, n. 3345

⁷⁰Cfr GAFFURI G., Bollettino tributario 2006, 453 ss, La rilevanza della nullità contrattuale in diritto tributario, l'autore in merito osserva che "*La mancanza di una norma generale – ma, d'altra parte, la necessità di interventi repressivi delle operazioni elusive – sollecita all'Amministrazione e al giudice la ricerca di strumenti giuridici che, anche in assenza di quella norma generale, possano, ipoteticamente, ottenere effetti pratici analoghi*", sottolineando come non siano propri della prassi amministrativa e della giurisprudenza compiti surrogatori che suppliscano all'inerzia del legislatore, e come tali interventi conferiscano un eccessivo potere discrezionale all'amministrazione e ai giudici nell'individuazione di fattispecie elusive, pregiudicando inoltre la certezza del diritto

⁷¹Nello specifico caso, l'Amministrazione finanziaria riteneva che la società avesse indebitamente usufruito del credito d'imposta sui dividendi, avendo stipulato, ai soli fini fiscali, con una società lussemburghese, un contratto di usufrutto di azioni, in quanto la società estera, in qualità di non residente non avrebbe potuto usufruire del credito.

⁷²Le operazioni di *dividend washing* sono state vietate attraverso l'introduzione del comma 6-bis nell'art. 14 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, da parte dell'art. 7-bis del

Nella sentenza la Corte di Cassazione ritiene applicabile l'articolo 1344 del Codice Civile, ritenendo possibile dichiarare la nullità del contratto di usufrutto di azioni, per illiceità della causa, costituendo tale contratto il mezzo per eludere una norma imperativa. La Suprema Corte supera così, espressamente, la posizione assunta con la sentenza 3 settembre 2001 n. 11351, dove era stato affermata l'impossibilità di applicare l'articolo 1344 del Codice Civile, in assenza del carattere di imperatività nelle norme tributarie. Nella sentenza si legge *“le norme tributarie appaiono norme imperative poste a tutela dell'interesse generale del concorso paritario alle spese pubbliche (art. 53 della Costituzione) e su questo punto si dissente dalle argomentazioni accolte nella sentenza di questa Corte 3 settembre 2001, n.11351⁷³”*.

La Corte conclude che *“l'Amministrazione finanziaria, quale terzo interessato alla regolare applicazione delle imposte, è legittimata a dedurre (prima in sede di accertamento fiscale e poi in*

D.L. 9 settembre 1992, n. 372, convertito, con modificazioni, nella L. 5 novembre 1992, n. 429, secondo cui *“Le disposizioni del presente articolo non si applicano per gli utili percepiti dall'usufruttuario allorché la costituzione o la cessione del diritto di usufrutto sono state poste in essere da soggetti non residenti, privi nel territorio dello Stato di una stabile organizzazione”*.

⁷³ Nella sentenza citata la Corte si era espressa circa l'impossibilità di considerare le norme tributarie quali norme imperative, ritenendo insufficiente *“che una norma sia inderogabile perché possa essere qualificata come “imperativa”, essendo a tal fine necessario che essa sia di carattere proibitivo, e sia posta, altresì, a tutela di interessi generali che si collochino al vertice della gerarchia dei valori protetti dall'ordinamento giuridico (Cass., 8 novembre 1995, n. 11598). Caratteri, questi, certamente non ravvisabili nelle norme tributarie, in quanto esse sono poste a tutela di interessi pubblici di carattere settoriale e, in linea di massima, non pongono divieti, ma assumono un dato di fatto quale indice di capacità contributiva”*.

sede contenziosa) la simulazione assoluta o relativa dei contratti stipulati dal contribuente, o la loro nullità per frode alla legge, ivi compresa la legge tributaria (art. 1344 del codice civile); la relativa prova può essere fornita con qualsiasi mezzo, anche attraverso presunzioni”.

La sentenza 14 novembre 2005 n. 22932, verte su un caso simile, nel quale l’Amministrazione Finanziaria contesta l’operazione di costituzione di un diritto di usufrutto in favore di una società residente nel territorio dello Stato, al fine di eludere il regime fiscale previsto dall’art. 27, terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 per gli utili spettanti a soggetti non residenti (cosiddetto “*dividend stripping*”).

Nella sentenza la Suprema Corte effettua un richiamo alla Corte di Giustizia, ed in particolare alla sentenza Emsland – Starke GmbH⁷⁴, sottolineando che non è stata affermata dalla giurisprudenza comunitaria l’esistenza di una clausola generale anti-abuso, così come definito nella citata sentenza, nell’intero campo dell’imposizione fiscale. Tuttavia i giudici di legittimità ritengono di evidenziare che “*l’esistenza di un tale principio svolgerebbe un innegabile effetto d’irraggiamento sull’intero sistema impositivo, anche per tributi, come quelli diretti, che, pur ricadendo nella competenza degli Stati membri, sono comunque soggetti, secondo una costante giurisprudenza della Corte di Giustizia, ai principi fondamentali dell’ordinamento comunitario*” e che comunque, “*pur non essendo stata affermata in modo radicale, e valevole per tutti i settori dell’imposizione fiscale, l’esistenza di una regola che reprima - attraverso l’inopponibilità dell’atto all’amministrazione finanziaria -*

⁷⁴sentenza 14 dicembre 2000 causa C - 110/1999

il cd. abuso del diritto, non pare contestabile l'emergenza di un principio tendenziale, che impone una ricerca di appropriati mezzi all'interno dei diversi ordinamenti nazionali per contrastare tale diffuso fenomeno"⁷⁵.

Secondo i giudici, il contratto di costituzione di usufrutto su azioni è da ritenersi nullo per mancanza di causa⁷⁶, poiché non genera alcun vantaggio economico per l'usufruttuario. Viene pertanto sposata una definizione della causa contrattuale come scopo economico-sociale, da valutare con riferimento non solo al singolo negozio, ma al complesso dei negozi tra loro collegati. L'accertamento che dai negozi le parti traggano un vantaggio di tipo economico, non può, secondo la Corte, *"riguardare le conseguenze fiscali, che si ricollegano ope legis al negozio posto in essere, e che possono, al più, assurgere al livello di motivi"*. Viene dunque affermato il principio secondo cui un vantaggio di tipo fiscale non può costituire l'unico scopo di un negozio e, quindi, non può essere considerato una valida causa contrattuale.

Diversi autori, con riferimento alle sentenze 20398 e 22932, si sono pronunciati contro il contenuto delle stesse, ritenendo che non fosse possibile ravvisare la mancanza di causa, in quanto anche il risparmio d'imposta costituisce uno scopo economico lecitamente perseguibile⁷⁷.

⁷⁵ A tal proposito viene richiamato il contenuto della sentenza 17 luglio 1997, causa C - 28/1995Leur-Bloem

⁷⁶ Nullità rilevabile d'ufficio, in quanto emergente dalla ricostruzione dei fatti effettuata dalla stessa parte.

⁷⁷ MARIOTTI, "Dividend washing" e norme antielusive, in Giust. trib., 2006, 1, 29, CHINELLATO, Codificazione tributaria e abuso del diritto, Padova 2007, 236. in tal

Altre preoccupazioni sono sorte in dottrina, a commento di tali sentenze, riguardo all'errore grave in cui si poteva incorrere nella loro interpretazione scorretta, ovvero quello di "*identificare il concetto civilistico di causa con quello esclusivamente fiscale di "valide ragioni economiche"*".⁷⁸

I principi affermati nelle sentenze commentate trovano la loro naturale evoluzione nelle conclusioni a cui i giudici della Corte di Cassazione giungono con la sentenza n. 21221 del 29 settembre 2006⁷⁹.

Questa sentenza, oggetto di numerose critiche, tenta di estendere al settore dell'imposizione diretta il principio di divieto di

sensu anche G. INGRAO, op. cit, Dir e Prat. Trib. 4/2016, pag. 1440, secondo il quale ".:”*si poteva sostenere che si trattava di una causa illecita, ma non che i contratti fossero privi di causa in concreto*".

⁷⁸Cfr. G. CORASANITI La nullità dei contratti come strumento di contrasto alle operazioni di *dividend washing* nella recente giurisprudenza della Suprema Corte, Dir. e Prat. Trib., 2006, 2, 235 secondo cui la nozione di causa del contratto e la nozione di valide ragioni economiche sono "*due nozioni giuridiche diverse e distinte, che operano su piani completamente differenti. In estrema sintesi: si può dire che mentre la causa negoziale rappresenta la ratio giustificatrice di tutte le attribuzioni patrimoniali in cui si estrinseca la libera autonomia negoziale, l'assenza di valide ragioni economiche rappresenta, invece, uno degli elementi che deve sussistere perché sia configurabile una fattispecie elusiva. Ciò ovviamente non esclude a priori la possibilità che in casi concreti i due concetti giuridici si sovrappongano nel senso che l'assenza di valide ragioni economiche sia talmente «profonda» da finire per minare persino la stessa giustificazione causale degli atti di autonomia negoziale, come sembrerebbe essersi verificato, secondo il giudizio della Suprema Corte, nei due casi di specie.*"

⁷⁹ in Dir. e Prat. Trib., 2007, 4, 2, 723 nota di LOVISOLO e Giur. It., 2008, 5, 1298 nota di GIANONCELLI

abuso del diritto sancito dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea in materia di imposta sul valore aggiunto con la sentenza Halifax.

La Suprema Corte, dopo aver richiamato la propria recente giurisprudenza, sottolinea che la successiva decisione della Corte di Giustizia nella sentenza Halifax sia da considerarsi vero e proprio *leading case* in tema di abuso del diritto (o comportamento abusivo) nel campo fiscale, con l'elaborazione di una nozione di abuso autonoma dalle ipotesi di frode, che richiede che le operazioni, pur realmente volute e immuni da rilievi di validità, devono avere “*essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale*” (punto 86).

Secondo la Suprema Corte, il principio del divieto di abuso del diritto, come definito nella sentenza Halifax con riferimento all'Iva, tributo comunitario, da intendersi come canone interpretativo regolatore dell'ordinamento, sarebbe valido e applicabile anche nell'imposizione fiscale diretta, pur essendo questa attribuita alla competenza degli Stati membri, alla luce del fatto che gli stessi devono esercitare tale competenza nel rispetto dei principi e delle libertà fondamentali contenuti nel Trattato CE.

Tale principio sarebbe applicabile anche ai comportamenti che presentano i caratteri dell'abusività risalenti all'epoca precedente all'entrata in vigore dell'articolo 37-bis del d.p.R 600/1973.

Con la sentenza n. 8772 del 4 aprile 2008 la Suprema Corte conferma il proprio orientamento secondo cui, in forza del diritto comunitario, non sono opponibili alla Amministrazione finanziaria quegli atti posti in essere dal contribuente che costituiscano “abuso del diritto”, cioè che si traducano in operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale, deve estendersi a tutti i

settori dell'ordinamento tributario, e dunque anche all'ambito delle imposte dirette, prescindendosi dalla natura fittizia o fraudolenta della operazione; ed incombe sul contribuente la prova della esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti con carattere non meramente marginale o teorico⁸⁰.

Con la sentenza 6 agosto 2008 n. 21170⁸¹, che riguardava la stipula da parte del contribuente di un contratto di *lease-back* anziché di un contratto di mutuo, allo scopo di dedurre fiscalmente i canoni di

⁸⁰ Di analogo tenore appare la sentenza n. 10257 del 21 aprile 2008, in tema di imposte dirette, riguardo alla quale si evidenzia la posizione critica di M.BEGHIN, Abuso del diritto: la confusione persiste, GT - Rivista di giurisprudenza tributaria, 8/2008, 649, secondo cui *“la fattispecie dell' «abuso» che domina quest'ultima pronuncia si riduce alla realizzazione di un vantaggio tributario, come può leggersi alla pagina 7 (in originale) della prima sentenza, ove si afferma che «costituiscono (...) "abuso di diritto" le operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale». C'è quanto basta per far tremare le vene ai polsi e per mettere in ginocchio l'impostazione e l'effettuazione di qualsiasi operazione di riorganizzazione aziendale o societaria, la quale sia suscettibile di perfezionarsi attraverso percorsi negoziali alternativi. Infatti, qualora l'iter prescelto sia fiscalmente meno oneroso rispetto a quello non prescelto, il risparmio d'imposta determinato, appunto, in termini di comparazione tra due fattispecie equivalenti dal punto di vista dei risultati economico-giuridici ben potrebbe ricadere nella nozione di «abuso» espressa attraverso la più volte richiamata sentenza n. 8772/2008. Si tratta, come si è poc'anzi accennato, di una nozione che non corrisponde affatto a quella elaborata dai giudici comunitari, i quali hanno costantemente ed inequivocabilmente sottolineato come l'abuso imponga che il risparmio fiscale rappresenti uno sviamento rispetto alle finalità della norma”*.

⁸¹ Il fisco 33/2008,1,5987, e in Boll. Trib., 2009, 3, 238 Corriere Trib., 2008, 35, 2862, GT Riv. Giur. Trib., 2009, 2, 140 con nota di M. BEGHIN

leasing la corte di Cassazione ha ribadito l'orientamento giurisprudenziale secondo cui *“non è precluso all'Amministrazione finanziaria, che si faccia carico di giustificare coerentemente il proprio assunto sulla scorta delle risultanze acquisite, procedere alla riqualificazione (prima in sede di accertamento fiscale e poi in sede contenziosa) dei contratti sottoscritti dal contribuente, per farne valere la simulazione ed assoggettarli ad un trattamento fiscale meno favorevole di quello altrimenti applicabile (cfr. Cass. 1549/07, 17221/06, 20398/05, 20816/05, 7457/03)”*. Nel prosieguo della sentenza viene posta l'attenzione su quale sia la differenza tra elusione e simulazione: *“l'elusione fiscale stricto sensu presuppone un contratto effettivamente voluto dalle parti nei termini in cui alla stipulazione ed eminentemente finalizzato allo scopo “elusivo” di conseguire, attraverso di esso, un indebito vantaggio fiscale”*. In merito, viene ribadita l'evoluzione della giurisprudenza della Corte *“nel senso del riconoscimento di una clausola antielusione di matrice comunitaria di generale valenza, immanente nell'ordinamento già prima dell'entrata in vigore della L. n. 408 del 1990, art. 10, e del D.Lgs. n. 358 del 1997, art. 7, (v. Cass. 10257/08, 21221/06)”*.

Con la sentenza n. 25374 del 17 ottobre 2008⁸² la Corte di Cassazione ha espresso la sua pronuncia definitiva sul caso Part Service dopo i chiarimenti forniti dalla Corte di Giustizia.

La Corte di Cassazione afferma che il principio (di derivazione comunitaria) di abuso del diritto assume il ruolo di clausola generale (*Generalklausel*) dell'ordinamento tributario e la relativa matrice

⁸² In Obbl. e Contr., 2008, 12, 1048 con nota di G. CORASANITI

comunitaria comporta, da un lato, un ambito operativo esteso a tutte le fattispecie di entrate tributarie e, dall'altro, l'obbligo per il giudice nazionale di applicazione d'ufficio anche al di fuori di specifica deduzione ed allegazione di parte.

Con riguardo all'onere della prova la Suprema Corte ribadisce che spetta al contribuente dimostrare l'esistenza di uno scopo economico reale diverso dal risparmio fiscale.

D'altra parte viene affermato che la prova dell'esistenza di una pratica abusiva incombe sull'Amministrazione finanziaria la quale non potrà limitarsi alla formulazione di generici rilievi essendo invece tenuta ad indicare gli elementi *a sostegno dell'assunto circa lo scopo elusivo e la carenza di effettività economica dell'operazione contestata*⁸³.

Le sentenze sopra menzionate, in particolare quelle che estendono il principio del divieto di abuso del diritto espresso in ambito comunitario ai settori dell'imposizione non armonizzati hanno visto sollevarsi da parte della dottrina numerose obiezioni, in particolare riguardo alla possibilità di applicare direttamente i principi comunitari alle fattispecie autonomamente regolamentate dal diritto interno degli Stati membri, ed all'assenza nel Trattato istitutivo dell'UE di alcun riferimento all'abuso del diritto⁸⁴.

⁸³ Cass. 17 ottobre 2008, n. 25374

⁸⁴ In tal senso vedasi G. ESCALAR Esclusa la diretta efficacia dell'abuso del diritto per le imposte dirette, Corr. trib., 2009, pagg. 701 e seguenti, nonché S. GIANONCELLI, Nota in tema di divieto comunitario di abuso del diritto, Giur. It. 2008, 8-9, 2084, ZIZZO, Abuso del diritto, scopo di risparmio d'imposta e collegamento negoziale, in "Rass. trib." n. 3/2008, pagg. 873 e seguenti, L. SALVINI L'elusione Iva nella giurisprudenza nazionale e comunitaria, Corr. Trib., 2006, 3103, G. ZIZZO, L'abuso

Anche alla luce di tutte le obiezioni sollevate con riguardo all'orientamento giurisprudenziale formatosi, la giurisprudenza della Corte di Cassazione ha preso una direzione diversa: sempre sostenendo l'esistenza di un principio generale antielusivo valido per tutti i comparti impositivi, per quanto riguarda le imposte dirette, se ne è individuata la fonte direttamente nel dettato Costituzionale.

Le sentenze che hanno costituito un punto di svolta sono le Sentenze delle Sezioni Unite n. 30055, 30056 e 30057 del 23 dicembre 2008, le cosiddette "sentenze gemelle".

Tali sentenze sono state pronunciate a seguito di due ordinanze della Sezione Tributaria⁸⁵ con le quali si era ritenuto di devolvere alle Sezioni Unite alcune controverse questioni, in particolare:

- se l'Amministrazione finanziaria, in quanto terzo interessato alla regolare applicazione delle imposte fosse legittimata a dedurre la simulazione assoluta o relativa di contratti stipulati dai contribuenti o la loro nullità per l'abusiva utilizzazione di norme comunitarie a scopi impropri;

- se il giudice tributario, in presenza di un atto di accertamento in cui si deduca un procedimento negoziale indiretto, possa ritenere comprese nel *thema decidendi* e rilevare d'ufficio eventuali cause di

dell'abuso, Riv. Giur. Trib. 6/2008, 465; M. BEGHIN, L'inesistente confine tra pianificazione fiscale, elusione e "abuso del diritto", Corr. Trib. 22/2008, 1784; M. Poggioli, La Corte di giustizia elabora il concetto di "comportamento abusivo" in materia di Iva e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria?, Riv. Dir. Trib. 3/2006, 122; L. Carpentieri, L'ordinamento tributario tra abuso e incertezza del diritto, in Riv. dir. trib., 2008, I, 1059; V. Ficari, Elusione ed abuso del diritto comunitario tra "diritto" giurisprudenziale e certezza normativa, Boll. Trib. 22/2008, 1777

⁸⁵ N. 12301 e n. 12302 del 24 maggio 2006

nullità dei contratti, la cui validità ed opponibilità all'Amministrazione abbia costituito oggetto dell'attività osservatoria delle parti.

La principale novità di tali sentenze sta nel qualificare l'abuso del diritto come violazione diretta dei principi costituzionali di cui all'articolo 53 della Costituzione. La Suprema Corte, nel riconoscere l'esistenza di un principio generale antielusivo sulla scia del precedente orientamento, precisa che *“la fonte di tale principio, in tema di tributi non armonizzati, quali le imposte dirette, va rinvenuta non nella giurisprudenza comunitaria quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano”*.

Secondo i giudici di legittimità i principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione *“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”*.

La Suprema Corte sottolinea inoltre che la presenza nell'ordinamento di specifiche norme antielusive non contrasta con

l'esistenza di un generale principio antielusivo ma, al contrario, rappresenta un mero sintomo dell'esistenza di una regola generale.

Inoltre, il principio espresso non *“può in alcun modo ritenersi contrastante con la riserva di legge in materia tributaria di cui all'art. 23 della Costituzione, in quanto il riconoscimento di un generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario non si traduce nell'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”*.

Molti studiosi hanno criticato la posizione espressa dalla Suprema Corte, principalmente in virtù del fatto che tale posizione sembra andare in opposizione rispetto al fondamentale principio di legalità stabilito dalla stessa Costituzione all'articolo 23, e della natura dell'articolo 53, che, nel sancire il principio di capacità contributiva sembra assumere una funzione di garanzia per il contribuente⁸⁶.

⁸⁶ Secondo A. CONTRINO, *Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamenti giuridici e connotati strutturali*, Dir. e Prat. Trib., 2009, 3, 10463, vi sono due ordini di ragioni per cui non è possibile individuare nell'articolo 53 della Costituzione la fonte del divieto di abuso del diritto: *“In primo luogo, perché – se è vero che l'art. 53 Cost. impone l'obbligo di pagare i tributi nella prospettiva solidaristica (per ragioni, dunque, anche extrafiscali) – è innegabile che: (i) il dovere tributario sorge, in concreto, soltanto per effetto di quanto stabiliscono le leggi ex art. 23 Cost; e che (ii) l'obbligo di osservare tali leggi non si fonda sull'art. 53 Cost. In secondo luogo, perché: (iii) il 1° comma dell'art. 53, nel sancire il principio di capacità contributiva, pone una garanzia per i soggetti passivi del dovere tributario al cospetto del legislatore; (iv) il 2° comma, nel sancire il principio di progressività, impone il perseguimento dei fini solidaristico e di giustizia sociale fissati dalle altre norme costituzionali (artt. 2 e 3 Cost.): in buona sostanza, l'art. 53 si rivolge al legislatore per imporgli dei vincoli, per stabilire precisi limiti alla sua attività di produzione delle norme tributarie”*. Nel senso della vincolatività dell'articolo 53 per il legislatore si esprimono anche MOSCHETTI, *Capacità*

contributiva, Enc. Giur. Treccani, Torino, V.1988, 2, M. BEGHIN, Alla ricerca di punti fermi in tema di elusione fiscale e abuso del diritto tributario, in Bollettino tributario, 19 2009, 1415, V. FICARI, Clausola generale antielusiva, articolo 53 della Costituzione e regole giurisprudenziali, Rass. Trib. 2009, 390 ss, G. ZIZZO, Clausola antielusione e capacità contributiva, ivi, 489, che al riguardo precisa che *“il prelievo tributario non si trova a diretto contatto con la capacità economica di ciascuno, ma con gli indici di questa capacità come individuati e modellati dal legislatore, secondo scelte discrezionali (insindacabili se non irragionevoli) condizionate da una pluralità di istanze tecniche e politiche”*. Anche P. RUSSO, in Brevi note in tema di disposizioni antielusive, Rass. Tributaria, 1999, 1, 68 si era già espresso sull’operatività dell’articolo 53, con riguardo ad un precedente orientamento della Cassazione che riteneva applicabile all’elusione l’articolo 1344 del c.c. ritenendo che la norma precettiva fosse l’articolo 53, osservando che *“il limite di tale impostazione era, non solo e non tanto, quello di ammettere la configurabilità dell’art. 53 come norma percettiva, quanto piuttosto quello determinato dalla difficoltà di superare l’intermediazione necessaria che, rispetto a quel precetto, opera la singola norma impositiva. L’art. 53 della Costituzione, inteso come precetto è, infatti, del tutto generico ed esso diventa attuale solo allorché il legislatore opera una selezione degli indici di capacità contributiva ponendo le specifiche norme impositive. L’esistenza di un’elusione dell’obbligo fissato dall’art. 53 della Costituzione, quando viene posta in essere una fattispecie diversa da quella realizzata dalla norma, presuppone l’affermazione di un’equivalenza fra indici di capacità contributiva selezionati dal legislatore ed altre fattispecie non previste”*. Secondo lo stesso autore, Profili storici e ricostruttivi in tema di elusione ed abuso in materia tributaria, spunti critici e ricostruttivi, in Dir. e Prat., Trib. 1, 2016, p. 10001, la norma costituzionale idonea a fungere da fondamento al divieto di abuso del diritto non sarebbe l’articolo 53 Cost, bensì l’articolo 41 Cost. che *“dopo aver proclamato che l’iniziativa economica privata è libera, essa assurgendo ad oggetto di un vero e proprio diritto, vi appone tuttavia un limite stabilendo, tra l’altro, che essa non può svolgersi in contrasto con l’utilità sociale”*; G. MARONGIU, Abuso del diritto vs. irretroattività, Rass. Tributaria, 2012, 5, 1151, evidenzia come *“se il dovere tributario sorge solo per effetto di quanto dispongono le leggi e il principio di capacità contributiva è previsto proprio per garantire i contribuenti a fronte delle scelte del legislatore, non può dirsi manifestamente infondato il dubbio che la clausola anti abuso, fondata dalla giurisprudenza sull’art. 53 Cost., possa violare l’art. 23 della Costituzione e necessiterebbe, quindi, un passaggio alla Corte costituzionale (se è possibile formulare il dubbio) non apparendo sufficiente la stentorea affermazione della Corte di Cassazione*

Le sentenze successive della Suprema Corte hanno seguito l'impostazione fornita dalle tre sentenze "gemelle" del 23 dicembre 2008.

Con la sentenza n. 1465 del 2009 i giudici di legittimità hanno riconosciuto la presenza nelle operazioni compiute dal contribuente di ragioni economiche diverse dal mero conseguimento di un risparmio fiscale sottolineando che un'operazione economica *"oltre allo scopo di ottenere vantaggi fiscali, può perseguire diversi obiettivi, di natura*

specie in un contesto nel quale, per decenni, si affermò che non esisteva una clausola generale antiabuso, nata improvvisamente, e dopo un complesso travaglio, nel 2008" e solleva la problematica degli effetti di tali sentenze sui fatti verificatisi prima di tali pronunce: se l'abuso del diritto viene considerato derivante direttamente dalla Costituzione, come principio immanente del sistema, lo stesso verrebbe ad applicarsi con effetto retroattivo anche alle fattispecie compiute, andando a confliggere con la certezza del diritto, all'affidamento e alla prevedibilità delle conseguenze delle operazioni economiche. L'autore non ritiene agevole attrarre le fattispecie verificatesi anteriormente al 2008 sulla base di queste argomentazioni *"La legge 27 luglio 2000, n. 212 che reca le disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente, e contiene i principi generali dell'ordinamento tributario (art. 1, primo comma) all'art. 3 statuisce che "le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo". A postulare la possibile applicazione del principio antielusivo a fattispecie anteriori alla sua formale esplicitazione ci si troverebbe, quindi, di fronte al contrasto tra un principio generale contrario alla retroattività delle disposizioni tributarie (a qualsiasi disposizione) e un principio generale (la clausola antielusione) che la giurisprudenza vorrebbe applicare anche a situazioni anteriori alla sua proclamazione. Per la verità, il contrasto sarebbe anche più intrinseco ove si rammenti che il principio di capacità contributiva (non solo sarebbe la fonte dell'asserito principio antielusivo ma) è certamente il limite (il primo limite) individuato dalla dottrina e dalla giurisprudenza alle possibilità di legiferare con efficacia retroattiva in materia tributaria".*

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. 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”.

La sentenza n. 8487 del 2009, ha contribuito a rafforzare il radicamento costituzionale del divieto, infatti in essa è stato affermato che – se è vero che l’art. 41, primo comma, Cost. tutela la libertà di iniziativa economica – il secondo comma di tale disposizione richiede che l’iniziativa stessa non sia in contrasto con l’utilità sociale: “È evidente – rileva la Suprema Corte – che una operazione economica realizzata al solo fine di ottenere un risparmio fiscale (a prescindere da connotazione di frodolenza) è una operazione che contrasta con

l'utilità sociale, sia nel senso che lede il principio di solidarietà, sia nel senso che determina una indebita riduzione del gettito fiscale"⁸⁷.

Con la sentenza n. 9476 del 2010 la Corte si è spinta pericolosamente verso il principio secondo cui il compimento di operazioni volte conseguire essenzialmente un vantaggio fiscale fosse di per sé un comportamento abusivo, tralasciando il requisito fondamentale del carattere "indebito del vantaggio fiscale conseguito".

Successivamente la Corte di Cassazione nella sentenza n. 1372/2011 ha corretto il tiro, sottolineando la necessità di adottare una particolare cautela nell'applicazione del principio dell'abuso del diritto, ribadendo la necessità di *"trovare una giusta linea di confine tra pianificazione fiscale eccessivamente aggressiva e libertà di scelta delle forme giuridiche, soprattutto quando si tratta di attività di impresa"*.

La Corte esclude che possa ravvisarsi un abuso del diritto quando *"sia individuabile una compresenza, non marginale, di ragioni extrafiscali, che non si identificano necessariamente in una redditività immediata dell'operazione medesima ma possono rispondere ad esigenze di natura organizzativa e consistere in un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda"*.

I giudici hanno sottolineato come l'esercizio di libertà e di diritti fondamentali riconosciuti dalla Costituzione e dal Trattato sull'Ue non può essere limitato per ragioni fiscali, posto che il diritto

⁸⁷A.CONTRINO il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamenti giuridici e connotati strutturali, Dir. e Prat. Trib., 2009, 3, 10463

di stabilimento comporta, secondo la vincolante giurisprudenza della Corte di Giustizia Ce, una libertà di scelta nelle forme societarie, sia pure dettata da ragioni esclusivamente fiscali.

Questa sentenza è stata accolta in dottrina con favore in quanto sembra abbandonare un tendenziale orientamento mirato a connotare ogni risparmio fiscale come abusivo.

Per concludere, si evidenzia che, in seguito all'affermazione nel 2008 del principio di matrice pretoria dell'abuso del diritto, la Corte di Cassazione ha invocato tale principio in numerose decisioni, anche in alcuni casi in cui tale argomento non era stato invocato dal Fisco nell'atto impositivo.⁸⁸ Tale principio è stato adottato anche in casi in cui l'Ufficio aveva contestato la violazione dell'articolo 37, comma 3, in tema di interposizione reale soggettiva⁸⁹, ovvero per contestare casi di evasione fiscale, come la non corretta qualificazione di un immobile ai fini ICI⁹⁰, ovvero con riferimento al disconoscimento di operazioni inesistenti⁹¹.

⁸⁸ G. INGRAO, op. cit. Dir. e Prat. Trib., 1446

⁸⁹Cass. N. 4737 del 2010

⁹⁰Cass. N. 25127 del 2009

⁹¹Cass. N. 9476 del 2010

6. Considerazioni finali sul processo storico evolutivo dall'elusione fiscale all'abuso del diritto: verso l'unificazione dei due concetti

Il quadro normativo e giurisprudenziale precedente la riforma dell'abuso del diritto si presentava dunque complesso ed incerto, per cui da più parti era sentitamente avvertita l'esigenza del riordino legislativo dei fenomeni dell'elusione e dell'abuso del diritto, che si presentavano come concetti per certi versi identitari e per altri difformi, con ambiti di applicazione e procedure di accertamento differenti. Inoltre da più parti si erano sollevati perplessità e timori circa l'applicazione del principio dell'abuso del diritto da parte dell'Amministrazione Finanziaria e della stessa Corte di Cassazione per cui si era ritenuto che la stessa si fosse discostata notevolmente dai principi della Corte di Giustizia europea estendendo il campo di applicazione del divieto di abuso da un lato ad operazioni che dovevano ritenersi pienamente lecite in quanto i risparmi fiscali con esse raggiunti non apparivano contrastanti con le disposizioni o con i principi del sistema tributario, e dall'altro a fattispecie che andavano, più correttamente, inquadrare nel campo dell'evasione vera e propria.

In questo spazio già troppo affollato⁹² si aggiungeva l'emanazione da parte della Commissione europea della Raccomandazione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva nel

⁹² CIPOLLINA S., Abuso del diritto o elusione fiscale, Digesto, 2017

settore dell'imposizione diretta⁹³, che raccomandava agli Stati membri di introdurre nei propri ordinamenti una clausola generale antiabuso.

⁹³ Commissione UE, Racc. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012

Capitolo 2. L'articolo 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente

1. La legge delega fiscale

La disciplina dell'abuso del diritto trova oggi il suo fondamento normativo nell'articolo 10-bis della Legge 27 luglio 2000, n. 212, che è stato introdotto dal decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 rubricato "*Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente*", in attuazione degli articoli 5, 6 e 8 comma 2 della legge delega 11 marzo 2014, n. 23, rubricata "*Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*".

Come già evidenziato nelle conclusioni del capitolo precedente, l'esigenza di "positivizzare" il fenomeno dell'abuso del diritto nasce dalla necessità di "sistematizzare" la materia, fornendo una definizione organica del concetto di abuso del diritto di derivazione comunitaria e recepito dalla giurisprudenza di legittimità e del concetto di "elusione fiscale" utilizzato dalla legislazione nazionale.

L'ottica è quella di *riconurre l'abuso e l'elusione ad un'unica nozione valida per tutti i tributi*⁹⁴.

L'intenzione del legislatore delegante, in risposta alle molteplici istanze dei contribuenti e degli operatori del diritto è quella di fare chiarezza, tentando di ridurre al minimo le incertezze che l'indeterminatezza delle definizioni di abuso ed elusione fiscale e la loro parziale sovrapposizione hanno comportato, compromettendo non poco il rapporto fra contribuenti e fisco, dando finalmente una veste normativa al principio elaborato in sede giurisprudenziale, unificandolo con l'elusione fiscale.

L'art. 5 della legge delega fissa dei principi e dei criteri a cui dovrà uniformarsi la nuova disciplina dell'abuso del diritto, tentando di coniugare le norme dell'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973 coi concetti elaborati dalla dottrina, dalla giurisprudenza comunitaria e dalla Corte di Cassazione nel corso del dibattito, nonché di adeguare la disciplina dell'abuso del diritto a quanto suggerito dalla Commissione UE con la Raccomandazione sulla pianificazione fiscale aggressiva del 6 dicembre 2012⁹⁵.

⁹⁴I. VACCA, L'abuso e la certezza del diritto, in *Corriere tributario*, 15/2014, 1127

⁹⁵Il comma 1 dell'articolo 5 recita in proposito "*Il Governo è delegato ad attuare, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, la revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto, in applicazione dei seguenti principi e criteri direttivi, coordinandoli con quelli contenuti nella raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012*".

L'obiettivo è dunque quello di delimitare i confini di una clausola avente per sua natura un alto grado di flessibilità, senza smentire la natura costituzionale del divieto.⁹⁶

⁹⁶L'operato della Corte di Cassazione che ha individuato la radice del divieto di abuso del diritto nell'articolo 53 della Costituzione lo ha "costituzionalizzato", nel senso che lo ha identificato quale principio immanente del sistema tributario. Se si dà per corretta la ricostruzione dell'origine del divieto di abuso, almeno per quanto riguarda le imposte dirette, dal principio di capacità contributiva sancito dalla carta costituzionale, non può che concludersi che la normativa in tema di abuso del diritto non intende smentire la natura costituzionale del divieto, ma intende meglio delineare i confini di una clausola con un alto grado di flessibilità ed astrattezza. La normativa, *"Ha riconosciuto, in altri termini la inidoneità dell'articolo 53 Cost. ad identificare in modo autonomo e non arbitrario le condotte abusive, ma nello stesso tempo ha tenuto fermo l'effetto di spostare il criterio di valutazione della prescrivibilità legale di una disciplina necessariamente astratta al valore degli interessi, e cioè di spostare i criteri di decisione al di sopra della norma che definisce l'abuso (...) Il fatto positivo di questa ricostruzione è che, con l'intermediazione delle nuove norme (...) e il particolare accento posto dalla Suprema Corte sull'articolo 53 cost, il principio antiabuso viene a riposare non più esclusivamente su quello che la dottrina civilistica chiama l'incontrollabile soggettivismo della decisione del giudice, ma sulla oggettività di norme che, seppur difficilmente calcolabili nella loro astrattezza, fissano criteri e condizioni e devono essere pur sempre valutate alla luce dei valori espressi dagli articoli 53 e 3 Cost."*, così F.GALLO, *Brevi note sulla nozione di abuso del diritto in materia fiscale*, in Riv. Dir. Trib. 4/2017, pp.433-434. La Corte di Cassazione ha confermato che la base normativa del divieto di abuso del diritto sia da individuare nel principio di elaborazione giurisprudenziale anche dopo l'emanazione dell'articolo 10-bis della Legge 212/2000, emanato in attuazione della delega (Cass. 9 agosto 2016 n. 16675 e n. 16677, Cass. 27 gennaio 2017 n. 2054, Cass. 28 febbraio 2017 n. 5088 e 5089, ord. 13 aprile 2017, n. 6910). Come sottolineato da P. BORIA in *Al fisco la prova dell'indebito risparmio fiscale – Abuso del diritto – La formazione giurisprudenziale del principio dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in GT Riv. Giur. Trib. 8/2017 p.659 *"La norma di fonte legale (e cioè il menzionato articolo 10-bis) viene qualificata come "un termine interpretativo di riferimento, sia pure in chiave evolutiva" da applicare alle fattispecie verificate anteriormente all'entrata in vigore della legge, ciò sembra esprimere l'idea che*

Attese tali premesse, l'articolo 5 della l. 23/2014 delega il Governo a:

“a) 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;

b) garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale e, a tal fine:

1) considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva;

2) escludere la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione o la serie di operazioni è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali; stabilire 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;

c) prevedere l'inopponibilità degli strumenti giuridici di cui alla lettera a) all'amministrazione finanziaria e il conseguente potere della stessa di disconoscere il relativo risparmio di imposta;

d) disciplinare il regime della prova ponendo a carico dell'amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare il disegno abusivo e le eventuali modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità a una normale logica di mercato, prevedendo, invece, che

la disposizione legale rappresenta un fattore di regolazione del principio di fonte giurisprudenziale, idoneo a fornire elementi interpretativi quanto alle clausole generali richiamate dal principio, ma non certo a disporre l'istituzione del divieto di abuso del diritto (principio preesistente alla disposizione legale)”

gravi sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti che giustifichino il ricorso a tali strumenti;

e) prevedere una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione fiscale, a pena di nullità dell'accertamento stesso;

f) prevedere specifiche regole procedurali che garantiscano un efficace contraddittorio con l'amministrazione finanziaria e salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario”.

Nella relazione illustrativa al d.lgs. 128/2015 si evidenzia come l'incertezza generata dall'aver ricondotto alla violazione del principio costituzionale di capacità contributiva l'utilizzo distorto di strumenti giuridici diretto ad ottenere un vantaggio fiscale indebito abbia minato spesso il rapporto di collaborazione e fiducia tra imprese e amministrazione fiscale.

La maggiori incertezze sono derivate dalla non chiara individuazione dei presupposti dell'elusione *alias* abuso. Si sottolinea nella relazione di accompagnamento come talvolta la Suprema Corte abbia identificato l'abuso con la sola assenza di valide ragioni economiche extrafiscali, tralasciando di accertare il carattere indebito dei vantaggi fiscali conseguiti dal contribuente. Le lacune di tale ricostruzione interpretativa hanno spesso indotto l'amministrazione finanziaria e i giudici a sottovalutare la libertà del contribuente di scegliere tra varie operazioni possibili anche in ragione del differente carico fiscale. In questa interpretazione ha assunto rilevanza spesso marginale quello che invece dovrebbe essere uno degli elementi

fondanti dell'abuso o elusione, il perseguimento di vantaggi non voluti dal legislatore, che tradiscono la *ratio* della norma tributaria e i principi dell'ordinamento.

Ulteriori incertezze sono state generate dalla circostanza che l'abuso del diritto è stato talvolta utilizzato per identificare fattispecie che, invece, presentavano tutte le caratteristiche della frode, della simulazione e dell'interposizione e che, quindi, avrebbero dovuto essere perseguite con altri specifici strumenti, anche penali, previsti dall'ordinamento tributario.⁹⁷

La decisione di collocare la disciplina dell'abuso del diritto all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente nasce dall'esigenza di unificare i concetti di elusione ed abuso, conferendo all'istituto una valenza generale con riferimento a tutti i tributi, armonizzati e non armonizzati. Inoltre l'inserimento nell'ambito dello statuto conferisce alla disciplina sull'abuso la forza di principio preordinato alle regole previste nelle discipline dei singoli tributi⁹⁸.

⁹⁷ Relazione illustrativa pp. 6-7

⁹⁸ Relazione illustrativa p. 8, S. CIPOLLINA Digesto 2017,2-3 *“La clausola di autoqualificazione dello Statuto (articolo 1, comma 1) connota ulteriormente i principi generali come “attuazione degli articolo 2, 23, 53 e 97 della Costituzione”. Questo è un profilo di particolare rilievo nella logica della confluenza del nuovo principio codificato, del divieto di abuso del diritto fiscale di ascendenza pretoria. La stessa giurisprudenza di legittimità, che invoca la norma costituzionale sulla capacità contributiva come origine del principio antiabuso, ha infatti valorizzato le disposizioni dello Statuto qualificandole come criteri di interpretazione adeguatrice, proprio in virtù del loro porsi come principi di attuazione di norme costituzionali, fra le quali vi è l'articolo 53.”*, l'autrice osserva che la collocazione prescelta dal legislatore appare la più logica, sebbene non sia possibile prevedere se la matrice costituzionale dell'articolo 10-bis sia sufficiente a racchiudere nei

Nella legge delega viene data la definizione di 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”*.

La definizione suggerita ricalca la definizione di abuso resa dalla giurisprudenza di legittimità che aveva così espresso il principio del divieto di abuso del diritto *“il contribuente non può trarre indebiti vantaggi dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa del vantaggio fiscale”*⁹⁹.

Questa definizione aveva destato perplessità in dottrina soprattutto tra chi considerava che la stessa ricalcasse taluni orientamenti giurisprudenziali che rimarcando eccessivamente sull'utilizzo distorto di strumenti giuridici sembravano aver perso di vista un altro elemento necessario ai fini della configurabilità

confini di una norma di legge, formalizzandola, una clausola informale tratta dai giudici direttamente dalla Costituzione.

⁹⁹Cass., sez. un., 23 dicembre 2008, n. 30057, secondo G.INGRAO, cit., Dir. e Prat. Trib. 4/2016, 1449 la scelta di adottare una nuova definizione di abuso *“piegata al diritto vivente”* e diversa da quella di cui all'articolo 37-bis del d.P.R. 600/1973 (che faceva riferimento all'aggiramento di obblighi e divieti previsti da norme fiscali) *“si riconduce probabilmente all'intenzione di prevenire il rischio di uno “scavalcamiento” da parte della giurisprudenza, che al di là di una differente e più soddisfacente formula utilizzata dal legislatore, avrebbe comunque considerato abuso del diritto l'utilizzo distorto di strumenti giuridici”*. Così ZIZZO G. Gli obiettivi della riforma e la clausola generale per il contrasto all'abuso del diritto, Corr. Trib. 37/2012, 2850.

dell'abuso, ovvero la connotazione del vantaggio fiscale conseguito come indebito¹⁰⁰.

A difesa della definizione proposta dalla legge delega è stato osservato come la stessa evocasse l'istituto civilistico del negozio in frode alla legge di cui all'articolo 1344 del Codice Civile.¹⁰¹

2. La definizione di abuso del diritto nell'articolo 10-bis

L'articolo 10-*bis* introdotto nella L.212/2000 stabilisce che *“Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti”*¹⁰². La rubrica stessa della norma *“Abuso o elusione fiscale”* chiarisce subito

¹⁰⁰Tra coloro che hanno rimarcato l'essenzialità del conseguimento di un vantaggio indebito al fine dell'individuazione dei fenomeni elusivi, evidenziando l'irrilevanza dell'utilizzo distorto di strumenti giuridici D. STEVENATO, *Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco*, Dir. e Prat. Trib., 2015, I, 695 ss., e M. BEGHIN, *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra fisco e contribuente*, Riv. Dir. Trib., 2009, 2, 412, G. ESCALAR *Indebita trasformazione del divieto di abuso del diritto in divieto di scelta del regime fiscale meno oneroso*, in *Corriere Tributario* 35/2012 p. 2707

¹⁰¹ Secondo A. SALVATORE, *Abuso del diritto: una normativa da riscrivere?* in *Boll. Trib.* 18/2016, 1292 *“Tale implicito rinvio consentiva di attingere – ai fini dell'interpretazione della norma – agli studi compiuti dalla migliore dottrina civilistica, nonché alla giurisprudenza (anche) non tributaria sul tema”*.

l'unificazione del concetto di abuso con quello di elusione fiscale, con la conseguente abrogazione dell'articolo 37-*bis* del d.P.R. 600/1973.

Non viene ripresa in senso letterale la definizione del fenomeno che era stata dettata nell'articolo 5 della legge delega, quale “*uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta*”. Tale definizione, utilizzata dalla giurisprudenza di legittimità e ripresa dal legislatore nella legge delega era stata più volte criticata nella misura in cui tendeva a marcare soprattutto sull'anomalia delle strutture negoziali utilizzate dal contribuente piuttosto che su quella che fosse la natura del vantaggio conseguito, ovvero se lo stesso fosse o meno contrario allo spirito delle norme tributarie¹⁰³.

La definizione dell'abuso del diritto sopra delineata ha una duplice derivazione, da un lato traduce in legge i principi espressi dalla giurisprudenza, e dall'altro, recepisce i principi stabiliti nella Raccomandazione della Commissione europea del 6 dicembre 2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva.

Nella Raccomandazione si invitano gli Stati membri, ai fini di contrastare le pratiche di pianificazione fiscale aggressiva che non rientrano nell'ambito di applicazione delle norme nazionali specifiche intese a combattere l'elusione fiscale, ad adottare una norma generale antiabuso adattata alle situazioni nazionali, alle situazioni transfrontaliere limitate all'Unione e alle situazioni che coinvolgono paesi terzi.

¹⁰³ Cfr. retro nota n. 7

Viene inoltre suggerita la formulazione della clausola in tal senso: *“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 tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro «sostanza economica».*

Si nota subito che gli elementi costitutivi dell'abuso quali l'assenza di sostanza economica, la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito e l'essenzialità dello stesso sono mutuati dalla Raccomandazione.

Il comma 2 dell'articolo 10-*bis* definisce cosa si intende ai fini della definizione di abuso del diritto, per operazioni prive di sostanza economica e per vantaggi fiscali indebiti.

In particolare, si considerano privi di sostanza economica *“i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali”.*

Si considerano vantaggi fiscali indebiti *“i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario”.*

E' da notare inoltre come la “novella” definizione legislativa di abuso del diritto (o elusione) si discosti, quantomeno nei termini, dalla nozione di elusione fiscale precedentemente codificata nell'articolo 37-*bis*. Gli elementi costitutivi dell'elusione fiscale come declinata da tale norma erano tre: 1) l'assenza di valide ragioni economiche; 2) l'aggiramento di obblighi e divieti previsti dall'ordinamento; 3) il conseguimento di un risparmio fiscale, altrimenti indebito.

I tre elementi su cui si fonda la definizione dell'articolo 10-bis sono: 1) la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito; 2) l'assenza di sostanza economica; 3) l'essenzialità del vantaggio fiscale conseguito.

Manca nella nuova definizione il concetto di aggiramento delle norme fiscali, contenuto invece nell'articolo 37-bis. Tale concetto, a dire il vero, era già stato sostituito nella definizione giurisprudenziale dell'abuso dal concetto di vantaggio indebito, ove per indebito si intendeva un risparmio fiscale conseguito che fosse contrario allo spirito della norma tributaria.¹⁰⁴

Per quanto riguarda l'assenza di valide ragioni economiche, come nel seguito si cercherà di chiarire, sembra che tale aspetto sia stato trasfuso nell'articolo 10-bis sotto due diversi profili, uno oggettivo, che attiene alla sostanza economica dell'operazione, ed uno soggettivo, che attiene alle valide ragioni extrafiscali.

2.1. Il vantaggio fiscale indebito

I vantaggi fiscali indebiti vengono definiti dalla lettera b), comma 2 dell'articolo 10-bis, come quei benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento. La caratteristica discriminante del vantaggio fiscale affinché si configuri un'operazione abusiva è dunque il suo carattere indebito, ovvero la sua realizzazione attraverso la violazione della *ratio* delle norme e dei principi generali. In altre

¹⁰⁴CIPOLLINA, Digesto 2017, p. 3

parole, i vantaggi indebiti sono stati definiti come quei vantaggi che *“il legislatore non avrebbe concesso se i comportamenti adottati e le operazioni realizzate fossero stati espressamente regolati in via normativa in tutti i loro peculiari aspetti.”*¹⁰⁵

La relazione illustrativa fa riferimento soprattutto ai principi della disciplina tributaria in cui sono collocati gli obblighi o divieti elusi, ovvero quelli alla base dei tributi non applicati.

Ciò che viene rimarcata è dunque la necessità di distinguere tra abuso e lecito risparmio d'imposta, principio enunciato nel comma 4 dello stesso articolo 10-bis secondo cui *“Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale”*.¹⁰⁶

Un risparmio d'imposta dovrà considerarsi illegittimo ove sia il frutto di *“scappatoie e stratagemmi giuridici che, pur rispettosi di singole disposizioni legislative, si scontrano con principi sistematici di segno contrario, desunti da altre disposizioni e dalle modalità generali con cui è regolato un determinato settore del diritto tributario”*¹⁰⁷.

¹⁰⁵Cfr. F. GALLO Brevi note, cit. Riv. Dir. Trib. 4/2017, 430.

¹⁰⁶ *“L'abuso deve scattare non per il mero riscontro di un risparmio d'imposta, ma solo se si accerti che un fatto “meritevole” di tassazione, perché “equivalente” a quello espressamente sottoposto dalla legge a tributo, non sia dalla legge stessa contemplato come imponible: elemento costitutivo dell'abuso non è il risparmio ma l'indebito; ed è la sussistenza o meno dell'indebito a segnare il confine tra le figure dell'abuso del diritto e del risparmio d'imposta lecito”*. Così P. RUSSO, cit. Dir. e prat. Trib, 1/2016, 10001 ss.

¹⁰⁷LUPI, R., *Manuale Giuridico Professionale di Diritto tributario. Principi generali e questioni di diritto positivo*, Milano, 2001, p. 279.

Nella stessa raccomandazione europea viene esplicitato il concetto nella seguente maniera: *“la finalità di una costruzione o di una serie di costruzioni artificiali consiste nell’eludere l’imposizione quando, a prescindere da eventuali intenzioni personali del contribuente, contrasta con l’obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali che sarebbero altrimenti applicabili”*¹⁰⁸.

Il tema che si apre di fronte alla definizione dell’indebito è dunque quello dell’individuazione delle norme o dei principi aggirati per mezzo delle operazioni poste in essere. Il problema che ci si può porre in tale contesto è dunque se attenzione vada posta alla *ratio* delle norme applicate dal contribuente ovvero a quella delle norme applicabili laddove l’operazione fosse stata posta in essere in altra maniera.

Un tale problema si poneva anche in vigenza della precedente disciplina dell’elusione codificata dall’articolo 37-*bis* e dell’abuso del diritto di fonte giurisprudenziale, in merito si era fatto notare che l’elusione così come codificata nell’art. 37-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 evocava l’aggiramento di norme diverse rispetto a quelle applicate mentre l’abuso sembrava riferirsi anche e soprattutto all’utilizzo indebito della disciplina invocata dal contribuente.¹⁰⁹

¹⁰⁸ Punto 4.5 Raccomandazione UE del 6 dicembre 2012

¹⁰⁹ Cfr. ZIZZO, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, in MAISTO G. (a cura di), *Quaderni della Rivista di Diritto tributario* n. 4 del 2009, 57 e ss, in particolare p.73: *“si potrebbe ipotizzare la coesistenza degli strumenti considerati, divisi per aree di intervento: il principio (rivolto all’abuso del diritto) operante nella sfera dell’abuso dovuto al contrasto con gli obiettivi ascrivibili alla normativa applicata dal contribuente; la clausola generale (rivolta all’abuso di forma giuridiche) operante di contro, nella sfera degli obiettivi ascrivibili alla normativa che, ricorrendo alla manovra osservata il contribuente ha evitato di applicare”*

La Relazione illustrativa, richiamando la raccomandazione della Commissione UE¹¹⁰, lascia intendere che bisogna fare riferimento all'obiettivo, allo spirito e alle finalità delle norme altrimenti applicabili.

Secondo un'autorevole posizione dottrinale¹¹¹ i comportamenti abusivi possono essere catalogati in due fondamentali categorie.

Nella prima categoria di operazioni sono iscrivibili quelle in cui si utilizza una sequenza negoziale insolita o inutilmente complessa o articolata, più vantaggiosa dal punto di vista fiscale rispetto agli strumenti più lineari o tipici che il sistema mette a disposizione per raggiungere il medesimo risultato dal punto di vista economico. In tale ipotesi dunque la valutazione dell'indebito dovrebbe essere effettuata guardando alla *ratio* delle norme e dei principi relativi alle operazioni "tipiche" che il contribuente avrebbe potuto porre in essere senza avere lo scopo essenziale di conseguire un vantaggio fiscale. Tali sono le operazioni a cui fa riferimento la relazione illustrativa all'articolo 10-*bis*, in coerenza con la raccomandazione UE.

La seconda categoria comprende le operazioni preordinate ad ottenere un vantaggio fiscale che sia contrario alla *ratio* degli stessi istituti giuridici nei quali esse si inquadrano. In tali casi la natura indebita del vantaggio fiscale conseguito non va individuata in rapporto con un'operazione alternativa eventualmente a disposizione del contribuente, ma nella possibilità di usufruire di un beneficio, ad

¹¹⁰Nella parte in cui afferma che "*la finalità di una costruzione o una serie di costruzioni artificiose consiste nell'eludere l'imposizione quando, a prescindere da eventuali intenzioni personali del contribuente, contrasta con l'obiettivo, lo spirito e le finalità delle disposizioni che sarebbero altrimenti applicabili*".

¹¹¹P. RUSSO, cit. Dir. e Prat. Trib., 2016, 1, 10001

esempio una deduzione di costi, passività o altri oneri o la fruizione di un'agevolazione dei quali non avrebbe fruito ove l'operazione abusiva non fosse stata compiuta. In tal caso dunque l'attenzione si concentra sulla ratio e le finalità dei principi e delle norme applicate.

Altro tema che si pone è la definizione, mancante nel dettato della norma di cosa debba intendersi per vantaggio fiscale. La Raccomandazione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva fa riferimento ad alcune situazioni su cui porre l'attenzione per verificare l'ottenimento di un beneficio fiscale: *“a) un importo non è compreso nella base imponibile; b) il contribuente beneficia di una detrazione; c) vi è una perdita a fini fiscali; d) non è dovuta alcuna ritenuta alla fonte; e) l'imposta estera è compensata”*¹¹²

Sicuramente queste situazioni rappresentano esempi di vantaggi fiscali conseguiti, ma sicura è l'esistenza di altre situazioni di vantaggio, può considerarsi un vantaggio fiscale il differimento della tassazione da un periodo d'imposta all'altro, anche se in questo caso non può parlarsi di “risparmio fiscale” vero e proprio, ma di un vantaggio “finanziario” per il contribuente che rinvia indebitamente l'imposizione. Anche nel caso dello spostamento di un componente reddituale in un periodo d'imposta nel quale è possibile utilizzare in compensazione perdite fiscali, ad esempio, potrebbe costituire un vantaggio fiscale.

¹¹² Punto 4.7 della raccomandazione Ue

2.2. *L'assenza di sostanza economica*

Con riferimento al requisito dell'assenza di sostanza economica, il comma 2 dell'articolo 10-*bis* definisce privi di sostanza economica *“i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali”* e, di seguito identifica, a titolo esemplificativo¹¹³, quali indici di mancanza di sostanza economica:

- *“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”*.

Il legislatore, annoverando tra gli elementi costitutivi dell'abuso l'assenza di sostanza economica ha evidentemente inteso recepire la Raccomandazione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva.

Come già descritto nel paragrafo precedente, la Raccomandazione, nel suggerire l'inserimento di una clausola antiabuso ai fini delle imposte dirette, fa riferimento ad una costruzione o una serie di costruzioni artificiose. L'artificialità viene poi definita quale assenza di sostanza economica, segnalando una serie di situazioni da valutare ai fini della verifica di questa condizione: *“a) la qualificazione giuridica delle singole misure di cui*

¹¹³V. Rel. Ill. pag. 9. V. FICARI in Vizi e virtù della nuova disciplina dell'abuso e dell'elusione tributaria ex art. 10-bis della L. n. 212/2000, Rivista trimestrale diritto trib. 2/2016 desume la natura esemplificativa degli indici riportati nella norma dall'utilizzo della locuzione “in particolare, nel comma 2 lett. a) dell'articolo 10-bis

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 altrimenti 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 annullarsi reciprocamente; d) le operazioni concluse sono 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”¹¹⁴.

La raccomandazione europea appare molto più dettagliata rispetto alla norma interna. E' stata rilevata, sul punto, una maggiore “timidezza” del decreto delegato, che si è limitato a fare riferimento ai primi due punti della raccomandazione, tale scelta è stata definita inopportuna, atteso che ha sacrificato uno degli aspetti più significativi e praticamente utili della raccomandazione: una esemplificazione completa e analitica dei possibili indici di assenza di sostanza economica¹¹⁵.

¹¹⁴ Punto 4.4 della Raccomandazione 6 dicembre 2012

¹¹⁵In tal senso A. CONTRINO e A. MARCHESELLI, Luci e ombre nella struttura dell'abuso fiscale “riformato”, *Corr.Trib.*, 37, 2015, pag. 3787, che evidenziano che “La scelta della versione interna rappresenta, in effetti una sorta di “condensato” della raccomandazione, che, da un lato, sacrifica, senza apparenti ragioni, lo stesso obiettivo di certezza, e dall'altro non pare, in effetti, avere una apprezzabile giustificazione. Tale scelta, anzi, paradossalmente, alla lettera, potrebbe costituire un ostacolo alle ragioni erariali, visto che non vengono menzionati alcuni dei possibili indizi di carenza di sostanza economica. Tale criticità appare superabile in base a una lettura sistematica della

E' stato osservato che gli altri indici di mancanza di sostanza economica indicati nella raccomandazione ma non riportati nell'articolo 10-*bis* rappresentano uno sviluppo dei primi due, e che la non trasposizione nella legge degli stessi non vuol dire che essi non possano essere riconosciuti dall'ordinamento come ulteriori tipologie di operazioni prive di sostanza economica, ma che il legislatore abbia inteso normativizzare solo i primi due indici poiché essi, dato il loro carattere più generale, si presterebbero meglio ad individuare le situazioni di assenza di sostanza economica¹¹⁶.

Con riferimento invece alle ultime due situazioni descritte nella raccomandazione sono condivisibili le perplessità espresse in merito alla circostanza che, in tali casi la raccomandazione valorizza, per escludere la sostanza economica, l'entità del vantaggio fiscale conseguito, determinando una contaminazione negli elementi costitutivi dell'abuso, introducendo nella valutazione della "artificialità" della condotta un fattore, quello della incidenza del risparmio d'imposta, che dovrebbe appartenere alla successiva valutazione dello "scopo essenziale di eludere l'imposizione"¹¹⁷.

disposizione, che appare ragionevole e convincente. In effetti, per come è costruito sul punto l'art. 10-bis Statuto introdotto dal Decreto, e tenuto conto del dato letterale di esso, ove la espressione "in particolare" precede i due indici espressamente menzionati, deve ritenersi che tali indici siano menzionati a scopo esemplificativo e non esaustivo". Sulla stessa linea riguardo alla coincidenza del contenuto dell'articolo 10-bis rispetto alla raccomandazione europea si esprime I.VACCA, nella prefazione a L. MIELE (a cura di) Il nuovo abuso del diritto, Analisi normativa e casi pratici, Milano, 2016

¹¹⁶ F. GALLO Enc. Dir, 2017, 11

¹¹⁷Cfr. ZIZZO G. L'abuso del diritto tra incertezze della delega e raccomandazioni europee, Corr. Trib., 39, 2014, pag. 2997

Analizzando il primo e il secondo degli indici di assenza di sostanza economica descritti nella raccomandazione, e riportati nell'articolo 10-*bis* non sembra potersi concludere ai fini dell'esclusione di un abuso del diritto, nel senso che alla forma giuridica non debba corrispondere alcuna sostanza economica, quanto piuttosto che la stessa potrebbe esprimersi in una forma più lineare.

Con riferimento alla non coerenza della qualificazione delle operazioni con fondamento giuridico del loro insieme è stato infatti osservato che *“In quest’ultima ipotesi la carenza di sostanza economica non è pertanto predicata in via assoluta, ma in via relativa, rispetto ad uno schema giuridico assunto a modello, perché più diretto ed efficiente, muovendo in una logica di prevalenza della sostanza (più precisamente della forma più adeguata alla sostanza) sulla forma (in concreto adottata) più che di assenza della sostanza economica in sé.”*¹¹⁸. Da ciò deriva che in assenza di strumenti economico-giuridici alternativi così come descritti, è impossibile affermare che l’operazione come messa in pratica dal contribuente sia priva di sostanza.

In ogni caso, prescindendo dall’esemplificazione contenuta nell’articolo 10-*bis*, l’assenza di sostanza economica appare evidente nel caso di operazioni circolari, in cui a conclusione delle stesse non avviene alcun mutamento nelle situazioni giuridiche o economiche dei

¹¹⁸ G. ZIZZO La nozione di abuso nell’articolo 10-*bis* dello Statuto del diritto del contribuente in *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, op. cit. pag. 8, che rimanda alla differenza tra schemi circolari e schemi lineari su cui ID., *L’elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizioni a confronto e prospettive di coordinamento*, in *Elusione e abuso del diritto tributario*, op. cit. p. 58; CIPOLLINA S. *Elusione fiscale ed abuso del diritto: profili interni e comunitari*, *Giur. It.* 7/2010, 1729-30

partecipanti all'operazione, così come nel caso in cui vi siano elementi che si annullano reciprocamente. In tal caso tuttavia, occorre essere ben attenti a valutare correttamente la fattispecie, se non viene prodotto effetto alcuno, potrebbe forse esularsi dal concetto di abuso per rientrare in fattispecie di "fittizietà", da colpire con altri strumenti.

Sulla base anche di tali considerazioni, una parte della dottrina nega la possibilità di considerare coincidenti il concetto di abuso del diritto nell'ordinamento interno con quello contenuto nella raccomandazione europea. Secondo tale posizione, l'abuso del diritto di cui tratta la Raccomandazione è un fenomeno "*assai divergente*" da quello delineato nell'articolo 10-*bis*.

Secondo tale posizione, il fenomeno trattato dalla Raccomandazione, non ha a che vedere con fenomeni incasellabili nell'abuso –interpretazione antielusiva che sarebbero oggetto della clausola antiabuso codificata, ma bensì con fenomeni finzionistici, rientranti nel fenomeno della simulazione-dissimulazione, che per sua natura va annoverato nel campo della vera e propria evasione fiscale. Tale posizione scaturisce proprio dall'analisi della definizione di abuso contenuta nella raccomandazione che fa riferimento ad una costruzione di puro artificio. e dei casi (indici) di assenza di sostanza economica (artificiosità) contenuti nella raccomandazione. La costruzione di puro artificio rappresenta una falsificazione, rispetto alla quale deve prevalere la realtà effettuale da essa nascosta, ed una tale fattispecie non può essere incasellata nella categoria dell'abuso di cui all'articolo 10-*bis*. Con riferimento all'elencazione dei casi contenuti nella raccomandazione, le sole ipotesi non finzionistiche, e

quindi potenzialmente incasellabili nella categoria dell'abuso sarebbero quelle di cui alle lettere a), b) ed e) del punto 4.4.¹¹⁹

Orbene, un'interpretazione tale, assolutamente degna di pregio, potrebbe anche essere accettata dal momento che il legislatore nella norma interna non ha inserito alcun riferimento alle costruzioni artificiali, e ha indicato espressamente quali indici di mancanza di sostanza solo i primi due contenuti nella raccomandazione¹²⁰.

Autorevole dottrina ha espresso critiche circa la possibilità di definire un negozio abusivo in quanto privo di sostanza economica. Tale dottrina sostiene che il negozio elusivo produce il più delle volte effetti economici e non solo giuridici, considerando che tutti gli atti negoziali sono finalizzati a costituire, regolare o estinguere tra le parti un rapporto giuridico di tipo patrimoniale *“talché la sostanza economica” ne costituisce l'imprescindibile causa, la cui mancanza è sanzionata dalla legge con l'invalidità (nullità: art. 1418 c.c.) e quindi con l'inidoneità alla produzione di effetti”*.

Lo stesso autore obietta anche circa la possibilità di desumere l'assenza di sostanza economica raffrontando le operazioni poste in essere con le normali logiche di mercato, ritenendo tale riferimento

¹¹⁹ Cfr. FALSITTA G. in “Note critiche al concetto di abuso del diritto nella recentissima codificazione”, Riv. Dir. Trib. 6/2016, 717 ss.

¹²⁰ Come si vedrà nel prosieguo problematiche di coordinamento della clausola interna con le diverse definizioni di abuso date dall'Unione Europea continuano a porsi anche in virtù dell'emanazione, successiva all'entrata in vigore dell'articolo 10-bis della Direttiva 2016/1164/UE, nota come direttiva ATAD (Anti-tax-Avoidance).

generico e giuridicamente incongruente, caratterizzato da uno spiccato tasso di mutabilità ed opinabilità.¹²¹

Con riferimento al primo degli indici di assenza di sostanza economica, ovvero “*la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme*” il legislatore nazionale, alla stessa stregua di quello comunitario, ha voluto sottolineare come l’abuso possa realizzarsi attraverso la realizzazione di una pluralità di contratti che devono essere necessariamente valutati in un’ottica complessiva, in tal modo andando ad incidere anche su quei comportamenti abusivi caratterizzati dal frazionamento artificioso di operazioni negoziali unitarie¹²².

¹²¹ P. RUSSO, Profili storici e sistematici in tema di elusione ed abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2016, 1, 10001

¹²²Cfr. MISCALI M., Contributo allo studio dell’abuso del diritto tributario, *Dir. e Prat. Trib.*, 2017, 4, 1385, secondo cui: “L’ “*affare*” viene considerato nella sua pienezza, in tutte le sue componenti morfologiche, tipologiche, funzionali. Gli enunciati normativi “*gli atti, i fatti, e i negozi anche collegati tra loro*” e “*operazioni*” individuano l’oggetto della valutazione di conformità o non conformità. L’“*operazione*” potrà avere una struttura semplice (quando l’emersione degli interessi sarà da ricollegare ad un singolo atto e non si renderà necessaria alcuna indagine ulteriore rispetto a quella che già emerge dal regolamento negoziale) o una struttura complessa (quando l’operazione si componga di una pluralità, di un collegamento, di una dipendenza o di un gruppo di atti o di negozi). L’oggetto di controllo da parte della amministrazione finanziaria è tutto l’“*affare*” valutato attraverso le sue componenti in quanto sono esse che ne indicano i profili essenziali e consentono attraverso una globale considerazione degli interessi contrapposti di qualificare sul piano normativo l’operazione. Tutto ciò trova espressa conferma nella lettera della legge. Gli atti di autonomia privata, ai sensi del 2° comma, lett. a), devono essere valutati sia sotto il profilo della loro struttura formale (“*il fondamento giuridico del loro insieme*”), sia in termini di qualità dell’assetto degli interessi perseguiti dalle parti (“*la coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del*

E' stato inoltre osservato come la definizione di assenza di sostanza economica quale inidoneità a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali esuli dal concetto di assenza di sostanza economica previsto nella raccomandazione europea e, per la sua cripticità possa dar luogo ad una serie di difficoltà interpretative¹²³.

Altre posizioni in dottrina hanno ritenuto che l'assenza di sostanza economica non avrebbe dovuto essere posta quale elemento costitutivo di una fattispecie abusiva in maniera autonoma e distinta rispetto all'indebito vantaggio fiscale che invece rappresenta il vero asse portante della definizione.¹²⁴

loro insieme”), che come vedremo anche sotto il profilo degli interessi giuridici protetti (“le normali logiche di mercato”)

¹²³A. SALVATORE, cit, in Boll. Trib. 18/2016, pp. 1289 ss. e D. Stevenato, Elusione fiscale e abuso del diritto in L. Miele (a cura di) Il nuovo abuso del diritto, Analisi normativa e casi pratici, p. 64.

¹²⁴ GIUSTI G., Assenza di sostanza economica e indebito vantaggio fiscale nel nuovo abuso del diritto tributario, in Dir. e Prat. Trib. 4/2018, 1455. L'autore sostiene che la definizione impostata dal legislatore rischia, nella sua circolarità di esaltare troppo il ruolo della sostanza economica, che invece andrebbe valorizzata come circostanza esimente, nella forma delle valide ragioni economiche, una volta rintracciato l'elemento dell'indebito vantaggio. La preoccupazione dell'autore nasce dall'identificazione dell'assenza di sostanza economica con le valide ragioni extrafiscali, in merito si rinvia alle considerazioni svolte nel successivo paragrafo 3.

2.3. L'essenzialità del vantaggio fiscale nel compimento dell'operazione

Il comma 1 dell'articolo 10-*bis* nel definire le operazioni che configurano abuso del diritto fa riferimento a quelle operazioni che “realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti”.

Per comprendere cosa si intende per essenzialità del vantaggio si può *in primis*, fare riferimento alla raccomandazione europea, secondo la quale “una data finalità deve essere considerata fondamentale se qualsiasi altra finalità che è o potrebbe essere attribuita alla costruzione o alla serie di costruzioni sembri per lo più irrilevante alla luce di tutte le circostanze del caso”¹²⁵.

Il concetto di essenzialità, come già descritto nel capitolo precedente, prima ancora che dalla raccomandazione europea era stato già espresso dalla Corte di giustizia europea, che, dopo la sentenza *Halifax*, nella quale aveva ritenuto abusive le operazioni realizzate “*al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale*” aveva aggiustato il tiro nella sentenza *Part Service*¹²⁶ precisando che il perseguimento di un vantaggio fiscale doveva costituire lo scopo “essenziale”, ancorché “non esclusivo”, potendo ad esso coesistere altre ragioni economiche “marginali”.

¹²⁵ Punto 4.6 della raccomandazione ue

¹²⁶ Nella causa *Part Service* era stata proprio la Corte di Cassazione italiana ad adire la Corte di Giustizia affinché la stessa chiarisse se era necessario ai fini dell'abusività dell'operazione che la stessa avesse quale scopo esclusivo il conseguimento di un vantaggio fiscale, oppure se potessero sussistere contemporaneamente altre finalità economiche.

La relazione illustrativa al D. lgs 128/2015 afferma chiaramente che *“la legge delega impone di considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell’operazione abusiva.”*

In sostanza tale condizione si può ritenere realizzata laddove, dall’analisi delle operazioni condotte emerga che le stesse non sarebbero state poste in essere laddove non ne fosse derivato un risparmio fiscale.

2.4. Il confine del lecito risparmio d’imposta

Il legislatore, nel prevedere al comma 4 dell’articolo 10-bis che *“Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e comportanti un diverso carico fiscale”* esplicita nel dettato normativo un concetto già presente nella disciplina antielusiva precedente, infatti già la relazione illustrativa all’articolo 37-bis escludeva dal novero dei comportamenti elusivi i casi in cui *“tra i vari comportamenti posti dal sistema fiscale su un piano di pari dignità, il contribuente adotta quello fiscalmente meno oneroso. Non c’è aggiramento fintanto che il contribuente si limita a scegliere tra due alternative che in modo strutturale e fisiologico il sistema gli mette a disposizione”*.¹²⁷ Lo stesso principio è stato affermato dalla Corte di Giustizia nella sentenza Halifax, dove si

¹²⁷ A. CONTRINO, La trama dei rapporti tra abuso del diritto, evasione fiscale e lecito risparmio d’imposta, Dir. e Prat. Trib., 2016, 4, 1407

afferma il diritto del contribuente a minimizzare il proprio carico fiscale, di fronte a scelte che il legislatore pone sullo stesso piano.¹²⁸

Appare appena il caso di sottolineare, infatti, che il risparmio d'imposta può assumere forme del tutto legittime, lo stesso legislatore può, attraverso specifiche agevolazioni incentivare i contribuenti ad effettuare talune scelte guidate dalla possibilità di sopportare un minor carico fiscale¹²⁹. Anche la Suprema Corte ha chiaramente evidenziato che un beneficio fiscale accordato dalla legge, nel caso di specie a soggetti che costituivano iniziative produttive in un certo territorio *“non può mai ritenersi integrare abuso del diritto ... perché l'esenzione fiscale costituisce la contropartita incentivante di detta costituzione e non una finalità contra ius”*¹³⁰.

Nella relazione illustrativa viene portato ad esempio di un legittimo risparmio d'imposta il caso della scelta, quale modalità di estinzione di una società, della fusione anziché della liquidazione, operazioni che, pur comportando un carico fiscale diverso, sarebbero poste dal legislatore sullo stesso piano. Ciò che il legislatore vuole concludere è che, in linea teorica, estinguere una società mediante la fusione della stessa con un altro soggetto, beneficiando della neutralità fiscale dell'operazione, è legittimo alla stessa stregua della

¹²⁸ Punto 73 *“A un soggetto passivo che ha la scelta tra due operazioni la sesta direttiva non impone di scegliere quella che implica un maggiore pagamento IVA. Al contrario, come ha osservato l'avvocato generale al paragrafo 85 delle conclusioni, il soggetto passivo ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale”*.

¹²⁹ KRUSE, H.W., Il risparmio d'imposta, l'elusione fiscale e l'evasione, in Trattato di Diritto Tributario, a cura di AMATUCCI, A., vol. III, Padova, 1994, p. 208.

¹³⁰ Cass., n. 10383/2011.

liquidazione con assegnazione del patrimonio della società ai soci con conseguente realizzo ai fini fiscali.

3. Le valide ragioni extrafiscali

Il comma 3 dell'articolo 10-*bis* stabilisce che *“Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa, ovvero, dell'attività professionale del contribuente”*.

Anche nella nuova norma, come già nell'articolo 10 della L. 408/1990 e nell'articolo 37-bis del d.P.R. 600/1973 resta ferma l'esimente della sussistenza di valide ragioni economiche¹³¹, definite però come “extrafiscali” e “non marginali”. Su espressa indicazione della legge delega viene chiarito che le valide ragioni extrafiscali possano essere quelle che, pur non generando un'immediata redditività per il contribuente rispondano a finalità di miglioramento organizzativo o gestionale¹³².

¹³¹Tra le sentenze della corte di Cassazione che hanno confermato il principio dell'insussistenza dello stesso ove presenti valide ragioni extrafiscali si richiama Cass. 1465/2009

¹³²Secondo A. CONTRINO la sostituzione del termine “economiche” con il termine “extrafiscali” deriva dall'ampliamento di tali ragioni, in quanto la stessa norma considera anche le finalità di miglioramento organizzativo e funzionale dell'impresa o dell'attività economica del contribuente. In realtà la norma potrebbe non aver ampliato ma esclusivamente chiarito quanto già asserito dalla Corte di Cassazione, che aveva già sottolineato, con la sentenza 1372/2011, la necessità di valutare con cautela le ragioni extrafiscali, specie nei casi in cui le operazioni fossero state poste in essere nell'ambito di

Le motivazioni per cui, di fronte ad una stessa sequenza di atti negoziali, debbano essere discriminati da un punto di vista fiscale quelli che presentino alla base ragioni extra-fiscali significative, anche in presenza di tutti gli altri elementi necessari ai fini della configurabilità dell'abuso sono state variamente giustificate¹³³.

Secondo autorevole dottrina sono inevitabili nella valutazione della capacità contributiva in queste fattispecie, giudizi di valore che, *“immancabilmente, si accompagnano a qualsiasi valutazione della capacità contributiva impediscono di affermare l'identità delle situazioni poste a confronto, cosicché la presenza di valide ragioni extrafiscali segna il limite oltre il quale l'opera del legislatore non è più surrogabile da parte del giudice o dell'amministrazione mediante il ricorso ai “poteri” attribuiti loro dalle clausole “antielusive” generali”*¹³⁴

riorganizzazioni societarie, specie se realizzate secondo strategie di gruppo per l'ottimizzazione delle risorse dell'impresa. D'altronde è pacifico che, considerando gli obiettivi di redditività di un imprenditore non esclusivamente nel breve termine, miglioramenti funzionali e strutturali possono ragionevolmente riflettersi in termini di miglioramenti nei risultati economici.

¹³³ Si veda G. ZIZZO, Ragioni economiche e scopi fiscali nella clausola antielusione, *Rass. Trib.*, 2008, 1, 170

¹³⁴ Così conclude G. FRANSONI, Spunti in tema di abuso del diritto e “intenzionalità” dell'azione, *Rass. Trib.*, 2014, 3, 403 dopo aver efficacemente argomentato quanto segue: *““In realtà, la cosiddetta “esimente” (delle valide ragioni economiche) assolve un ruolo di apertura dell'ordinamento verso la considerazione positiva di nuove modalità di impiego delle forme giuridiche. Il fallimento del programma normativo – dal cui riscontro, come si è detto, dipende l'applicazione della disciplina sull'abuso – può dirsi sussistente solo se e nei limiti in cui vi è la mancata estensione di un certo regime fiscale (quello “eluso”) a fatti, atti e negozi che non solo realizzano i medesimi risultati di quelli oggetto della disciplina “elusa”, ma che non si lasciano nemmeno apprezzare per la*

“L’abuso sussiste, in definitiva, se il risparmio è indebito e, se anche il risparmio è indebito, le valide ragioni economiche sono un “contro limite” di garanzia: chi agisce per fini extrafiscali ha diritto a essere tassato solo dalla legge espressa”¹³⁵.

Di diverso avviso sembra essere altra parte della dottrina che obietta circa l’ammissibilità di discriminare comportamenti analoghi, che realizzano vantaggi fiscali indebiti, sulla base delle valide ragioni economiche, “con la conseguenza di renderne dovuto, quindi lecito, il vantaggio (elusivo) e di precluderne il recupero all’ufficio. Secondo tale orientamento questa previsione appare asistemica, operando l’esimente solo nei casi di elusione e non anche in quelli di evasione, *“stante l’identità del risultato previsto, che consiste, in entrambi i casi, nella sottrazione di materia imponibile al prelievo”¹³⁶.*

Come si evince anche dalla lettura della relazione illustrativa, la presenza di valide ragioni economiche (extrafiscali) e l’assenza del requisito dell’essenzialità del vantaggio fiscale non sono nient’altro

capacità di rappresentare una valida alternativa operativa alle forme giuridiche tipiche. Si tratta, cioè, di un uso atipico di forme giuridiche che perviene alla realizzazione di risultati omogenei in termini di capacità contributiva e senza vantaggi operativi (sul piano economico o anche ideale) rispetto a quelli conseguenti all’uso delle forme tipiche e normativamente previste. Solo in questi casi, pertanto, si può ammettere l’intervento suppletivo – e, comunque, extra ordinem – dell’amministrazione prima e del giudice poi. Viceversa, quando fatti, atti e negozi vengono impiegati, sia pure in modo atipico, per realizzare assetti “noti” secondo logiche, economiche o ideali, nuove, l’omogeneità del risultato in termini di capacità contributiva non è più elemento sufficiente per giustificare l’applicazione della regola sull’abuso”.

¹³⁵ Così A. CONTRINO e A. MARCHESELLI, Luci e ombre nella struttura dell’abuso fiscale “riformato” Corr. Trib. n. 37 del 2015, pag. 3787

¹³⁶ Cfr. P.TABELLINI, op. cit, p. 306-307

che due facce della stessa medaglia, la presenza delle une esclude la configurabilità dell'abuso per mancanza di uno degli elementi essenziali che lo caratterizzano.¹³⁷

Secondo la relazione illustrativa al decreto, considerata la possibile coesistenza di ragioni fiscali ragioni extrafiscali, che “*lascia margini di incertezza sul peso specifico che le une devono assumere rispetto alle altre*” al fine di apprezzare le une rispetto alle altre e valutarne la prevalenza, occorre guardare all'intrinseca valenza delle ragioni extrafiscali “*rispetto al compimento dell'operazione di cui si sindacava l'abusività*”. Esse dunque sussisterebbero solo se l'operazione non sarebbe stata posta in essere in loro assenza, in linea con quanto affermato dalla Corte di Giustizia europea, la quale ha sostenuto che “*il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove le operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di vantaggi fiscali*”¹³⁸.

Anche la Suprema Corte ha evidenziato che l'assenza delle valide ragioni economiche può ritenersi implicitamente verificata qualora il fisco dimostri che l'unico (ovvero essenziale) motivo dell'aggiramento della norma tributaria sia il conseguimento del

¹³⁷G. FRANSONI, in “Abuso ed elusione del diritto” in Libro dell'anno del diritto 2015” evidenzia un “*inevitabile senso di circolarità delle formule normative*”.

¹³⁸ Corte di Giustizia CE 22 maggio 2008, Causa C-162/2007, secondo G. ESCALAR in indebita trasformazione del divieto di abuso, cit., Corr. Trib. 35/2012, 2707 ss., non sarebbe in linea con l'orientamento espresso dalla sentenza il ricorso ad una comparazione dei vantaggi economici e fiscali per stabilire se l'operazione sia priva di valide ragioni economiche, oltre ad essere tale comparazione molto complessa considerando che molto spesso i vantaggi economici non sono spesso quantificabili, specialmente in un'ottica di breve periodo.

vantaggio fiscale¹³⁹ nella considerazione che *“ciò esclude, univocamente, la presenza di una valida ragione economica di fondo, la quale, ove esistente, si pone come elemento in primo luogo anteriore, ma comunque diverso ed aggiuntivo rispetto al mero vantaggio pecuniario perseguito con l’aggiramento della normativa fiscale”*¹⁴⁰.

Da come è strutturata la norma in oggetto che al comma 9 attribuisce al contribuente l’onere della prova circa la sussistenza di valide ragioni extrafiscali, si potrebbe essere indotti a pensare che esse vengano considerate quali eccezioni, ovvero esimenti alla possibilità di configurare una fattispecie abusiva.

La necessità di chiarire questo aspetto deriva anche da come la giurisprudenza di legittimità in passato si è approcciata alla questione. In alcune sentenze infatti è sembrata propendere per un approccio riduttivo secondo il quale l’elusione si ravvisasse ogni qualvolta non fossero presenti valide ragioni economiche.

Tuttavia, date le considerazioni di cui sopra, sarebbe opportuno soffermarsi su quelle che sono le relazioni tra assenza di sostanza economica e presenza di valide ragioni extrafiscali, nonché tra queste ultime ed essenzialità del vantaggio fiscale. Considerando che è onere dell’Amministrazione finanziaria dimostrare la sussistenza di tutti gli elementi dell’abuso di cui ai commi 1 e 2 della norma, sembrerebbe che la stessa Amministrazione debba preliminarmente già valutare la presenza di ragioni extrafiscali, soprattutto nel momento in cui va a

¹³⁹ Cfr. P. RUSSO, L’onere probatorio in ipotesi di “abuso del diritto” alla luce dei principi elaborati in sede giurisprudenziale, *Il fisco* 9/2012, pag. 1-1301

¹⁴⁰ Cass. n. 25537/2011.

valutare l'assenza di sostanza economica come definita dal comma 2 dell'articolo 10-*bis* in termini di assenza della produzione di “*effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali*” (comma 2, lettera a), ovvero la realizzazione essenzialmente di vantaggi fiscali (comma 1).

Seguendo tale impostazione, l'onere del contribuente di addurre valide ragioni extrafiscali, potrebbe dunque servire unicamente a rivelare una sostanza economica apparentemente assente secondo quanto già ricostruito dall'Amministrazione finanziaria¹⁴¹.

E' stato in merito osservato, in linea con tali posizioni, che non sarebbe chiara la portata del comma 3 rispetto alla definizione di abuso contenuta nel primo e nel secondo comma e che “*Forse la soluzione migliore potrebbe essere semplicemente quella di considerare questa disposizione come una ulteriore, pleonastica affermazione, espressa con altre parole, di un concetto già insito nella definizione di abuso prevista nei commi 1 e 2 dell'art. 10-bis e cioè che non ci può essere abuso se i vantaggi fiscali non costituiscono gli effetti essenziali dell'operazione*”¹⁴².

Tuttavia parte della dottrina supera le perplessità sopra espresse evidenziando un'asimmetria tra l'individuazione della sostanza economica, dell'essenzialità del vantaggio fiscale e la non marginalità delle ragioni extrafiscali, ritenendo che tali ragioni abbiano una portata assai più ampia¹⁴³ ricomprendendo anche motivazioni di

¹⁴¹ Così G. Zizzo, La nozione di abuso nell'articolo 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente in *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit. pp. 10-11

¹⁴² I.VACCA in prefazione a L. MIELE (a cura di) *Il nuovo abuso del diritto*, Analisi normativa e casi pratici,

¹⁴³ Cfr. GIOVANNINI in “*L'abuso del diritto nella legge delega fiscale*” in Riv. Dir. Trib., 3, 2014, p.240 che, analizzando il testo della legge delega in materia di abuso,

natura personale oltrech  economiche e gestionali. Le ragioni di tale asimmetria sarebbero da ravvisare nelle maggiori garanzie che ne derivano per il contribuente.¹⁴⁴

4. La conseguenza prescelta: l'opponibilit 

Il comma 1 dell'articolo 10-*bis*, dopo aver dato la definizione delle operazioni che configurano abuso del diritto stabilisce 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 scelta del legislatore non appare nuova in quanto gi  l'articolo 37-*bis* aveva introdotto il concetto di inopponibilit  degli atti elusivi nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. L'articolo 10 della l. 408/1990 prevedeva invece il disconoscimento dei vantaggi tributari conseguiti attraverso le operazioni poste in essere dal contribuente, vedremo nel seguito se tali conseguenze sono da ritenersi distinte ovvero sovrapponibili.

L'inopponibilit  degli atti al Fisco rappresenta una sorta di inefficacia relativa degli stessi, ai soli fini fiscali¹⁴⁵. Gli atti posti in

sostiene che *“la lettera b), punto 3, invece si preoccupa di ampliare l'oggetto della prova rimessa al contribuente. E infatti qualifica alla stregua di cause giustificative dell'operazione anche ragioni prive di rilievo economico, ovvero prive di redditivit .”*

¹⁴⁴A. SALVATORE, cit. Boll. Trib. 18/2016, pp. 1289 ss.

essere non perdono la propria validità ed estrinsecano tutti i propri effetti da un punto di vista civilistico ma non sono idonei a produrre gli effetti fiscali che agli stessi sarebbero normalmente collegati qualora gli stessi non si configurassero come negozi abusivi.

Dall'inopponibilità nei confronti dell'Amministrazione finanziaria deriva il conseguente disconoscimento dei vantaggi tributari collegati all'atto posto in essere. E' evidente che l'esistenza stessa di un vantaggio presuppone la comparazione con un atto o un negozio alternativo eluso dal contribuente, che avrebbe dovuto comportare un'imposizione differente e superiore¹⁴⁶. Infatti la norma stabilisce che la determinazione dei tributi dovuti avviene applicando le norme ed i principi elusi, tenendo anche conto di quanto versato per effetto delle operazioni elusive poste in essere.

Seguendo tale impostazione, si è parlato in dottrina di un modello di tassazione "differenziale" dell'abuso del diritto, consistendo appunto il recupero del vantaggio fiscale conseguito a seguito dell'operazione abusiva nel calcolo della maggiore imposta dovuta in termini di differenza tra quanto sarebbe stato dovuto se

¹⁴⁵ L'inefficacia relativa è stata definita come un rimedio disposto dall'ordinamento, per tutelare soggetti terzi che non abbiano partecipato agli atti, per tutelarli dai pregiudizi che gli possano essere causati dagli effetti dell'atto stesso, si veda SCALISI, Inefficacia, Enc. Dir, XXI, 1971, p. 355

¹⁴⁶ P.TABELLINI, op. cit., p. 265 *"in tanto l'Amministrazione può, legittimamente, pretendere il pagamento di una somma a titolo d'imposta, in quanto questa sia dovuta, e, in tanto essa dovuta, in quanto i comportamenti tenuti dal contribuente hanno costituito la fattispecie che la prevede, nonostante fossero preordinati ad eluderla"*.

fosse stata realizzata l'operazione elusa e quanto effettivamente pagato a seguito dell'operazione elusiva.¹⁴⁷

Recenti sentenze della Corte di Cassazione, successiva all'entrata in vigore dell'articolo 10-*bis*¹⁴⁸: ribadiscono che la configurabilità dell'abuso del diritto presuppone l'esistenza quantomeno di un adeguato strumento giuridico alternativo funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico perseguito. Il recupero a tassazione del vantaggio fiscale deve quindi esser effettuato confrontando le imposte versate a seguito dell'operazione abusiva con gli effetti fiscali che sarebbero derivati dall'utilizzo di quegli strumenti giuridici alternativi individuati quali più lineari.

Il “vantaggio fiscale” del quale bisogna operare il disconoscimento, dovrebbe essere determinato: “(i) avendo riguardo a tutte le imposte implicate dall'operazione potenzialmente abusiva; (ii) relativamente a tutti i soggetti nei cui confronti l'operazione rileva fiscalmente; (iii) in considerazione dell'intero arco temporale lungo il quale gli effetti fiscali dell'operazione si manifestano”¹⁴⁹.

¹⁴⁷ In tal senso M. BEGHIN, Elusione, tassazione differenziale e impatto sulla motivazione degli avvisi di accertamento, in Corr. Trib. 2015, 24, pag. 1827, secondo cui tale modello impositivo è strutturale rispetto al concetto di “vantaggio”.

¹⁴⁸ Cass. n.16675/2016, 9771/2017, 11855/2017, 2397/2018

¹⁴⁹ Così G. FRANSONI, Abuso del diritto: generalità della clausola e determinatezza del procedimento, Rass. Tributaria, 2017, 2, 297, secondo il quale “Questo carattere globale della determinazione del vantaggio fiscale è, innanzi tutto, implicito nella struttura stessa della norma. Dal momento in cui essa ha assunto carattere generalizzato, ossia riguarda tutti i tributi, risulta logicamente imposta una valutazione dell'operazione nel suo complesso, la quale non può certo operarsi in modo settoriale. Se il requisito fondamentale dell'abuso è l'idoneità dell'operazione a determinare “essenzialmente vantaggi fiscali indebiti”, dovrebbe essere evidente che l'essenzialità del fine deve essere

Il comma 11 dell'articolo 10-*bis* prevede che i soggetti diversi dai contribuenti nei confronti dei quali viene elevata la contestazione di abuso del diritto hanno la facoltà di chiedere il rimborso delle imposte versate a seguito delle operazioni abusive, entro un anno dalla data in cui l'accertamento è divenuto definitivo, o è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale.

5. La sanzionabilità amministrativa e penale

Una delle novità più significative della nuova norma sull'abuso del diritto è la previsione dell'inapplicabilità delle sanzioni penali ai comportamenti che configurano abuso del diritto. Infatti, l'articolo 10-*bis*, comma 13, recita *“Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie.”* A ben vedere, la novità sta anche nell'espressa previsione che invece siano applicabili le sanzioni amministrative. Infatti, in termini di sanzionabilità dei comportamenti abusivi le norme precedenti tacevano.

Vista la mancanza di un dettato normativo specifico, la sanzionabilità dei comportamenti abusivi, sia da un punto di vista amministrativo che da un punto di vista penale, è stata oggetto di un annoso dibattito.

valutata in rapporto al risultato complessivamente conseguito rispetto alla totalità dei tributi rilevanti”.

In vigenza dell'articolo 37-bis in dottrina si sono distinte diverse e contrastanti posizioni incentrate sulla natura sostanziale¹⁵⁰ o procedimentale¹⁵¹ della norma. Riguardo all'applicabilità delle sanzioni all'abuso del diritto di matrice giurisprudenziale, fondato sul principio costituzionale dell'articolo 53 Cost., la gran parte della dottrina ha ritenuto assente un presupposto legislativo abbastanza forte da giustificare l'irrogazione di una sanzione, in virtù di un prevalente principio di legalità alla base della punibilità.

¹⁵⁰ Gli autori che sostengono questa posizione propendono per l'applicabilità delle sanzioni amministrative alle condotte elusive, in quanto, alla stessa stregua dei casi di evasione sussiste una maggiore imposta rispetto a quella dichiarata, alla quale il contribuente si è sottratto. In tal senso si vedano F. GALLO Rilevanza penale dell'elusione fiscale, *Rass. Trib.* 2/2001, 321 ss., S. CIPOLLINA, Elusione fiscale, in *Dig. Disc. Priv. Sez. comm.* Torino, 2007, M. NUSSI, Elusione tributaria ed equiparazione al presupposto nelle imposte sui redditi, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, pagg. 505 e seguenti.

¹⁵¹ Secondo tale orientamento l'articolo 37-bis sarebbe una norma rivolta esclusivamente all'Amministrazione finanziaria per conferirle il potere di accertare i comportamenti elusivi, mancando un contenuto precettivo per il contribuente che non sarebbe obbligato in alcun modo a dichiarare il vantaggio fiscale ottenuto dall'elusione. In tal senso V. FICARI, Spigolature tributarie sulla rilevanza sanzionatoria della condotta elusiva ed abusiva, in *Riv. Dir. Trib.* 2012, 1117, M. BASILAVECCHIA, Presupposti ed effetti della sanzionabilità dell'elusione, in *Dir. e Prat. Trib.* 2012, I, 799, In favore della non sanzionabilità delle fattispecie di cui all'articolo 37-bis si esprimono CARINCI Elusione tributaria, abuso del diritto e applicazione delle sanzioni amministrative, *Dir. e Prat. Trib.*, 2012, I, 261 ss., , TESAURO Elusione e abuso nel diritto tributario, *Dir. e prat. Trib.* 2012, I, 692, CORRADO L., Elusione tributaria, abuso del diritto (comunitario) e inapplicabilità delle sanzioni amministrative, *Riv. Dir. Trib.* 2010, I, 580, PICCIOLI, Profili penali dell'abuso del diritto, *Riv. Dir. Trib.* 2011, III, 135, MARCHESELLI, Elusione, buona fede e principi del diritto punitivo, in *Rass.trib.* 2009, 415,ss LA ROSA, Elusione e antielusione fiscale nel sistema delle fonti del diritto, *Riv. Dir. Trib.* 2010, 880 ss.

La giurisprudenza di merito ha negato l'applicabilità delle sanzioni amministrative ai casi di elusione previsti dall'articolo 37-*bis*, sulla base dell'assenza nel dettato della norma di un'espressa previsione di irrogazione delle sanzioni, già costituendo una sorta di sanzione impropria lo stesso recupero del vantaggio tributario conseguito, e sulla base della sussistenza del solo "aggiramento" della norma tributaria e non la sua violazione.¹⁵²

Riguardo ai casi di abuso del diritto "non codificato", la giurisprudenza di merito ha evidenziato che l'inapplicabilità delle sanzioni amministrative deriva dalle obiettive condizioni di incertezza sulla portata e l'ambito di applicazione della norma tributaria, causa di non punibilità prevista dalla legge¹⁵³. Anche la Corte di Cassazione ha avallato l'inapplicabilità delle sanzioni amministrative, considerando che la vaghezza del principio di ordine generale dell'abuso del diritto "*diviene dunque un fattore di incertezza riconosciuto, che può fondare, di per sé l'esclusione della punibilità*"¹⁵⁴. Con una sentenza di poco successiva¹⁵⁵, la Suprema Corte ha specificato che nel caso dell'abuso del diritto l'inapplicabilità delle sanzioni non è automatica da parte del Giudice, ma spetta al contribuente l'onere di individuare e

¹⁵² Comm. Trib. Prov. Milano sez. XIX, 13 dicembre 2006, n. 278 e Comm. Trib. Prov. Vicenza, sez III, 28 gennaio 2008, n. 6, Comm. Trib. Reg. Lombardia, sez. XVII, 25 febbraio 2008, n. 2.

¹⁵³ Comm. Trib. Reg. Toscana, sez. XXVI, 1 aprile 2009, n. 26. Comm. Trib. Prov. di Milano, sez. XX, 7 aprile 2009.

¹⁵⁴ Cassazione sez. trib. 25 maggio 2009, n. 12042,

¹⁵⁵ Cassazione sez. trib. 25 giugno 2009, n. 14987

di allegare agli atti le incertezze sulla portata e sull'applicazione della norma tributaria¹⁵⁶.

La sentenza della Cassazione n. 25537 del 30 novembre 2011 ha rilevato l'inapplicabilità delle sanzioni amministrative nel caso dell'abuso "non codificato". La Suprema Corte nella sentenza, riconoscendo che per l'applicazione di sanzioni, vigendo il principio di stretta legalità tratto dalla normativa in materia penale è necessaria una norma che espressamente la preveda, esclude "*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 antielusivo ritenuto immanente al sistema anche anteriormente alla introduzione di una normativa specifica, come ritenuto da questa Corte (Cass. Sez. Un. n. 30055 del 2008) e dalla giurisprudenza comunitaria*"¹⁵⁷.

¹⁵⁶ Come osservato da V. FICARI, Spigolature tributarie sulla rilevanza sanzionatoria della condotta elusiva ed abusiva, Riv. Dir. Trib, 2012,1117 "*Il presupposto da cui muove questa prospettiva è radicalmente diverso da quello che si è assunto in precedenza (costituito dalla soddisfazione dei requisiti oggettivi e soggettivi della fattispecie illecita), in quanto in quest'ultimo caso, si viene a riconoscere, innanzitutto l'astratta sanzionabilità del comportamento elusivo/abusivo e, solo successivamente, a cercare di dimostrare la configurabilità di un'esimente*". Così anche FEDELE A., Assetti negoziali e forme d'impresa tra opponibilità, simulazione e riqualificazione, Riv. Dir. Trib. 2010, I, 1125

¹⁵⁷ A tale proposito la Corte di legittimità richiama la sentenza Halifax secondo la quale "*la constatazione della esistenza di un comportamento abusivo non deve condurre ad una sanzione per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro e univoco*". In favore di tale posizione espressa nella sentenza A. CONTRINO, Sull'ondivaga giurisprudenza in tema di applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie nei casi di "elusione codificata" e "abuso/elusione" in Riv. Dir. trib. 2016, 261

Tuttavia la Suprema Corte distingue il caso dell'abuso del diritto quale violazione di un principio costituzionale immanente, dal caso dell'elusione codificata¹⁵⁸ di cui all'articolo 37-bis, ritenendo che in tal caso siano applicabili le sanzioni amministrative, in quanto sussisterebbe il fondamento normativo "chiaro ed univoco".

Secondo i giudici, considerata la portata della norma di cui all'articolo 1, comma 2 del d. lgs. n. 471 del 1997¹⁵⁹, nella quale non viene fatto alcun riferimento quale elemento scriminante per l'irrogazione delle sanzioni alla violazione di legge o alla sua elusione e aggiramento, essendo sufficiente l'indicazione nella dichiarazione

ss., A. FEDELE Assetti negoziali e forme d'impresa tra opponibilità simulazione e riqualificazione, Riv. Dir. Trib. 2010, 1, 1126.

¹⁵⁸ DEL FEDERICO, Elusione e illecito tributario, Corr. Trib., 39, 2006, pag. 3110, propone la distinzione tra elusione "codificata" e "non codificata", propendendo per la sanzionabilità della prima, sottolineando che la stessa "assume rilievo giuridico proprio in base alla previsione della norma antielusiva, tanto da connotarsi come comportamento illecito, rilevante non soltanto sul piano impositivo, ma anche ai fini delle violazioni e sanzioni amministrative tributarie, ed ai fini dei reati tributari. Facendo un po' di autocritica va riconosciuto che si tratta di un'opzione interpretativa di estremo rigore, che forza alquanto le categorie giuridiche, riducendo l'elusione «codificata» all'evasione, svaluta sbrigativamente la concezione procedimentale dell'art. 37-bis, e sul piano sanzionatorio, amministrativo e penale, privilegia la salvaguardia dell'interesse tutelato, piuttosto che approcci ermeneutici garantisti, che pure avrebbero trovato appiglio nelle lacunose ed ambigue norme sanzionatorie. Ciononostante si ritiene che l'interpretazione prospettata risulti coerente e razionale rispetto al quadro d'insieme del sistema tributario."

¹⁵⁹ "se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito 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 cento al duecento per cento della maggior imposta o della differenza del credito. 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".

presentata di voci di reddito *“inferiori a quelle accertate o (...) “indebite” aggettivo espressamente menzionato nell’art. 37-bis, comma 1”*.

Inoltre la Corte di Cassazione desume l’applicabilità delle sanzioni dallo stesso dettato testuale dell’articolo 37-bis, che al comma 6 fa espresso riferimento alle sanzioni pecuniarie prevedendo l’iscrizione a ruolo delle imposte accertate *“secondo i criteri di cui al d.lgs. n. 546 del 1992, art. 68, concernente il pagamento dei tributi e delle sanzioni pecuniarie in corso di giudizio”*.

La sentenza ha subito diverse critiche. Secondo autorevole dottrina l’impostazione che pone il discrimine per l’applicabilità della sanzione nella differenza tra clausola antielusiva inespressa e clausola espressa non avrebbe alcuna rilevanza, in quanto ciò che rileva è *“se il contribuente, che pone in essere una fattispecie elusiva, ha violato o no l’obbligo di dichiarare, oltre ai redditi prodotti, anche «i vantaggi tributari», che sono il risultato del comportamento elusivo”*. Secondo tale posizione non esisterebbe alcun obbligo dichiarativo connesso al dettato dell’articolo 37-bis, in quanto l’obbligo di dichiarazione avrebbe ad oggetto *“i redditi posseduti”*, ai sensi dell’articolo 1 del d.P.R. 600/1973 e non i *“vantaggi tributari conseguiti”*¹⁶⁰.

¹⁶⁰Così F. TESAURO in *Elusione e abuso*, cit., secondo il quale *“Se esistesse l’obbligo del contribuente di dichiarare l’imposta elusa svanirebbe la distinzione tra evasione ed elusione. L’elusione non sarebbe aggiramento, ma violazione dell’obbligo di dichiarazione, esattamente come l’evasione”*. In tal senso anche CARINCI, *“Elusione tributaria abuso del diritto e applicazione delle sanzioni amministrative”*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2012, I., 793

E' stato osservato inoltre che la sentenza presenterebbe dei profili di irragionevolezza nella misura in cui sancisce la punibilità dell'elusione "codificata" e non l'abuso del diritto. Secondo tale posizione, considerata la simmetria di tali concetti, che sono due diversi modi di definire lo stesso "disvalore", e la sostanziale coincidenza delle loro nozioni, come delineate dall'articolo 37- bis per l'elusione e dalla giurisprudenza per l'abuso, "*si giunge al paradosso che la sanzionabilità di una condotta che aggira lo spirito di una norma (elusiva o abusiva) viene in sostanza a dipendere dallo strumento antielusivo concretamente utilizzato per contestarlo*"¹⁶¹

L'analisi di quanto osservato in vigore dell'articolo 37-bis e in assenza nella normativa di una clausola generale antiabuso è utile per analizzare la scelta del legislatore in merito all'applicabilità delle sanzioni amministrative alle fattispecie previste dall'articolo 10-bis.

Da un punto di vista della sanzionabilità penale, la Cassazione ha formulato lo stesso ragionamento prima illustrato circa la rilevanza penale dell'elusione "codificata" con la sentenza n. 7739 del 28 febbraio 2012¹⁶².

¹⁶¹ In questi termini CONTRINO, cit. Riv. Dir. trib., 2016, 278

¹⁶² Giova comunque sottolineare che la sentenza riguarda un caso di esterovestizione che non ha nulla a che vedere con l'elusione fiscale ma rappresenta un caso di vera e propria evasione fiscale pura, configurandosi la violazione dell'articolo 73 del Tuir, in materia di residenza fiscale. In merito viene osservato da DELLA VALLE in Brevi note in tema di rilevanza sanzionatoria della condotta elusiva/abusiva in Rass. Tributaria, 2012, 5, 1118 "*Sulla base di tale curiosa, sebbene non isolata, commistione di concetti (elusione/abuso, da un lato, ed evasione, dall'altro) e muovendo comunque da una loro concezione unitaria, la Suprema Corte teorizza la sanzionabilità penale ex artt. 4 o 5 del d.lgs. n. 74/2000, a seconda dei casi, dell'esterovestizione inteso come comportamento*

La scelta del legislatore di escludere la sanzionabilità penale e di “confermare”¹⁶³ l’applicazione delle sanzioni amministrative potrebbe presentare, a ben vedere, dei profili di incoerenza se si osserva che le sanzioni penali e le sanzioni amministrative presentano il medesimo carattere di afflittività.¹⁶⁴ Tali considerazioni portano ad interrogarsi sull’opportunità che il legislatore le escludesse entrambe, in virtù del principio di legalità di cui all’articolo 25 della Costituzione¹⁶⁵.

Al contrario, si potrebbe propendere per l’applicabilità delle sanzioni penali ed amministrative se si dovesse ritenere che l’abuso del diritto come delineato nell’articolo 10-*bis* vada analizzato in termini di risultato della condotta, che sfocia comunque nella dichiarazione di un imposta inferiore a quella dovuta, con la conseguente configurabilità di un reato dichiarativo rientrante tra quelli del decreto legislativo 74/2000, e, da un punto di vista delle sanzioni amministrative si seguisse lo stesso ragionamento di coloro che sostenevano la sanzionabilità delle condotte elusive di cui

elusivo tipizzato in specifiche disposizioni del Tuir e comunque più in generale delle “condotte che rientrino in una specifica disposizione fiscale antielusiva”.

¹⁶³ La norma testualmente afferma che “resta ferma” la sanzionabilità dell’abuso, tuttavia, come si è osservato, non vi era alcuna previsione legislativa espressa in tal senso, ma solo un orientamento giurisprudenziale interno che affermava la sanzionabilità dell’elusione codificata, e un orientamento della Corte di giustizia europea che invece escludeva la sanzionabilità dell’abuso del diritto. Con questo testo appare evidente che il legislatore vuole dare per scontato qualcosa che non lo era affatto.

¹⁶⁴ Come sancito dalla Corte Europea dei diritti dell’Uomo, che secondo il principio del *ne bis in idem*, ne ha escluso la cumulatività.

¹⁶⁵ G.GIUSTI, Assenza di sostanza economica, cit, in Dir e prat. trib. 4/2018,1468 e F. AMATUCCI, in La compatibilità dell’articolo 10.bis con gli orientamenti europei ed internazionali in tema di abuso del diritto, in Dir. e prat.trib. internazionale, 2/2016, 447

all'articolo 37-bis, ovvero ritenendo che l'abrogazione di tale norma e la trasfusione del concetto di elusione, unificato con quello di abuso nell'articolo 10.bis, portino all'individuazione di tale norma come il "fondamento giuridico univoco e chiaro" sulla base del quale giustificare la sanzionabilità amministrativa¹⁶⁶.

La Circolare Assonime in tema di abuso del diritto¹⁶⁷ motiva, con un'argomentazione, per taluni versi condivisibile, anche al fine di risolvere le questioni sopra esposte, l'esclusione delle sanzioni per l'abuso ai soli fini penali, soprattutto in considerazione del disegno di riforma del sistema penale-tributario che ha trovato attuazione con il decreto legislativo n. 158 del 2015: *“Con la revisione dei reati del decreto n. 74 del 2000 è stata esclusa la punibilità delle eventuali infedeltà derivanti da questioni interpretative delle norme impositive. Il D.L.vo n. 158, più precisamente, ha stabilito che, ai fini della configurabilità del reato di dichiarazione infedele, non si debba tener conto della non corretta classificazione e/o valutazione di elementi oggettivamente esistenti, della violazione dei criteri di competenza o di inerenza e, cioè, di tutti i casi di cd. “evasione interpretativa”. Era quindi del tutto coerente fare altrettanto per le ipotesi di abuso, dal momento che la sussistenza o meno di una condotta abusiva discende*

¹⁶⁶In senso contrario F. AMATUCCI, in La compatibilità dell'articolo 10.bis con gli orientamenti europei ed internazionali in tema di abuso del diritto, in Dir. e prat.trib. internazionale,2/2016, 446 secondo il quale la codificazione della clausola generale antiabuso non sembra in grado di rappresentare quel fondamento chiaro che giustifica, secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia e quella interna ad essa ispirata, l'applicazione delle sanzioni penali ed amministrative, pertanto lo stesso autore ipotizza problemi di compatibilità della clausola interna antiabuso con le regole europee.

¹⁶⁷ Circolare n. 21 del 4 agosto 2016

dall'analisi dei profili economici e giuridici della fattispecie nonché dalla verifica della compatibilità del risultato conseguito rispetto alla ratio della disciplina applicata. Siamo pertanto di fronte, in questa prospettiva, ad una questione anch'essa di natura interpretativa”.

6. Le garanzie procedurali

Anche sotto il profilo procedimentale l'articolo 10-*bis* introduce rilevanti profili di novità rispetto al procedimento accertativo previsto in caso di elusione dall'articolo 37-*bis*.

Prima dell'entrata in vigore della nuova norma antiabuso era sorto un dibattito circa la necessità o meno di estendere le garanzie procedurali previste dall'articolo 37-*bis* anche all'abuso “non codificato” di matrice giurisprudenziale. Tale questione era stata sollevata sia in dottrina, dove si era prevalentemente affermata l'ipotesi della necessità di omogeneizzare i due procedimenti di accertamento, ciò soprattutto sulla base dell'affinità dei concetti di elusione ed abuso, tali da far ritenere che l'uno fosse una *species* e l'altro un *genus*, che nell'ambito giurisprudenziale, al punto che la Corte di Cassazione¹⁶⁸ ha sollevato una questione di legittimità costituzionale in merito alla nullità di un atto di accertamento in tema di elusione non preceduto dalla richiesta di chiarimenti, ritenendo che tale nullità avrebbe costituito una irragionevole disparità di

¹⁶⁸Con ordinanza n. 24739 del 5 novembre 2013

trattamento¹⁶⁹. La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 132 del 26 maggio 2015 ha rigettato la questione di illegittimità costituzionale sollevata dalla Cassazione, ritenendo la mancanza espressa in della previsione del contraddittorio anticipato non dà luogo ad una disparità di trattamento rispetto alla fattispecie disciplinata dall'art. 37-bis. Secondo la Consulta il principio del contraddittorio anticipato, di matrice comunitaria si rende applicabile anche quando non

¹⁶⁹ I motivi della remissione alla Corte Costituzionale della questione sono così riassunti nella sentenza della Corte Costituzionale n. 132/2015, “*solo l’art. 37-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, che ha natura speciale rispetto al generale divieto dell’abuso del diritto, prevede forme di contraddittorio preventivo con il contribuente da osservare a pena di nullità, sicché ne deriva una irragionevole disparità di trattamento con le fattispecie antielusive che non sono riconducibili alla norma denunciata, nonché con altre disposizioni che consentono l’inopponibilità all’amministrazione finanziaria di negozi elusivi, come l’art. 20 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del Testo unico delle disposizioni concernenti l’imposta di registro), in relazione alle quali la legge non prevede analoga sanzione. L’irragionevolezza della sanzione di nullità sarebbe resa evidente anche dal confronto con la natura officiosa della rilevabilità delle fattispecie elusive ad opera del giudice, che implica l’impossibilità di instaurare un contraddittorio preventivo tra l’amministrazione finanziaria e il contribuente. La norma violerebbe, in secondo luogo, il principio che impone a tutti l’adempimento delle obbligazioni tributarie, ai sensi dell’art. 53 Cost., giacché fa dipendere la nullità dell’avviso di accertamento da un mero vizio di forma del contraddittorio, il quale deve avere invece carattere di effettività sostanziale e non formalistico, come si desume dall’applicazione, nel ben più delicato campo processuale, della regola, riconosciuta dalla giurisprudenza, in base alla quale la nullità delle notificazioni degli atti fiscali è sanata per raggiungimento dello scopo, se il contribuente impugna correttamente l’atto, ai sensi degli artt. 156, terzo comma, del codice di procedura civile, e 60 del d.P.R. n. 600 del 1973. La rimettente conclude rilevando che la norma non sembra suscettibile di interpretazioni adeguatrici, attesa la perentoria formulazione della comminatoria di nullità, «diretta proprio a protezione delle forme del preventivo contraddittorio»”.*

espressamente previsto¹⁷⁰. Con riguardo alla prospettata violazione dell'art. 53 della Costituzione, la Corte Costituzionale afferma che *“la nullità dell'avviso di accertamento per inosservanza del termine dilatorio prescritto dalla norma denunciata è la conseguenza di un vizio del procedimento, consistente nel fatto di non essere stato messo a disposizione del contribuente l'intero lasso di tempo previsto dalla legge a garanzia della sua facoltà di partecipare al procedimento stesso presentando osservazioni e chiarimenti”*. Tale sanzione, *“non è posta a presidio di un mero requisito di forma del procedimento, estraneo alla sostanza del contraddittorio, ma costituisce invece strumento efficace ed adeguato di garanzia dell'effettività del contraddittorio stesso, eliminando in radice l'avviso di accertamento emanato prematuramente”*¹⁷¹.

¹⁷⁰ A tale conclusione era giunta poco prima la Cassazione con la sentenza 406/2015, statuendo che *“Il contraddittorio preventivo tra le parti è un principio che discende in via diretta dall'ordinamento comunitario e dalla Costituzione, per cui deve essere rispettato anche negli accertamenti sul c.d. “abuso del diritto”, e ciò a prescindere dal fatto che, nella fattispecie concreta, sia applicabile l'art. 12 co. 7 della L. 212/2000 o l'art. 37-bis del DPR 600/73”*. Riguardo al principio di cui all'articolo 12, comma 7, si rammenta qui come la Cassazione a Sezioni Unite aveva prima, con le sentenze 19967 e 19968 del 2014 ritenuto tale principio immanente al sistema e pertanto valido per qualsiasi procedimento di accertamento, per poi cambiare orientamento con la sentenza 24823 del 9 dicembre 2015 nella quale ha stabilito l'applicazione generalizzata del principio del diritto al contraddittorio, anche ove non espressamente previsto, soltanto con riferimento alle imposte armonizzate.

¹⁷¹ Sul tema cfr., in particolare, MICELI R., Il contraddittorio precontenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione, in Riv. dir. trib., 2016, 3, pp. 345 ss.; FRANSONI G., Il contraddittorio nell'accertamento dell'abuso del diritto, in AA.VV., Abuso del diritto ed elusione fiscale, cit., pp. 113 ss.; IAIA R., Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione europea. Riflessi nel diritto nazionale, in Dir. Prat. Trib., 2016, 1, pp. 55-114;

Il procedimento di accertamento delineato dall'articolo 10-bis, in linea con i principi espressi dalla Corte Costituzionale, è incentrato su un preventivo ed effettivo confronto dialettico tra Amministrazione Fiscale e contribuente già nella fase di costruzione della contestazione¹⁷².

Un primo profilo di novità è l'introduzione dell'obbligo di accertare l'abuso del diritto con un apposito atto separato, a pena di nullità.

Si conferma l'utilizzo di una procedura di accertamento che prevede, obbligatoriamente, prima della notifica dell'avviso di accertamento l'invio al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro 60 giorni, in cui l'Amministrazione finanziaria deve indicare i motivi per i quali ritiene configurabile una fattispecie di

MARCHESELLI A., Il contraddittorio deve precedere ogni provvedimento tributario, in Corr. trib., 2014, 39, pp.3019 ss.; TUNDO F., Procedimento tributario e difesa del contribuente, Milano, 2013; id., La partecipazione del contribuente alla verifica tributaria, Cedam, Padova, 2012; PIERRO M.C., MARONGIU G., Accertamenti e contraddittorio tra Statuto e principi di costituzionalità, in Corr. trib., 2011, 6, pp. 474 ss.

¹⁷²Cfr A. CONTRINO, A. MARCHESELLI, Il procedimento di accertamento dell'abuso: oneri delle parti e possibili vizi, difese e preclusioni processuali, in Corr. Trib. n. 8 del 2018, pag. 576 secondo i quali tale contraddittorio anticipato “è finalizzato a garantire l'esercizio del diritto di difesa del contribuente già nella fase di costruzione della contestazione, ma anche - è opportuno esplicitarlo - il corretto esercizio della funzione impositiva in una materia, come quella in esame, ove la pretesa fiscale si basa, più che sul mero accertamento di accadimenti materiali, di cui si deve procedere a riscontrare l'esistenza, su valutazioni e giudizi connotati da elevata discrezionalità e complessità tecnico-giuridica”. In tal senso anche G. CORASANITI Le garanzie procedurali in tema di abuso del diritto: spunti di riflessione per un'estensione ad altre forme di accertamento, in Dir. e Prat. Trib., 2016, 5, 1838

abuso del diritto.¹⁷³ Il legislatore dell'articolo 10-*bis* è andato oltre rispetto a quanto dettato nella legge delega, che si limitava a prevedere l'obbligatorietà del contraddittorio senza disporre gli effetti dell'assenza dello stesso.

La richiesta di chiarimenti deve essere adeguatamente motivata, in maniera tale da delineare in tutte le sue caratteristiche essenziali l'ipotizzata contestazione di abuso, ciò al fine di rendere effettivo il diritto al contraddittorio e alla difesa da parte del contribuente, pertanto sembra ragionevole concludere che gli elementi che la stessa deve contenere siano gli stessi che deve contenere la motivazione del successivo atto impositivo stabiliti dal comma 8 dell'articolo 10-*bis*, ad eccezione, ovviamente della parte di motivazione che attiene alla risposta ai chiarimenti trasmessi dal contribuente¹⁷⁴.

Una siffatta richiesta di chiarimenti deve essere notificata al contribuente anche nel caso in cui l'Amministrazione ritenga di "trasformare" in contestazione di abuso una contestazione già elevata come violazione diretta.

¹⁷³L'articolo 10-*bis*, comma 6 recita "*Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto*".

¹⁷⁴ M. BASILAVECCHIA, Profili procedurali dell'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente, *Corr. Trib.* 43/2016 3282, F. PAPARELLA, Abuso del diritto: oneri procedurali e requisiti essenziali dell'atto impositivo, *Riv. Dir. Trib.* 3/2018, e A. CONTRINO, A. MARCHESELLI, Il procedimento di accertamento dell'abuso: oneri delle parti e possibili vizi, difese e preclusioni processuali, in *Corr. Trib.* 8/2018

Vengono poi stabiliti, al comma 7 dei termini del tutto peculiari per la notifica al contribuente della richiesta di chiarimenti. Nella disciplina previgente di cui all'articolo 37-bis, sebbene sussistesse identica previsione riguardo all'obbligo, a pena di nullità, di inviare al contribuente la richiesta di chiarimenti, i termini per la notifica della stessa non erano previsti, ma si ricavavano implicitamente dalla necessità di notificare l'avviso di accertamento entro il termine di decadenza. Pertanto, nell'ipotesi di una richiesta di chiarimenti relativa ad una potenziale contestazione abusiva riguardante un'annualità in scadenza, il questionario al contribuente doveva essere inviato più di 60 giorni prima del 31 dicembre. Si potevano verificare casi limite in cui, con una richiesta trasmessa 62 giorni prima, e con una risposta del contribuente pervenuta l'ultima giorno utile, l'Ufficio avesse solamente 2 giorni a disposizione per notificare al contribuente l'avviso di accertamento, motivato anche in relazione alle risposte ricevute.

Per ovviare a tali criticità, il comma 7 dell'articolo 10-bis prevede 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”*. Tale norma, in pratica, sancisce una proroga dei termini di decadenza del potere di accertamento dell'amministrazione finanziaria, stabilendo il decorso

di un termine minimo tra la ricezione dei chiarimenti e la notifica del conseguente avviso di accertamento.

Una parte della dottrina¹⁷⁵, nel commentare il comma 7 ha ritenuto che la norma preveda una proroga automatica dei termini di decadenza solo ed esclusivamente nell'ipotesi in cui tra la data di scadenza del termine assegnato al contribuente per fornire i chiarimenti richiesti e la scadenza del termine ordinario per l'accertamento decorrano meno di sessanta giorni, a condizione che il termine per la risposta scada prima del termine di decadenza, ritenendo non corretta l'interpretazione della norma data dall'Agenzia dell'Entrate, con la circolare 9/E del 1 aprile 2016¹⁷⁶ dove si specifica

¹⁷⁵ Cfr. G. FRANSONI, F. COLI, Abuso del diritto e proroga del termine per l'accertamento, in Corr. trib., 2016, 755 ss e G. CORASANITI Le garanzie procedurali in tema di abuso del diritto: spunti di riflessione per un'estensione ad altre forme di accertamento Dir. e Prat. Trib., 2016, 5, 1838

¹⁷⁶ La circolare, avente ad oggetto la disciplina degli interpelli, riformata dal decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, descrive la procedura di accertamento "aggravata", costruita secondo il modello delle contestazioni di abuso del diritto (articolo 10 bis dello Statuto) nella maniera seguente: "*Qualora il contribuente abbia presentato istanza di interpello disapplicativo obbligatorio, salvi i casi in cui l'istanza non sia stata istruita nel merito in quanto dichiarata inammissibile, l'amministrazione è tenuta a seguire una procedura che si sostanzia: 1) in un obbligo di contestazione "separata" dell'indebita fruizione del componente negativo di reddito (deduzione, detrazione, credito d'imposta) o di altra posizione soggettiva, senza pregiudizio dell'ulteriore azione di accertamento; 2) nella necessità di notificare, ai sensi dell'articolo 60 del d.P.R. 600 del 1973 ed entro il termine ordinario di decadenza previsto per l'emanazione dell'atto impositivo, una richiesta di chiarimenti volta ad attivare un contraddittorio endoprocedimentale obbligatorio ("a pena di nullità" dell'atto impositivo); 3) nella concessione al contribuente di un termine (60 giorni) entro cui fornire eventuali deduzioni difensive; 4) nella proroga del termine ordinario di decadenza dell'azione di accertamento collegato tanto alla facoltà di contraddittorio endoprocedimentale tanto al tempo considerato fisiologico per l'analisi,*

che l'Amministrazione può notificare al contribuente la richiesta di chiarimenti entro il termine di decadenza, la proroga così potrebbe estendersi fino a 120 giorni oltre il termine di decadenza ordinario, dovendo essere rispettato il doppio periodo di 60 giorni concessi al contribuente per fornire alla risposta e poi all'Amministrazione Finanziaria per valutare le risposte del contribuente.

Secondo tale dottrina l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate oltrepasserebbe il dettato normativo¹⁷⁷, che prevederebbe la proroga di soli sessanta giorni. Nessuna delle due interpretazioni sembra trovare chiaro supporto nel dato testuale della norma¹⁷⁸.

Nella relazione illustrativa non viene dato alcun chiarimento rispetto a tale specifica disposizione. E' presumibile che l'intento del legislatore sia duplice: da un lato garantire al contribuente, a tutela del diritto di difesa di quest'ultimo, che l'Amministrazione abbia a disposizione un adeguato lasso di tempo per apprezzare e valutare le

da parte dell'amministrazione, delle eventuali deduzioni difensive adottate (la proroga, in particolare, opera sia nel caso in cui i chiarimenti siano forniti, sia nell'ipotesi in cui sia scaduto inutilmente il termine a disposizione del contribuente);

5) nell'obbligo di motivare, a pena di nullità, l'eventuale atto impositivo anche alla luce dei chiarimenti forniti dalla parte (cd. motivazione "rafforzata")".

¹⁷⁷ Secondo G. CORASANITI, op. cit. "Ciò che si vuol sottolineare è che leggendo il passaggio della Circolare citata, viene in rilievo come l'Amministrazione finanziaria abbia previsto una proroga (centoventi giorni) differente rispetto a quella prevista dalla norma (sessanta giorni, art. 10-bis, 7° comma, Statuto del contribuente). In altri termini, l'Agenzia delle Entrate sembrerebbe aver esteso, fino a centoventi giorni, il termine massimo della proroga prevista dalla norma".

¹⁷⁸ In maniera conforme alla Circolare si veda A. CONTRINO, A. MARCHESELLI, Il procedimento di accertamento dell'abuso: oneri delle parti e possibili vizi, difese e preclusioni processuali, Corr. Trib. n. 8/2018

motivazioni addotte nella richiesta di chiarimenti, dall'altra quello di garantire all'Amministrazione la possibilità di procedere all'accertamento anche oltre il termine ordinario di decadenza se la richiesta di chiarimenti è stata trasmessa a ridosso di tale termine.

Viene così attribuita una specialità al procedimento di accertamento dell'abuso del diritto del tutto innovativa, soluzione che ha visto sollevarsi diverse critiche.

E' stato innanzitutto osservato che la stessa genera disparità di trattamento rispetto ad altri procedimenti accertativi in cui è obbligatorio il contraddittorio con il contribuente¹⁷⁹.

La disposizione del comma 7 appare inoltre dubbia nella misura in cui non chiarisce quali sono le possibilità dell'Amministrazione Finanziaria laddove, a seguito delle risposte ricevute dal contribuente risulti che nella fattispecie concreta ci si trovi di fronte ad una violazione diretta della normativa, dunque nel campo dell'evasione anziché dell'elusione. In tal caso, non è chiaro se l'eventuale accertamento della violazione sia consentito comunque nel termine di decadenza "prorogato".

Il comma 8¹⁸⁰ dispone l'obbligo di una motivazione cosiddetta "rafforzata", nella quale, a pena di nullità, si prevede che l'ufficio non

¹⁷⁹ A. CONTRINO E A. MARCHESELLI in Difesa del procedimento e nel processo dopo la riforma dell'abuso del diritto, Corriere Tributario, 38, 2015 si chiedono *"perché solo in caso di abuso? Il diritto di difesa del contribuente vale meno a seconda del tipo di oggetto dell'accertamento e negli altri casi può essere sacrificato? Non sembra proprio una soluzione conforme al principio di ragionevolezza e uguaglianza"*. In tal senso si esprimono anche S. LA ROSA, L'accertamento tributario antielusivo: profili procedurali, Riv. Dir. Trib. 5/2014, 499 ss e F. PAPARELLA, Abuso del diritto: oneri procedurali e requisiti essenziali dell'atto impositivo, Riv. Dir. Trib. 3/2018

solo debba argomentare la presenza di tutti i requisiti previsti dalla norma per i quali si ritiene sia configurata una fattispecie di abuso del diritto, ma anche le ragioni per cui non si ritengono accoglibili le argomentazioni fornite dal contribuente nella risposta alla richiesta di chiarimenti preventivamente trasmessa¹⁸¹.

In osservanza del successivo comma 9 dell'articolo 10-*bis* l'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2¹⁸². Ciò implica che la motivazione dell'avviso di accertamento, e già prima la richiesta di chiarimenti da trasmettere al contribuente, devono argomentare circa l'assenza di sostanza economica delle operazioni poste in essere dal contribuente, nonché circa il carattere indebito del vantaggio fiscale conseguito.

Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali non marginali alla base del comportamento adottato.

¹⁸⁰“Fermo quanto disposto per i singoli tributi, l'atto impositivo è specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine di cui al comma 6”.

¹⁸¹ Si veda Cass. 6 maggio 2014 n. 9712, che ha riconosciuto la nullità dell'avviso di accertamento qualora non vi siano illustrate le motivazioni per cui non sono state accolte le argomentazioni difensive del contribuente.

¹⁸² La legge delega sul punto era stata molto precisa modellando l'onere della prova su quanto osservato dalla Suprema Corte (Cass.1372/2011)“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 l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di reale spessore che giustifichino operazioni così strutturate”

Secondo attenta dottrina, esiste una razionale giustificazione alla base del fatto che nella norma ci si riferisce all'onere di dimostrazione, piuttosto che all'onere della prova, in quanto la qualificazione di una condotta come abusiva piuttosto che attenersi all'accertamento di fatti, attiene ad una valutazione degli stessi e alla comparazione di fattispecie equivalenti ma soggette ad un differente regime fiscale, pertanto si traduce in un'efficace argomentazione dei profili di abusività¹⁸³. Alla luce di tali considerazioni si è osservato trattarsi di un onere motivazionale piuttosto che di un onere probatorio¹⁸⁴.

In dottrina è stato osservato che l'Amministrazione finanziaria, al fine di assolvere correttamente il proprio onere probatorio dovrà dimostrare che gli interessi soddisfatti con il negozio utilizzato sono normalmente soddisfatti attraverso un negozio diverso e più oneroso fiscalmente, il vantaggio fiscale indebito conseguito grazie all'abuso, nonché l'assenza di una ragioni diverse dal risparmio di imposta.¹⁸⁵

L'articolo 10-*bis* comma 9 prevede, inoltre, la non rilevanza d'ufficio dell'abuso del diritto in sede processuale. Questa soluzione normativa si pone in aperto contrasto con quanto affermato dai giudici di legittimità che hanno sostenuto l'applicabilità d'ufficio del

¹⁸³ F. GALLO, La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale, *Rass. Trib.* 2015, 6, 1336

¹⁸⁴ G. INGRAO, L'evoluzione dell'abuso, *cit.* 1461

¹⁸⁵ E. MARELLO, Elusione fiscale e abuso del diritto: profili procedurali e processuali, in *Giur. It.*, luglio 2010, 1734. In tema di onere della prova nell'ambito di accertamenti antiabuso si vedano anche P. RUSSO L'onere probatorio in ipotesi di "abuso del diritto" alla luce dei principi elaborati in sede giurisprudenziale, *il fisco* n. 9 del 2012, pag. 1-1301; P. IOVINO, in *Controlli fiscali*, AA.VV., Egea, Milano, 2011,

principio del divieto di abuso sulla base del rango comunitario e costituzionale dello stesso¹⁸⁶, nonché sulla base del principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.¹⁸⁷

Autorevolissima dottrina ha espresso critiche rispetto a questa posizione della Suprema Corte sulla base dell'inesistenza nell'ordinamento processuale di una regola *secondo cui sarebbero rilevabili d'ufficio i principi (rectius, le eccezioni fondate su principi) che hanno rango elevato nello Stufenbau* e dell'impossibilità per il giudice tributario come per quello civile “di rilevare d'ufficio un elemento costitutivo della domanda, perché ciò significherebbe accogliere una domanda diversa da quella proposta. Più

¹⁸⁶Cass. 21 gennaio 2011 n. 1372: “Si è, così, ritenuta formata una clausola generale antielusiva (analoga alla General Anti Avoidance Rule, GAAR, degli ordinamenti di common law), di matrice comunitaria per quanto attiene ai c.d. tributi armonizzati (i.v.a., accise, diritti doganali), a partire dalla sentenza in causa C - 255/02, Halifax, e costituzionale - secondo Sez. Un., 30055 e 30057/08 - per i tributi non attribuiti alla competenza degli organi comunitari, quali le imposte dirette, per i quali trae origine dall'art. 53 Cost.. Il rango comunitario o costituzionale del principio ne comporta - secondo una costante giurisprudenza - l'obbligo di applicazione d'ufficio anche nel giudizio di legittimità”.

¹⁸⁷Cass., ss.uu., 30057 del 2008: “La fattispecie dell'abuso del diritto e la sua valutazione da parte del giudice non trova di per sé ostacolo nella mancata allegazione di tale situazione da parte dell'Amministrazione finanziaria. Ciò in quanto nel processo tributario, pur essendo l'oggetto del giudizio delimitato dalle ragioni poste a fondamento dell'atto di accertamento, il tema relativo all'esistenza, alla validità e all'opponibilità all'Amministrazione finanziaria del negozio (...)deve ritenersi acquisito al giudizio per effetto dell'allegazione da parte del contribuente, il quale è gravato dell'onere di provare i presupposti di fatto per l'applicazione delle norme da cui discendono i costi ed i crediti vantati: ne consegue, anche in ragione dell'indisponibilità della pretesa tributaria, la rilevanza d'ufficio delle eventuali cause di invalidità o di inopponibilità del negozio stesso.”

*precisamente, il giudice non può rilevare d'ufficio i vizi dell'avviso di accertamento, che debbono essere dedotti dal ricorrente come motivi del ricorso, ossia come causa petendi della domanda*¹⁸⁸.

E' stato osservato come la previsione del comma 9 potrebbe essere in contrasto con l'orientamento della Corte di Giustizia Europea, che aveva sancito la disapplicazione del principio dell'intangibilità della cosa giudicata, ove la sua applicazione impedisse di accertare l'esistenza di pratiche abusive¹⁸⁹. Tale orientamento sarebbe la dimostrazione che la regola del primato del diritto europeo rispetto a quello interno è particolarmente sentita nel campo dell'elusione fiscale, in quanto elemento distorsivo del principio di libera concorrenza, tanto da travalicare persino la definitività del giudicato¹⁹⁰.

In caso di ricorso, viene poi prevista la riscossione dei tributi e dei relativi interessi, sono posti in riscossione, ai sensi dell'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e, successive modificazioni, e dell'articolo 19, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, viene pertanto confermata l'esclusione della riscossione provvisoria come già previsto dall'articolo 37-*bis* in tema di elusione fiscale.

¹⁸⁸ TESAURO F. Elusione e abuso, op. cit. 701-703

¹⁸⁹ CGE 3 settembre 2009 causa C-2/08 Fallimento Olimpiclub

¹⁹⁰ M. SCUFFI, La codificazione dell'abuso del diritto secondo il D. Lgs. 128/2015, Riv. Dir. Trib. 3/2015, 246, che conclude affermando che *“in questo quadro di supremazia ed immanenza del diritto europeo, l'escludere il rilievo d'ufficio diventa un vulnus a quell'onere di collaborazione del giudice nel controllare l'osservanza dei principi sovranazionali sui quali resta informata la compatibilità delle regole domestiche.”*

La previsione di chiusura, stabilita dal comma 12 dell'articolo 10-*bis*, appare di fondamentale importanza, alla luce di come è stata costruita la disciplina sull'abuso del diritto. Esso stabilisce che *“In sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie”*.

In sostanza tale previsione esplicita a livello normativo il carattere residuale dell'abuso del diritto, il quale può essere contestato esclusivamente in assenza di specifiche disposizioni.

Essa si è resa opportuna soprattutto alla luce di alcune *“distorsioni applicative”*¹⁹¹ del principio dell'abuso del diritto. Si è assistito spesso, nel passato all'utilizzo della motivazione *“antielusiva”* come motivazione volta a rafforzare ovvero ad avvalorare la violazione di specifiche norme tributarie, portando ad una notevole confusione.

Tale confusione è stata avvalorata anche dalla giurisprudenza di legittimità.

Sono intervenute nel corso del tempo numerose sentenze¹⁹² che hanno sovente utilizzato il principio dell'abuso come elemento

¹⁹¹ Cfr. A. CONTRINO La trama dei rapporti tra abuso del diritto, evasione fiscale e lecito risparmio d'imposta, in Dir. e Prat. Trib., 2016, 4, 1407

¹⁹² Cass. 30 novembre 2009, n. 25127, 16 febbraio 2010, n. 3571; 26 febbraio 2010, n. 4737 e 12 novembre 2010, n. 22994, che hanno ricondotto nel campo dell'abuso fattispecie di simulazione; Cass. 10 giugno 2011, n. 12788, che ha *“dispensato, dando per scontata l'esistenza di un principio di diritto in tale senso in realtà inesistente, una lettura in chiave antielusiva dell'art. 37, 3° comma, d.P.R. n. 600 del 1973, con applicazione anche a fattispecie interpositorie diverse da quella fittizia, in contrasto con la precedente Cass., sez. trib., 15 aprile 2011, n. 8671 e la più remota Cass., sez. trib., 3 aprile 2000, n. 3979”* (Cfr. A. CONTRINO, La trama dei rapporti, cit. Dir e prat, trib.2016, 4, 1407 e ss.)

rafforzativo di fenomeni evasivi, ovvero hanno ricondotto alla nozione di abuso comportamenti che con l'abuso avevano poco a che vedere, rappresentando in realtà ipotesi diverse, quali ad esempio la simulazione e l'interposizione fittizia.

Autorevole dottrina ha osservato, in relazione a tali orientamenti giurisprudenziali, come il “*concepire l'abuso come una categoria larga, in cui rientrano fenomeni eterogenei, aventi in comune unicamente l'indebito vantaggio fiscale, induce poi a considerare la simulazione come un passaggio intermedio della motivazione, il cui momento finale, e, quindi, ratio decidendi, è l'abuso (e non la simulazione). L'abuso prevale sull'evasione.*”¹⁹³

Ad esempio, con la sentenza n. 17159/2015, la Corte di Cassazione, dovendo trattare il caso di una sentenza di appello che aveva considerato elusive alcune operazioni societarie non comprese nell'elenco di operazioni descritto dall'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, ha evidenziato che la sentenza di secondo grado aveva motivato anche sulla base di una seconda argomentazione, ossia la nullità per difetto di causa dei contratti posti in essere dal contribuente, dando rilievo a quest'ultima motivazione nel confermare la sentenza di secondo grado.

E' stato osservato opportunamente come la sentenza, “*anziché rilevare la incompatibilità logica delle due motivazioni addotte dalla sentenza impugnata (se un atto è elusivo, è valido, e non può essere nel contempo nullo per mancanza di causa), dimostra una flessibilità evidente nel ricorso ad una pluralità di strumenti, tutti considerati*

¹⁹³TESAURO F. Elusione e abuso, cit

*fungibili all'unico obiettivo - apprezzabile, certamente - della effettività dell'obbligo di contribuzione".*¹⁹⁴

La previsione del comma 12 è da accogliere con favore per le maggiori garanzie di certezza che offre al contribuente, anche al fine di consentire a quest'ultimo l'esercizio ottimale del proprio diritto di difesa, reso difficile nei casi di avvisi di accertamento recanti motivazioni plurime basate anche a volte su presupposti contrastanti tra loro.¹⁹⁵

Il carattere di residualità dell'abuso sottolineato dalla nuova normativa è di fondamentale importanza considerato soprattutto il lato della sanzionabilità penale, dal momento in cui le condotte abusive non sono più penalmente perseguibili, diventa fondamentale andare a distinguere accuratamente ciò che costituisce vera e propria evasione, da ciò che può ritenersi abuso.

Proprio alla luce di ciò, contemporaneamente all'entrata in vigore dell'articolo 10-*bis*, anche la Cassazione, sez. pen., 20 ottobre

¹⁹⁴ M. BASILAVECCHIA L'art. 10-bis dello Statuto: "the dayafter" di (in "GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria" n. 1 del 2016, pag. 5)

¹⁹⁵ Tali aspetti critici sono stati colti dalla giurisprudenza di legittimità che con la sentenza Cass. 30 novembre 2009, n. 25197 ha evidenziato come "*non è legittimo l'intento dell'amministrazione di formulare una motivazione contraddittoria, al fine di predisporre una giustificazione di 'riserva' del provvedimento, da essa non integrabile in fase contenziosa: in primo luogo, perché l'atto impositivo rappresenta pur sempre la conclusione di un procedimento amministrativo, in cui si esprime una pretesa che, per essere conforme alla legge, può basarsi su elementi concorrenti, ma non su dati contrastanti; in secondo luogo, perché l'alternatività delle ragioni giustificatrici della pretesa, lasciando l'amministrazione arbitra di scegliere, nel corso della procedura contenziosa, quella che più le convenga secondo le circostanze, espone indebitamente controparte ad un esercizio difensivo difficile o talora impossibile*".

2015, n. 43809, ha evidenziato come sia un approccio erroneo quello di contestare l'abuso o l'elusione fiscale, in presenza di fenomeni più correttamente inquadrabili come evasivi, affermando che *“resta salva la possibilità di ritenere, nei congrui casi, che (...) operazioni qualificate in precedenza dalla giurisprudenza come semplicemente elusive integrino ipotesi di vera e propria evasione”* (punto 16)

7. L'interpello

L'ultimo comma dell'articolo 10-*bis* prevede che il contribuente possa proporre interpello, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c) della Legge 212/2000, per ricevere dall'Amministrazione finanziaria un parere sull'abusività di determinate operazioni.

L'attuale disciplina in materia di interpello antiabuso si è resa applicabile a decorrere dal 4 gennaio 2016¹⁹⁶. Il decreto legislativo 24

¹⁹⁶ La legge delega 11 marzo 2014, n. 23, all'articolo 6, ha dettato istruzioni per la revisione dell'istituto dell'interpello, essenzialmente incentrate su tre distinte esigenze: - garantire una maggiore omogeneità nel contesto della disciplina, sia per quanto attiene alla classificazione delle diverse tipologie di interpello sia, principalmente, per quanto riguarda la regolamentazione degli effetti e della procedura applicabile; - ridurre i tempi complessivi di lavorazione delle istanze per assicurare una maggiore tempestività nella redazione dei pareri; - procedere ad una razionalizzazione dell'istituto anche attraverso la tendenziale eliminazione delle forme di interpello “obbligatorio”, attraverso un bilanciamento del peso degli oneri posti a carico dei contribuenti rispetto ai benefici, valutabili essenzialmente in termini di monitoraggio preventivo, per l'amministrazione finanziaria (Cfr. Circolare Agenzia delle entrate 9/2016). La riforma voluta dalla legge delega è stata attuata dal Governo attraverso il decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156 al Titolo I, rubricato

settembre 2015, n. 156 ha modificato l'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, provvedendo ad integrare la norma, che riguardava il solo interpello "ordinario", al fine di ricomprendervi tutte le tipologie di interpello.

La lettera c) del comma 1 dell'articolo 11 ha introdotto la figura dell'interpello "anti abuso", che sostituisce l'interpello antielusivo di cui all'articolo 21, comma 9, della legge 413 del 1991 (espressamente abrogato, dall'articolo 7, comma 6, del decreto).

La modifica normativa è da accogliere con favore in quanto garantisce una maggiore certezza nei termini, in quanto prevede per l'Amministrazione Finanziaria il termine di 120 giorni per fornire una risposta, decorso il quale si perfeziona il silenzio assenso alla soluzione prospettata dal contribuente¹⁹⁷.

Revisione della disciplina degli interpelli, in attuazione delle indicazioni di principio contenute nella legge delega, in vigore a decorrere dal primo gennaio 2016. L'articolo 8, comma 1 del decreto rinvia a provvedimenti del Direttore dell'Agenzia per la fissazione delle regole procedurali necessarie per l'attuazione della nuova disciplina, il provvedimento del Direttore prot. n. 27 emesso in conformità a quanto previsto è stato emesso il 4 gennaio, data a decorrere dalla quale si rendono applicabili le riforme normative. Riguardo alle modifiche introdotte alla disciplina degli interpelli si vedano, tra gli altri, FANELLI, Nuovo regime dell'interpello basato sulla responsabilizzazione del contribuente, *Corr. Trib.* 2015, 3717 ss., FORMICA Omogeneizzazione del sistema degli interpelli, *Il Fisco*, 2015, 1 ss., RIZZARDI, La disciplina unificata per gli interpelli, *Corr. Trib.*, 2016, 1707 ss., LOI, Gli interpelli ordinario e disapplicativo, per l'abuso e le ipotesi di elusione, nel quadro della rinnovata disciplina dell'interpello, in AA.VV. *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, a cura di GLENDI, CONSOLO, CONTRINO, 2016, 77 ss., GALLO, op. cit. *Rass. Trib.* 2015, 1315 ss.

¹⁹⁷ La previgente disciplina di cui al comma 9 dell'articolo 21, L. 413/1990, che disciplinava gli interpelli antiabuso prevedeva che "la mancata comunicazione del parere da parte dell'Agenzia delle entrate entro 120 giorni e dopo ulteriori 60 giorni dalla diffida ad adempiere da parte del contribuente equivale a

La Circolare dell’Agenzia delle entrate n. 9 del 2016 ha chiarito, circa il contenuto delle istanza di interpello antiabuso che *“In considerazione della portata generale dell’abuso – riferibile, rispetto al passato, a qualsivoglia operazione (fatti, atti e contratti) e soprattutto a qualsiasi profilo impositivo - le istanze presentate non potranno genericamente limitarsi a chiedere il parere dell’Agenzia in ordine alla abusività di una determinata operazione o fattispecie, ma dovranno declinare, nel dettaglio: - gli elementi qualificanti l’operazione o le operazioni; - il settore impositivo rispetto al quale l’operazione pone il dubbio applicati le puntuali norme di riferimento, comprese quelle passibili di una contestazione in termini di abuso del diritto con riferimento all’operazione rappresentata; - le “valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell’impresa ovvero dell’attività professionale del contribuente”.*

L’istanza di interpello antiabuso deve riguardare dunque una fattispecie concreta e personale e deve indicare il settore impositivo per il quale si intendono conoscere gli eventuali profili di abusività. Ciò si rende necessario in quanto, l’applicabilità generalizzata della disciplina dell’abuso a tutti i settori impositivi implica la possibilità che una fattispecie sia abusiva ai soli fini di alcune imposte, piuttosto che per altre. La precisa indicazione nell’istanza del settore impositivo per il quale si vuole ottenere risposta garantisce al contribuente la

silenzio assenso”. In pratica, in caso di mancata risposta dell’Amministrazione finanziaria il silenzio assenso non era automatico, ma si perfezionava esclusivamente a seguito della presentazione di una diffida ad adempiere, e dopo ulteriori 60 giorni da tale presentazione.

chiarezza della risposta dell'Amministrazione e all'amministrazione la possibilità di valutare l'abusività dell'operazione, al di fuori della procedura di interpello, in relazione alle imposte che non sono state oggetto dell'istanza. E' evidente che tale possibilità resta in piedi solo laddove la fattispecie oggetto dell'istanza sia priva di sostanza economica, ma sia stata ritenuta non abusiva nel settore impositivo per cui è stata presentata l'istanza in quanto non realizza un vantaggio fiscale indebito essenziale e laddove le ragioni extrafiscali addotte dal contribuente non siano ritenute valide.

La risposta all'interpello da parte dell'Amministrazione Finanziaria deve contenere una motivazione adeguata, che sia in relazione con le argomentazioni addotte da contribuente. In particolare, se l'Amministrazione non condivide la soluzione proposta dal contribuente, propendendo per l'abusività della fattispecie descritta nell'istanza, essa dovrebbe dar conto puntualmente delle circostanze per cui non ritiene corretta la soluzione del contribuente. La motivazione dovrebbe essere resa anche rispetto alle valide ragioni extrafiscali addotte nell'istanza, non limitandosi ad affermare apoditticamente che le stesse non si ritengono adeguate.

Una questione di interesse potrebbe essere capire se l'Amministrazione sia tenuta ad argomentare nella risposta riguardo alla presenza o meno di tutti gli elementi costitutivi di una fattispecie di abuso. La Prassi sinora emanata dall'Amministrazione è indirizzata nel senso di terminare l'analisi degli elementi costitutivi non appena si riscontra l'assenza di anche uno solo degli stessi, e di affrontare il tema delle valide ragioni economiche solo quando si configurino tutti gli elementi.

In ogni caso, è proprio l'accuratezza nella motivazione della risposta da parte dell'Amministrazione che consente al contribuente di verificarne la congruenza e decidere se conformarvisi¹⁹⁸.

La risposta fornita all'istanza di interpello, ai sensi del comma 3 dell'articolo 11 della L. 212/2000, vincola ogni organo dell'Amministrazione Finanziaria, con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al richiedente, da ciò deriva, ai sensi della stessa norma, la nullità degli atti a contenuto impositivo o sanzionatorio emessi in difformità alla risposta¹⁹⁹. Tali disposizioni sono chiaramente applicabili nel presupposto che la fattispecie sia stata rappresentata in sede di interpello in maniera veritiera e corretta²⁰⁰.

Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate n. 185630 del 7 agosto 2018 è stato disposto che vengano pubblicate sul sito dell'Agenzia delle entrate le risposte in relazione alle istanze di interpello ordinario, probatorio, antiabusivo e disapplicativo di cui

¹⁹⁸ F. PISTOLESI, L'interpello antiabuso, in AA.VV. Abuso del diritto ed elusione fiscale, Torino, 2017, 151

¹⁹⁹ Anche qui la nuova disciplina presenta una significativa novità rispetto all'articolo 21 L.413/1990, che non prevedeva direttamente la nullità dell'azione di accertamento difforme, ma al comma 3, presupponeva un'inversione dell'onere della prova in fase contenziosa, a carico della Parte che non si uniformava al parere.

²⁰⁰ In merito si sottolinea che, nel caso in cui l'Agenzia delle entrate abbia fornito una risposta favorevole al contribuente, tale circostanza non impedisce che la stessa eserciti i poteri di controllo di cui agli articoli 32 d.P.R. 600/1973 e 52 d.P.R. 633/1972, al fine di eseguire un riscontro circa la veridicità dei dati e delle informazioni fornite in sede di presentazione dell'istanza di interpello. In tal caso, si ritiene che laddove si riscontrassero incongruenze o anomalie in sede di verifica, l'Amministrazione debba procedere in ogni caso alla procedura di accertamento "rafforzata" prevista dall'articolo 10-bis, in relazione alla quale si fa rinvio al paragrafo precedente.

all'art. 11 della L. 212/2000 e alle istanze di consulenza giuridica presentate da associazioni sindacali e di categoria, ordini professionali e altri enti, fornite a partire dal primo settembre 2018²⁰¹.

La volontà alla base del provvedimento di pubblicazione delle risposte è quella di rispondere ad un dovere di trasparenza e di informazione della pubblica amministrazione *“al fine di favorirne l’efficacia, l’imparzialità e la pubblicità, consentendo al contribuente la più ampia conoscenza di tutte le soluzioni interpretative adottate dell’Agenzia nell’ambito dell’istituto dell’interpello”*.

La valenza per i contribuenti delle risposte pubblicate non è chiaramente quella attribuibile a Circolari o Risoluzioni dell’Agenzia delle entrate²⁰², le stesse sono pubblicate solo in rispondenza ad un

²⁰¹ Nel provvedimento viene previsto che *“La pubblicazione è prevista dal Provvedimento con riferimento alle risposte rese dalle sole strutture centrali dell’Agenzia, considerando che, sulla base delle indicazioni contenute nel Provvedimento prot. 27 del 4 gennaio 2016 e delle numerose istruzioni di servizio impartite agli uffici Consulenza delle Direzioni regionali, queste ultime devono trasmettere alle strutture centrali le istanze presentate in tutti i casi in cui il quesito verta su fattispecie per le quali non sussistano precedenti di prassi, nonché nei casi di incertezza e complessità. La trattazione delle istanze di interpello a cura delle strutture regionali è, infatti, 4 limitata alle ipotesi in cui le Direzioni Centrali competenti si siano già pronunciate sulla fattispecie oggetto del quesito. I nuovi rafforzati obblighi di trasparenza contenuti nel presente Provvedimento rendono quanto mai essenziale che trovino puntuale applicazione le predette regole di riparto di competenze tra le strutture regionali e quelle centrali dell’Agenzia in materia di istanze di interpello e consulenza giuridica”*.

²⁰² Lo stesso provvedimento del 7 agosto 2018 stabilisce che *“Nei casi in cui le risposte alle istanze di interpello e di consulenza giuridica contengano chiarimenti interpretativi del tutto nuovi, modifichino l’orientamento adottato in precedenti documenti di prassi amministrativa, garantiscano maggiore uniformità di comportamento o rispondano alle istanze per la stessa questione o questioni analoghe tra loro presentate da un numero elevato di contribuenti, nonché in ogni altro caso in cui si ritenga di interesse*

obbligo di trasparenza ed informazione, ma non sembra che un contribuente che, in presenza di una fattispecie analoga, si adegui alla risposta pubblicata, possa invocare la nullità da un'eventuale azione di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria emesso in difformità rispetto alle risposte pubblicate. Tuttavia può ragionevolmente generarsi un legittimo affidamento del contribuente soprattutto in caso in cui si sia adeguato a più risposte contenenti il medesimo principio.

8. L'articolo 10-bis, tra soluzione di problemi e nuove e vecchie perplessità

Terminata l'analisi puntuale della clausola generale antiabuso di cui all'articolo 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente è possibile svolgere alcune prime brevi considerazioni.

E' evidente che una norma generale antiabuso presenta intrinsecamente caratteri di astrattezza e generalità, necessari ai fini dell'efficacia della stessa norma.

Sicuramente la norma introduce una maggiore certezza nella materia, soprattutto a livello procedimentale. Per quanto riguarda gli elementi della nozione di abuso del diritto, come si è cercato di evidenziare lungo il presente capitolo, si può notare che essi presentino, in astratto diversi profili di circolarità e sovrapposizione, che si chiariranno, probabilmente solo attraverso l'esperienza

generale il chiarimento fornito, la pubblicazione avviene sotto forma di circolare o di risoluzione (art. 11, c. 6 dello Statuto del contribuente)".

applicativa, laddove saranno l'Amministrazione finanziaria in primis, e i giudici poi a delineare il perimetro dell'abuso.

Allo stato, essendo la normativa di recente applicazione non è possibile trarre univoche conclusioni circa l'efficacia o meno della stessa nell'arginare i comportamenti dei contribuenti volti a cogliere nelle falle del sistema normativo le vie per ottenere vantaggi fiscali disapprovati e contrari ai principi e alle norme del sistema.

Nel capitolo successivo si tenterà di svolgere un'analisi circa l'implementazione della clausola antielusiva generale nei vari comparti impositivi, valutando gli effetti dell'introduzione della nuova norma rispetto al quadro normativo e giurisprudenziale ad essa precedente, e provando a sollevare alcune problematiche e criticità applicative.

Capitolo 3. L'abuso del diritto nei singoli comparti impositivi e nel contesto comunitario

1. L'abuso nelle imposte dirette. Alcuni casi concreti.

L'indagine che si condurrà nel presente paragrafo mira a verificare se, con l'introduzione nell'articolo 10-bis della l. 212/2000 di una nozione normativa di abuso del diritto *alias* elusione, con riferimento a casi concreti di operazioni compiute dai contribuenti, emergano cambiamenti rilevanti nell'approccio dell'Amministrazione finanziaria, rispetto a quando vigeva nell'ordinamento l'articolo 37-*bis* del d.P.R. 600/1973, coesistente con un principio di divieto di abuso del diritto esclusivamente di origine pretoria. A tali fini, si farà riferimento a talune fattispecie affrontate dalla prassi amministrativa al fine di comprendere quali siano gli effetti sostanziali che la modifica normativa ha prodotto, sebbene tale analisi, per via del breve tempo intercorrente tra il presente lavoro e l'entrata in vigore dell'articolo 10-*bis* sia ancora precoce per trarre delle conclusioni definitive ed esaustive.

Dopo l'introduzione dell'articolo 10-*bis* l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato alcune risoluzioni nelle quali ha affrontato il tema della sussistenza o meno di un abuso del diritto. In particolare, per

analizzare l'evoluzione della prassi amministrativa e comprenderne le interazioni con le modifiche legislative, a titolo esemplificativo si analizzeranno le risoluzioni che hanno riguardato operazioni di scissione²⁰³, che, tra l'altro, sono state oggetto anche di diverse risposte ad interpelli antielusivi pubblicate sul sito dell'Agenzia delle entrate in conformità al provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 7 ottobre 2018.

La Risoluzione n. 97/E del 25 luglio 2017 riguarda il caso di una scissione proporzionale seguita dalla cessione delle partecipazioni nella società scissa. In particolare l'intenzione dei soci della società scissa era cedere a terzi il ramo operativo dell'azienda, mantenendo la proprietà del ramo immobiliare. Si tratta di un classico caso di trasferimento indiretto del complesso aziendale, che viene veicolato anziché direttamente attraverso una cessione d'azienda, attraverso la cessione di partecipazioni. L'operazione ipotizzata era la scissione del ramo immobiliare in una beneficiaria neocostituita, e la successiva cessione delle partecipazioni nella società scissa.

In questo caso l'operazione non è stata ritenuta abusiva dall'Agenzia delle entrate, sulla base dell'assenza del carattere indebito del vantaggio fiscale conseguito²⁰⁴, la scelta del contribuente tra la circolazione diretta o indiretta del complesso aziendale è stata ritenuta legittima, in quanto le due alternative sono legislativamente poste sullo stesso piano²⁰⁵, per cui non contrasta con la *ratio* di alcuna

²⁰³ Ris. N. 97/E del 25 luglio 2017 e Ris. n. 98/E del 26 luglio 2017

²⁰⁴ Neutralità della scissione e tassazione del capital gain, in luogo della tassazione della plusvalenza sul complesso aziendale trasferito

²⁰⁵ Si legge nella Risoluzione 97/E del 2017 “*Questi due diversi regimi fiscali, limitatamente alla circolazione dell'azienda, risultano alternativi in quanto, sebbene*

norma o principio del sistema tributario scegliere un'operazione piuttosto che un'altra.

Nella risoluzione viene inoltre specificato che gli effetti ottenuti attraverso la scissione e la successiva cessione delle quote di partecipazione sono gli stessi effetti ottenibili attraverso un'operazione di conferimento e successiva cessione di partecipazioni, operazione che, ai sensi dell'articolo 176, comma 3²⁰⁶, è qualificata espressamente come operazione non elusiva. La ragione per cui non viene ritenuta elusiva tale operazione è che comunque il conferimento in neutralità non comporta l'emersione in capo al soggetto beneficiario di maggiori valori ai fini fiscali²⁰⁷ e che non vi è un mutamento nel regime fiscale dei beni conferiti, per cui non si realizzano, neanche attraverso la successiva cessione delle quote, salti d'imposta, né si verifica un'attribuzione dei beni ai soci della beneficiaria che continuano a detenere gli stessi come beni di secondo grado. Un ragionamento sulla *ratio* della norma del 176 comma 3 aveva già indotto autorevole dottrina a contestare la possibilità di

comportino criteri di imputazione del reddito imponibile, valori fiscali e carichi fiscali differenti, essi costituiscono alternative diverse, tutte poste sullo stesso piano e aventi, quindi, pari dignità fiscale, rimesse ai contribuenti per dare concreta attuazione ai loro interessi economici e, pertanto, il vantaggio fiscale così ottenuto non può qualificarsi di per sé come indebito.”

²⁰⁶Secondo l'articolo 176, comma 3 del T.U.I.R. “Non rileva ai fini dell'art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, il conferimento dell'azienda secondo i regimi di continuità dei valori fiscali riconosciuti o di imposizione sostitutiva di cui al presente articolo e la successiva cessione delle partecipazioni ricevuta per usufruire dell'esenzione di cui all'art. 87, o di quella di cui agli artt. 58 e 68, comma 3”. In dottrina

²⁰⁷G. CORASANITI, *Profili tributari dei conferimenti in natura e degli apporti in società*, Cedam, 2008, pag. 262.

ritenere elusive le operazioni di scissione e successiva cessione delle partecipazioni, considerati i medesimi effetti fiscali di queste operazioni rispetto a quelle di conferimento espressamente qualificate come non elusive²⁰⁸.

Altre osservazioni che sono servite ad argomentare l'assenza di un vantaggio fiscale indebito in caso di cessioni "indirette" d'azienda, riguardano la natura del regime di *participation exemption*. In dottrina è stato sostenuto che l'istituto della PEX non rappresenta un'agevolazione ma bensì un meccanismo atto a garantire il coordinamento tra la tassazione delle società e quella dei soci, in un sistema che, dopo la riforma del 2004, è orientato principalmente alla tassazione delle società. In quest'ottica la PEX serve ad evitare la doppia imposizione su plusvalenze che, se dovute alla presenza di riserve di utili, comunque si tradurranno in dividendi futuri da tassare al momento della distribuzione, ovvero se derivanti da plusvalori latenti sui beni saranno tassate interamente al momento della cessione degli stessi, e che intanto comunque, non essendo riconosciute fiscalmente, non generano ammortamenti deducibili²⁰⁹.

Da quanto specificato nella Risoluzione: *“resta inteso che, affinché non siano ravvisabili profili di abuso del diritto, la scissione*

²⁰⁸D. STEVENATO, Scissione dell'azienda e cessione delle quote: dov'è l'elusione?, in Dialoghi dir. trib., 2007, pag. 1576, E. Della Valle, Profili elusivi/"abusivi" della circolazione indiretta del complesso aziendale, Fisco, 2014, 35, 3409, M. BEGHIN, La scissione societaria, l'elusione tributaria e i mulini a vento di Cervantes, Riv. Dir. Trib, 2010, II,56

²⁰⁹ S. PALESTINI - R. LUPI, Integralmente deducibili i costi connessi a plusvalenze o dividendi 'esclusi' in regime PEX, in Dialoghi Tributarî, n. 3/2012, E. DELLA VALLE, Profili elusivi/"abusivi" della circolazione indiretta del complesso aziendale di Fisco, 2014, 35, 3409,

deve caratterizzarsi come un'operazione di riorganizzazione aziendale finalizzata all'effettiva continuazione dell'attività imprenditoriale da parte di ciascuna società partecipante. Inoltre, non deve trattarsi di società sostanzialmente costituite solo da liquidità, intangibles o immobili, bensì di società che esercitano prevalentemente attività commerciali ai sensi dell'art. 87, comma 1, lettera d), del TUIR.” appare chiaro che l’Agenzia delle entrate non ha inteso rendere un parere di non abusività rispetto a qualsiasi scissione seguita dalla cessione di partecipazioni, ma solo ed esclusivamente ai casi in cui oggetto della scissione sia la separazione di “due distinti complessi aziendali”, nel presupposto del mantenimento da parte delle società risultanti del mantenimento del requisito della commercialità per la successiva cessione in PEX. Nel caso in cui oggetto della scissione siano singoli *assets*, la finalità della scissione, nel caso i soci della beneficiaria siano persone fisiche, potrebbe essere quella di cedere i beni attraverso la cessione delle quote esclusivamente per beneficiare del più favorevole regime sui *capital gains*²¹⁰.

²¹⁰ In tal senso anche P.SCARIONI e P. ANGELUCCI, in *Abuso del diritto e lease back, conferimenti di azioni e holding di famiglia, fusione vs liquidazione, scissione proporzionale di singoli beni*, in *Il nuovo abuso del diritto*, op.cit., 169-170, che rilevano come “*potendosi in effetti argomentare “a contrario” dal comma 3 dell’art. 176 del TUIR che nel nostro ordinamento esiste il principio secondo cui la circolazione di beni isolati, a differenza della circolazione di aziende o rami d’azienda, non può beneficiare della “traslazione” dell’onere impositivo in capo al cessionario (dalla citata disposizione dell’art. 176 del TUIR si potrebbe infatti, desumere, il principio generale secondo cui le aziende e i rami d’azienda possono circolare liberamente sia sotto forma di “universalità di cose”, beni di primo grado, sia sotto forma di partecipazioni sociali, beni di secondo grado, cosicché il venditore è legittimato a trasferire l’onere impositivo latente sui beni di primo grado in capo all’acquirente, che – acquistando la partecipazione – rileverà l’azienda o il ramo d’azienda sottostanti a costi storici*”.

I precedenti orientamenti di prassi avevano invece affermato l'elusività ai sensi dell'articolo 37-*bis* delle operazioni di scissione e successiva cessione delle partecipazioni anche nel caso in cui oggetto della scissione fossero distinti rami aziendali quando seguita dalla rivendita delle quote societarie da parte dei soci persone fisiche²¹¹. E' evidente che l'Agenzia delle Entrate con la risoluzione del 2017 ha fatto un passo avanti rispetto alla connotazione del vantaggio fiscale²¹² dell'operazione che non viene ritenuto indebita. Tali diverse

²¹¹Si vedano le risoluzioni 3 novembre 2000, n. 166/E; 14 novembre 2001, n. 183/E; 4 ottobre 2007, n. 281/E; 22 marzo 2007, nn. 56 e 58; 7 aprile 2009, n. 97/E; 2 ottobre 2009, n. 256/E. Nella risoluzione n. 97/E del 7 aprile 2009, nella quale si legge *“Come chiarito in diverse pronunce dal soppresso Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, l'operazione di scissione di una società volta esclusivamente a consentire la divisione, in regime di neutralità fiscale, di un complesso aziendale in più sistemi economici, ciascuno dei quali proporzionalmente idoneo a svolgere attività imprenditoriale, non presenta profili di elusività, qualora non sia preordinata né alla successiva rivendita delle quote societarie da parte dei soci persone fisiche, al mero scopo di spostare la tassazione dei beni di primo grado (asset), normalmente più onerosa, ai beni di secondo grado (quote di partecipazione), soggetta al più mite regime del capital gain, né al compimento di altri fatti, atti o negozi volti ad un più ampio disegno elusivo. La prospettata operazione di scissione parziale proporzionale non viene posta in essere con l'intento di riorganizzare il complesso aziendale attraverso la creazione di più sistemi in un'ottica di continuità aziendale ed imprenditoriale, ma sembra costituire solo una fase intermedia di un più complesso disegno unitario finalizzato alla creazione di una o più società "contenitori", destinate ad accogliere i rami operativi dell'azienda da far circolare, successivamente, sotto forma di partecipazioni. In tal modo, i soci persone fisiche possono beneficiare del meno oneroso regime di tassazione sui capital gains ex articolo 68, comma 3, del Tuir rispetto a quello ordinario di tassazione sulla cessione di azienda o ramo d'azienda ai sensi dell'art. 86, comma 2, del Tuir”*.

²¹² L'Agenzia delle entrate si sofferma sul carattere indebita del vantaggio fiscale, senza soffermarsi sulla quantificazione del vantaggio e sulla sua stessa esistenza. Appare tuttavia opportuno osservare che le modifiche normative introdotte sulla tassazione dei

valutazioni però non sembrerebbero essere il frutto della modifica normativa: l'indebito vantaggio fiscale definito dall'articolo 10-*bis*, come già sottolineato nel capitolo precedente si connota per avere finalità contrarie allo spirito delle norme e dei principi tributari, cioè implica quell'aggiramento già necessario ai fini della configurabilità di una manovra elusiva ai sensi dell'articolo 37-*bis*, e lo stesso ragionamento fatto nella risoluzione del 2017 sarebbe stato altrettanto valido anche prima dell'entrata in vigore dell'articolo 10-*bis*.

E' dunque evidente già in questa risoluzione, un cambiamento della sensibilità dell'Amministrazione finanziaria nell'approccio alla verifica della sussistenza o meno dell'elusione *alias* abuso del diritto.

capital gains delle persone fisiche potrebbero non comportare necessariamente che l'operazione di cessione indiretta sia quella meno onerosa. Se ad esempio si fa riferimento alla risoluzione 97/E del 2009, all'epoca vigeva una tassazione sulla cessione delle partecipazioni da parte delle persone fisiche che prevedeva la tassazione al 12,5% per le partecipazioni non qualificate, e la tassazione del 49,72% della plusvalenza con le aliquote ordinarie Irpef, mentre per la tassazione delle cessioni di aziende o di beni immobili era prevista la tassazione per intero delle plusvalenze realizzate con le ordinarie aliquote IRPEF. Risultava molto evidente con tali modalità di tassazione il vantaggio fiscale della cessione indiretta. La Finanziaria 2018, intervenendo sull'art. 27, comma 1, DPR n. 600/73, ha modificato il regime di tassazione degli utili e delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate detenute in società, da persone fisiche non in regime d'impresa, equiparandolo a quello previsto per le partecipazioni non qualificate, con conseguente assoggettamento alla ritenuta a titolo d'imposta del 26% (già in precedenza le aliquote di tassazione per le partecipazioni non qualificate erano state innalzate dal 12,5% al 20%, fino ad arrivare al 26%). L'innalzamento delle al tassazione sui *capital gains* potrebbe non comportare in automatico un vantaggio fiscale della cessione indiretta di beni o aziende, ma il risultato finale potrebbe variare da caso a caso, dipendendo anche dal valore dei beni/aziende cedute rispetto al loro costo fiscale, nonché dalle aliquote IRPEF dei cedenti.

Innanzitutto, si nota la centralità dell'individuazione dell'eventuale connotazione indebita del vantaggio quale elemento costitutivo dell'abuso del diritto, che, come già ampiamente descritto nei capitoli precedenti, a seguito dello sviluppo di taluni orientamenti giurisprudenziali anteriori all'entrata in vigore dell'articolo 10-bis aveva perso terreno rispetto all'assenza di valide ragioni economiche, talvolta ritenuta elemento sufficiente a configurare un'operazione abusiva. Nel percorso logico delineato dalla risoluzione ai fini della valutazione dell'abusività delle operazioni prospettate dal contribuente si sottolinea che si procede innanzitutto *“alla verifica dell'esistenza del primo elemento costitutivo – l'indebito vantaggio fiscale - in assenza del quale l'analisi antiabusiva deve intendersi terminata. Diversamente, al riscontro della presenza di un indebito vantaggio, si proseguirà nell'analisi della sussistenza degli ulteriori elementi costitutivi dell'abuso (assenza di sostanza economica ed essenzialità del vantaggio indebito). Infine, solo qualora si dovesse riscontrare l'esistenza di tutti gli elementi, l'Amministrazione Finanziaria procederà all'analisi della fondatezza e della non marginalità delle ragioni extra fiscali.”*

Dunque, nel descrivere prioritariamente il percorso da seguire nella valutazione dell'eventuale abusività della fattispecie oggetto di interpello, sembrerebbe che l'Agenzia delle entrate abbia scelto una metodologia da utilizzare nelle risposte agli interpelli antiabuso, che comporta la verifica in successione della sussistenza degli elementi

costitutivi dell'abuso, individuando *in primis* l'eventuale vantaggio fiscale indebito²¹³.

La immediatamente successiva Risoluzione n. 98/E affronta il caso di una scissione parziale non proporzionale finalizzata a creare una nuova ai fini dell'assegnazione agevolata dei beni ai soci ai sensi dell'art. 1, commi 115-120, della legge n. 208 del 2015): la società scissa effettuerà tale assegnazione ai propri soci, mentre la beneficiaria continuerà la precedente attività di gestione immobiliare.

Nella risoluzione l'Agenzia sottolinea *in primis*, che la scissione è di regola un'operazione neutrale che non comporta la fuoriuscita dei beni dal regime d'impresa²¹⁴. Tuttavia, tale operazione potrebbe assumere valenza elusiva “*qualora, ad esempio, la stessa rappresentasse solo la prima fase di un più complesso disegno*

²¹³ Un simile percorso logico argomentativo viene individuato anche da Assonime nella Circolare 21 del 2016, pp.94-96 che richiama il ragionamento condotto dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 25758 del 5 dicembre 2014.

²¹⁴ Viene esplicitato nella risoluzione il seguente ragionamento “*In particolare, i plusvalori relativi ai componenti patrimoniali trasferiti dalla scissa alla società beneficiaria, mantenuti provvisoriamente latenti dall'operazione in argomento, concorreranno alla formazione del reddito secondo le ordinarie regole impositive vigenti al momento in cui i beni fuoriusciranno dalla cerchia dei beni relativi all'impresa, vale a dire, saranno ceduti a titolo oneroso, formeranno oggetto di risarcimento (anche in forma assicurativa) per la loro perdita o danneggiamento, saranno assegnati ai soci, ovvero destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa*”. A commento di tale risoluzione S. PALESTINI, L'Agenzia ha cambiato approccio verso le operazioni di scissione? in "Amministrazione e Finanza" n. 11 del 2017, pag. 33 sottolinea che, a completamento di tale ragionamento, occorre osservare “*che il recupero delle imposte sulla plusvalenza avviene tramite i maggiori redditi imponibili prodotti ascrivibili all'indeducibilità degli ammortamenti sulle plusvalenze latenti, per cui non è necessario attendere fattispecie realizzative che potrebbero differire la tassazione all'infinito*”.

unitario volto alla creazione di società "contenitore" (di immobili, di azienda, ecc.) e alla successiva cessione delle partecipazioni da parte dei soci persone fisiche, con l'esclusivo fine di spostare la tassazione dai beni di primo grado (i.e., gli immobili, ecc.) ai beni di secondo grado (i.e., titoli partecipativi) soggetti a un più mite regime impositivo (capital gain)".

Inoltre viene specificato che affinché non vi siano profili di elusività la scissione non deve essere di fatto volta all'assegnazione dei beni della scissa o della beneficiaria attraverso la formale attribuzione dei medesimi a società di mero godimento, non connotate da alcuna operatività, al solo scopo di rinviare *sine die* la tassazione delle plusvalenze latenti sui beni trasferiti usufruendo del regime di neutralità fiscale²¹⁵. L'Agenzia delle entrate nel parlare di società di

²¹⁵L'attuale disciplina tributaria della scissione, che all'articolo 173 del TUIR ne stabilisce la neutralità fiscale, considerandola un'operazione non realizzativa, non esclude la possibilità che ad essere oggetto della scissione non sia un ramo aziendale ma singoli beni, ciò che appare necessario ai fini della neutralità è la continuità dei valori fiscali e la permanenza dei beni trasferiti nel regime d'impresa. Al contrario, la norma precedente alla riforma del 2003 che riguardava le operazioni di scissione, il comma 16 dell'art. 123-bis del TUIR inizialmente stabiliva che "*Le disposizioni dell' art. 10 della legge 29 dicembre 1990, n. 408 , sono da interpretare nel senso che si applicano anche alle operazioni di scissione, disconoscendosi in ogni caso i vantaggi tributari nell'ipotesi di scissioni non aventi per oggetto aziende o complessi aziendali, anche sotto forma di partecipazioni, ovvero in quelle di assegnazione ai partecipanti di ciascuno dei soggetti beneficiari di azioni o quote in misura non proporzionale alle rispettive partecipazioni nella società scissa*". Tale disposizione venne soppressa con il D. Lgs. 8.10.97 n. 358, introduttivo dell'articolo 37-bis del d.P.R. 600/1973. Allo stato pertanto, potrebbe ritenersi pacifica la legittimità della scissione di beni che non costituiscano un'azienda, anche se qui pare sollevarsi il dubbio che anche se non seguita da una cessione delle partecipazioni l'operazione potrebbe comportare, per le persone fisiche, un vantaggio fiscale indebito costituito dal differimento della tassazione delle plusvalenze. Al fine di argomentare in tal

mero godimento non le identifica espressamente con le società “di comodo” di cui all’articolo 30 della legge 23 dicembre 1994 n. 724, limitandosi ad osservare che, nel caso specifico i canoni di locazione prodotti dalla società “*hanno permesso alla società scindenda di non soggiacere alla disciplina delle c.d. società di comodo*”.

Tuttavia, in merito appare opportuno interrogarsi sulla presenza nell’ordinamento fiscale di un rimedio specifico contro l’utilizzo delle società di comodo, attraverso la normativa sopra richiamata²¹⁶, che

senso sarebbe richiesta la dimostrazione che in realtà i beni sono confluiti in una società beneficiaria della scissione ma di fatto sono stati posti nella disponibilità personale dei soci. Così si era espressa anche l’Agenzia delle entrate con la risoluzione 5/E del 9 gennaio 2006, che desumeva la natura di contenitori” delle società risultanti dalla fusione dalla presenza di elementi quali l’unipersonalità, la ristretta base familiare della società scissa, la gestione degli immobili a titolo di locazione.

²¹⁶ Sulla funzione assolta da tale disciplina nell’ordinamento giuridico si segnalano diverse posizioni in dottrina. Hanno sostenuto una funzione antievasiva della disciplina R.LUPI, *Le società di comodo come disciplina antievasiva*, in *Dialoghi Trib.* 2006,1097, MELIS G. *Disciplina delle società di comodo e presunzione di evasione: non sarà forse ora di eliminarla?* In *Dialoghi trib.*, 2006, 1325; A. RENDA, *La disciplina delle società non operative e l’abuso del diritto: un difficile connubio*, in *Dir. e Prat. Trib.* 2012, 996, mentre hanno rilevato una funzione antielusiva della disciplina F. TESAURO, in *Le società di comodo. Regime fiscale e scioglimento agevolato*, all. il fisco, 1995 n.22, 9, G. FALSITTA, *Le società di comodo e il paese di Acchiappacitrulli*, in G. FALSITTA, *Per un fisco civile*, Milano, 1996, 12, M. NUSSI, *La disciplina impositiva delle società di comodo tra esigenze di disincentivazione e rimedi incoerenti*, in *Riv. dir. fin.*, 2010, 50; L. PEVERINI, *Società di comodo ed imposta patrimoniale: il contrasto tributario all’utilizzo distorto dello strumento societario*, in *Giur. comm.*, 2013, 260). R. MICELI, in *Società di comodo e statuto fiscale dell’impresa*, Pisa, 2017, Id. *La funzione della disciplina delle società di comodo*, in *Riv. Dir. Trib.* 2/2018, 206-207, individua una funzione propria della disciplina delle società di comodo, che consisterebbe nell’esclusione delle stesse dall’applicazione dello statuto dell’impresa, che in quanto espressione di una

dispone la tassazione di un reddito minimo al mancato superamento di determinati requisiti di operatività previsti. Apparirebbe pertanto opportuno chiedersi se sia necessario differenziare, ai fini della verifica dell'abusività tra società operative e società di comodo vista tale specifica disciplina, che comunque garantisce una tassazione delle società "contenitore"²¹⁷.

Secondo l'Amministrazione finanziaria la scissione preordinata all'assegnazione agevolata dei beni ai soci, non contrasta con la ratio della norma agevolativa volta ad offrire l'opportunità di estromettere dal regime d'impresa a condizioni agevolate gli immobili per i quali non vi siano condizioni di impiego mediamente profittevoli, ed essendo prevista anche da una circolare²¹⁸ la possibilità di attribuire i beni agevolabili solo ad alcuni dei soci. Ciò è ritenuto valido anche nel caso la società immobiliare che si viene a costituire effettua la propria attività nei confronti dei soci²¹⁹.

Si è già più volte osservato nel presente lavoro come, alla luce della valutazione del carattere indebito del vantaggio fiscale conseguito sia fondamentale individuarne il contrasto con la *ratio* delle norme fiscali. In questo specifico caso l'Agenzia delle entrate

commercialità, genererebbe se applicato a società di mero godimento, incoerenze logiche ed anomalie giuridiche-

²¹⁷ In tal senso si veda anche S. PALESTINI, L'Agenzia ha cambiato approccio verso le operazioni di scissione? in "Amministrazione e Finanza" n. 11 del 2017, pag. 33

²¹⁸ Circolare Agenzia delle entrate n. 26/E del 1° luglio 2016

²¹⁹ Nel caso affrontato dalla risoluzione, secondo quanto prospettato dagli istanti non si prevede la cessione delle quote delle società coinvolte nella scissione e gli immobili della beneficiaria continueranno ad essere locati senza essere destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa di conduzione di beni immobili, mentre la società scissa sarà liquidata dopo l'assegnazione agevolata degli immobili ai soci.

individua le finalità della norma direttamente dalla relazione illustrativa alla legge di stabilità 2016²²⁰. La ricerca della volontà del legislatore attraverso l'esame dei lavori preparatori all'emanazione della legge, identificabili nel complesso di atti parlamentari, relazioni di accompagnamento, proposte dibattute e non trasfuse nella legge, è di sicura utilità per ricostruire la *ratio* delle norme impositive²²¹, tuttavia, è sempre stato molto dibattuto nella teoria del diritto il valore dei lavori preparatori nell'interpretazione della norma tributaria. Come osservato da autorevole dottrina l'esame dei lavori preparatori risulta di maggior pregio nel caso di un'attività legislativa rapida e di breve vigenza della norma, come spesso accade nel settore tributario, caratterizzato dal susseguirsi di disposizioni, anche di breve durata, spesso dettate da esigenze contingenti²²². Tuttavia, nel caso di disposizioni tributarie risalenti, un'individuazione della *ratio legis* basata sul contenuto delle relazioni di accompagnamento o sull'esame dei lavori preparatori potrebbe risultare anacronistica rispetto all'evoluzione del sistema tributario, per cui la stessa andrebbe

²²⁰ Si legge nella Risoluzione 98/E "Ciò detto, la scelta operata appare in linea con la *ratio* della norma che emerge dalla relazione illustrativa alla legge di stabilità 2016, secondo cui il regime agevolativo in questione è diretto ad offrire "l'opportunità (assegnazione ai soci o anche trasformazione in società semplice) per estromettere dal regime d'impresa - a condizioni fiscali meno onerose di quelle ordinariamente previste - quegli immobili per i quali ad oggi non si presentano condizioni di impiego mediamente profittevoli".

²²¹ Sul ruolo della *ratio legis* nell'interpretazione delle norme A.MOSCARINI *Ratio legis* e valutazioni di ragionevolezza della legge, Torino, 1996, 17, BIONDI B. *Ratio legis*, in Nov. D.I., XIV, Torino, 1967, 895

²²² Cfr. FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Padova, 2012, p. 200-201

contestualizzata e coordinata con l'evoluzione storica delle fattispecie tributarie, per cui sarebbe opportuna un'interpretazione delle finalità delle disposizioni che veda la combinazione dell'argomento psicologico con un'interpretazione storico evolutiva.

L'amministrazione, pur nel rilasciare parere favorevole rispetto all'operazione rappresentata torna a sottolineare in questa risoluzione l'elusività della successiva cessione delle quote delle società risultanti dalla scissione quando i soci siano persone fisiche, tuttavia, alla luce della coeva risoluzione 97/E, ciò dovrebbe essere valido esclusivamente nel caso in cui oggetto della scissione siano beni quali ad esempio gli immobili, e non un complesso aziendale²²³, considerato che è stata affermata l'alternatività tra circolazione diretta e indiretta di aziende senza che si realizzi un vantaggio fiscale indebito.

L'abusività della scissione e successiva cessione di partecipazioni quando oggetto della scissione siano stati singoli beni e non un complesso aziendale è stata messa in discussione da Assonime, che ha osservato come si dovrebbe considerare legittima la scelta tra la tassazione di beni di secondo grado e di primo grado, e ciò sarebbe comprovato dall'esclusione del beneficio della *participation exemption* nel caso in cui manchi il requisito della commercialità²²⁴.

²²³ Dunque, il riferimento alla successiva cessione d'azienda nel testo della Risoluzione 98/E dovrebbe intendersi come un refuso, superato dal nuovo orientamento della risoluzione 97/E, come sottolineato anche da Assonime nella Circolare 20/2017, pag. 13

²²⁴Viene osservato nella Circolare Assonime n. 21 del 2017, pag. 11, che *“Anche per i singoli beni di impresa, infatti, si può osservare che non vi è alcun principio che imponga la cessione diretta in luogo della cessione indiretta. Ed anzi, proprio il fatto che, ad esempio, ove manchi un'effettiva attività commerciale viene escluso il beneficio della*

Secondo tale posizione il vantaggio fiscale conseguito non sarebbe indebito di per sé.

Vale osservare che anche il presupposto dell'effettiva continuazione dell'attività imprenditoriale dovrebbe essere valutato nell'attualità, coordinandolo con quanto viene affermato nella relazione illustrativa al d.lgs. 128/2015 introduttivo della clausola generale antiabuso. Secondo la relazione illustrativa la scelta tra fusione e liquidazione non realizza di per sé un vantaggio fiscale indebito: *“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. Affinché si configuri abuso andrà dimostrato il vantaggio fiscale indebito concretamente conseguito e, cioè, l’aggiramento della ratio legis o dei principi dell’ordinamento tributario”*. Orbene, appare lecito interrogarsi circa la possibilità che

PEX e si applica il regime ordinario di tassazione/deduzione delle plus/minusvalenze sulle partecipazioni, costituisce una riprova che la cessione indiretta di singoli beni è prevista ed ammessa dall’ordinamento. Più in particolare occorre tenere presente che l’ordinamento ha già i propri presidi per quanto attiene alla eventuale circolazione, in via indiretta, di beni singoli diversi dai compendi aziendali. Quando, infatti, si procede all’attribuzione ad una società beneficiaria di beni singoli già posseduti dalla società scissa, la scissione implica che i soci si collochino nella stessa situazione in cui si sarebbero trovati qualora fossero stati ab origine titolari di una partecipazione in una società che non gestisce un’attività di impresa. Conseguentemente, quando la società scissa sia posseduta da soci IRES o da imprenditori, la scelta di cedere i beni in via indiretta, ossia, ad esempio, tramite il realizzo della partecipazione nella beneficiaria, non consente di per sé di godere di un regime di tassazione più mite rispetto alla cessione dei singoli beni, non essendo assistita dalla PEX”.

tale ragionamento debba essere applicato anche nel caso di un'ipotesi di scissione liquidatoria²²⁵.

Ad avviso di chi scrive, questo passaggio della relazione illustrativa non esclude, a prescindere, la possibilità che un'operazione di fusione per incorporazione (o di scissione) che comporti l'estinzione di una società al pari della liquidazione possa essere considerata abusiva ai sensi dell'articolo 10-*bis*, ma, l'eventuale violazione di norme e principi tributari dovrebbe essere valutata caso per caso, con riguardo alle peculiarità delle fattispecie affrontate. Infatti, liquidazione e fusione (o anche una scissione totale) in linea astratta possono ritenersi negozi alternativi, ma appare necessario analizzare la situazione di fatto in cui essi vengono concretamente utilizzati per concludere circa l'assenza di profili elusivi.

Si ipotizzi ad esempio il caso estremo il cui tutte le attività societarie vengano liquidate prima della fusione, e nella società risulti presente esclusivamente la liquidità derivante dalla liquidazione. Ora, si potrebbe considerare in ogni caso legittima la fusione della società o, ad esempio, la scissione in società appartenenti ai medesimi

²²⁵ Sollevano dubbi circa la possibilità di considerare elusiva la scissione di singoli beni P.SCARIONI e P.ANGELUCCI, in *Abuso del diritto e lease back*, conferimenti di azioni e holding di famiglia, fusione vs liquidazione, scissione proporzionale di singoli beni, in *il nuovo abuso del diritto*, op.cit., 2016, p. 169, secondo i quali *“In realtà, anche per l'operazione di scissione (come per la fusione) il regime di neutralità rappresenta una scelta legislativa volta a rispettare la natura civilistica non realizzativa dell'operazione, con la conseguenza che tale regime non può dipendere dall'oggetto che viene scisso, che può anche non essere un'azienda o un ramo d'azienda, ma soltanto un bene isolato (ad es. un immobile, un brevetto, un marchio, e finanche semplici disponibilità finanziarie), né più né meno come accade nella fusione, qualora sia incorporata una società che possiede solo un bene specifico o disponibilità di cassa”*.

soci?²²⁶. Si dovrebbe in tal caso verificare ulteriormente la destinazione della liquidità? Se questa venisse utilizzata per distribuire dividendo ai soci della società originaria, o per rimborsare un finanziamento soci, potrebbe ritenersi che l'operazione sia abusiva?

Sempre in tema di scissione verte la Risposta n. 21 del 3 ottobre 2018, pubblicata sul sito internet dell'Agenzia delle entrate²²⁷.

Il contenuto della risposta non sembra innovativo, quantomeno ai fini delle imposte sui redditi²²⁸, confermando l'assenza di un vantaggio fiscale indebito nell'operazione di scissione²²⁹. In questa

²²⁶ In questo caso occorre valutare se, anche alla luce della nuova norma e soprattutto dei chiarimenti forniti nella relazione illustrativa sarebbe possibile, considerare tale operazione elusiva dell'norme che prevedono l'imponibilità dei dividendi (artt. 47 e 89 del TUIR), richiedendo previamente la distribuzione di riserve di utili e poi il successivo conferimento in una società di nuova costituzione.

²²⁷ Il caso affrontato riguarda una società che possiede un immobile strumentale utilizzato come sede dell'attività imprenditoriale. Si tratta di un caso di scissione del ramo immobiliare dal ramo industriale di una società partecipata interamente da persone fisiche.

²²⁸ in quanto, in linea di principio, l'operazione di scissione è fiscalmente neutrale e il passaggio del patrimonio della società scissa ad una o più società beneficiarie - che non usufruiscano di un sistema di tassazione agevolato - non determina la fuoriuscita degli elementi trasferiti dal regime ordinario d'impresa, e i plusvalori latenti relativi ai componenti patrimoniali trasferiti concorreranno alla formazione del reddito secondo le ordinarie regole impositive vigenti al momento in cui i beni fuoriusciranno dalla cerchia dei beni relativi all'impresa, ossia, verranno ceduti a titolo oneroso, diverranno oggetto di risarcimento (anche in forma assicurativa) per la loro perdita o danneggiamento, verranno assegnati ai soci, ovvero destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

²²⁹ Altri casi di scissione sono trattati nelle successive risposte n. 40, n. 65, 68 e n.75, n. 139 nelle quali, salve le peculiarità dei singoli casi, si ribadiscono principi già espressi nella precedente prassi, per cui non è utile soffermarvisi. In sostanza, la scissione, di per sé, viene ritenuta l'operazione più idonea a riorganizzare le attività, quando l'intento del contribuente è la loro separazione, anche in presenza di contrasti di gestione tra i soci, o

risposta non vengono riproposte le precisazioni circa la possibile elusività della scissione riportate nelle risoluzioni 97/E e 98/E, tuttavia ciò potrebbe semplicemente derivare dal fatto che nell'istanza era chiara la volontà di continuare entrambe le attività svolte dalla società scissa e non vi era alcun riferimento all'eventualità di cedere le partecipazioni.

La risposta n. 30 dell'8 ottobre 2018 invece considera elusiva un'operazione di conferimento e successiva scissione²³⁰.

L'Agenzia delle entrate ha ritenuto abusiva questa operazione ravvisando tutti gli elementi previsti dall'articolo 10-*bis*. In particolare, il vantaggio fiscale viene individuato nel risparmio d'imposta derivante dalla fruizione della neutralità nel conferimento di partecipazioni in una società neocostituita e nella successiva scissione parziale della conferitaria, in luogo dell'applicazione del principio generale dei conferimenti in società, previsto dall'articolo 9 del TUIR, per i soggetti non imprenditori titolari di partecipazioni minoritarie, che prevede che il conferimento di tali partecipazioni sia assimilato ad

nei casi in cui alcuni soci desiderino uscire dalle attività societarie (è il caso delle scissioni asimmetriche).

²³⁰ La fattispecie riguarda una società partecipata pariteticamente da quattro soci persone fisiche, i quali intendono trasferire le proprie partecipazioni nella società ciascuno in una subholding unipersonale. L'operazione prospettata nell'istanza prevede la creazione di una Newco nella quale conferire le partecipazioni, usufruendo del regime a realizzo controllato di cui all'articolo 177, comma 2 del Tuir, che riguarda il conferimento di partecipazioni di controllo²³⁰ e prevede la possibilità di non far emergere plusvalenze imponibili qualora il valore di iscrizione della partecipazione e, pertanto, l'incremento di patrimonio netto effettuato dalla società conferitaria, risultino pari all'ultimo valore fiscale, presso i soggetti conferenti, delle partecipazioni conferite. Successivamente si prospetta la scissione non proporzionale della Newco in quattro società unipersonali ciascuna posseduta da un unico socio.

una cessione, comportando la realizzazione di plusvalenze fiscalmente imponibili. Tale vantaggio viene considerato indebito perché attraverso l'operazione di conferimento nella Newco si usufruisce di una neutralità che il legislatore non dispone ordinariamente per i conferimenti effettuati dalle persone fisiche, considerati quali operazioni realizzative, con alcune eccezioni. L'eccezionale disciplina di cui all'articolo 177 comma 2 è rivolta ai casi in cui il conferimento riguarda l'acquisizione del controllo, che nella fattispecie, non è l'obiettivo finale delle operazioni poste in essere, ma solo lo strumento per beneficiare di un vantaggio fiscale, dal momento che, con la scissione nessuno dei soci deterrà una partecipazione di controllo.

Dunque, verificata la presenza di un vantaggio fiscale indebito, l'Agenzia delle entrate prosegue con il secondo passaggio, la verifica dell'assenza della sostanza economica. L'operazione viene considerata priva di sostanza economica in quanto, per raggiungere le finalità descritte nell'istanza sarebbe stato sufficiente che ciascun socio effettuasse direttamente il conferimento delle proprie partecipazioni nelle società unipersonali, i passaggi intermedi del conferimento alla Newco e della successiva scissione non proporzionale sono, privi di sostanza economica, in quanto non aventi altro scopo che non sia quello di conseguire un vantaggio fiscale. Dunque, l'assenza di sostanza viene valutata andando a fare una verifica in termini oggettivi degli strumenti giuridici utilizzati per raggiungere il risultato voluto dal contribuente²³¹.

²³¹ Il terzo elemento costitutivo dell'abuso, l'essenzialità del vantaggio fiscale viene ritenuto sussistente in quanto le operazioni di conferimento e di scissione, non

La risposta n. 70 affronta il caso di una scissione totale non proporzionale asimmetrica in favore di beneficiarie unipersonali neocostituite, incorporate successivamente dalle società socie (prima della società scissa e poi delle beneficiarie). Lo stesso risultato si sarebbe realizzato se la società iniziale si fosse scissa direttamente a favore dei soci, con trasferimento pro-quota delle perdite fiscali alle beneficiarie. L'operazione realizzata, secondo l'Agenzia delle entrate non realizza un vantaggio fiscale, dal momento che nell'operazione alternativa gli effetti fiscali sarebbero stati i medesimi²³².

Una successiva risposta pubblicata, la n. 91, affronta il caso di un'operazione di scissione di società semplice in società semplici, volta a dividere tra gruppi familiari il patrimonio immobiliare. Il principio interessante espresso nella risposta, che sancisce la non abusività dell'operazione è che, pur non essendo soggetta alla neutralità fiscale di cui all'articolo 173 del TUIR²³³, la scissione prefigurata non dà luogo a tassazione, in quanto essendo la società semplice soggiacente alle regole di tassazione applicabili per le persone fisiche, il trasferimento di beni immobili tramite scissione, non è un trasferimento a titolo oneroso (salvo i ristori) non rientra in nessuna delle fattispecie imponibili previste dall'articolo 67 del TUIR.

sarebbero state compiute in assenza del vantaggio fiscale. Da ultimo, l'Agenzia delle entrate analizza le motivazioni extra fiscali addotte nell'istanza non ritenendole valide al fine di giustificare l'operazione così come prospettata.

²³² Salva la verifica del requisiti per il riporto delle perdite previsti dall'articolo 172, comma 7.

²³³ Come già affermato nella risoluzione 102/2009 tale disciplina è applicabile solo in presenza di imprese commerciali

Un altro caso interessante affrontato dall’Agenzia delle entrate, che non riguarda le operazioni di scissione, nel quale sono stati ritenuti sussistenti i presupposti per l’abusività dell’operazione è quello trattato dalla Risoluzione 99/E del 27 luglio 2017. L’operazione prospettata è finalizzata all’assegnazione agevolata del bene ai soci, ai sensi dall’articolo 1, commi da 115 a 120, della legge 28 dicembre 2015, n. 208. Il bene non poteva essere agevolato in quanto bene strumentale, pertanto nell’interpello la società istante prospetta un’operazione che prevede il conferimento, in neutralità fiscale ex articolo 176 del Tuir, dell’azienda in una Newco, mentre l’immobile, rimanendo in capo alla conferente, verrebbe concesso in locazione alla Newco conferitaria. L’immobile in tal modo separato dall’azienda, avrebbe così acquisito i requisiti per poter fruire dell’assegnazione agevolata ai soci. Successivamente all’assegnazione, la Società sarebbe stata sciolta e la partecipazione nella Newco assegnata ai soci.

L’Agenzia delle entrate ha provveduto nella risoluzione a verificare la presenza di tutti gli elementi costitutivi di un’operazione abusiva. In primo luogo il vantaggio fiscale che sarebbe conseguito dall’operazione è stato ritenuto indebito in quanto in contrasto con la ratio della disciplina dell’assegnazione agevolata dei beni ai soci che è rivolta esclusivamente ai beni non strumentali per destinazione, la modifica della destinazione d’uso dell’immobile, che la norma prevede possibile anche ai soli fini di fruire dell’agevolazione, in questo caso non avverrebbe nella sostanza ma solo formalmente, in quanto il bene sarebbe utilizzato dalla società conferitaria “*che svolgerebbe la medesima attività della Società (conferente), nonché*

sarebbe composta dai medesimi soci e avrebbe la medesima forma giuridica di società in nome collettivo”.

In secondo luogo, l’operazione viene considerata priva di sostanza economica in quanto presenta il carattere della circolarità, il risultato finale, dopo lo scioglimento della società conferente, non differisce da quella di partenza, se non per la proprietà dell’immobile, che passerebbe in capo ai soci, ma lo stesso sarebbe comunque destinato ad essere utilizzato nella medesima attività d’impresa²³⁴.

Nel caso appena esaminato è stato ritenuto dunque indebito il vantaggio fiscale conseguito attraverso la costituzione artificiosa dei presupposti per l’applicazione di una norma agevolativa, creando soltanto formalmente le condizioni per rientrare nel campo di applicazione della norma. Diversamente, l’Agenzia delle entrate ha più volte confermato la legittimità di operazioni mirate all’accesso a particolari regimi di favore, ma quando le operazioni non presentavano caratteri di artificiosità²³⁵.

²³⁴ Il vantaggio fiscale viene poi considerato essenziale in quanto non vengono individuati altri interessi economici nel compimento delle operazioni prospettate.

Infine le ragioni extrafiscali, non marginali prospettate nell’istanza, ovvero l’intenzione dei soci di sfruttare l’eventuale possibilità di vendere gli immobili non sono state ritenute apprezzabili.

²³⁵ Si veda il caso della risoluzione 98/E del 2017 sopra analizzata, in cui è stata ritenuta legittima la scissione preordinata all’assegnazione agevolata ad alcuni soci, o ancora le risoluzioni 93/E del 2016, nella quale è stato ritenuto legittimo che una società, anziché cedere direttamente un immobile ai promissari acquirenti lo assegnasse prima ai soci fruendo della disciplina dell’assegnazione agevolata, e 101/E del 2016, in cui sono stati ritenuti insussistenti profili di abuso nel caso in cui una società effettuasse una scissione parziale al fine di isolare i beni che potevano rientrare nella disciplina della trasformazione agevolata e poi procedesse alla trasformazione in società semplice.

Sicuramente, la disamina dei casi sopra riportati ha un carattere parziale ed esemplificativo, tuttavia, è già possibile ricavarne una prima valutazione degli effetti della modifica normativa.

In primo luogo si evidenzia l'intenzione dell'Amministrazione finanziaria di ricercare un metodo di analisi, basato sulla verifica in successione degli elementi costitutivi dell'abuso, partendo dall'indagine sul vantaggio fiscale indebito, passando per l'analisi della sostanza economica delle operazioni, e infine valutando l'essenzialità del vantaggio fiscale. Una volta verificata la presenza di tutti gli elementi si procede all'apprezzamento delle valide ragioni extra-fiscali.

Un siffatto metodo di analisi può essere valutato positivamente in quanto garantisce una bilanciata ponderazione di tutti gli elementi necessari ai fini della configurabilità di una fattispecie di abuso del diritto, rappresentando una evidente rottura rispetto al passato²³⁶.

²³⁶ in assenza di una norma generale antiabuso, soprattutto in conseguenza di taluni orientamenti giurisprudenziali ai quali si era adeguata l'Amministrazione finanziaria, si erano verificati molti casi in cui l'abusività delle operazioni era stata incentrata esclusivamente sull'assenza di valide ragioni economiche piuttosto che sulla verifica di un aggiramento di norme e principi tributari che connotasse il vantaggio fiscale conseguito. Tale approccio escludeva spesso la possibilità di conseguire legittimi risparmi d'imposta, al punto da indurre il legislatore dell'articolo 10-*bis* ad introdurre nel testo di legge, al comma 4 una previsione specifica.

2. L'abuso del diritto ai fini Iva

L'imposta sul valore aggiunto è un tributo armonizzato²³⁷ pertanto i fondamenti del divieto dell'abuso del diritto nell'ambito di tale imposta, come già precedentemente evidenziato in questo lavoro, sono da rinvenirsi nell'ambito dell'ordinamento tributario europeo, all'interno del quale è sempre stato avvertito il problema di evitare che le disposizioni comunitarie fossero utilizzate per perpetrare frodi o abusi²³⁸.

L'art. 131 della Direttiva 2006/112/CE dispone che *“Le esenzioni previste ai capi da 2 a 9 si applicano, salvo le altre disposizioni comunitarie e alle condizioni che gli Stati membri stabiliscono per assicurare la corretta e semplice applicazione delle medesime esenzioni e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso²³⁹”*.

²³⁷ L'armonizzazione delle legislazioni concernenti le imposte sulla cifra d'affari, le imposte di consumo e le altre imposte indirette, è prevista nell'articolo 113 del TFUE, nella misura in cui la stessa sia necessaria ad assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato comune. L'armonizzazione delle legislazioni relative all'Iva è avvenuta prima attraverso l'emissione di diverse direttive, tra le quali quella che ha dato un contributo decisivo è stata la Sesta direttiva del 17 maggio 1977, alla quale sono seguite numerose altre, fino ad un complessivo riordino della materia tradottosi nell'emanazione della direttiva 28.11.2006, n. 2006/112/CE, in vigore dal 1 gennaio 2007, che va a sostituire ben 33 direttive precedenti, divenendo oggi il testo di riferimento comunitario del tributo sul valore aggiunto. (Cfr. P. BORIA, *Diritto Tributario Europeo*, Milano, 2015, p. 220)

²³⁸ Corte di Giustizia 3 marzo 2005, Fini, C-32/03, par. 32 Corte di giustizia 23 marzo 2000, Diamantis, par. 33 Corte di Giustizia, 12 maggio 1988, Kefalax, par. 28

²³⁹ Una analoga previsione era contenuta anche nell'art 13 della VI Direttiva

Inoltre, l'articolo 395 della Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 stabilisce al primo comma che *“Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali.”*²⁴⁰

La Corte di Giustizia Europea ha riconosciuto che la lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla sesta direttiva. Un soggetto passivo non può dunque fare legittimamente affidamento sul fatto che sussista un contesto normativo che consente la frode, l'evasione fiscale o l'abuso.²⁴¹ Non esisteva, tuttavia, nelle direttive riguardanti l'imposta sul valore aggiunto, una espressa norma che sancisse il divieto di abuso andando a definirne compiutamente caratteristiche e limiti, rinvenendosi invece soltanto disposizioni antielusive specifiche. E' stata quindi la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, alle cui sentenze viene riconosciuto il valore di fonti normative, ad identificare gli elementi costitutivi dell'abuso del diritto.

Da tale giurisprudenza comunitaria in materia di abuso del diritto deriva che tale principio, ai fini dell'imposta sul valore

²⁴⁰ L'art. 27 della VI Direttiva aveva una formulazione analoga

²⁴¹ Corte di Giustizia, sentenza 29 aprile 2004, *GemeenteLeusden e HolinGroep BV cs contro Staatssecretaris van Financiën*, cause riunite C-487/01 C-7/02, Racc., I-05337, punti 76 e 77.

aggiunto, trovi applicazione diretta nei singoli ordinamenti²⁴², anche in assenza di clausole antiabuso specifiche²⁴³. Tale posizione è stata accolta pacificamente anche nell'ordinamento italiano²⁴⁴.

Da ciò deriva la necessità per il legislatore nazionale che introduca nell'ordinamento di uno Stato membro una clausola antielusiva generale valida anche ai fini Iva, di rispettare i limiti imposti da tale giurisprudenza anche con riguardo alle procedure ed agli oneri probatori imposti al contribuente.

Si è già visto come la sentenza che ha rappresentato il vero e proprio *leading case* in materia di abuso del diritto ai fini Iva sia stata

²⁴² In proposito, è interessante notare come, alcuni ordinamenti che hanno introdotto delle GAAR (*general anti-abuserules*) si sono astenuti dal prevederle o applicarle ai fini dell'Iva. Si veda ad esempio la clausola generale antiabuso introdotta dal Regno Unito, Part. 5, 206, Finance Act 2013.

²⁴³ Cfr. A.PAROLINI Commenti a margine sulla dottrina dell'abuso del diritto applicata all'imposta sul valore aggiunto, in *Elusione e abuso del diritto tributario*, a cura di G. MAISTO, Milano, 2009, p. 408

²⁴⁴ Si vedano, tra le altre, Cass. 10352/2006, Cass. 25374/2008. Anche l'Agenzia delle entrate nella Circolare 67/2007 ha specificato che “*a norma dell'articolo 234 (già articolo 177) del trattato, alla Corte di giustizia è riservato in via esclusiva il potere di interpretare in via pregiudiziale le norme comunitarie; in particolare, come affermato dagli stessi giudici comunitari un precedenti giurisprudenziali, l'interpretazione di una norma di diritto comunitario, resa dalla Corte nell'ambito delle proprie attribuzioni, chiarisce e precisa il significato e la portata della norma, quale deve o avrebbe dovuto essere intesa o applicata dal momento della sua entrata in vigore. Una sentenza della Corte che precisi il significato di una norma comunitaria, determinandone ampiezza e contenuto, viene quindi ad integrare e costituisce un tutt'uno con la norma interpretata ed ha la stessa immediata efficacia – con riguardo agli ordinamenti nazionali – di quest'ultima. L'accertata esistenza da parte dei giudici comunitari di una clausola generale antiabuso nel sistema della sesta direttiva ... fa sì che la stessa integri il contenuto della direttiva medesima e risulti quindi, anch'essa direttamente applicabile negli ordinamenti nazionali.*”

la sentenza Halifax²⁴⁵, che ha per la prima volta delineato gli elementi necessari ai fini della configurazione di una condotta abusiva nell'ambito del diritto comunitario, nonché gli effetti e le conseguenze derivanti dalla violazione del divieto di abuso.

Sebbene sia ricondotta a tale sentenza una definizione compiuta del divieto di abuso del diritto in materia di imposta sul valore aggiunto, la Corte di Giustizia ha affermato²⁴⁶ che il principio del divieto di pratiche abusive deve essere interpretato nel senso che, indipendentemente da una misura nazionale che gli dia attuazione nell'ordinamento giuridico interno, può essere direttamente applicato anche alle operazioni realizzate prima della pronuncia della sentenza Halifax, senza che vi ostino i principi della certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento²⁴⁷.

²⁴⁵ Corte di Giustizia, sentenza 21 febbraio 2006, causa C 255/02 *Halifax plc*

²⁴⁶ Corte di Giustizia, 22 novembre 2017, causa C-251/16 - *Cussens e a.*

²⁴⁷ Al punto 27 della sentenza *Cussens* la Corte di Giustizia così motiva, in primo luogo tali conclusioni “*occorre rilevare che il principio del divieto di pratiche abusive, quale applicato in materia di IVA dalla giurisprudenza derivante dalla sentenza della Corte nella causa Halifax, non costituisce una norma stabilita da una direttiva, ma trova il proprio fondamento nella costante giurisprudenza, citata ai punti 68 e 69 di tale sentenza, secondo la quale, da un lato, i singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme del diritto dell’Unione (v., in particolare, sentenze del 12 maggio 1998, *Kefalas e a.*, C-367/96, EU:C:1998:222, punto 20; del 23 marzo 2000, *Diamantis*, C-373/97, EU:C:2000:150, punto 33, e del 3 marzo 2005, *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, punto 32) e, dall’altro, l’applicazione della normativa dell’Unione non può estendersi fino a comprendere i comportamenti abusivi degli operatori economici (v., in tal senso, in particolare, sentenze dell’11 ottobre 1977, *Cremer*, 125/76, EU:C:1977:148, punto 21; del 3 marzo 1993, *General Milk Products*, C-8/92, EU:C:1993:82, punto 21, e del 14 dicembre 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, EU:C:2000:695, punto 51)”. Inoltre al punto 42 viene rilevato che “*nella sentenza nella causa Halifax, la Corte non ha limitato gli effetti nel tempo dell’interpretazione data del**

Il caso affrontato nella sentenza riguarda la banca Halifax plc, che, in virtù dell'effettuazione di operazioni attive in gran parte esenti, aveva un diritto alla detrazione, per effetto del pro-rata, estremamente limitato. La banca doveva effettuare la costruzione di alcuni *call centers* su terreni di proprietà e anziché procedere alla costruzione in via diretta, si era avvalsa di una serie di accordi stipulati con alcune società interamente controllate, che consentivano, a livello complessivo la detrazione di un'imposta maggiore rispetto a quella che sarebbe stata detraibile se la Halifax avesse eseguito i lavori sui terreni direttamente. La Corte di Giustizia ha ritenuto che il comportamento tenuto dalla Halifax costituisca una condotta abusiva, in quanto il complesso delle operazioni poste in essere, pur nel rispetto formale delle disposizioni 1) realizzava un vantaggio fiscale contrario all'obiettivo perseguito dalle medesime disposizioni (elemento oggettivo)²⁴⁸; 2) era stato posto in essere allo scopo essenziale di ottenere un vantaggio fiscale (elemento soggettivo)²⁴⁹. Solo la sussistenza di entrambi tali elementi integra una pratica abusiva²⁵⁰.

principio del divieto di pratiche abusive in materia di IVA. Ebbene, tale limitazione può essere ammessa solo nella sentenza stessa che statuisce sull'interpretazione richiesta, poiché tale esigenza garantisce la parità di trattamento degli Stati membri e degli altri soggetti dell'ordinamento nei confronti di tale diritto e rispetta, allo stesso modo, gli obblighi derivanti dal principio della certezza del diritto (v., in tal senso, sentenze del 6 marzo 2007, Meilicke e a., C-292/04, EU:C:2007:132, punto 36, nonché del 23 ottobre 2012, Nelson e a., C-581/10 e C-629/10, EU:C:2012:657, punto 91)".

²⁴⁸ Halifax, C-255/2002, punto 74

²⁴⁹ Halifax, C-255/2002, punto 75

²⁵⁰ Ciò è stato ribadito dalla Corte di Giustizia nella sentenza 15 marzo 2014, causa C-155/13 Sices

In materia di imposta sul valore aggiunto i casi di abuso che sono stati affrontati dalla Corte di Giustizia hanno riguardato tipicamente le ipotesi di costruzione artificiosa del diritto alla detrazione, del diritto all'esenzione o alla non imponibilità di determinate operazioni.²⁵¹

Con riferimento all'abuso del diritto alla detrazione, nel caso Halifax la Corte di giustizia ha stabilito che sarebbe contrario al diritto comunitario *“permettere ad un soggetto passivo di detrarre la totalità dell'Iva assolta a monte, laddove, nell'ambito delle normali operazioni commerciali, nessuna operazione conforme alle disposizioni del sistema delle detrazioni della VI direttiva o della legislazione nazionale che le traspone glielo avrebbe consentito o glielo avrebbe consentito solo in parte.”*²⁵²

Una parte della dottrina ha messo in discussione tale principio ritenendolo incompatibile con uno dei principi cardine del sistema dell'Iva, secondo il quale un'operazione imponibile secondo le sue intrinseche caratteristiche debba essere soggetta ad iva indipendentemente dallo scopo per cui la stessa sia stata posta in essere, da ciò deriva che, per il rispetto del principio di neutralità dell'imposizione²⁵³, non potrebbe essere negato il diritto a detrarre

²⁵¹ Cfr. M. LOGOZZO, L'abuso del diritto nell'Iva, in Abuso del Diritto ed elusione fiscale, a cura di E. DELLA VALLE, V. FICARI, G.MARINI, Torino, 2016, 229

²⁵² Halifax, C-255/2002, punto 78 ss.

²⁵³ La Corte di Giustizia ha evidenziato che il sistema delle detrazioni previsto dalla direttiva è inteso a sollevare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA mira, in tal modo, a garantire la perfetta neutralità per quanto riguarda l'onere fiscale di tutte le attività economiche, purché tali attività siano, in linea di principio, esse stesse soggette all'IVA (sentenze 22 febbraio 2001, causa C-408/98, Abbey National, punto 24; 8 febbraio

l'Iva addebitata in rivalsa. Secondo tale posizione il diritto alla detrazione potrebbe essere negato solo in caso di patologia della posizione attiva e solo quando il soggetto che esercita il diritto alla detrazione sia consapevole dell'abuso²⁵⁴.

Considerata la massima rilevanza del principio del diritto alla detrazione nel sistema dell'Iva²⁵⁵, correttamente è stato osservato che l'applicazione del principio del divieto di abuso del diritto in questo ambito, trova più facile applicazione nel caso i cui siano coinvolti soggetti che non hanno un pieno diritto alla detrazione, che pongano in essere operazioni allo scopo essenziale di beneficiare di una detrazione che non gli sarebbe mai spettata²⁵⁶.

Tra le sentenze rilevanti in tema di abuso del diritto alla detrazione, oltre alla già commentata sentenza Halifax, si ricorda la

2007, causa C-435/05, Investrand, punto 22, e 29 ottobre 2009, causa C-174/08, NCC Construction Danmark, punto 27, 27 ottobre 2011, C-504/10, Tanoarchs.r.o, punto 40)

²⁵⁴ L. SALVINI, L'elusione Iva nella giurisprudenza nazionale e comunitaria, in Corr. Trib. 2006, 3104, che a sostegno della propria posizione cita la sentenza Corte di Giustizia, 6 luglio 2006, Kittel

²⁵⁵ La Corte di Giustizia ha più volte ribadito come il diritto alla detrazione rappresenti, in quanto parte integrante del meccanismo dell'IVA, un principio fondamentale intrinseco al sistema comune dell'IVA che non può, in linea di principio, essere limitato (v. sentenze 8 gennaio 2002, causa C-409/99, Metropol e Stadler, punto 42; 26 maggio 2005, causa C-465/03, Kretztechnik, punto 33, e 15 aprile 2010, cause riunite C-538/08 e C-33/09, X Holding e Oracle Nederland, punto 37).

²⁵⁶ A.PAROLINI Commenti a margine sulla dottrina dell'abuso del diritto applicata all'imposta sul valore aggiunto, in Elusione e abuso del diritto tributario, a cura di G. MAISTO, Milano, 2009 p.412

contestuale sentenza *University of Huddersfield Higher Education Corporation*²⁵⁷ e la sentenza *BUPA Hospitals*²⁵⁸.

La sentenza *University of Huddersfield Higher Education Corporation* ha sempre ad oggetto un caso in cui è presente un soggetto che effettuando in prevalenza operazioni attive esenti ha un diritto alla detrazione limitato, che, dovendo eseguire alcuni lavori di ristrutturazione, al fine di recuperare l'Iva sugli acquisti, crea artificialmente delle operazioni attive a valle, costituendo un trust, con il quale stipula due contratti di locazione e sublocazione relativi agli immobili da ristrutturare²⁵⁹. Sulla base di argomentazioni analoghe a quelle del caso *Halifax*, la Corte di Giustizia ha ritenuto di disconoscere il diritto alla detrazione dell'Iva sugli acquisti, considerando l'abusività delle operazioni.

Nella sentenza *BUPA Hospitals*, la Corte di Giustizia nega il diritto alla detrazione ad un ospedale che al fine di eludere il divieto di detrazione dell'Iva assolta a monte, aveva stipulato accordi con fornitori per ricevere fatture in acconto, che se invece fossero state ricevute al momento di effettuazione dell'operazione non avrebbero fatto insorgere il diritto alla detrazione per effetto di una modifica

²⁵⁷ Corte di Giustizia, 21 febbraio 2006, causa C-223/03 *University of Huddersfield Higher Education Corporation*

²⁵⁸ Corte di Giustizia, 21 febbraio 2006, causa C-419/2006 *BUPA Hospitals*

²⁵⁹ C. ATTARDI, *Abuso del diritto e giurisprudenza comunitaria: il perseguimento di un vantaggio fiscale come scopo essenziale dell'operazione elusiva*", in *Dir. e Prat. Trib.*, 4/2008, 20627 ss.

normativa che stava per intercorrere nella disciplina nel Regno Unito²⁶⁰.

Su un piano rilevante in ambito di abusività del diritto alla detrazione si pone certamente la sentenza *Weald Leasing*²⁶¹, nella quale la Corte di Giustizia ha riconosciuto la legittimità del comportamento di un soggetto con un limitato diritto alla detrazione, che anziché acquistare i beni strumentali per l'esercizio della propria attività stipulava per gli stessi dei contratti di leasing con una società appartenente al medesimo gruppo, che poteva usufruire del diritto integrale alla detrazione. Il vantaggio fiscale individuato nell'operazione sarebbe consistito nella possibilità di diluire nel tempo l'IVA indetraibile. La Corte di giustizia ha stabilito che tale operazione non sia da considerarsi abusiva laddove le condizioni del contratto di leasing siano corrispondenti a quelle applicate secondo le normali logiche di mercato. Orbene, in questo caso la Corte di Giustizia nel ribadire il principio secondo il quale se il contribuente ha

²⁶⁰ Nella sentenza in oggetto, più dettagliatamente la Corte ricorda che la possibilità, in caso di versamenti di acconti anteriormente alla cessione del bene o alla prestazione di servizi, che l'IVA divenga esigibile all'atto dell'incasso, fino a concorrenza dell'importo incassato, costituisce un'eccezione alla regola e deve essere interpretata restrittivamente. Perché ci si possa giovare di tale deroga, occorre che tutti gli elementi della futura cessione o della futura prestazione siano già conosciuti ovvero che al momento del versamento dell'acconto i beni o i servizi siano specificamente individuati. Di conseguenza, pagamenti anticipati di una somma forfettaria versata per beni indicati in modo generico in un elenco, che può essere modificato in qualsiasi momento di comune accordo dall'acquirente e dal venditore e dal quale l'acquirente potrà eventualmente scegliere articoli, sulla base di un accordo da cui può recedere in qualsiasi momento unilateralmente recuperando la totalità del pagamento anticipato non utilizzato, non rientrano nell'ambito di applicazione di tale deroga.

²⁶¹Corte di Giustizia, 22 dicembre 2010, causa C- 103/09 *Weald Leasing*

la scelta tra due operazioni, la normativa comunitaria non impone la scelta di quella più onerosa dal punto di vista fiscale, ma egli ha, al contrario, pieno diritto a scegliere la forma volta a limitare la propria contribuzione.²⁶² Dalla lettura della sentenza emerge che in questo caso manca l'elemento oggettivo dell'abuso, ovvero il conseguimento di un vantaggio fiscale contrario allo spirito delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto²⁶³. L'operazione, pertanto, potrebbe considerarsi abusiva solo allorquando, la "contrarietà"²⁶⁴ agli scopi della sesta direttiva e delle norme nazionali che la traspongono si rinvenga nelle clausole contrattuali del contratto di leasing, come, ad esempio, nel caso in cui i canoni di locazione stabiliti siano molto più bassi del normale e non corrispondano ad alcuna realtà economica.²⁶⁵ La Corte aggiunge inoltre che spetta al giudice del rinvio stabilire se il coinvolgimento di una società terza intermediaria può integrare un'eventuale pratica abusiva.

La Corte di Giustizia allo stesso modo rinvia al Giudice nazionale nella sentenza 27 ottobre 2011, causa C- 504/10 Tanoarch s.r.o., riguardante il caso della cessione di un'invenzione non ancora registrata da parte di un soggetto già titolare, in comproprietà, dei

²⁶²Weald leasing, punto 27

²⁶³ La Corte argomenta che anche le operazioni di leasing sono regolate e disciplinate dalla Sesta direttiva e che, il ricorso al leasing non influiva sul meccanismo di applicazione dell'Iva né sulla percentuale di indetraibilità, dando luogo ad un vantaggio fiscale di tipo finanziario, che nei limiti in cui l'Iva viene debitamente e integralmente corrisposta non può essere negato (Cfr. BASILAVECCHIA M. L'autonomia contrattuale recupera sull'abuso del diritto, Gt, Rivista di Giurisprudenza tributaria 4, 2011, 289)

²⁶⁴ COLLI VIGNARELLI, Pratica abusiva e autonomia contrattuale: un ulteriore contributo della Corte di Giustizia UE, Rass.Trib., 2011, 6,1616

²⁶⁵Weald Leasing, punto 39

diritti sull'invenzione stessa. La Corte, in questo caso prima afferma l'astratta idoneità della cessione a far sorgere il diritto alla detrazione a monte²⁶⁶, per poi sottolineare che alcune circostanze del caso concreto quali *“il fatto che l'invenzione di cui trattasi non ha ancora dato luogo alla registrazione di un brevetto, che il diritto connesso a tale invenzione è detenuto da diverse persone che per la maggior parte sono stabilite al medesimo indirizzo e sono rappresentate dalla medesima persona fisica, che l'IVA dovuta a monte non è stata versata e che la società che ha ceduto la quota di comproprietà è stata sciolta senza liquidazione”*²⁶⁷ devono essere valutate dal giudice alla luce dei principi stabiliti dalla giurisprudenza della stessa Corte in tema di abuso del diritto.

Oltre all'abuso del diritto alla detrazione dell'imposta altre fattispecie abusive sotto poste al vaglio della Corte di Giustizia hanno riguardato l'indebito utilizzo di aliquote d'imposta ridotte ovvero di esenzioni non spettanti.

In merito si rammenta il caso di cui alla sentenza 21 febbraio 2008, causa C-425/06, Part Service²⁶⁸, in cui è stata ritenuto integrare i requisiti dell'abuso del diritto il comportamento di una società che, in

²⁶⁶Tanoarch s.r.o, punto 46 *“la cessione di una quota di comproprietà di un'invenzione, malgrado il fatto che quest'ultima non abbia dato luogo alla registrazione di un brevetto, può costituire, in linea di principio, un'attività economica assoggettata ad IVA. Ne consegue che un'operazione di questo tipo è idonea a far sorgere il diritto a detrazione dell'IVA versata o dovuta a monte”*.

²⁶⁷Tanoarch s.r.o, punto 53

²⁶⁸ Il rinvio alla Corte di Giustizia era avvenuto da Parte della Corte di Cassazione, che, a seguito della sentenza de giudici europei ha pronunciato, adeguandosi ai principi da essi espressi la sentenza 25374 del 17 ottobre 2008, già commentata nel Capitolo, cui si rinvia

luogo della stipula di un contratto di leasing, con relativa unicità della prestazione ai fini Iva, aveva parcellizzato le obbligazioni contrattuali in diverse prestazioni, di locazione, finanziamento, assicurazione e intermediazione, parte delle quali erano esenti ai fini Iva, così da ottenere un risparmio d'imposta. Secondo la Corte di Giustizia non è possibile considerare separatamente due prestazioni quando le stesse non sono indipendenti, ma l'una si configura quale accessoria dell'altra. In questa circostanza, il vantaggio fiscale è collegato all'esenzione, in forza dell'art. 13, parte B, lett. a) e d), della sesta direttiva, delle prestazioni affidate alla società controparte contrattuale della società di locazione finanziaria ed appare “*contrario all'obiettivo dell'art. 11, parte A, n. 1, della sesta direttiva, cioè l'imposizione di tutto ciò che costituisce la contropartita ottenuta o da ottenere da parte dell'utilizzatore*”²⁶⁹.

Sempre con riguardo al godimento indebito di esenzioni dall'imposta la Corte si è pronunciata con la recente sentenza 22 novembre 2017, causa C-251/16, Cussens e altri. La fattispecie concretamente sottoposta al vaglio dei giudici lussemburghesi riguarda le operazioni poste in essere dai proprietari di alcuni immobili in costruzione destinati alla vendita. Prima di procedere alla vendita di tali immobili, i proprietari hanno stipulato, con una società ad essi collegata, dei contratti di locazione ventennali aventi ad oggetto gli immobili, con contestuale retrolocazione a loro stessi. Dopo un certo periodo sono stati estinti per rinuncia i contratti di locazione e gli immobili sono stati ceduti a terzi, in esenzione da Iva, secondo quanto previsto dalla normativa irlandese per gli immobili

²⁶⁹punto 60

precedentemente oggetto di contratti di locazione di lunga durata (imponibili). Secondo la Corte di giustizia al fine di stabilire se nel caso di specie sia configurabile una pratica abusiva, occorre stabilire se risulta “*come rilevato dall’avvocato generale al paragrafo 94 delle conclusioni, che i beni immobili di cui al procedimento principale, prima della loro vendita ad acquirenti terzi, non erano ancora stati oggetto di un utilizzo effettivo da parte del proprietario o del locatario*”. In tal caso apparirebbe evidente che i contratti di locazione e retrolocazione, siano stati stipulati senza alcuna ragione diversa dal conseguimento di un risparmio fiscale.

Altri casi affrontati dalla Corte di Giustizia riguardano le differenze tra le normative dei diversi stati Membri e le possibilità che il contribuente sfrutti talune asimmetrie per conseguire un vantaggio fiscale indebito. Con la sentenza 22 dicembre 2010, causa C-277/09, RBS Deutschland holding GmbH, la Corte di Giustizia ha ritenuto non configurabile una fattispecie di abuso del diritto, in un caso in cui una società tedesca identificata nel Regno Unito, vi aveva acquistato degli autoveicoli detraendo l’Iva, concedendoli poi in leasing ad una società inglese in regime di non imponibilità in quanto le prestazioni di leasing, secondo la normativa Iva del Regno Unito erano territorialmente rilevanti in Germania, dove però non erano state assoggettate ad imposizione, perché ritenute rilevanti sul territorio inglese. Nel presupposto che i servizi prestati erano effettivi e svolti nell’ambito di un’attività economica reale²⁷⁰, la Corte di Giustizia

²⁷⁰ R.RIZZARDI in Abuso del diritto: svolta della Corte di Cassazione e della Corte Di Giustizia Ue, Corr. Trib., 9/2011, 666 sottolinea che in questo sta la differenza con la Sentenza Halifax: “*Ai punti 50 e 51 della sentenza C-277/09 si afferma che le*

ribadendo la libertà del contribuente di organizzare la propria attività economica anche in ragione di considerazioni di natura fiscale, ha ritenuto di escludere l'abusività delle operazioni²⁷¹.

Nel caso invece della sentenza 20 giugno 2013, C-653/11, Newey la Corte invece ha stabilito che, nel caso in cui le operazioni di cessione figurino contrattualmente localizzate in uno stato diverso da quello effettivo, al fine di sfruttare il vantaggio fiscale dovuto alla normativa più favorevole di uno dei due stati, le clausole contrattuali possono essere ignorate in quanto si è in presenza di una costruzione artificiosa, priva di effettività economica. E' evidente la differenza rispetto al caso RBS Deutschland holding GmbH, in cui invece le operazioni contrattualizzate corrispondevano alla realtà fattuale.

Dall'esame del contenuto delle sentenze della corte di Giustizia si evince come, al di là della definizione di abuso data nella sentenza

single operations controverse hanno avuto luogo tra due parti non correlate (la «RBSD» e la «Vinci»). Nello svolgimento della causa si dà per «pacifico» che tali operazioni non presentassero carattere artificioso e fossero state effettuate nell'ambito di normali scambi commerciali. Mancavano quindi elementi idonei a dimostrare l'esistenza di una costruzione artificiosa, priva di effettività economica, posta in essere unicamente al fine di ottenere un vantaggio fiscale, considerato che la «RBSD» è una società stabilita in Germania, che svolge attività di prestazione di servizi bancari e di leasing. Qui sta la differenza con il caso «Halifax», che porta ad un ribaltamento della conclusione».

²⁷¹ Come conclude M. BASILAVECCHIA in L'autonomia contrattuale recupera sull'abuso del diritto, Gt, Rivista di Giurisprudenza tributaria 4/2011, 289, l'impostazione della Corte di Giustizia appare la seguente "se è l'ordinamento a proporre delle asimmetrie, che consentono a delle operazioni di non essere tassate in alcuno degli Stati membri, ebbene l'utilizzo dell'asimmetria da parte dei soggetti passivi del tributo non può essere considerata pratica abusiva, là dove le operazioni esprimono una realtà commerciale e sono poste in essere da soggetti indipendenti".

Halifax, in alcuni dei casi affrontati²⁷² sembrerebbe che le operazioni considerate abusive siano quelle completamente artificiose, dove manca qualsiasi effettività delle stesse operazioni, dei contratti o delle clausole contrattuali. E' chiaro che in questi casi il discrimine è dato da una realtà fattuale diversa da quella contrattualmente rappresentata.

Ed ecco che appare molto labile il confine tra ciò che è abuso e ciò che è simulazione o frode tributaria²⁷³. L'Ufficio del massimario della Corte di Cassazione, sezione penale, nella Relazione illustrativa delle novità introdotte dal decreto legislativo 158/2015²⁷⁴, ha messo in evidenza la distinzione tra operazioni "simulate"²⁷⁵ ed operazioni "elusiva" di cui all'articolo 10-bis. A tal proposito viene richiamata la sentenza n. 36859 del 16 gennaio 2013, nella quale la Corte ha affermato che l'operazione si può considerare elusiva laddove esistente sotto il duplice giuridico ed economico; con il risultato di ritenere ricadente nella sfera punitiva penale l'operazione che, pur se valida sotto il profilo giuridico, è in realtà inesistente sul piano

²⁷²Ad esempio nelle sentenze Newey, Tanoarch, Cussens e altri e nella stessa Halifax

²⁷³ in dottrina, a sostegno dell'identità dell'abuso e della simulazione si veda A.GENTILI, Abuso del diritto, giurisprudenza tributaria e categorie civilistiche, in *ianus*, 1/2009, pp. 16 ss.

²⁷⁴rel. n. iii/05/2015 denominata "novità legislative: decreto legislativo n. 24 settembre 2015, n. 158, revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23"

²⁷⁵ Il decreto legislativo 158/2015 ha modificato l'articolo 1 del decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74, introducendo alcune nuove definizioni; in particolare alla lettera g-bis ha definito le operazioni simulate oggettivamente e soggettivamente quali "*operazioni apparenti, diverse da quelle di cui all'articolo 10-bis della l. 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*"

economico. La Corte così riconosce che anche ciò che è giuridicamente effettivo può essere fraudolento, nel caso non vi sia stata affatto l'operazione contrattualizzata: *“nell'ipotesi di un accordo per far figurare come realmente avvenute operazioni in realtà inesistenti, la cosa non cambia imbastendoci sopra un negozio giuridico formalmente ineccepibile”*. Nella relazione dell'ufficio del massimario si conclude che *“Prudentemente, è ipotizzabile che una tale posizione interpretativa possa conservare validità anche di fronte al nuovo dato normativo - quello rappresentato dal citato art. 10-bis della legge 212/2000 – che, nel definire le operazioni “abusive” come quelle “prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti” (comma 1), le sottrae espressamente a qualsiasi sanzione di carattere penale (comma 13): la “sostanza economica” – per come definita nel comma secondo dell'art. 10-bis - dovrebbe attenere alla “ragione economica”, ossia alla sola “inidoneità delle operazioni (fatti, atti, contratti) a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali”, ma sempre però sul presupposto che le operazioni intanto siano qualificabili come “non inesistenti” sotto il profilo del loro contenuto commerciale”*.

Alcune sentenze della Cassazione sezione penale, anche successive all'entrata in vigore dell'articolo 10-bis hanno affermato che nel caso di operazioni nella quali, pur sussistendo un valido negozio giuridico, mancasse del tutto una reale funzione economico sociale dei contratti posti in essere non ci si trovi in presenza di abuso

del diritto ma di simulazione, con le relative conseguenze sanzionatorie.²⁷⁶

²⁷⁶ Si veda, ad esempio, la sentenza 41755 del 20 novembre 2015 nella quale la Suprema Corte afferma “*Va, tuttavia, precisato, sempre in linea di principio, 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*”. Contro tale posizione F. GALLO in L'abuso del diritto nell'art. 6 della direttiva 2016/1164/ue e nell'art. 10-bis dello statuto dei diritti del contribuente: confronto fra le due nozioni, Riv. Dir. Trib. 2/2018, 271 ss. di cui si dirà ampiamente nel paragrafo 4 del presente capitolo, ASSONIME, Circolare 21/2016, pag. 55-56: “*In pratica, se la simulazione fosse preminente rispetto all'abuso fino al punto di assorbirlo, si finirebbe per espandere in maniera incontrollata le fattispecie penalmente rilevanti. A questa espansione, peraltro, contribuirebbe in modo decisivo non soltanto la semplificazione della struttura del reato cui si è detto, ma anche la tendenza della giurisprudenza penale tributaria a valutare autonomamente le fattispecie di reato a prescindere dalla sussistenza o meno dei presupposti della pretesa tributaria così come accertati dalla Amministrazione finanziaria o dal giudice tributario. La simulazione (al pari della frode) potrebbe perciò ravvisarsi in ogni condotta che abbia una potenziale valenza ingannevole, ossia di occultamento della realtà sostanziale attraverso l'utilizzo di una forma apparente, indipendentemente dalla sussistenza dei presupposti tipici della simulazione ai fini civilistici e, cioè, dall'esistenza di un negozio dissimulato (nel caso di simulazione relativa) o dalla volontà di non compiere alcun atto negoziale (nel caso di simulazione assoluta). A nostro avviso, questo pericolo dovrebbe poter essere scongiurato tenendo presente che il rapporto tra simulazione e abuso, nel nuovo assetto normativo, non può che essere ricostruito partendo dalle indicazioni fornite dallo stesso d.l.vo n. 158 del 2015 di revisione del sistema sanzionatorio penale tributario. Il decreto n. 158, oltre ad inserire anche le*

Sembra orientarsi in tal senso anche una recentissima sentenza della Cassazione²⁷⁷, sezione tributaria, enunciando il principio secondo cui *“quando le operazioni poste in essere attraverso l’esercizio dell’autonomia negoziale non sono reali e volute, non si aggira un presupposto, ma si nasconde un presupposto già verificatosi e in tal caso non trova applicazione il divieto di abuso del diritto che si traduce in un principio generale antielusivo, ricadendo la fattispecie direttamente nell’evasione”*. La fattispecie affrontata dalla Suprema Corte riguarda un caso in cui due società stipulavano dei contratti di affidamento della gestione di una testata giornalistica, che da accertamenti fattuali risultavano essere in realtà finanziamenti a fondo perduto mancando una effettiva controprestazione sinallagmatica.

operazioni simulate tra i presupposti del reato di cd. Dichiarazione fraudolenta di cui all’art. 3 del D.L.vo n. 74 del 2000, ha anche introdotto un’apposita definizione nell’ambito dell’art. 1 lett. g bis del D.L.vo n. 74 del 2000 in base alla quale “per operazioni simulate oggettivamente e soggettivamente si intendono le operazioni apparenti diverse da quelle disciplinate dall’art. 10-bis della legge 27 luglio 2000 n.212”, ossia diverse dalle operazioni abusive, “poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti”. Il legislatore in tal modo si è fatto carico di precisare che le operazioni abusive vanno tenute distinte dalle operazioni simulate e che non è possibile invocare l’autonoma rilevanza penale delle operazioni abusive in funzione della loro ipotetica decettività. In altri termini, la definizione della ricordata lett. g-bis dell’art. 1 lascia intendere che le operazioni “volute” dal contribuente che le pone in essere (rectius i cui effetti sono voluti), anche se prive di sostanza economica e poste in essere per motivi fiscali non sono operazioni simulate, ma al limite possono essere disconosciute tramite la clausola antiabuso, mentre quelle non volute (rectius i cui effetti non sono voluti) sono qualificabili come simulate e integrano il reato di dichiarazione fraudolenta mediante artifici, ove utilizzate per evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto”.

²⁷⁷Cass. 5 ottobre 2018, n. 24418

Ad avviso di chi scrive, anche da un punto di vista amministrativo tributario è opportuno porre assoluta attenzione sulla diversità tra le fattispecie di simulazione ed abuso, anche dalle differenze in termini procedurali, dell'onere probatorio e degli effetti della contestazione.²⁷⁸

In ogni caso le criticità dell'applicazione dell'articolo 10-bis in materia di Iva risiedono nella natura stessa del tributo quale tributo "europeo", ciò vuol dire che non è possibile applicare tale norma dando un'interpretazione difforme da quella data dalla Corte di Giustizia, e ciò sia in ambito sostanziale che in ambito procedurale. Solo a titolo esemplificativo, si sottolineano le criticità alcune in ambito procedurale che potrebbero riscontrarsi con riguardo alla previsione di cui all'articolo 10-bis, comma 9, circa la non rilevanza d'ufficio dell'abuso del diritto.

Un problema rilevante si pone anche in tema di sanzionabilità amministrativa delle condotte abusive ai fini Iva, visto che nell'ambito

²⁷⁸La corte di Cassazione con la sentenza 1568 del 26 gennaio 2014 ha stabilito che I giudici di legittimità oltre ad analizzare gli aspetti tipici dei contratti dei quali intende dedurre la simulazione ha affermato che l'onere della prova *"dei contratti che possano integrare una frode al fisco, questa Corte ha – di poi – avuto modo di affermare che, in base al criterio stabilito in via ordinaria dall'art. 2697 c.c., l'Amministrazione finanziaria, qualora faccia valere la simulazione assoluta o relativa di un contratto stipulato dal contribuente, ai fini della regolare applicazione delle imposte, non è dispensata dall'onere della relativa prova, la quale, tenuto conto della qualità di terzo dell'Amministrazione, può essere offerta con qualsiasi mezzo, e quindi anche mediante presunzioni. Ed è evidente che, incidendo l'accordo simulatorio sulla volontà stessa dei contraenti, detta prova non può rimanere circoscritta ad elementi di rilevanza meramente oggettiva, ma deve necessariamente proiettarsi anche su dati idonei a disvelare convincentemente i profili negoziali di carattere soggettivo, riflettentisi sugli scopi perseguiti, in concreto, dalle parti (cfr. Cass. 17221/06; 1549/07; 12249/10)."*

delle interpretazioni della Corte di Giustizia tale sanzionabilità è stata esclusa in quanto *“la constatazione della esistenza di un comportamento abusivo non deve condurre ad una sanzione per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro e univoco”*²⁷⁹.

3. Rapporto tra l'articolo 10-bis e l'articolo 20 del registro

Nel corpo del testo legislativo in materia di imposta di registro²⁸⁰ non è mai esistita una norma generale antielusiva. Tuttavia è andato affermandosi negli anni un orientamento della Corte di Cassazione che tendeva ad attribuire all'articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (TUR) una funzione antielusiva.

L'art. 20 del TUR è stato recentemente modificato²⁸¹, come si vedrà nel seguito della trattazione, e tale modifica ha risolto numerose delle questioni che si tratteranno nel presente paragrafo. Tuttavia appare di notevole interesse una ricostruzione degli orientamenti giurisprudenziali e del dibattito dottrinario ad essi seguito che, insieme all'introduzione dell'articolo 10-bis della legge 212/2000, hanno condotto alla modifica normativa.

²⁷⁹ Halifax

²⁸⁰il Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro (T.U.R.), approvato con decreto del presidente della repubblica 16 aprile 1986, n. 131

²⁸¹Modifica operata dall'articolo 1 Legge 27 dicembre 2017 n. 205, ed entrata in vigore dal 1 gennaio 2018

La norma, rubricata “*interpretazione degli atti*” nella sua versione in vigore fino al 31 dicembre 2017 prevedeva che “*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*”²⁸².

Una lettura immediata della disposizione normativa consente di dedurre che il regime fiscale applicabile ai fini del tributo di registro

²⁸² Norme di contenuto sostanzialmente analogo si rinvennero anche nelle leggi di registro precedenti al T.U.R., si tratta dell’art. 8 del r.d. 30 dicembre 1923, n. 3269 secondo cui “*le tasse sono applicate secondo l’intrinseca natura e gli effetti degli atti o dei trasferimenti, se anche non vi corrisponde il titolo o la forma apparente*” e dell’art. 7 della previgente l. 21 aprile 1862, n. 585 che disponeva l’applicazione della tassa “*secondo l’intrinseca natura degli atti e non secondo la loro forma apparente*”. Si noti che il riferimento nell’articolo 8 del regio decreto era “agli effetti” dell’atto, per cui in vigenza di quella normativa erano già nati alcuni dissidi interpretativi circa la possibilità di individuare gli effetti economici degli atti e non solo gli effetti giuridici (quale fautore di tale interpretazione si veda D. JARACH, *Principi per l’applicazione delle tasse di registro*, Padova, 1937, Id, *I contratti a gradino e l’imposta* (commento a Cass., 9 maggio 1979, n. 2658), in *Riv. dir. fin.*, 1982, 86-87 che così argomentava: “*nel quadro del procedimento di ermeneutica volto ad individuare, attraverso la qualificazione giuridica delle situazioni negoziali oggetto di imposizione, gli effetti che da esse conseguono sul piano giuridico (e non su quello meramente economico), è ben possibile il riscontro del fenomeno dei negozi collegati e indiretti, che si realizza quando le parti adottano uno o più negozi tipici, allo scopo di conseguire, mediante una voluta deviazione della causa dei negozi stessi, un effetto giuridico che, pur non essendo connaturale agli schemi adottati, è tuttavia da questi ultimi consentito e prodotto*», l’autore non vedeva preclusa un’indagine volta a riscontrare tali fenomeni nell’ambito dell’imposta del registro “*che è imposta d’atto, in quanto l’esatta qualificazione del negozio giuridico da tassare rende spesso indispensabile la detta indagine, precipuamente al fine di sventare frodi alle leggi finanziarie*” contra A. BERLIRI, *Negozi giuridici o negozi economici quale base di applicazione per l’imposta di registro*, 1941, 165 A. UCKMAR, *La legge del registro*, 3 voll., Padova, 1928, vol. primo, 215). Tale dissidio è stato risolto con il riferimento espresso nella norma vigente agli effetti giuridici dell’atto.

al singolo atto presentato alla registrazione va ricercato avendo riguardo, precipuamente, al contenuto delle clausole negoziali e agli effetti giuridici prodotti dall'atto, indipendentemente dal *nomen iuris* attribuito dalle parti al medesimo²⁸³.

In una prima fase, la Suprema Corte aveva ritenuto che la corretta interpretazione dell'articolo 20 del testo unico dell'imposta di registro fosse quella di andare, per l'applicazione dell'imposta, a ricercare gli effetti giuridici intrinseci nell'atto stesso, a nulla rilevando eventuali elementi intenzionali extratestuali non emergenti da tale atto.²⁸⁴

Successivamente si è assistito al sorgere di un diverso orientamento da parte della giurisprudenza, in specie di quella di legittimità. Diverse sentenze della Corte di Cassazione aventi ad oggetto l'articolo 20 della legge di registro, hanno interpretato la norma in chiave antielusiva, evidenziando come la stessa consentisse di andare ad individuare gli effetti reali dei negozi portati alla registrazione, tanto da poter operare una vera e propria riqualficazione degli stessi, andando a sindacare non solo un'eventuale errata qualificazione del singolo atto, ma anche di andare oltre il contenuto dello stesso, effettuando un collegamento tra più atti. E' evidente come una siffatta interpretazione non si limiti ai casi in cui dal contenuto stesso dell'atto emerga un'errata attribuzione del *nomen juris* dello stesso da parte del contribuente. La Suprema Corte ha in

²⁸³Cfr G. MARONGIU L'abuso del diritto nella legge di registro tra principi veri e principi asseriti, in Dir. e Prat. Trib., 2013, 2, 10361, che a titolo esemplificativo cita il caso in cui dal contenuto giuridico dell'atto risulti un conferimento di immobile anche se l'atto sia intitolato "conferimento d'azienda"

²⁸⁴ cfr. Cass., 17 dicembre 1988, n. 6902; Cass., 29 marzo 1983, n. 2239

merito affermato che *“la scelta, compiuta dal legislatore con l'art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, di privilegiare, nella contrapposizione fra "la intrinseca natura e gli effetti giuridici" ed "il titolo o la forma apparente" di essi, il primo termine, unitariamente considerato, implica, assumendo un rilievo di fondo, che gli stessi concetti privatistici sull'autonomia negoziale regrediscano a semplici elementi della fattispecie tributaria. Ciò comporta che, ancorché non possa prescindersi dall'interpretazione della volontà negoziale secondo i canoni generali, nell'individuazione della materia imponibile dovrà darsi la preminenza assoluta alla causa reale sull'assetto cartolare, con conseguente tangibilità, sul piano fiscale, delle forme negoziali, in considerazione della funzione antielusiva sottesa alla disposizione in parola, sicché l'autonomia contrattuale e la rilevanza degli effetti giuridici dei singoli negozi (e non anche di quelli economici, riferiti alla fattispecie globale) restano necessariamente circoscritti alla regolamentazione formale degli interessi delle parti, perché altrimenti finirebbero per sovvertire i detti criteri impositivi”*²⁸⁵.

La questione è sorta dall'utilizzo che l'Amministrazione finanziaria ha fatto dell'articolo 20 del TUR, andando ad interpretarlo come se lo stesso consentisse di riqualificare atti di conferimento di immobili, beni, aziende ecc, seguiti a breve dalla cessione di

²⁸⁵Cass., 4 maggio 2007, n. 10273, e ancor prima Cass., 23 novembre 2001, n. 14900: *“la funzione antielusiva, a torto negata dal giudice a quo nella parte finale della sentenza, sottesa alla disposizione in esame, emerge dunque con chiarezza”* In senso conforme Cass. 1955/2015, Cass. 21770/2014, Cass.3481/2014, Cass. 1405/2013, 23584/2012, Cass., 30 giugno 2011 n. 14367, Cass. 11 giugno 2007, Cass n. 13580, Cass., 25 febbraio 2002, n. 2713; Cass., 7 luglio 2003, n. 10660.

partecipazioni, come contratti di cessione di immobili o d'azienda, assoggettabili ad un'imposta maggiore, che è stata avvalorata dalla giurisprudenza di legittimità.

Contro tale interpretazione si è schierata gran parte della dottrina²⁸⁶, sebbene orientamenti contrari si ravvisino anche nella stessa giurisprudenza di merito e di legittimità²⁸⁷.

Parte della dottrina contraria all'interpretazione antielusiva dell'articolo 20, ne individua le ragioni nel riferimento nel dato testuale della norma agli effetti giuridici intrinseci, specificazione che si sarebbe necessaria proprio a seguito del dibattito dottrinario che si era ingenerato dal momento che la precedente norma

²⁸⁶ Tra gli altri, FERRARI, Registro (imposta di), in Enc. giur. Treccani, XXVI, Roma, 1991, 245, TESAURO, Istituzioni di diritto tributario, parte seconda, Padova, Cedam, 2002, 245, MARONGIU L'elusione nell'imposta di registro tra l'abuso del «diritto» e l'abuso del potere, Dir e Prat. Trib, 2008, 1067 ss.; G. ZIZZO, Sull'elusività del conferimento di azienda seguito dalla cessione della partecipazione (nota a Comm. trib. prov. Firenze, sez. XX, 5 novembre 2007, n. 150), in Giust. trib., 2008, 277; M. BEGHIN, L'abuso del diritto nella indefettibile prospettiva del «vantaggio fiscale», in Corr. trib., 2009, 2325 ss.; E. DELLA VALLE, L'elusione nella circolazione indiretta del complesso aziendale, in Rass. trib., 2009, 375 ss.; G. STANCATI, Riqualficazione negoziale e abuso della clausola antielusiva nell'imposta di registro, in Corr. trib., 2008, 1685 ss. a G. CORASANITI, Sui profili «elusivi» dei conferimenti societari nell'imposta di registro, in Obbl. e contr., 2007, 433 ss.; Id, Profili tributari dei conferimenti in natura e degli apporti in società, Padova, 2008, 468 ss.

²⁸⁷ In tal senso Cass., 16 febbraio 2010, n. 3571, dove si legge che *“ai sensi dell'art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, l'atto deve essere tassato in base alla sua intrinseca natura e agli effetti (ancorché non corrispondenti al titolo e alla forma apparente) da individuare attraverso l'interpretazione dei patti negoziali, secondo le regole generali di ermeneutica, con esclusione degli elementi desumibili aliunde”*. Per quanto riguarda la giurisprudenza di merito si segnala anche la sentenza della Commissione trib. 2° grado di Bolzano n. 36 del 20 maggio 2009.

sull'interpretazione degli atti contenuta nel regio decreto in materia di imposta di registro²⁸⁸ faceva riferimento ai soli effetti dell'atto²⁸⁹.

Secondo tali orientamenti, sarebbe assolutamente preclusa l'interpretazione dell'atto attraverso elementi estranei all'atto stesso, ciò appunto per la natura di imposta d'atto dell'imposta di registro²⁹⁰. Secondo parte della dottrina la natura di imposta d'atto risiede nella circostanza che ciò che viene tassato è l'effetto traslativo o dispositivo

²⁸⁸dell'art. 8 del r.d. 30 dicembre 1923, n. 3269

²⁸⁹ In tal senso G. CORASANITI, L'interpretazione degli atti e l'elusione fiscale nel sistema dell'imposta di registro *Dir. e Prat. Trib.*, 2012, 5, 10963. Per cenni al dibattito dottrinario in questione si rimanda alla nota n.1

²⁹⁰Sul carattere d'imposta d'atto dell'imposta di registro si rimanda, tra gli altri, a A. UCKMAR, *La legge del registro*, I, Padova, 1928, 197 ss.; A. BERLIRI, *op. cit.*, 137 ss.; R. PIGNATONE, *L'imposta di registro*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, IV, Padova, 1994, 166 ss.; V. DONNAMARIA, *L'imposta di registro nel testo unico*, Milano 1987, 5; G. ZIZZO, *In tema di qualificazione dei contratti ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, 171 ss.; S. DONATELLI, *La rilevanza degli elementi extratestuali ai fini dell'interpretazione dei contratti nell'imposta di registro*, in *Rass. trib.*, 2002, 1341 ss. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2005, 613 ss. Più di recente cfr. G. Marongiu, *op. cit.*, 1082 ss. In giurisprudenza, *ex pluribus*, Cass., 17 maggio 1976, n. 1737, *ivi*, 318, e in *Riv. leg. fisc.*, 1976, 1457; *Comm. centr.*, 16 ottobre 1980, n. 5563, in *Boll. trib.*, 1981, 888, e in *Riv. leg. fisc.*, 1981, 762; *Comm. centr.*, 4 marzo 1981, n. 2549, in *Comm. trib. centr.*, 1981, I, 294; *Comm. centr.*, 29 marzo 1983, n. 2239, *ivi*, 1983, II, 892; Cass., 26 giugno 1984, n. 3715, in *Riv. legisl. fisc.*, 1985, 722; Cass., 9 gennaio 1987, n. 75, *ivi*, 1987, 624; Cass., 2 dicembre 1993, n. 11959, in *Giust. civ.*, 1994, I, 337, e in *GT - Riv. giur. trib.*, 1994, 117; Cass., 9 maggio 1997, n. 4064, in *Giur. it.*, 1998, 1068; *Comm. trib.*, 2° grado Bolzano, 31 luglio 1998, in *Fisco*, 1999, 11059; *Comm. centr.*, 8 ottobre 1998, n. 4787, in *Comm. trib. centr.*, 1998, I, 832.

che viene prodotto mediante la formazione dell'atto medesimo²⁹¹. Secondo altri l'imposta di registro non colpirebbe il trasferimento oggetto dell'atto, ma l'atto in sé, e ciò sarebbe confermato dalla circostanza che, per legge, ai fini dell'applicazione dell'imposta non vengono in rilievo le vicende che gli effetti giuridici scaturenti dall'atto possono subire successivamente al suo perfezionamento, né tantomeno la nullità dello stesso²⁹².

Altre pregevoli argomentazioni della dottrina che sostiene la natura non antielusiva dell'articolo 20, e dunque l'inesistenza di una clausola generale antielusiva nel Testo unico sull'imposta di registro, sono costituite dalla constatazione della presenza all'interno dello stesso testo di specifiche disposizioni mirate a “*prevenire ed arginare*” fenomeni elusivi²⁹³.

²⁹¹ Secondo tale impostazione è la formazione dell'atto e non la sua registrazione a generare il presupposto dell'imposizione. Cfr. BORIA P., Il sistema tributario, Milano, 2008, p. 744-746

²⁹² Cfr. G. MARONGIU L'abuso del diritto nella legge di registro tra principi veri e principi asseriti, in Dir. e Prat. Trib., 2013, 2, 10361, G. CORASANITI, L'interpretazione degli atti e l'elusione fiscale nel sistema dell'imposta di registro (Dir. e Prat. Trib., 2012, 5, 10963 ss.

²⁹³ Cfr. MARONGIU G. L'elusione nell'imposta di registro tra l'abuso del «diritto» e l'abuso del potere, Dir. e Prat. Trib., 2008, 1084, ss, secondo cui “*il legislatore ha avvertito l'esigenza di intervenire con apposite disposizioni per reprimere fenomeni di elusione, caratterizzati da una divergenza tra lo schema negoziale adottato dalle parti contraenti e gli scopi pratici da esse perseguiti, diversi ed ulteriori rispetto a quelli connaturati al tipo negoziale*”. Tra tali disposizioni si annoverano l'articolo 26 secondo cui trasferimenti immobiliari posti in essere tra coniugi ovvero tra parenti in linea retta si presumono donazioni, se l'ammontare dell'imposta di registro e di ogni altra imposta dovuta per il trasferimento (imposte ipotecarie e catastali) risulta inferiore a quello delle imposte applicabili in caso di trasferimento a titolo gratuito, l'articolo 24 secondo cui unitamente al trasferimento dell'immobile si presumono trasferiti anche accessioni, frutti

Altra dottrina si è soffermata sulla forzatura dell'interpretazione dell'articolo 20 e sull'incoerenza dell'indirizzo della Cassazione che utilizza la norma per conseguire gli stessi effetti dell'applicazione del principio del divieto dell'abuso del diritto.²⁹⁴

pendenti e pertinenze, l'art. 32 che prevede che nei contratti per persona da nominare la nomina debba avvenire entro tre giorni, l'art. 33, che prevede che il mandato irrevocabile con dispensa dall'obbligo del rendiconto è soggetto all'imposta stabilita per l'atto per il quale è stato conferito, l'art. 62, che dispone la nullità dei patti contrari alle disposizioni del TUR.

²⁹⁴F.GALLO, *La nuova frontiera...*, cit, 1317 alla nt. 8 osserva puntualmente, in relazione all'interpretazione data dell'articolo 20 che tale norma “è stata considerata dalla Cassazione non una norma antielusiva, bensì una norma “speciale” relativa all'interpretazione degli atti sottoposti a registro. Mi domando, però, che senso abbia, in via teorica, fare questa distinzione quando la Suprema Corte ha utilizzato comunque l'art. 20 per raggiungere l'effetto proprio delle norme antielusive, e cioè la inopponibilità di un atto negoziale assoggettabile ad imposta di registro stipulato per ottenere un risparmio d'imposta fiscale senza che sussistano valide ragioni economiche (ragionando, quindi, esclusivamente in termini di effetti economici). In particolare, la Corte ha considerato legittima, ai sensi dell'art. 20, la riqualificazione di determinati “negozi collegati” operata dal Fisco sulla base di ragioni puramente economiche, ancorché, come si è visto, detto articolo preveda solo la prevalenza degli effetti giuridici sul titolo e sull'apparenza negoziale e non anche degli effetti economici. Il risultato di tale posizione interpretativa si riduce, pertanto, nella non applicazione alle operazioni considerate nell'art. 20 del contraddittorio preventivo e delle altre garanzie previste dall'art. 37-bis per le sole operazioni antielusive assoggettate alle imposte sul reddito. (...) Mi pare abbastanza evidente che questo orientamento giurisprudenziale forza non poco la lettera dell'art. 20, la quale non consente di avere riguardo agli effetti economici. Coerenza, quindi, vorrebbe che la Cassazione, volendo mantenere questa sua giurisprudenza, desse una giustificazione dell'art. 20 in termini antielusivi (e cioè con riferimento al principio non scritto antiabuso), anziché creare in via solo interpretativa una sorta di tertium genus tra interpretazione strettamente civilistica e norma fiscale antielusiva”. Su tali aspetti anche G. GIRELLI, *Abuso del diritto e imposta di registro*, Torino, 2013, pp. 61-93 e 97-132

Merita osservare che, dopo l'affermazione da parte della Suprema Corte del divieto di abuso del diritto con le sentenze 30055 e 30057 del dicembre 2008, in parte della giurisprudenza di merito si è ritenuto di valorizzare questo principio anche ai fini dell'imposta di registro, utilizzando "impropriamente" l'articolo 20 del TUR²⁹⁵.

Le criticità di un simile orientamento, volto a sancire l'esistenza di un principio immanente di divieto di abuso del diritto per i tributi non armonizzati sono state già ampiamente analizzate nel capitolo precedente, al quale si rinvia.

La codificazione del divieto di abuso del diritto con l'introduzione dell'articolo 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente, quale clausola generale antiabuso valevole per tutti i tributi non ha comunque immediatamente risolto la problematica relativa all'interpretazione e al campo di applicazione dell'articolo 20 del TUR.

²⁹⁵ Si veda in tal senso Comm. trib. reg. Lombardia, 16 luglio 2012, n. 89. In questa sentenza la Commissione Tributaria della Lombardia richiama espressamente le ss. uu. (30055/2008) ricordando il generale divieto di abuso del diritto quale regola generale dettata dall'ordinamento tributario e dalla Costituzione, concludendo espressamente che *"tale immanente principio costituisce la chiave di lettura dell'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 e ne rafforza la partita antielusiva"*. Sullo stesso indirizzo si pone anche Comm. Trib. Reg. Reggio Emilia n. 190 del 9 ottobre 2009 dove si afferma che *"l'atto contestato è tipico esempio dell'abuso del diritto"*, in quanto *«il collegio ritiene che l'operazione di cui all'atto contestato, oltre allo scopo di ottenere vantaggi fiscali, persegue diversi obiettivi, di natura commerciale, finanziaria, contabile e integra gli estremi del comportamento abusivo in quanto la finalità elusiva si pone come elemento predominante e 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; tenuto altresì conto della tempistica delle diverse operazioni fra loro collegate"*.

Ciò che in prima battuta emerge dall'introduzione della nuova clausola generale è che il legislatore non ha ritenuto di abrogare l'articolo 20 del TUR, come invece ha fatto espressamente per l'articolo 37-bis del D.P.R. 600/1973. Da ciò potrebbe desumersi che implicitamente la norma non sia stata considerata una norma antielusiva in materia di imposta di registro nella maniera sopra delineata. Ciò considerato che la stessa legge delega disponendo "*la revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto*", presupponeva una disamina di tutte le disposizioni antielusive presenti nell'ordinamento in relazione a tutti i tributi, e che tale disamina ha lasciato intatto l'articolo 20 del TUR²⁹⁶, seppur in passato lo stesso fosse stato utilizzato da prassi amministrativa e giurisprudenza con funzione antielusiva²⁹⁷

²⁹⁶ A ben vedere, questo argomento non appare del tutto efficace considerato che l'articolo 20 del TUR non è l'unica norma sopravvissuta alla revisione, in quanto sono rimaste vigenti numerose disposizioni senza ombra di dubbio antielusive, quali, ad esempio l'articolo 172, comma 7, del TUIR, l'articolo 10 del decreto ACE, (D.M. 14 marzo 2012). L'unica differenza potrebbe stare nella generalità dell'articolo 20 rispetto alle norme menzionate, ma la legge delega non fa riferimento ad alcuna distinzione del genere quando parla di "*vigenti disposizioni antielusive*".

²⁹⁷ Così V. MASTROIACOVO, *Abuso del diritto o elusione nell'imposta di registro e negli altri tributi indiretti, in Abuso del diritto ed elusione fiscale*, op. cit., 249-250, secondo la quale "*Tale scelta operativa non solo, indirettamente, può essere intesa quale conferma della fondatezza della tesi della dottrina e di quella parte della giurisprudenza che da sempre ha negato la riconducibilità di una funzione antielusiva dell'articolo 20 citato, così da rendere impropria – a tal fine – una sua abrogazione, ma, anche a voler considerare la tesi opposta, essa consente di perseguire una soluzione interpretativa unitaria dell'abuso nella prospettiva della certezza ed uniformità che costituiscono appunto la ratio della nuova disciplina*".

La Suprema Corte, successivamente all'entrata in vigore dell'articolo 10-*bis*, negando il precedente orientamento, non ha più ribadito la funzione antielusiva dell'articolo 20, ma ha mantenuto la sua interpretazione della norma quale norma idonea a ricondurre ad unità la tassazione di atti tra loro collegati,²⁹⁸ affermando come la norma del TUR possa coesistere con l'articolo 10-*bis*, in quanto avente presupposti differenti. In sostanza le sentenze intendono affermare il principio secondo cui *“all'applicazione dell'articolo 20 d.P.R. n. 131 cit. è difatti indifferente che il vantaggio fiscale, cui l'atto o il collegamento negoziale danno luogo, siano o meno sostenuti da un'apprezzabile causa economica. In realtà, la giurisprudenza si è ormai in modo condivisibile consolidata nel senso di una piana lettura dell'articolo 20 d.P.R. n. 131 cit. Il quale (..) soltanto stabilisce che l'atto o il collegamento negoziale di una pluralità di atti debbono essere tassati in ragione dell'effetto cui concretamente danno luogo e cioè secondo il loro “intrinseco”*²⁹⁹. In particolare con la sentenza n. 9582/2016, la Suprema Corte afferma che la finalità antielusiva a cui fa riferimento l'avviso di liquidazione impugnato è intesa *“quale indebita sottrazione a tassazione, frutto di un'errata interpretazione dell'ambito oggettivo dell'agevolazione in esame”*³⁰⁰, evidenziando che nel caso di specie *“la finalità elusiva*

²⁹⁸Cass. 11 dicembre 2015 n. 25005, Cass. 24 novembre 2015, n. 24258, Cass. 9582/2016, 8542/2016

²⁹⁹Cass. 11 dicembre 2015 n. 25005

³⁰⁰ Il caso specifico affrontato nella sentenza riguarda il regime agevolato per gli acquisti di fabbricati in regime di esenzione Iva ex art. 10, primo comma n. 8bis d.P.R. 633/1972. L'Amministrazione contestava che il contribuente avesse utilizzato il negozio di conferimento di ramo d'azienda e successiva cessione delle quote anziché la vendita diretta

viene assorbita, atteso che l'esclusione dall'agevolazione consegue direttamente al diverso ambito oggettivo di applicazione della norma". La Corte ribadisce che l'articolo 20 non ha la funzione di recuperare imposte "eluse", in quanto *"l'istituto dell'abuso del diritto d'imposte in attualità disciplinato dall'articolo 10-bis l. 27 luglio 2000, n. 212 presuppone una "mancanza di causa economica" che non è invece prevista per l'articolo 20 d.P.R. 131 cit."* richiamando poi il consolidato orientamento circa la possibilità di tassare, in ragione del collegamento negoziale e degli effetti oggettivamente raggiunti dai negozi, il conferimento di beni seguito dalla cessione delle partecipazioni alla stessa stregua di una vendita diretta dei beni.

La diretta conseguenza di tale orientamento giurisprudenziale, che è stato oggetto di numerose critiche³⁰¹ è che tali riqualificazioni³⁰².

dell'immobile per non subire la revoca del regime agevolato previsto dall'articolo .1, comma 6, tariffa 1 d.p.r. 131/1986

³⁰¹ M. BEGHIN Ancora equivoci sull'interpretazione degli atti ai fini dell'imposta di registro in "Corriere Tributario" n. 34 del 2017, pag. 2622, V. MASTROIACOVO La nuova disciplina dell'abuso e dell'elusione fiscale nella prospettiva dell'imposta di registro, Riv. Notariato, 2016, I, p. 42, ID., Abuso del diritto e interpretazione degli atti, in Libro dell'anno del diritto Treccani, 2017, V. MASTROIACOVO, Abuso del diritto o elusione nell'imposta di registro, op cit. 252-253, D. CANE', Brevi note sullo stato della giurisprudenza intorno all'articolo 20 del T.U. di registro, Rass. Trib., 2016, p. 649, G.TABET L'applicazione dell'articolo 20 T.U. Registro come norma di interpretazione e/o antielusiva, Rass. Trib., 2016

³⁰² A. LOMONACO, nello Studio n. 17-18/T Considerazioni sull'articolo 20 del Testo Unico dell'imposta di registro dopo la legge di bilancio 2018 ha evidenziato come: *"L' "attività interpretativa" ex art. 20 del testo unico così configurata dagli uffici e dalla giurisprudenza ha avuto ad oggetto, in concreto, tra le fattispecie più ricorrenti: - il conferimento di immobili (talvolta gravati da mutui ipotecari) o di aziende seguito dalla cessione (non necessariamente totalitaria) delle partecipazioni, ottenute dal conferente, ai soci della conferitaria o a terzi; atti unitariamente qualificati – sulla base delle circostanze*

potessero essere operate in base all'articolo 20 del TUR, anche in vigenza dell'articolo 10-*bis*, senza dunque la necessità da parte dell'Amministrazione di andare a ricercare i presupposti costitutivi di una fattispecie abusiva³⁰³, ed anche in presenza di valide ragioni economiche, senza garanzie procedurali quali il contraddittorio preventivo e l'obbligo di motivazione rafforzata.

del caso concreto – e quindi tassati con imposta proporzionale di registro come cessione diretta, a titolo oneroso, dell'azienda (o dell'immobile) al cessionario delle partecipazioni; - la cessione totalitaria delle partecipazioni sociali, ritenuta qualificabile (e tassabile) come cessione di azienda, attesa «l'identità della funzione economica dei due contratti, consistente nel trasferimento del potere di godimento e di disposizione dell'azienda»; - la cd. cessione spezzatino, ossia la qualificazione come cessione di azienda di una pluralità di atti di cessione al medesimo acquirente, di beni, attività e passività aziendali, atomisticamente considerati, che «se funzionalmente e cronologicamente collegati possono esser idonei a realizzare “oggettivamente” gli effetti della vendita» dell'azienda; - la vendita di un fabbricato da demolire, qualificata come cessione di area edificabile sulla base di elementi interpretativi esterni e (eventualmente) successivi all'atto, in questa ipotesi consistenti in atti giuridici non negoziali o semplici comportamenti delle parti (ad es. pareri tecnici di edificabilità, presentazione di istanza alla PA per la demolizione/ricostruzione, la realizzazione di attività edilizia, ecc...)»

³⁰³In senso conforme le sentenze 11666/2017, 2050/2017, 10211/2016, 18454/2016, Cass. n. 6758/2017 cit. ad avviso della quale l'art. 20 determina l'applicazione dell'imposta sulla base della causa economica delle fattispecie negoziali complesse, mentre le disposizioni antielusive e l'art. 10- bis dello statuto dei diritti del contribuente riguardano fattispecie prive di "causa economica", secondo la Suprema Corte "La diversità di oggetto e di natura esclude in radice un conflitto tra queste norme, che viceversa si palesano in un rapporto di complementarità". Di segno contrario l'isolata pronuncia della Suprema Corte, Cass. n. 2054/2017, nella quale si afferma sia preclusa al Fisco l'attività di riqualificazione degli schemi negoziali tipici, per cui, trattandosi di libere scelte del contribuente di un tipo negoziale invece di un altro, solo la prova di un disegno elusivo può consentire di contestare l'errata applicazione dell'imposta.

In tale contesto assolutamente confuso e poco chiaro, il legislatore ha ritenuto opportuno intervenire con la legge di bilancio 2018³⁰⁴ andando a modificare l'articolo 20 del d.P.R. 131/1986³⁰⁵.

La relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio³⁰⁶ chiarisce espressamente che *“la modifica è volta a dirimere alcuni dubbi interpretativi sorti in merito alla portata dell'articolo 20 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131”, facendo riferimento proprio agli arresti giurisprudenziali sopra descritti*”³⁰⁷.

Sebbene nella relazione illustrativa si parli chiaramente di interpretazione, la Cassazione³⁰⁸ ha sostenuto che le modifiche apportate all'articolo 20 del TUR non siano applicabili retroattivamente, in quanto modifiche di carattere sostanziale e non interpretativo, per cui agli atti registrati prima dell'entrata in vigore della nuova versione della norma, continuerebbe ad applicarsi il regime previgente, secondo l'interpretazione di esso già data dal più recente orientamento del giudici di legittimità³⁰⁹.

³⁰⁴ Articolo 1, comma 87 l. 27 dicembre 2017 n. 205

³⁰⁵ Con la stessa legge viene modificato anche l'articolo 53-bis del d.P.R. 131/1986. L'articolo in questione era stato introdotto nel corpo del Testo unico sull'imposta di registro, ad opera dell'articolo decreto legge 4 luglio 2006 n. 223, (convertito con modificazioni nella l. 4 agosto 2006, n. 248), estendeva anche alle imposte di registro, ipotecaria e catastale le attribuzioni e i poteri di cui agli artt. 31 e ss. Del d.P.R. n. 600 del 1973, ed è stato modificato aggiungendovi l'inciso “Fermo restando quanto previsto dall'articolo 10-bis l. 212/2000, esplicitando in tal modo l'applicazione della clausola generale antiabuso alle imposte di registro ipotecarie e catastali.

³⁰⁶ Atto Senato n. 2960

³⁰⁷ Cfr. Rel. ill. al disegno di legge di bilancio 2018, p. 122

³⁰⁸ Cass. 2007/2018, 2009/2018, 4407/2018, 4589/2018, 4590/2018, 8619/2018

³⁰⁹ Nello stesso senso si è espressa l'Amministrazione finanziaria in un incontro con la stampa specializzata (TELEFISCO del 1 febbraio 2018), secondo cui la modifica

La sentenza in questione ha suscitato numerose perplessità, tanto è che è stata disattesa da successive pronunce di merito.³¹⁰

Il nuovo articolo 20, in vigore dal primo gennaio 2018, recita *“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”*.

La relazione illustrativa alla legge di bilancio 2018 chiarisce che l'articolo 20 deve essere utilizzato esclusivamente per individuare la tassazione da riservare al singolo atto, prescindendo da elementi

legislativa all'articolo 20 troverebbe applicazione soltanto a decorrere dal 1° gennaio 2018: l'Agenzia delle entrate ha chiarito che l'art. 1, comma 87, lett. a), della Legge n. 205/2017, che ha modificato l'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986, non è stato espressamente qualificato come norma di interpretazione autentica e, quindi, esso non può operare retroattivamente.

³¹⁰ Si vedano la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia 4/2/18, in cui viene sottolineato come la natura di norma interpretativa è stata affermata dalla stessa relazione illustrativa alla legge di bilancio, e la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano n. 571 del 12 febbraio 2018 che, al contrario osserva che le disposizioni della Legge di bilancio difficilmente possono essere qualificate come interpretative, poiché, nonostante il contenuto della relazione al disegno di Legge di bilancio 2018, dette disposizioni espressamente si autoqualificano come di “modifica”, e, quindi, assumono natura innovativa e non interpretativa. Tuttavia, i giudici lombardi, sostengono la possibilità di interpretare il previgente art. 20, in funzione della volontà successiva manifestata dal legislatore.

interpretativi esterni all'atto stesso (ad esempio i comportamenti assunti dalle parti) nonché dalle disposizioni contenute in altri negozi giuridici "collegati", ed esclude che possa essere utilizzato l'articolo 20 per tassare l'atto in base agli interessi oggettivamente e concretamente perseguiti dalle parti "*nei casi in cui gli stessi potranno condurre ad una assimilazione di fattispecie contrattuali giuridicamente distinte*" escludendo ad esempio che una cessione d'azienda possa essere assimilata alla cessione totalitaria di quote.

Con la modifica dell'articolo 20³¹¹ i vantaggi fiscali che con la stessa norma non potranno più essere contestati andranno valutati esclusivamente alla luce dell'articolo 10-*bis*. Pertanto le fattispecie dei negozi collegati che prima venivano colpite attraverso l'interpretazione "estensiva" dell'articolo 20, andranno valutate caso per caso alla luce della presenza o meno degli elementi costitutivi dell'abuso, e ove questi individuati, alla luce della presenza o meno di valide ragioni economiche.

Ad esempio, soffermandosi sul caso, più volte oggetto di pronunce giurisprudenziali³¹² della cessione d'azienda parcellizzata attraverso la cessione dei singoli beni che la compongono (c.d. cessione "spezzatino") al fine di evitare il pagamento dell'imposta di registro proporzionale sull'operazione di cessione d'azienda, tale operazione non potrà essere più aggredita attraverso la contestazione della violazione dell'articolo 20 del TUR.

³¹¹come il legislatore espressamente chiarisce nella relazione

³¹²Cass. nn. 10660/2003; 10273; 13580 e 18374/2007; 11769/2008; 9162/2010; 17965/2013; 1955/2015).

Appare opportuno osservare sul punto che l'articolo 3 del TUR dispone l'obbligo di registrazione dei contratti verbali di trasferimento d'azienda, e l'articolo 15 prevede la registrazione d'ufficio e la riscossione dell'imposta nel caso in cui l'esistenza di un contratto di trasferimento d'azienda, in assenza di prova diretta risulti dalla continuazione dell'attività nello stesso locale, da cambiamenti nella ditta, nell'insegna, nella titolarità dell'esercizio ovvero da altre presunzioni gravi, precise e concordanti. Ciò vuol dire che quando si abbiano le prove che un trasferimento d'azienda è di fatto avvenuto, senza che si sia portato nessun atto alla registrazione, né sia stato registrato alcun contratto verbale, si può contestare l'omessa tassazione attraverso la violazione diretta dell'articolo 3³¹³.

Il ricorso all'articolo 10-*bis* sarebbe invece necessario nel caso in cui l'azienda comprendesse dei beni, quali ad esempio gli immobili, la cui cessione è obbligatoriamente da sottoporre a registrazione? In questo caso, dunque, non essendo possibile ricorrere all'articolo 20 del TUR, in quanto il contratto di cessione dell'immobile va tassato a prescindere dagli elementi extratestuali o da altri atti, sarebbe comunque applicabile l'articolo 3? Oppure sarebbe necessario il ricorso all'articolo 10-*bis* con evidente disparità di trattamento tra contribuenti dovuta alla sola diversa composizione del complesso aziendale trasferito?

Anche ai fini dell'imposta di registro, con l'applicazione dell'articolo 10-*bis* sarà di cruciale importanza la valutazione del

³¹³ Sulla possibilità di considerare la cessione "spezzatino" una fattispecie evasiva e non abusiva anche DELLA VALLE E., MIELE L., Vendita indiretta d'azienda senza elusione, Il sole 24 ore del 6 maggio 2016, p.46

carattere “indebito” o meno del vantaggio tributario conseguito. Riguardo ad esempio, al conferimento d’azienda e alla successiva cessione delle partecipazioni, ai fini dell’imposta di registro non dovrebbe essere possibile ricavare l’assenza di indebito dall’esistenza dell’articolo 176 comma 3, che sancisce la non elusività dell’operazione nel sistema dell’imposizione sui redditi.

Vero è che l’articolo 1 comma 2 del decreto legislativo 12/2015 nell’abrogare l’articolo 37-bis del d.P.R. 600/1973 chiarisce che “*Le disposizioni che richiamano tale articolo si intendono riferite all’articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, in quanto compatibili*”, ma ciò non vuol dire di per sé che può ritenersi che il richiamo all’articolo 10-bis da parte dell’articolo 176, comma 3 del TUIR possa ritenersi valido per tutte le imposte. Ciò che conta ai fini dell’individuazione del carattere indebito del vantaggio è la *ratio* della norma impositiva, per cui, con riguardo all’imposta di registro, bisogna andare ad individuare la ratio in base alla quale alcuni atti sono tassati in misura fissa ed altri in misura proporzionale.

Il punto è se tale *ratio* possa intendersi tradita dall’utilizzare due atti assoggettati a tassazione in misura fissa, anziché un unico atto con tassazione proporzionale, oppure se debba considerarsi la scelta tra le due opzioni della cessione diretta dell’azienda o della cessione indiretta attraverso le quote societarie debba essere considerata legittima in quanto entrambe le opzioni consentono di raggiungere lo stesso risultato e sono dallo stesso poste dal legislatore sullo stesso piano, seppure abbiano regimi fiscali

differenti. Le motivazioni per cui gli atti societari di conferimento, scissione, ecc. sono assoggettati ad imposte in misura fissa, sono di matrice comunitaria, la Direttiva 12.2.2008 n. 2008/7/CE³¹⁴ prevede allo scopo di non ostacolare la circolazione dei capitali che le operazioni di ristrutturazione societaria, non siano assoggettate ad alcuna forma di imposizione indiretta (art. 5 co. 1 lett. e). L'imposizione in misura fissa in questo caso "deroga" ad una regola generale che prevede la tassazione proporzionale degli atti registrati che abbiano contenuto patrimoniale (a meno che gli stessi non siano assoggettati ad Iva, caso in cui si prevede in genere la tassazione fissa per evitare doppie imposizioni), tuttavia, non sembra potersi dire che in tal caso si sia in presenza di una finalità in contrasto con le norme tributarie, considerato che non sembra che il legislatore esprima una preferenza tra la circolazione diretta o indiretta di un'azienda.

4. Il rapporto con la clausola generale antiabuso europea ai fini delle imposte dirette

Come già si è anticipato nei capitoli precedenti, non era rinvenibile nell'ordinamento europeo una specifica norma che andasse a sancire espressamente il divieto di abuso del diritto, che infatti è andato prima ad affermarsi come principio di matrice giurisprudenziale e successivamente come *soft law* nella

³¹⁴di rifusione della Direttiva 17.7.1969 n. 69/335/CEE

Raccomandazione del 6 dicembre 2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva. Negli anni successivi il tema della pianificazione fiscale aggressiva e della concorrenza fiscale dannosa tra Stati hanno acquisito un ruolo sempre più significativo nel dibattito fiscale internazionale, sia a livello comunitario che a livello mondiale.

Le mosse per un ampio progetto di revisione del sistema di tassazione fiscale internazionale sono state prese dall'OCSE, che attraverso l'implementazione del progetto BEPS (*Base erosion and profit shifting*) dopo una serie di studi ed approfondimenti ha rilasciato una serie di Azioni³¹⁵ mirate ad assicurare che i sistemi fiscali dei vari stati membri garantissero la corretta tassazione dei profitti laddove le attività economiche venissero effettivamente svolte, e ad evitare fenomeni di erosione della base imponibile in stati con regole fiscali più rigide rispetto ad altri. L'obiettivo principale è dunque quello di evitare che i contribuenti si avvantaggino dei disallineamenti tra le legislazioni fiscali al fine di ottenere detassazioni o tassazioni più favorevoli.

Infatti, alla luce dei molteplici cambiamenti nello scenario economico globale erano divenuti evidenti i limiti di un sistema tributario internazionale caratterizzato dall'assenza di coordinamento,

³¹⁵ Si tratta di 15 Actions confluite nei *Final Reports*, pubblicati il 5 ottobre 2015, che contengono misure volte a:

- stabilire nuovi standard minimi a cui i paesi aderenti devono adeguarsi;
- rivedere gli standard esistenti;
- fornire nuovi approcci su cui far convergere le legislazioni fiscali domestiche, mirati principalmente a garantire il riallineamento della tassazione con la localizzazione delle attività produttive e la creazione del valore.

dalla presenza di asimmetrie tra i diversi regimi tributari nazionali e dalla forte carenza informativa da parte delle Amministrazioni fiscali dei singoli Stati.

In questo conteso la Commissione europea ha presentato, nel gennaio del 2016, quindi appena dopo l'entrata in vigore nell'ordinamento italiano della clausola generale antiabuso, un pacchetto di misure destinate al contrasto dell'elusione fiscale. Tali misure sono volte all'implementazione delle indicazioni fornite dall'OCSE con il progetto BEPS, nella considerazione che un recepimento a livello comunitario delle misure di contrasto all'elusione potesse garantirne un'attuazione più efficace, rapida e coordinata.

Tra queste misure di contrasto all'elusione il 12 luglio 2016 è stata emanata la Direttiva UE 2016/1164³¹⁶, la cosiddetta direttiva ATAD (*Anti Tax Avoidance Directive*) recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno. Nelle Direttiva stessa sono esplicitati gli obiettivi di individuazione di soluzioni comuni e flessibili volte all'attuazione delle misure anti-BEPS, utilizzando quale strumento preferenziale le direttive dell'UE.

La Direttiva ATAD entrerà in vigore dal 1 gennaio 2019 e, per quanto riguarda l'Italia, il 9 agosto 2018 è stato approvato, in attuazione della legge 25 ottobre 2017 n. 163 (legge di delegazione

³¹⁶ La direttiva è stata modificata dalla Direttiva (UE) 2017/952 del 29 luglio 2017, recante modifiche alla Direttiva (UE)2016/1164 relativamente ai disallineamenti da ibridi con paesi terzi.

europea) il decreto legislativo per il recepimento della direttiva, ora sottoposto al parere delle commissioni parlamentari.

L'articolo 6 della direttiva ATAD detta una norma generale antiabuso valida ai fini delle imposte sui redditi delle società. Ai sensi del paragrafo 1 dell'articolo 6 *“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”*.

Il paragrafo 2 della norma specifica che *“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”*.

Il paragrafo 3 chiarisce gli effetti dell'applicazione del comma 1: *“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”*.

Il considerando n. 11 della Direttiva ATAD specifica che le norme generali antiabuso sono presenti nei sistemi fiscali per contrastare le pratiche abusive che non sono ancora state oggetto di disposizioni antielusive specifiche e che, pertanto non dovrebbero pregiudicare l'applicabilità di queste ultime. Inoltre viene sottolineato come tali norme dovrebbero applicarsi solo alle costruzioni non genuine, perché, altrimenti, deve essere garantita al contribuente la possibilità di scegliere la struttura più vantaggiosa dal punto di vista

fiscale. Viene inoltre sottolineato che *“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”*.

Il decreto di attuazione della direttiva ATAD, ancora in corso di emanazione non prevede una specifica norma di recepimento dell'articolo 6, nella bozza di relazione illustrativa viene specificato che *“si è ritenuto di non disporre in merito alla norma generale antiabuso in quanto l'attuale formulazione dell'articolo 10-bis della l. 27 luglio 2000, n. 212 recante la disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale appare conforme al testo dell'articolo 6 della direttiva ATAD”*. In merito si afferma che ciò è confermato dall'identità di tale clausola antiabuso rispetto a quella contenuta nella Direttiva Madre figlia n. 2015/121/UE³¹⁷, attuata, ai sensi dell'articolo

³¹⁷L'articolo 1 della Direttiva 2015/121/UE dispone che *“Nella direttiva 2011/96/UE, all'articolo 1, il paragrafo 2 è sostituito dai paragrafi seguenti: «2. Gli Stati membri non applicano i benefici della presente direttiva a una costruzione o a 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 della presente direttiva, non è genuina avendo riguardo a tutti i fatti e le circostanze pertinenti. Una costruzione può comprendere più di una fase o parti 3. Ai fini del paragrafo 2, una costruzione o una serie di costruzioni è considerata non genuina nella misura in cui non è stata posta in essere per valide ragioni commerciali che riflettono la realtà economica. 4. La presente direttiva non pregiudica l'applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali necessarie per evitare l'evasione fiscale, la frode fiscale o l'abuso.»”* Il comma 5 dell'articolo 27-bis, così sostituito dall'art. 26, comma 2, lett. b) legge 7 luglio 2016 n. 122, prevede che *“La direttiva (UE) 2015/121 del Consiglio, del 27 gennaio 2015, è attuata dall'ordinamento nazionale mediante l'applicazione dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212”*.

27-bis, comma 5 del d.P.R. 600/1973, con l'articolo 10-bis³¹⁸. In merito si sottolinea la singolarità del comportamento del legislatore nella misura in cui ha ritenuto che per il recepimento della clausola della direttiva Madre-figlia fosse necessaria un'espressa menzione nel testo dell'articolo 27-bis del d.P.R. 600/1973, di natura meramente ricognitiva, rispetto a ciò che ha fatto per il recepimento della direttiva ATAD, ovvero non introdurre nessuna norma di recepimento in virtù dell'esistenza dell'articolo 10-bis. Questo secondo approccio sembra quello più coerente. A volersi interrogare sulla necessità di una disposizione come quella contenuta nell'articolo 27-bis, comma 5, viene il dubbio che il legislatore abbia introdotto un espresso riferimento al 10-bis, non essendo sicuro che l'identità delle clausole potesse essere colta senza un richiamo espresso.

Il legislatore interno ha ritenuto dunque che la definizione dei comportamenti abusivi data nella clausola generale della Direttiva ATAD, sia ricompresa nella norma interna.

Le due definizioni tuttavia presentano una terminologia differente, fermo restando che tra i requisiti costitutivi dell'abuso vi è il conseguimento di un vantaggio fiscale indebito (che nella direttiva viene definito “*in contrasto con l'oggetto o la finalità del diritto fiscale applicabile*” similmente a quanto stabiliti dal comma 2 lettera b) dell'articolo 10-bis secondo cui un vantaggio fiscale è indebito quando “*in contrasto con le norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario*”) nella Direttiva ATAD si fa riferimento allo “*scopo principale o uno degli scopi principali*”, nella norma interna si parla di “*essenzialità*” del realizzo di un vantaggio fiscale

³¹⁸ Modificato dall'articolo 26 della legge 7 luglio 2016, n. 122

indebito. Il carattere dell'essenzialità sembra, ad avviso di chi scrive non sostanzialmente identico alla "principalità" cui fa riferimento al direttiva. Il riferimento all'essenzialità, peraltro mutuato dalla Raccomandazione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva e dalla giurisprudenza comunitaria³¹⁹ sembra far riferimento ad una nozione di abuso più restrittiva, in quanto richiede che un'operazione non sarebbe stata posta in essere senza il vantaggio fiscale ad essa collegato, mentre il riferimento ad uno scopo principale o uno degli scopi principali, potrebbe essere anche intesa nel senso di non richiedere la prevalenza (o l'unicità) dello scopo fiscale sugli altri scopi principali³²⁰. Appare opportuno sottolineare che la legge delega

³¹⁹ 21 febbraio 2008, causa C-425/06, Part Service

³²⁰ In tal senso D. CANÈ Indebito vantaggio fiscale e abuso del diritto, profili di diritto comunitario ed internazionale, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 4/2016, pp. 1260-1262. L'autore sottolinea come nella legge e nella giurisprudenza si registri "una curiosa alternanza tra gli aggettivi "essenziale" e "principale". Fa notare come anche la prima versione dell'articolo 6 della direttiva ATAD facesse riferimento all'essenzialità, ma sia stata poi modificata dal Consiglio nella seduta del 24 maggio 2016, con l'inserimento del criterio dei fini principali. In tal modo la definizione data nell'articolo 6 risulta allineata a quella della direttiva madre-figlia, nonché a quella proposta nell'ambito del progetto BEPS, fondata sul requisito del "*principal purpose test*". L'OCSE, con l'*Action Plan 6* del progetto BEPS ha previsto l'implementazione di alcuni standard minimi per impedire un uso improprio ed abusivo di una convenzione, che sono stati recepiti nel modello di convenzione multilaterale, dove all'articolo 7 viene proposta una clausola contro l'abuso dei benefici previsti dai trattati. "*Notwithstanding any provisions of a Covered Tax Agreement, a benefit under the Covered Tax Agreement shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in*

del 2014, disponeva di “*considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva*”, e la scelta del legislatore delegato di introdurre invece il concetto di essenzialità ha indotto parte della dottrina a ritenere che si sia voluta introdurre una nozione di abuso più ristretta, limitata ai casi in cui lo scopo di ottenere il vantaggio fiscale sia unico, diversamente il concetto di prevalenza avrebbe comportato la possibilità di considerare un'operazione abusiva ogniqualvolta la finalità fiscale fosse quella principale perseguita con l'operazione³²¹. In questi termini, si dovrebbe concludere per una differenza sostanziale tra l'articolo 10-*bis* e l'articolo 6 della direttiva antiabuso³²².

Altra differenza tra le due definizioni in analisi sta nel riferimento alle operazioni prive di sostanza economica di cui all'articolo 10-*bis* e alle costruzioni, o parti di costruzioni, non genuine di cui all'articolo 6 della direttiva. Nella direttiva le operazioni non genuine vengono definite come quelle che non siano

accordance with the object and purpose of the relevant provisions of the Covered Tax Agreement”. Anche qui si fa riferimento ad “uno degli scopi principali” della transazione.

³²¹ Cfr. M. LOGOZZO, L'abuso del diritto nell'Iva, in *Abuso ed elusione*, op. cit., p. 231.

³²² Tale differenza è evidenziata anche da A.COMELLI, L'armonizzazione (e il riavvicinamento fiscale tra “lo spazio unico europeo dell'Iva”, la direttiva del consiglio “contro le pratiche di elusione fiscale” e l'abuso del diritto, *Dir. e Prat. Trib.*, 4/2018, 1397 ss., che con riferimento all'utilizzo nella clausola generale antiabuso interna del termine “essenzialmente” sottolinea: “*Quest'ultimo avverbio, tuttavia, è ambiguo e, dunque, fonte di incertezza, se si effettua un confronto con la clausola generale europea, la cui definizione di abuso del diritto risulta sintetica ed efficace. (...) Il diverso approccio al fenomeno dell'abuso (in ambito europeo e in ambito nazionale) è, sotto questo punto di vista, molto evidente.*”

stata posta in essere per valide ragioni commerciali che rispecchiano la realtà economica. Quindi, rispetto all'articolo 10-bis che definisce prive di sostanza le operazioni inidonee a produrre effetti significativi diversi dal vantaggio fiscale, qui sebbene, letta a contrario tale norma implica che se vi sono effetti diversi significativi che posso essere intesi come valide ragioni commerciali, l'operazione non è abusiva, non viene fatto alcun riferimento alla "realtà economica".

E' stata sostenuta da alcuni la necessità di modificare l'articolo 10-*bis* alla luce della direttiva comunitaria, in quanto la clausola antielusione da essa prevista avrebbe una portata più ampia. Rispetto alla proposta di direttiva del 28 gennaio 2016, nella quale all'articolo 6 si faceva riferimento alla «sostanza economica» e alle operazioni poste in essere «essenzialmente» per conseguire un vantaggio fiscale, la versione definitiva della direttiva 2016/1164 abbandona questi elementi che caratterizzano la definizione di abuso nella clausola generale interna e introduce il concetto di operazioni non genuine, utilizzato dalla Corte di giustizia per cogliere anche operazioni connotate da artificiosità, quindi da simulazione e interposizione, che parrebbero più propriamente ascrivibili all'evasione³²³.

Ad avviso di autorevole dottrina, che pure si è interrogata in merito alla diversità o identità delle due definizioni, in particolare riguardo alla possibilità che la direttiva "*definendo "non genuine" le operazioni che non rispecchiano la realtà economica, imponga di ricomprendere tra le operazioni abusive disciplinate dall'art. 10-bis anche quelle simulate*", la definizione di non genuinità delle

³²³ Cfr. A.CARINCI, D. DEOTTO, Abuso del diritto da aggiornare, Il Sole 24ore, 12 dicembre 2006.

costruzioni abusive non inciderebbe sulla nozione di abuso interna di cui all'articolo 10-bis, *ciò in quanto "la norma comunitaria, definendo in termini generali l'operazione non genuina come una costruzione che "non rispecchia la realtà economica", ha sancito l'illiceità di tale operazione, ma nel contempo ha lasciato libero il legislatore nazionale di regolare distintamente e con diversa gradazione, da una parte, i comportamenti abusivi non rispecchianti la realtà economica perché apparenti e, quindi, simulati, dall'altra, i comportamenti abusivi non rispecchianti la realtà economica che non sono simulati e sono perciò voluti, seppur ai soli fini di risparmio fiscale"*. Dunque, nell'ambito dell'articolo 6 della direttiva il legislatore interno avrebbe distinto due diverse fattispecie: *"quando l'operazione posta in essere ai fini di ottenere un indebito vantaggio fiscale è un'operazione illecita che, secondo gli schemi privatistici, è inquadrabile fra quelle in frode alla legge fiscale e non fra quelle fraudolente in senso naturalistico (il pensiero va alla frode alla legge di cui all'art. 1344 c.c.), si ha una costruzione abusiva priva di sostanza economica assoggettata al regime dell'art. 10-bis. Quando, invece, l'operazione illecita priva di sostanza economica non è voluta, è solo apparente e, comunque, è frutto di una macchinazione fraudolenta, si ha un'operazione simulata di evasione, assoggettata allo specifico regime degli artt. 1, lett. g-bis) e 3 del D.Lgs. n. 74/2000, come integrati dal D. Lgs. n. 158/2015"*. Dunque anche la simulazione sarebbe ricompresa nella nozione di non genuinità, tuttavia il legislatore interno avrebbe inteso differenziare le operazioni abusive da quelle simulate, assimilabili sotto il profilo dell'assenza della sostanza economica, in base al profilo soggettivo della volontà e

del tipo di frodolenza, con conseguenze diverse anche dal punto di vista sanzionatorio³²⁴.

L'undicesimo considerando della direttiva ATAD recita *“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”*. Orbene, nella direttiva ritorna il concetto di valide ragioni economiche, allora a questo punto si dovrà ritenere che le ragioni extrafiscali di cui all'articolo 10-bis siano una semplice riformulazione letterale del concetto? A ben vedere, e come già evidenziato in precedenza, l'intenzione del legislatore del 10-bis era quella di sottolineare come nella valutazione delle ragioni del contribuente non dovesse farsi riferimento esclusivamente al conseguimento di vantaggi economici immediati, ma anche a ragioni

³²⁴ F.GALLO, L'abuso del diritto nell'art. 6 della direttiva 2016/1164/ue e nell'art. 10-bis dello statuto dei diritti del contribuente: confronto fra le due nozioni, Riv. Dir. Trib. 2018, 2, 281 ss. L'autore conclude che *“la giustificazione di questa distinzione risiede proprio nel requisito individuato dal citato art. 1, lett. g-bis), del D.Lgs. n. 74/2000, e cioè nel fatto che le operazioni simulate penalmente sanzionate sono solo quelle prodotte dalla volontà del contribuente di non sottoporsi agli effetti derivanti dalle operazioni compiute e di conformarsi a quelli di altri atti e operazioni (simulazione relativa) ovvero a nessun effetto rispetto a quelli manifestati all'esterno (simulazione assoluta). Invece, nelle operazioni abusive disciplinate dall'art. 10-bis, poiché il contribuente pone in essere un'operazione per ottenere il più favorevole regime fiscale prescelto, gli effetti dell'operazione compiuta sono voluti in funzione della disciplina fiscale che si vuole applicare. Il requisito della mancanza di sostanza economica non è, perciò, diretto a dare la dimostrazione dell'esistenza di operazioni dissimulate, ma ha la diversa funzione di rivelare che la costruzione della fattispecie impositiva più favorevole è avvenuta per motivi prevalentemente fiscali. E solo se questo elemento si combina con il conseguimento di un vantaggio indebito - e cioè, come vuole l'art. 10-bis, con la violazione della ratio e delle norme dei principi dell'ordinamento - va applicata la clausola antiabuso”*.

di tipo gestionale o organizzativo, in ossequio a quanto affermato dalla Suprema Corte³²⁵, ragioni che comunque, in senso lato, è possibile ritenere economiche. La questione controversa è se, alla luce della direttiva, ragioni extrafiscali “non economiche” possano essere prese in considerazione ai fini della non configurabilità della condotta abusiva.

In conclusione, il recepimento della direttiva ATAD attraverso l'articolo 10-*bis*, comporterà in ogni caso una lettura delle clausola antiabuso interna, ai fini delle imposte sul reddito delle società, conforme alle interpretazioni che saranno date dalla Corte di Giustizia Europea della clausola generale comunitaria.

³²⁵ Il riferimento è in particolare alla sentenza n.1372/2011

Considerazioni conclusive

L'analisi condotta è stata rivolta principalmente ad esaminare l'evoluzione della disciplina fiscale in materia di abuso del diritto al fine di comprenderne gli sviluppi e valutare se la nuova clausola generale antiabuso codificata nell'articolo 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente abbia significativamente modificato lo scenario che si prefigurava prima della sua introduzione, in vigore dell'articolo 37-*bis* del d.P.R. 600/1973 (clausola antielusiva "semigenerale"), valevole solo per determinate tipologie di operazioni e solo ai fini delle imposte sui redditi, che coabitava con un principio di divieto di abuso del diritto di derivazione giurisprudenziale, elaborato prima dalla Corte di Giustizia Europea e poi, dalla Corte di Cassazione.

Ripercorrendo la traccia seguita nel corso dell'elaborato possono svolgersi alcune brevi considerazioni finali, in relazione soprattutto alla "chiarezza" della norma e al suo ambito di operatività.

Appare opportuno rimarcare che la revisione completa della disciplina di abuso del diritto ed elusione fiscale è partita dalle istanze degli operatori del diritto tributario e dei contribuenti mirate soprattutto alla ricerca di una maggiore chiarezza, certezza e uniformità nell'individuazione dei comportamenti elusivi ed abusivi,

nonché a garantire un contraddittorio completo nelle procedure utilizzate dall'Amministrazione finanziaria nella fase di accertamento.

La clausola generale antiabuso introdotta nello Statuto dei diritti del contribuente non sembra volesse rispondere alla necessità di introdurre nel sistema tributario un principio innovativo ma, piuttosto, a quella di tradurre in una fonte legislativa primaria il principio del divieto di abuso già elaborato dalla giurisprudenza. In questo senso appaiono del tutto condivisibili le posizioni dottrinali secondo le quali l'articolo 10-*bis* rappresenta una norma chiarificatrice e regolatrice, che intende delineare più accuratamente il concetto di abuso del diritto in campo tributario, andandone a meglio definire gli elementi costitutivi, con il fine di garantirne un'applicazione ed un'interpretazione il più possibile oggettiva ed uniforme, ferma restando la necessità di un'integrazione valutativa da parte dell'amministrazione finanziaria e dei giudici, naturalmente connessa con l'intrinseca astrattezza di qualsiasi clausola generale.

E' chiaro che, ogni qualvolta si proceda alla definizione di un concetto o di un fenomeno, se ne tracciano anche i limiti. Nell'analizzare la definizione data dall'articolo 10-*bis* emergono chiaramente le fattispecie che non costituiscono "abuso", ovvero, da un lato, quelle che rappresentano vere e proprie fattispecie di evasione (ossia la violazione diretta di norme fiscali), dall'altro, quelle che sono mirate ad ottenere un legittimo risparmio d'imposta, non contrastante di per sé con alcuna norma, né con i principi dell'ordinamento tributario. L'abuso del diritto si pone, come è stato autorevolmente affermato, come un *tertium genus*, collocandosi nel mezzo tra evasione e legittimo risparmio d'imposta.

Non essendo tuttavia sufficiente una definizione in negativo delle fattispecie abusive, occorre esprimere alcune considerazioni circa il contenuto positivo della definizione di abuso contenuta nell'articolo 10-*bis*, interrogandosi sulla sua portata e sulla sua concreta applicabilità, cercando di comprendere se, attraverso la definizione introdotta dal decreto legislativo 128/2015, gli obiettivi voluti dal legislatore delegato nella legge delega 23/2014 sono stati raggiunti, e anche se la stessa delega risponda alla definizione di abuso elaborata dalla giurisprudenza o in qualche modo se ne discosti.

I migliori risultati raggiunti dalla nuova normativa sembrano riguardare la definizione degli aspetti procedurali, mentre, per quanto riguarda la caratterizzazione delle fattispecie che costituiscono abuso del diritto (*alias* elusione) non sembrano essere state del tutto soddisfatte le esigenze di chiarezza sottostanti all'introduzione della norma, in quanto la definizione proposta dall'articolo 10-*bis* appare, per certi versi, di difficile interpretazione, soprattutto nell'individuazione di taluni elementi costitutivi della fattispecie, quali l'assenza di sostanza economica e l'essenzialità del conseguimento del vantaggio fiscale indebito, che non sembrano di univoca ed immediata individuazione, apparendo tra loro interdipendenti e da valutare in stretto collegamento con le valide ragioni extrafiscali.

La difficile individuazione degli elementi costitutivi dell'abuso, che, per via della natura stessa dei qualsiasi clausola generale, presentano dei forti connotati di indeterminatezza, porta ad uno spostamento dell'incertezza, da quella data dall'assenza di una definizione normativa, a quella data dalla portata degli elementi costitutivi "codificati" nella norma. Stante l'ineliminabilità di un certo

grado di incertezza, resta comunque compito dell'attività interpretativa dell'Amministrazione finanziaria, dei giudici, con l'ausilio della dottrina, tentare di ridurre i margini di indeterminatezza e discrezionalità nell'applicazione della norma.

Come illustrato in precedenza, le maggiori perplessità che si nutrono riguardo all'enunciazione degli elementi costitutivi dell'abuso come delineati nell'articolo 10-*bis*, nascono dal fatto che l'identificazione delle operazioni prive di sostanza economica con quelle inidonee "*a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali*" sembra comportare, quasi automaticamente, che l'assenza di sostanza comporti inevitabilmente l'essenzialità del vantaggio fiscale, perché se non si verificano effetti diversi è evidente che l'operazione senza il vantaggio fiscale non sarebbe stata posta in essere. Rimane molto difficile poter dividere l'assenza di sostanza dalla non essenzialità del vantaggio fiscale, salvo non entrare nella valutazione delle ragioni extrafiscali. Ed è qui che si appalesa un'altra criticità nel rapporto tra gli elementi da valutare ai fini dell'articolo 10-*bis*.

Per come è strutturata la norma infatti, e per quanto sembra emergere dalle prime risposte agli interpelli pubblicate dall'Agenzia delle entrate che si sono analizzate nel terzo capitolo, sembrerebbe che l'Amministrazione debba prima verificare la sussistenza dei tre elementi costitutivi dell'abuso, nell'ordine, vantaggio fiscale indebito, assenza di sostanza, ed essenzialità del vantaggio fiscale, e poi, sussistendo l'abuso, valutare le ragioni extrafiscali, che se ritenute valide, portano alla non applicazione del divieto di abuso, in chiave di vere e proprie esimenti.

Tuttavia, sembra un po' anomalo considerare le valide ragioni extrafiscali alla stregua di un'esimente. Infatti, pur volendo accogliere la distinzione tra assenza di sostanza economica e valide ragioni extrafiscali, ritenendo che l'assenza di sostanza si profili analizzando esclusivamente il carattere oggettivo dell'operazione come rispondenza della stessa al logiche economiche di mercato (generalmente valide per chiunque), e che invece le valide ragioni extrafiscali non siano quelle economiche in senso stretto, ma quelle che investono la sfera soggettiva del singolo contribuente, non si può non convenire sul fatto che la presenza di valide ragioni extrafiscali non marginali faccia venir meno almeno uno degli elementi costitutivi dell'abuso, ovvero lo scopo essenziale della realizzazione di vantaggi fiscali.

Una volta individuate le ragioni extrafiscali come "soggettive" andrebbe poi chiarito quali possano essere ritenute valide: quelle legate comunque ad aspetti "economici", ovvero mirate alla ricerca di un profitto, seppure non di immediata realizzazione o anche quelle legate a meri interessi personali "non economici". Questa seconda interpretazione potrebbe essere troppo "estensiva" superando l'orientamento espresso dalla giurisprudenza di legittimità e trasfuso nella norma di legge, ovvero si andrebbe ad estendere la validità delle ragioni extrafiscali anche oltre quelle finalità di miglioramento organizzativo e gestionale di cui alla sentenza 1372/2011. In proposito si sottolinea che anche la Raccomandazione Europea sulla pianificazione fiscale aggressiva del 2012, al punto 4.5., sottolineava l'irrilevanza delle eventuali intenzioni personali del contribuente. Tuttavia tale riferimento poteva essere inteso sia a sottolineare

l'irrilevanza della volontà di eludere le imposte, sia a rimarcare la valutazione in termini esclusivamente "economici" dell'operazione posta in essere.

Una soluzione che potrebbe essere considerata valida al fine di risolvere il problema della circolarità della definizione dell'abuso del diritto come sopra descritta potrebbe essere quella di andare a valutare congiuntamente la sostanza economica delle operazioni e le valide ragioni extrafiscali, considerandole come due aspetti di un unico elemento destinato a valutare la presenza di motivazioni alla base dell'operazione che esulino dal mero scopo di conseguire un vantaggio fiscale. A tal fine si propone una lettura dell'articolo 10-*bis* che opera una bipartizione tra sostanza economica e valide ragioni extrafiscali ai soli fini della ripartizione dell'onere della prova: la sostanza economica, in quanto caratterizzata da una maggiore obiettività e ancorata ad elementi "misurabili" da un punto di vista economico può essere valutata e provata dall'Amministrazione finanziaria e deve essere da questa dimostrata al fine di sollevare una contestazione di abuso. L'assenza di sostanza può essere provata dall'Amministrazione attraverso la dimostrazione che le operazioni compiute non hanno prodotto effetti, ovvero che gli effetti voluti e realizzati diversi da quelli fiscali potevano essere conseguiti attraverso operazioni più coerenti con le finalità ricercate. Le valide ragioni extrafiscali, invece, in quanto attinenti a caratteristiche peculiari della situazione soggettiva del contribuente devono essere da questi portate all'attenzione dell'Amministrazione finanziaria. Tale soluzione renderebbe anche più immediato l'accostamento tra la clausola generale di cui all'articolo 10-*bis*, con la clausola generale prevista

dalla Direttiva ATAD, che il legislatore italiano non ha inteso di dover “recepire”, ritenendola già assorbita dallo stesso articolo 10-*bis*, nella quale non si fa riferimento a ragioni extrafiscali.

Oltre alla difficoltà nel definire il rapporto tra sostanza economica, essenzialità del vantaggio e ragioni extrafiscali non marginali, vi sono altre questioni che si ritengono meritevoli di approfondimento.

La prima questione attiene alla valutazione dell'indebito vantaggio fiscale. Connotare di indebito un risparmio d'imposta significa affermare che lo stesso è in contrasto con la finalità delle norme tributarie ovvero con i principi dell'ordinamento. Si ritiene pacifico, come ampiamente osservato nel secondo capitolo del presente lavoro, che possa considerarsi elemento di una condotta abusiva sia il contrasto con le finalità delle norme applicate che con quelle delle norme altrimenti applicabili, a seconda del caso concretamente analizzato. La difficoltà applicativa, ad avviso di chi scrive, sta invece nell'individuazione del contrasto. Il contrasto con le finalità di una norma va ricercato nell'individuazione della *ratio* della norma, al di là di quello che emerge dal contenuto della stessa, e anche al di là di ciò che, prescindendo da dettato normativo emerge lapalissianamente dalla volontà del legislatore e dal contesto in cui la norma è inserita: in tal caso ci si potrebbe trovare di fronte ad una violazione diretta della norma. L'analisi della relazione illustrativa e dei lavori preparatori può essere molto utile ma potrebbe rivelarsi non sufficiente, né tantomeno l'individuazione dell'indebito può comportare la sostanziale applicazione in via analogica di altra norma.

Alla luce di tali difficoltà la dimostrazione dell'indebito potrebbe risultare talvolta piuttosto complessa.

Inoltre il riferimento ai principi dell'ordinamento contenuto nella lettera b) dell'articolo 10-*bis*, sembra introdurre un'eccessiva indeterminatezza, che lascia un ampio margine all'Amministrazione finanziaria e ai giudici nella "costruzione" della definizione di abuso del diritto, in quanto non è chiaro a quali principi debba farsi riferimento (in un ordinamento come quello italiano, spesso criticato per essere "casistico") a quelli costituzionali, o ad altri principi radicati nell'ordinamento tributario, quali possono essere ad esempio il principio di autonomia dei periodi d'imposta, il principio della personalità dell'obbligazione tributaria, il divieto di compensazione intersoggettiva delle perdite fiscali, il principio secondo cui si tassano le fuoriuscite di beni dal regime d'impresa, e così via. Sarà molto difficile affermare la contrarietà ad un principio senza che venga individuata una norma specifica applicabile che sottende tale principio, e che si verifichi tale difficoltà è auspicabile per la certezza del diritto.

Nella valutazione dell'indebito, è evidente che, dovendosi individuare il contrasto con le finalità di una norma o con un principio, tale analisi si riferisca ai singoli tributi ai quali tali norme o principi afferiscono. Alla luce di ciò, nel caso di operazioni che richiedono l'applicazione di più imposte l'indebito potrebbe essere ravvisato anche solo esclusivamente per una singola imposta. Coerentemente, anche per la proposizione di un'istanza di interpello antiabuso è previsto che la stessa venga presentata indicando le imposte per le quali si intende ricevere una risposta.

Tuttavia, ancor prima di valutarne il carattere indebito, come va calcolato il vantaggio fiscale conseguito dal contribuente? Se l'operazione presenta un vantaggio fiscale indebito in relazione al pagamento di minori imposte dirette, ma per l'operazione posta in essere ha scontato imposte di registro o ha prodotto effetti ai fini Iva tali da compensare le minori imposte dirette? In tal caso si dirà che l'operazione ha comportato un vantaggio fiscale indebito per le imposte dirette? Ancora, l'operazione priva di sostanza economica ha comportato un carico fiscale complessivo analogo all'operazione alternativa che avrebbe dovuto essere posta in essere, ma diversamente ripartito tra varie imposte. Come si comporterà l'Amministrazione in questo caso? A rigor di logica, se non vi è stato nessun risparmio fiscale da parte del contribuente, non si procederà alla contestazione di abuso, oppure si procederà ad una contestazione senza pagamento di imposte? Tali aspetti non appaiono del tutto chiariti dalle disposizioni normative, né esistono, al momento della conclusione del presente lavoro, indirizzi di prassi dell'Amministrazione finanziaria.

Uno degli aspetti dell'introduzione dell'articolo 10-*bis* da accogliere con maggior favore è sicuramente l'aver risolto diverse problematiche procedurali che si erano poste nel periodo di "convivenza" del divieto di abuso del diritto di origine giurisprudenziale con la norma positiva antielusione di cui all'articolo 37-*bis*. Si è già dato atto nel corso del lavoro delle questioni che avevano interessato l'obbligatorietà o meno del contraddittorio preventivo nell'accertamento dell'abuso "non codificato", previsto *ex lege*, a pena di nullità solo per le fattispecie contestabili ai fini

dell'articolo 37-*bis*. Con l'articolo 10-*bis* viene finalmente introdotto l'obbligo generalizzato del contraddittorio preventivo per le contestazioni elusive/abusivo previsto a pena di nullità del successivo atto impositivo. Anche la previsione della non rilevabilità d'ufficio appare rispondente alle istanze di certezza che hanno sollecitato la “positivizzazione” del divieto di abuso: laddove fosse stato confermato dalla norma l'orientamento giurisprudenziale di legittimità, favorevole alla rilevabilità da parte dei giudici dell'abuso, anche senza allegazione da parte dell'Amministrazione finanziaria, si sarebbe in una certa maniera reso vano l'obbligo del contraddittorio preventivo, andando a ledere il diritto di difesa del contribuente. Tuttavia, non si possono tacere i profili di contrasto con l'ordinamento europeo che tale disposizione potrebbe creare, vista la prevalenza del diritto comunitario su quello interno.

Per quanto attiene agli aspetti procedurali, una criticità che resta da chiarire nella norma è relativa all'introduzione della proroga dei termini per l'accertamento nel caso tra l'invio al contribuente della richiesta di chiarimenti e la scadenza del termine dell'accertamento decorrano meno di sessanta giorni³²⁶. Al di là delle critiche sollevate in dottrina per l'asistematicità di tale previsione, per l'approfondimento delle quali si fa rinvio al secondo capitolo, si intende qui rimarcare il problema che potrebbe sorgere laddove a seguito della risposta ricevuta dal contribuente alla richiesta di chiarimenti si appalesi una fattispecie di evasione vera e propria. In tal

³²⁶ Una norma simile è stata introdotta anche per gli accertamenti da effettuare su fattispecie per le quali è intervenuta una risposta ad interpello disapplicativo ex art. 11, comma 2 l.212/2000

caso sarà legittimo da parte dell'Amministrazione finanziaria emettere un avviso di accertamento oltre i termini ordinari di decadenza?

Un altro aspetto fondamentale della modifica normativa riguarda gli aspetti sanzionatori della contestazione di fattispecie abusive. La novità risiede nell'aver espressamente previsto l'applicazione delle sanzioni amministrative e l'esclusione delle sanzioni penali. Prima dell'introduzione dell'articolo 10-bis è sempre stato vivo il dibattito circa la punibilità di comportamenti che non violavano espressamente disposizioni normative, e si erano formate anche in dottrina posizioni contrapposte, e l'orientamento dell'Amministrazione e della giurisprudenza si era attestato sulla sanzionabilità sia amministrativa che penale, in particolare per le fattispecie di elusione "codificata".

L'articolo 10-*bis* finalmente fa chiarezza, "confermando" la sanzionabilità amministrativa delle operazioni abusive e, contestualmente la non rilevanza penale delle stesse. A tal proposito, si rimarcano i possibili profili di incompatibilità con i principi statuiti dalla Corte di giustizia UE nella sentenza Halifax, che aveva escluso la sanzionabilità, anche amministrativa, dell'abuso, in mancanza di un fondamento normativo chiaro ed univoco. La stessa Unione Europea però, in tempi più recenti, ha emanato la Direttiva ATAD che, in un comparto impositivo differente, consente agli Stati membri di prevedere sanzioni per i comportamenti abusivi. Tale previsione della Direttiva potrebbe essere letta nel senso che laddove si introduca una clausola generale antiabuso "codificata" la stessa valga come fondamento normativo idoneo all'irrogazione di una sanzione amministrativa.

Altre criticità che sono emerse dalla presente ricerca, ampiamente rappresentate in precedenza, riguardano la asserita generalità della clausola di cui all'articolo 10-*bis*, che a ben vedere sarà naturalmente soggetta ad una diversa interpretazione nei vari ambiti impositivi, alla luce del necessario coordinamento tra la norma interna e le norme e i principi dell'ordinamento comunitario. Si potrebbero così sviluppare una diversa interpretazione per l'Iva, una per le imposte sul reddito delle società di capitali (sulla base della direttiva Atad), e potrebbe esserci una diversa interpretazione per le persone fisiche e le società di persone soggette all'IRPEF, nonché per l'imposta di registro, unici ambiti di applicazione in cui non sarebbe necessario uniformarsi all'interpretazione della Corte di Giustizia Europea. Ciò che è tuttavia auspicabile, al fine di realizzare gli obiettivi voluti con l'introduzione della clausola generale, ovvero in primis garantire la parità di trattamento e la certezza del diritto per i contribuenti, è che si giunga a quel necessario coordinamento che comporti un'applicazione della clausola il più possibile uniforme.

Per concludere, la difficile individuazione degli elementi costitutivi dell'abuso previsti dall'articolo 10-*bis*, potrebbe spingere ad un'applicazione molto limitata di tale disciplina da parte dell'Amministrazione finanziaria, che sarà orientata, più che in passato, a contestare attraverso la violazione diretta di norme, o verso ipotesi di simulazione, frode alla legge, ecc. ciò che prima veniva colpito come abuso. Un ritorno al passato verso il quale sembrano orientarsi anche alcune recenti sentenze della giurisprudenza di legittimità. Tali effetti sembrano comunque in parte quelli desiderati dal legislatore dell'articolo 10-*bis*, che nella relazione di

accompagnamento aveva proprio sottolineato come l'intenzione della riforma legislativa fosse quella di circoscrivere l'ambito di applicazione del divieto di abuso del diritto, che era stato troppo diffusamente e impropriamente utilizzato per colpire fenomeni prettamente evasivi.

Ciò che potrebbe inoltre accadere nel mutato contesto legislativo e giurisprudenziale è che la depenalizzazione delle fattispecie di abuso del diritto sviluppi una maggiore propensione da parte dei contribuenti ad instaurare un contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria con riferimento alla definizione di una contestazione abusiva, che potrebbe risultare meno gravosa non comportando l'instaurazione di procedimenti penali. Una sorta di inversione di tendenza, o piuttosto di "inversione delle parti", con i contribuenti che invocano l'applicazione dell'abuso anche in presenza di elementi di evasione.

Bibliografia

- AMATUCCI F., La compatibilità dell'articolo 10-*bis* con gli orientamenti europei ed internazionali in tema di abuso del diritto, Dir. e prat.trib. internazionale, 2016, 2, 447
- ANDRIOLA M., Abuso del diritto Ue ed elusione fiscale nazionale. Quale rapporto?, Fiscooggi, 12 luglio 2007
- ANDRIOLA M., La dialettica tra “aggiramento” e valide ragioni economiche, Rass. Trib. 2006, 6, 1898
- ATTARDI C., Abuso del diritto e giurisprudenza comunitaria: il perseguimento di un vantaggio fiscale come scopo essenziale dell'operazione elusiva, Dir. e Prat. Trib., 2008, 4, 20627 ss.
- BASILAVECCHIA M., L'art. 10-*bis* dello Statuto: “the dayafter”, Gt-Rivista di Giurisprudenza Tributaria 2016, 1, 5
- BASILAVECCHIA M., L'autonomia contrattuale recupera sull'abuso del diritto, Gt, Rivista di Giurisprudenza tributaria 2011, 4, 289
- BASILAVECCHIA M., Presupposti ed effetti della sanzionabilità dell'elusione, in Dir. e Prat. Trib. 2012, 1, 799
- BASILAVECCHIA M., Profili procedurali dell'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente, Corr. Trib. 2016, 43, 3282.
- BEGHIN M., Ancora equivoci sull'interpretazione degli atti ai fini dell'imposta di registro, Corr. Trib. 2017, 34, 2622

BEGHIN M., “Elusione”, tassazione differenziale e impatto sulla motivazione degli avvisi di accertamento”, *Corr. Trib.* 2015, 24, 1827

BEGHIN M., Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra fisco e contribuente, *Riv. Dir. Trib.*, 2009, 2, 412

BEGHIN M., Abuso del diritto: la confusione persiste, *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2008, 8, 649

BEGHIN M., Alla ricerca di punti fermi in tema di elusione fiscale e abuso del diritto tributario, in *Bollettino tributario*, 2009, 19, 1415

BEGHIN M., L’inesistente confine tra pianificazione fiscale, elusione e “abuso del diritto”, *Corr. Trib.* 2008, 22, 1784

BEGHIN M., La scissione societaria, l’elusione tributaria e i mulini a vento di Cervantes, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, 2, 56

BEGHIN, M., L’abuso del diritto nella indefettibile prospettiva del «vantaggio fiscale», in *Corr. Trib.*, 2009, 2325 ss.

BERLIRI A., Negozi giuridici o negozi economici quale base di applicazione per l’imposta di registro, 1941, 165

BETTI R.- SBARAGLIA G., L’abuso del diritto in materia tributaria: la giurisprudenza comunitaria, *Fisco*, 2011, 39 - parte 1, 6381

BIONDI B. *Ratio legis*, in *Nov. D.I.*, XIV, Torino, 1967, 895

BLUMENSTEIN E., *Sistema di diritto delle imposte*, trad. it. A cura di F. Forte, Milano, 1954, 27

BORIA P. Al fisco la prova dell’indebito risparmio fiscale – Abuso del diritto – La formazione giurisprudenziale del principio dell’abuso del diritto in materia fiscale, in *GT Riv. Giur. Trib.* 8/2017, 659

BORIA P., *Il sistema tributario*, Milano, 2008, p. 744-746

BORIA P., *Diritto Tributario Europeo*, Milano, 2015

BORIA P., L'abuso del diritto in materia fiscale come principio di derivazione giurisprudenziale, Riv. Dir. Trib. 6/2017, 665 ss.

BUSA V., La nullità civilistica come strumento generale antielusivo: riflessioni a margine dei recenti orientamenti della Cassazione civile, Il Fisco, 2006, 45

CANE' D., Brevi note sullo stato della giurisprudenza intorno all'articolo 20 del T.U. di registro, Rass. Trib., 2016, 649

CARINCI A., DEOTTO D., Abuso del diritto da aggiornare, Il Sole 24ore, 12 dicembre 2006

CARINCI A. Elusione tributaria, abuso del diritto e applicazione delle sanzioni amministrative, in Dir. e Prat. Trib., 2012, 1, 261 ss.

CARPENTIERI L., L'ordinamento tributario tra abuso e incertezza del diritto, in Riv. dir. trib., 2008, 1, 1059

CARRARO, Il negozio in frode alla legge, Milano, 1943

CHINELLATO, Codificazione tributaria e abuso del diritto, Padova 2007, 236

CIPOLLINA S. Elusione fiscale, in Digesto, Torino, 2007

CIPOLLINA S. in Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, fasc.4, 2007, 555

CIPOLLINA S., Abuso del diritto o elusione fiscale, Digesto, Torino, 2017

CIPOLLINA, S. La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale, Padova, 1992

COCIANI S., Spunti ricostruttivi sulle tecniche giuridiche del contrasto all'elusione tributaria. Dal disconoscimento dei vantaggi tributari all'inopponibilità al fisco degli atti, fatti e negozi considerati "elusivi", Riv. Dir. Trib. 2001, 1, 751

COLLI VIGNARELLI, Pratica abusiva e autonomia contrattuale: un ulteriore contributo della Corte di Giustizia UE, *Rass. Trib.*, 2011, 6, 1616

COMELLI A., L'armonizzazione (e il riavvicinamento fiscale tra "lo spazio unico europeo dell'Iva", la direttiva del consiglio "contro le pratiche di elusione fiscale" e l'abuso del diritto, *Dir. e Prat. Trib.*, 4/2018, 1397 ss.

CONTRINO A., La trama dei rapporti tra abuso del diritto, evasione fiscale e lecito risparmio d'imposta, *Dir. e Prat. Trib.*, 2016, 4, 1407

CONTRINO A., Sull'ondivaga giurisprudenza in tema di applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie nei casi di "elusione codificata" e "abuso/elusione", *Riv. Dir. trib.* 2016, 261 ss.

CONTRINO A. MARCHESELLI A., Luci e ombre nella struttura dell'abuso fiscale "riformato", *Corr. Trib.*, 2015, 37, 3787

CONTRINO A., MARCHESELLI A., Il procedimento di accertamento dell'abuso: oneri delle parti e possibili vizi, difese e preclusioni processuali, *Corr. Trib.*, 2018, 8, 576

CONTRINO A. MARCHESELLI A., Difesa del procedimento e nel processo dopo la riforma dell'abuso del diritto, *Corriere Tributario*, 38, 2015

CONTRINO A. Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamenti giuridici e connotati strutturali, *Dir. e Prat. Trib.*, 2009, 3, 10463

CORASANITI G. Le garanzie procedurali in tema di abuso del diritto: spunti di riflessione per un'estensione ad altre forme di accertamento, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2016, 5, 1838

CORASANITI G., L'interpretazione degli atti e l'elusione fiscale nel sistema dell'imposta di registro, Dir. e Prat. Trib., 2012, 5, 10963

CORASANITI G., Profili tributari dei conferimenti in natura e degli apporti in società, Padova, 2008, 262

CORASANITI G., Sui profili "elusivi" dei conferimenti societari nell'imposta di registro, Obbl. e contr., 2007, 433

CORASANITI G., La nullità dei contratti come strumento di contrasto alle operazioni di *dividend washing* nella recente giurisprudenza della Suprema Corte, Dir e Prat, trib, 2006, 2, 235

CORRADO L., Elusione tributaria, abuso del diritto (comunitario) e inapplicabilità delle sanzioni amministrative, in Riv. Dir. Trib. 2010, 1, 580

D'AMICO, G., Note in tema di clausole generali, Iure Praesentia, 1989, 446.

DEL FEDERICO L., Elusione e illecito tributario, Corr. Trib., 2006, 39, 3110

DELLA VALLE E., L'elusione nella circolazione indiretta del complesso aziendale, Rass. trib., 2009, 375

DELLA VALLE E., Profili elusivi/"abusivi" della circolazione indiretta del complesso aziendale, Fisco, 2014, 35, 3409

DELLA VALLE E., Brevi note in tema di rilevanza sanzionatoria della condotta elusiva/abusiva, Rass. Tributaria, 2012, 5, 1118

DELLA VALLE E., MIELE L., Vendita indiretta d'azienda senza elusione, Il sole 24 ore del 6 maggio 2016, 46

DONATELLI S., La rilevanza degli elementi extratestuali ai fini dell'interpretazione dei contratti nell'imposta di registro, Rass. trib., 2002, 1341 ss.

DONNAMARIA V., *L'imposta di registro nel testo unico*, Milano 1987

ENGISCH, K., *Introduzione al pensiero giuridico*, Milano, 1970

ESCALAR G., *Esclusa la diretta efficacia dell'abuso del diritto per le imposte dirette*, *Corr. trib.*, 2009, 701

ESCALAR G., *Indebita trasformazione del divieto di abuso del diritto in divieto di scelta del regime fiscale meno oneroso*, in *Corriere Tributario* 2012, 35, 2707

FALSITTA G. *Note critiche al concetto di abuso del diritto nella recentissima codificazione* in *Riv. Dir. Trib.* 6/2016, 717 ss.

FALSITTA G., *Le società di comodo e il paese di Acchiappacitrulli*, in G. FALSITTA, *Per un fisco civile*, Milano, 1996, 12

FALSITTA, G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2008, pp. 210-211

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Padova, 2012, p. 200-201

FANELLI, *Nuovo regime dell'interpello basato sulla responsabilizzazione del contribuente*, *Corr. Trib.* 2015, 3717 ss.

FEDELE A., in *“Assetti negoziali e “forme d'impresa tra opponibilità, simulazione e riqualificazione*, in *Riv. Dir. Trib.* 2010, I, 1093 ss.

FERRARI, *Registro (imposta di)*, *Enc. giur. Treccani*, XXVI, Roma, 1991, 245,

FICARI V., *Spigolature tributarie sulla rilevanza sanzionatoria della condotta elusiva ed abusiva*, *Riv. Dir. Trib.*, 2012, 1117

FICARI V., *Elusione ed abuso del diritto comunitario tra “diritto” giurisprudenziale e certezza normativa*, *Boll. Trib.* 2008, 22, 1777

FICARI V., Clausola generale antielusiva, articolo 53 della Costituzione e regole giurisprudenziali, *Rass. Trib.* 2009, 390 ss

FIORENTINO S., Il problema dell'elusione nel sistema tributario positivo, *Riv. dir. trib.*, 1993, 7, 822

FORMICA, Omogeneizzazione del sistema degli interpelli, *Il Fisco*, 2015, 1 ss.

FRANSONI G, Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni, *Corr. trib* 2011, 1, 13

FRANSONI G., Abuso del diritto: generalità della clausola e determinatezza del procedimento, *Rass. Trib.*, 2017, 2, 297

FRANSONI G., Il contraddittorio nell'accertamento dell'abuso del diritto, in AA.VV., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Torino, 2017, pp. 113 ss.

FRANSONI G., Abuso ed elusione del diritto, *Libro dell'anno del diritto* 2015

FRANSONI G. Spunti in tema di abuso del diritto e "intenzionalità" dell'azione, *Rass. Tributaria*, 2014, 3, 403

FRANSONI G., F. COLI, Abuso del diritto e proroga del termine per l'accertamento, *Corr. trib.*, 2016, 755 ss.

GAFFURI G., La rilevanza della nullità contrattuale in diritto tributario, *Boll. Trib.* 2006, 453 ss

GALLO F., Brevi note sulla nozione di abuso del diritto in materia fiscale, *Riv. Dir. Trib.* 2017, 4, 429 ss.

GALLO F., Rilevanza penale dell'elusione fiscale, *Rass. Trib.* 2001, 2, 321 ss.

GALLO F., Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione, *Dir. E Prat. Trib*, 1992, 1, 1780

GALLO F., Abuso del Diritto (diritto tributario), Enciclopedia del diritto, Ann. X, Milano 2017, 1 ss.

GALLO F., L'abuso del diritto in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza della Corte di Cassazione, Rass. Trib. 4/2016, 839 ss.

GALLO F., La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale, Rass. Trib. 2015, 6, 1336

GALLO F., L'abuso del diritto nell'art. 6 della direttiva 2016/1164/ue e nell'art. 10-bis dello statuto dei diritti del contribuente: confronto fra le due nozioni, Riv. Dir. Trib. 2018, 2, 271 ss.

GENTILI A., Abuso del diritto, giurisprudenza tributaria e categorie civilistiche, Iustus, 1/2009, 16 ss.

GIANNINI, Istituzioni di diritto tributario, Milano, 1974, 42 ss..

GIANONCELLI S., Nota in tema di divieto comunitario di abuso del diritto, Giur. It. 2008, 8-9, 2084 ss.

GIOVANNINI A., L'abuso del diritto nella legge delega fiscale" in Riv. Dir. Trib., 2014, 3, 240

GIUSTI G., Assenza di sostanza economica e indebito vantaggio fiscale nel nuovo abuso del diritto tributario, Dir. e Prat. Trib. 2018, 4, 1455 ss.

HENSEL, Diritto Tributario, Milano, 1956

IAIA R., Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione europea. Riflessi nel diritto nazionale, in Dir. Prat. Trib., 2016, 1, 55-114

INGRAO G., L'evoluzione dell'abuso del diritto in materia tributaria, un approccio con più luci che ombre, in Dir. e Prat. Trib. 2016, 4, 1434 ss.

IOVINO P., in Controlli fiscali, AA.VV., Milano, 2011

JARACH D., Principi per l'applicazione delle tasse di registro, Padova, 1937

JARACH D., I contratti a gradino e l'imposta (commento a Cass., 9 maggio 1979, n. 2658), Riv. dir. fin., 1982, 86-87

JOSSERAND De le esprit des droits de leur relativité. Theorie de l'abus du droit, Paris, 1927

KRUSE, H.W., Il risparmio d'imposta, l'elusione fiscale e l'evasione, in Trattato di Diritto Tributario, a cura di AMATUCCI, A., vol. III, Padova, 1994, 208

LA ROSA S., Principi di diritto tributario. Torino, 2004, 21

LA ROSA S., Elusione e antielusione fiscale nel sistema delle fonti del diritto, Riv. Dir. Trib. 2010, 880 ss.

LA ROSA S., L'accertamento tributario antielusivo: profili procedurali, Riv. Dir. Trib. 5/2014, 499 ss

LIPRINO V., Il difficile equilibrio tra libertà di gestione e abuso del diritto nella giurisprudenza della Corte di Giustizia: il caso Part Service, in Rivista di diritto tributario 2008, 2

LOGOZZO M., L'abuso del diritto nell'Iva, in AA.VV. Abuso del diritto ed elusione fiscale, Torino, 2017 p. 231

LOI S., Gli interpelli ordinario e disapplicativo, per l'abuso e le ipotesi di elusione, nel quadro della rinnovata disciplina dell'interpello, in AA.VV. Abuso del diritto e novità sul processo tributario, a cura di GLENDI, CONSOLO, CONTRINO, 2016, 77 ss.

LOMONACO A., Studio n. 17-18/T Considerazioni sull'articolo 20 del Testo Unico dell'imposta di registro dopo la legge di bilancio 2018

LOVISOLO A., Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio, Riv. Dir. Trib. 2009, 1, 49 ss.

LUPI R. Elusione e legittimo risparmio d'imposta in Rassegna tributaria 1997, 1099

LUPI R., Le società di comodo come disciplina antievasiva, in Dialoghi Trib. 2006,1097

LUPI, R., Manuale Giuridico Professionale di Diritto tributario. Principi generali e questioni di diritto positivo, Milano, 2001, 279

LUPI. R., Società senza impresa, detrazione Iva e "fiscalità dell'imprevedibile, in Rivista dir. Trib. 1992, I

MARCHESELLI A., Il contraddittorio deve precedere ogni provvedimento tributario, in Corr. trib., 2014, 39, pp.3019 ss.

MARCHESELLI, Elusione, buona fede e principi del diritto punitivo, in Rass. trib. 2009, 415,ss

MARELLO E., Elusione fiscale e abuso del diritto: profili procedurali e processuali, in Giurisprudenza italiana, luglio 2010, 1734;

MARIOTTI, "Dividend washing" e norme antielusive, in Giust. trib., 2006, 1, 29

MARONGIU G. L'elusione nell'imposta di registro tra l'abuso del "diritto" e l'abuso del potere, Dir e Prat. Trib, 2008, 1067 ss.

MARONGIU G., Abuso del diritto vs. irretroattività, Rass. Trib., 2012, 5, 1151

MARONGIU G. L'abuso del diritto nella legge di registro tra principi veri e principi asseriti, in Dir. e Prat. Trib., 2013, 2, 10361,

MASTROIACOVO V., Abuso del diritto o elusione nell'imposta di registro e negli altri tributi indiretti, in AA.VV. Abuso del diritto ed elusione fiscale, Torino, 2017, 252-253

MASTROIACOVO V. La nuova disciplina dell'abuso e dell'elusione fiscale nella prospettiva dell'imposta di registro, Riv. Notariato, 2016, I, p. 42

MASTROIACOVO V. Abuso del diritto e interpretazione degli atti, in Libro dell'anno del diritto Treccani, 2017

MASTROIACOVO, V., Dalla norma generale e astratta all'applicazione concreta, in Diritto Tributario, a cura di FANTOZZI, A., Torino, 2012 pp. 360-361

MELIS G. Disciplina delle società di comodo e presunzione di evasione: non sarà forse ora di eliminarla?, Dialoghi trib., 2006, 1325

MESSINETTI D, Abuso del diritto, in Enc. Dir., agg. II. ;Milano, 1998

MICELI R., Il contraddittorio precontenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione, Riv. dir. trib.,2016, 3, pp. 345 ss.

MICELI R., Società di comodo e statuto fiscale dell'impresa, Pisa, 2017

MICELI R. La funzione della disciplina delle società di comodo, Riv. Dir. Trib. 2/2018, 206-207

MISCALI M. Contributo allo studio dell'abuso del diritto tributario, Dir. e Prat. Trib., 2017, 4, 1385

MORELLO, Frode alla legge, Milano, 1969

MOSCARINI A. *Ratio legis* e valutazioni di ragionevolezza della legge, Torino, 1996, 17

MOSCHETTI, Capacità contributiva, Enc. Giur. Treccani, Torino, V.1988, 2

NUSSI M., Elusione tributaria ed equiparazione al presupposto nelle imposte sui redditi, in Riv. dir. trib., 1998, I, pagg. 505 ss.

NUSSI M., La disciplina impositiva delle società di comodo tra esigenze di disincentivazione e rimedi incoerenti, in Riv. dir. fin., 2010, 50

NUZZO E., Elusione, abuso dello strumento negoziale, fraudolenza, in Rass. trib., 1996, 6,1316

PALESTINI S. - LUPI R., Integralmente deducibili i costi connessi a plusvalenze o dividendi ‘esclusi’ in regime PEX, in Dialoghi Tributari, 3/2012

PALESTINI S., L’Agenzia ha cambiato approccio verso le operazioni di scissione? in Amministrazione e Finanza, 2017, 11, 33

PAOLO, D. 50,17, 151 e 155

PAOLO, D. 50,17,55

PAPARELLA F. Abuso del diritto: oneri procedurali e requisiti essenziali dell’atto impositivo, Riv. Dir. Trib. 3/2018

PAROLINI A. Commenti a margine sulla dottrina dell’abuso del diritto applicata all’imposta sul valore aggiunto, in Elusione e abuso del diritto tributario, a cura di G. MAISTO, Milano, 2009, 408

PEVERINI L-, Società di comodo ed imposta patrimoniale: il contrasto tributario all’utilizzo distorto dello strumento societario, in Giur. comm., 2013, 260

PIANTAVIGNA P. Abuso del diritto fiscale nell’ordinamento europeo, Torino, 2011

PICCIOLI, Profili penali dell'abuso del diritto, Riv. Dir.Trib.. 2011, III, 135

PIERRO M.C., MARONGIU G., Accertamenti e contraddittorio tra Statuto e principi di costituzionalità, in Corr. trib., 2011, 6, pp. 474 ss.

PIGNATONE R., L'imposta di registro, in Trattato di diritto tributario, diretto da A. Amatucci, IV, Padova, 1994, 166 ss.

PISTONE P., Abuso del diritto ed elusione fiscale, Padova, 1995

PISTONE P., Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale, in (a cura di) G. MAISTO Elusione e abuso del diritto tributario, Milano 2009, p.331

POGGIOLI M., La Corte di giustizia elabora il concetto di "comportamento abusivo" in materia di Iva e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria?, Riv. Dir. Trib. 2006, 3, 122

RENDA A., La disciplina delle società non operative e l'abuso del diritto: un difficile connubio, in Dir. e Prat. Trib. 2012, 996

RESCIGNO, P., Appunti sulle "clausole generali", in Riv. dir. civ., 1998, p. 1 e p. 3, ed 4

RIZZARDI R. Abuso del diritto: svolta della Corte di Cassazione e della Corte Di Giustizia Ue, Corr. Trib., 2011, 9, 666

RIZZARDI R., La disciplina unificata per gli interpelli, Corr. Trib., 2016, 1707 ss.

RODOTÀ, S., Il tempo delle clausole generali, in Riv. crit. dir. priv., 1987, p. 709.

RUSSO P., L'onere probatorio in ipotesi di "abuso del diritto" alla luce dei principi elaborati in sede giurisprudenziale *Il fisco* 2012, 9, 1-1301

RUSSO P., Profili storici e sistematici in tema di elusione ed abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2016, 1, 10001

RUSSO P., in Brevi note in tema di disposizioni antielusive, *Rass. Tributaria*, 1999, 1, 68

RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999

SALVATORE A., Abuso del diritto: una normativa da riscrivere?, *Boll. Trib.* 18/2016, pp. 1289 ss.

SALVINI L., L'elusione Iva nella giurisprudenza nazionale e comunitaria, in *Corr. Trib.* 2006, 3104,

SCALISI, Inefficacia, *Enc. Dir.*, XXI, 1971, p. 355

SCARIONI P.e ANGELUCCI P., in Abuso del diritto e lease back, conferimenti di azioni e holding di famiglia, fusione vs liquidazione, scissione proporzionale di singoli beni, in L. Miele (a cura di), *Il nuovo abuso del diritto, Analisi normativa e casi pratici*, 169-170

SCUFFI, La codificazione dell'abuso del diritto secondo il D.Lgs. 128/2015, *Riv. Dir. Trib.* 3/2015, 246,

STANCATI G., Riqualficazione negoziale e abuso della clausola antielusiva nell'imposta di registro, in *Corr. trib.*, 2008, 1685 ss. a

STEVENATO D. Elusione fiscale e abuso del diritto in L. Miele (a cura di) *Il nuovo abuso del diritto, Analisi normativa e casi pratici*, 64.

STEVENATO D., Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco, *Dir. e Prat. Trib.*, 2015, I, 695 ss.

STEVENATO D., Scissione dell'azienda e cessione delle quote: dov'è l'elusione? *Dialoghi dir. trib.*, 2007, pag. 1576

TABELLINI P. L'elusione della norma tributaria, Milano, 2007

TABET G. L'applicazione dell'articolo 20 T.U. Registro come norma di interpretazione e/o antielusiva, *Rass. Trib.*, 2016

TESAURO F. Elusione e Abuso nel diritto tributario italiano, in *Dir. e Prat. Trib.* 4, 2012, 1, p. 683 ss.

TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario, parte seconda, Padova, 2002, 245

TESAURO F., in *Le società di comodo. Regime fiscale e scioglimento agevolato*, all, il fisco, 1995 n.22, 9

TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991, 9

TREMONTI G. Autonomia contrattuale e normativa Tributaria, Il problema dell'elusione tributaria, in *Riv. Crit. Dir. priv.*, 1985, p.511 ss.

TUNDO F., *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Milano, 2013;

TUNDO F., *La partecipazione del contribuente alla verifica tributaria*, Padova, 2012

UCKMAR A., *La legge del registro*, I, Padova, 1928, 197 ss.

VACCA I., Prefazione a *Il nuovo abuso del diritto. Analisi normativa e casi pratici* a cura di L. Miele, Milano, 2016

VACCA, L'abuso e la certezza del diritto, in *Corriere tributario*, 15/2014, 1127

VANISTENDAEL F., Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?, *EC Tax Rev*, 2006, 195

VELLUZZI, V., *Le clausole generali. Semantica e politica del diritto*, Milano, 2010

ZIZZO G. *La nozione di abuso nell'articolo 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente in AA.VV. Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Torino, 2017

ZIZZO G. *Gli obiettivi della riforma e la clausola generale per il contrasto all'abuso del diritto*, *Corr. Trib.* 37, 2012, 2850

ZIZZO G. *L'abuso del diritto tra incertezze della delega e raccomandazioni europee*, *Corr. Trib.*, 39, 2014, pag. 2997

ZIZZO G., *Clausola antielusione e capacità contributiva*, *Rass. Trib.*, 2009, 489

ZIZZO G., *In tema di qualificazione dei contratti ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, 171 ss.

ZIZZO G., *L'abuso dell'abuso del diritto*, *Riv. Giur. Trib.*, 2008 6, 465

ZIZZO G., *Sull'elusività del conferimento di azienda seguito dalla cessione della partecipazione (nota a Comm. trib. prov. Firenze, sez. XX, 5 novembre 2007, n. 150)*, in *Giust. trib.*, 2008, 277

ZIZZO G., *Ragioni economiche e scopi fiscali nella clausola antielusione*, in *Rass. Tributaria*, 2008, 1, 170

ZIZZO G., *Abuso del diritto, scopo di risparmio d'imposta e collegamento negoziale*, in *Rass. trib.*, 2008, 3, 873 ss.

ZIZZO G., *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizioni a confronto e prospettive di coordinamento in Elusione ed abuso del diritto tributario*, in MAISTO G. (a cura di), *Quaderni della Rivista di Diritto tributario n. 4 del 2009*, 57 e ss.

ZOPPINI, Abuso del diritto e dintorni (ricostruzione critica per lo studio sistematico dell'elusione fiscale), in *Rivista di diritto tributario* 2005, 1, 834