



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

Brevi osservazioni sull'abuso del diritto o elusione fiscale*

di Clelia Buccico

Professore associato di Diritto tributario

Seconda Università degli Studi di Napoli

ABSTRACT

The new the new discipline on the certainty of the relationship between tax authorities and taxpayers, eliminate most of the causes of confusion about abuse or tax avoidance. Firstly are united in a single legal framework for all taxes, then they are better defined the building blocks, finally it imposes the general obligation of the request for clarification and eliminates the possibility of relief office by the court. These are some positive aspects. Other aspects are still doubts, but overall the standard is to be appreciated with the hope that there is indeed an attitude by the tax authorities and courts more focused company that inspired the reason tax.

SINTESI

Il nuovo decreto dedicato alla certezza dei rapporti tra fisco e contribuenti, elimina buona parte delle cause di confusione sui concetti di abuso del diritto e elusione. In primis vengono accomunati in una disciplina unica per tutte le imposte, poi vengono definiti con maggiore precisione gli elementi costitutivi, infine si impone l'obbligo generalizzato della richiesta di chiarimenti e viene eliminata la possibilità di rilievo d'ufficio da parte del giudice. Questi alcuni aspetti positivi. Altri aspetti sono ancora dubbi, ma nel compless la norma è da apprezzare con la speranza che effettivamente ci sia un atteggiamento da parte dell'Amministrazione finanziaria e dei giudici più orientata alla collaborazione che ispirata alla ragione fiscale.

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. L'attuale quadro normativo – 3. I connotati dell'istituto – 4. Norme procedurali – 5. Applicazione "residuale" della disciplina dell'abuso del diritto – 6. Gli effetti dell'abuso: le conseguenze sul piano sanzionatorio – 7. Conclusioni

1. Premessa

L'introduzione nel diritto tributario della figura dell'abuso del diritto¹ - come

* L'articolo riproduce con aggiornamenti e note l'intervento al Convegno "L'attuazione della delega fiscale – Aspetti sostanziali e processuali", Capri 2 e 3 ottobre 2015, organizzato dal Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria, Consiglio Nazionale dei dottori commercialisti e Ordine dei dottori commercialisti di Napoli.

¹ Per l'approfondimento del tema F. Tesauro, *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, p. 684; A. Giovannini, *Il divieto d'abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento* in *Rass. Trib.* 2010, p. 982; S.Cipollina, *Elusione fiscale*, in *Riv.*

noto - ha origine comunitaria, segnatamente nella sentenza resa dalla Corte di Giustizia nel caso Halifax². Proprio ad esito ed in ragione di quella pronuncia, difatti, la giurisprudenza nazionale, soprattutto quella di legittimità, ha potuto procedere all'elaborazione di una figura di abuso del diritto propria dell'ambito tributario interno: in principio, quale immediata derivazione della corrispondente figura comunitaria elaborata dalla Corte di giustizia³ e poi, almeno per i cd. tributi non armonizzati, alla stregua di un asserita rinvenibilità, tra i principi costituzionali informatori della materia, di un principio interno, immanente⁴, di

dir. fin. sc. fin., 2007, 1, p. 555 ss.

² Corte di giustizia, 21 febbraio 2006, C-255/02, Halifax et alii, con la quale il Giudice europeo ha elaborato una nozione di abuso del diritto del tutto indipendente dalle ipotesi di frode precisando che per essere considerate elusive le operazioni devono avere «essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale...». A tale sentenza ha fatto seguito la sentenza 21 febbraio 2008, causa C-425/06 (Part Service) emanata in riferimento all'imposta sul valore aggiunto con la quale la Corte ha enunciato il principio secondo cui l'esistenza di una pratica abusiva può essere riconosciuta qualora il perseguimento di un vantaggio fiscale costituisca lo scopo essenziale dell'operazione sottoposta a sindacato di merito da parte dell'Amministrazione finanziaria dei singoli Stati. Per un commento si veda L. Salvini, *L'elusione IVA nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in *Corr. trib.*, 2006, p.3097. 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.* 2008, p.637.

³M. Beghin, *Il dividend stripping tra clausole generali antielusive, disposizioni ordinarie con funzione antielusiva e abnorme impiego di strumentazione civilistica*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, p. 691 (nota a Comm. Trib. Reg. del Friuli Venezia Giulia, sez. X, 10 maggio 2007, dep. 26 giugno 2007, n. 45); ID., *L'elusione fiscale tra presupposti applicativi, esimenti, abuso del diritto ed "esercizi di stile"*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, p. 338 (nota a Comm. Trib. Reg. di Milano, sez. XIII, 5 dicembre 2007, dep. 4 febbraio 2008, n. 85); Id., *Note critiche a proposito di un recente orientamento giurisprudenziale incentrato sulla diretta applicazione in campo domestico, nel comparto delle imposte sul reddito, del principio comunitario del divieto di abuso del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, p. 465 (nota a Cass., sez. trib., 16 gennaio 2008, dep. 4 aprile 2008, n. 8772);

⁴ Cass., sez. trib., 16 febbraio 2012, n. 2193, in *banca dati fisconline*: "Secondo l'orientamento, ormai consolidato di questa Corte (Cass. sez. n. 30055 0056 e 30057 del 23 dicembre 2008, Cass. 4737 del 2010, n. 11236 del 2011), deve infatti ritenersi presente nell'ordinamento, come diretta derivazione delle menzionate 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 giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale. La circostanza che siano disciplinate specifiche norme antielusive non contrasta con l'individuazione nell'ordinamento del cennato principio antielusione, ma, anzi, conferma l'esistenza di una regola generale, in tal senso; per converso, l'espressa previsione di inopponibilità all'amministrazione finanziaria di una data operazione mediante disposizioni emesse in epoca successiva al suo compimento – come nella specie,

divieto di abuso⁵.

Fatte tali veloci premesse bisogna sottolineare come il concetto di abuso del diritto nel settore tributario nel corso dell'ultimo decennio ha conosciuto un'originale elaborazione da parte della giurisprudenza di legittimità con la conseguenza di determinare un'innaturale contrapposizione fra l'esigenza di ricomporre un equilibrio fiscale alterato e l'esigenza di assicurare la certezza del diritto e la tutela del diritto di difesa.

La figura dell'abuso ha, infatti, subito una molteplicità di caratterizzazioni da parte della Corte di Cassazione⁶ che, lungi dal garantire un'uniforme e unitaria

trattandosi di pagamento di interessi a soggetti non residenti in uno Stato dell'Unione europea – è circostanza idonea ad offrire indiretta conferma dell'illiceità fiscale dell'operazione stessa (in tal senso, cfr. Cass. SS.UU. n. 30055 del 2008, cit. in tema di *dividend washing*)”.

⁵F. Pedrotti, *Il principio giurisprudenziale dell'abuso del diritto nell'imposizione diretta*, in *Dir. prat. trib.*, p. 611; E. De Mita, *Il diritto tributario tra diritto comune e principi costituzionali*, in *Ius*, 1997, p. 33, *Introduzione*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, ESI, Napoli-Roma, 2006; G. Marongiu, *La crisi del principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte costituzionale dell'ultimo decennio*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, p. 1757; G. Falsitta, *La capacità contributiva e il ribaltone della Consulta*, ora in *Per un fisco "civile"*, Milano, Giuffrè, 1996, p. 87; ID *I principi costituzionali di giustizia tributaria tra teatro ed agonia*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, p. 22, Id. *I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra "ragioni del fisco" e diritti fondamentali della persona*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, p. 519; F. Moschetti, *Il "principio democratico" sotteso allo Statuto dei diritti del contribuente e la sua forza espansiva*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Studi in onore di Gianni Marongiu, a cura di A. Bodrito-A. Contrino-A. Marcheselli, Torino, Giappichelli, 2012, p. 3.

⁶ Tra le tante Cass. Sent. n. 18907 del 16 settembre 2011 (ud. del 7 aprile 2011); Sent. n. 16431 del 27 luglio 2011 (ud. del 6 aprile 2011); Sent. n. 26723 del 7 luglio 2011 (ud. del 18 marzo 2011) Sent. n. 10549 del 13 maggio 2011 (ud. del 4 febbraio 2011); Sent. n. 10383 del 12 maggio 2011 (ud. del 4 gennaio 2011); Sent. n. 7343 del 31 marzo 2011 (ud. del 16 dicembre 2010); Sent. n. 5583 del 9 marzo 2011 (ud. del 26 novembre 2010); Sent. n. 3274 del 10 febbraio 2011 (ud. dell'11 gennaio 2011); Sent. n. 1372 del 21 gennaio 2011 (ud. del 29 settembre 2010); Sent. n. 12249 del 19 maggio 2010 (ud. del 27 gennaio 2010); Sent. n. 9477 del 21 aprile 2010 (ud. del 7 gennaio 2010); Sent. n. 4737 del 26 febbraio 2010 (ud. dell'11 novembre 2009); Sent. n. 1 del 19 gennaio 2010 (ud. del 12 maggio 2009); Sent. n. 25127 del 30 novembre 2009 (ud. del 30 settembre 2009); Sent. n. 20106 del 18 settembre 2009 (ud. dell'8 giugno 2009); Sent. n. 19827 del 15 settembre 2009 (ud. del 27 maggio 2009); Sent. n. 15029 del 26 giugno 2009 (ud. del 29 aprile 2009); Sent. n. 12042 del 25 maggio 2009 (ud. del 1° aprile 2009); Sent. n. 10981 del 13 maggio 2009 (ud. del 16 aprile 2009); Sent. n. 10388 del 6 maggio 2009 (ud. del 22 aprile 2009); Sent. n. 8481 dell'8 aprile 2009 (ud. del 22 gennaio 2009); Sent. n. 27646 del 21 novembre 2008 (ud. del 16 ottobre 2008); Sent. n. 25374 del 17 ottobre 2008 (ud. del 21 maggio 2008); Sent. n. 23633 del 15 settembre 2008 (ud. del 3 luglio 2008); Sent. n. 14509 del 30 maggio 2008 (ud. del

interpretazione del dato giuridico, è stata ispirata dalla ragione fiscale arginando i principi garantistici.

La conseguenza è stata che l'abuso del diritto è stato accolto con sospetto tanto dalla dottrina⁷, quanto dagli operatori economici, preoccupati la prima per la lesione della certezza del diritto, i secondi per i rischi di ingerenza del Fisco nelle scelte imprenditoriali, e più in generale per i riflessi sulla competitività delle imprese nazionali.

E' bene qui ricordarlo che il ricorso al principio dell'abuso del diritto nella lotta all'elusione fiscale è avvenuto essenzialmente per una ragione: il sistema tributario italiano non conteneva, a differenza di altri Paesi, una clausola antielusiva generale, ma singole disposizioni specifiche. Punto di riferimento

27 febbraio 2008); Sent. n. 10257 del 21 aprile 2008 (ud. del 16 gennaio 2008); Sent. n. 8772 del 4 aprile 2008 (ud. del 16 gennaio 2008); Sent. n. 21221 del 29 settembre 2006 (ud. del 29 marzo 2006).

⁷M. Basilavecchia, *Elusione e abuso del diritto, un'integrazione possibile*, in *Riv. Giur. Trib.*, 2008, p.741 ss.; M.Beghin, *Alla ricerca di punti fermi in tema di elusione fiscale e abuso del diritto tributario (Nel comparto dei tributi non armonizzati)*, in *Boll. Trib.*, 2009, 19, p. 1413 ss.; G.Chinellato, *Codificazione tributaria ed abuso del diritto: contributo allo studio degli strumenti di contrasto all'elusione fiscale*, Padova, 2007; S.F.Cociani, *Spunti ricostruttivi sulle tecniche giuridiche di contrasto all'elusione tributaria. Dal disconoscimento dei vantaggi tributari all'inopponibilità al fisco degli atti, fatti e negozi considerati "elusivi"*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 7, p. 705 ss.; A.Contrino, *Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamenti giuridici e connotati strutturali*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, p. 463 ss.; L. Del Federico – F. Montanari, *Clausole anti abuso e convenzioni per evitare le doppie imposizioni nella prospettiva italiana in Memorias de la XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario – Tomo II*, Lima, 2014, 313; S.Fiorentino, *L'elusione tributaria. Scelte di metodo e questioni terminologiche*, Napoli, 1996; F.Gallo, *Elusione, risparmio d'imposta e frode alla legge*, in *Riv. dir. comm.*, 1989, 3, p. 377 ss.; A.Lovisolò, *L'evasione e l'elusione tributaria*, in *Riv. prat. trib.*, 1984, 5, p. 1286 ss.; R.Miceli, *Elusione tributaria, abuso del diritto (comunitario) e inapplicabilità delle sanzioni amministrative*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, p. 551 ss.; M.Nussi, *Elusione tributaria ed equiparazioni al presupposto nelle imposte sui redditi: nuovi (e vecchi) problemi*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, p. 503 ss.; E.Nuzzo, *Elusione, abuso dello strumento negoziale, frode, in Rass. trib.*, 1996, p. 1314 ss.; F. Tesaurò, *Divieto comunitario di abuso del diritto (fiscale) e vincolo da giudicato esterno incompatibile con il diritto comunitario*, in *Giur. it.*, 2008, 1029; Id., *Elusione fiscale. Introduzione*, *ivi*, 2010, p.1721; S. Cipollina, *Elusione fiscale e abuso del diritto: profili interni e comunitari*, *ivi*, 2010, p.1724; E. Marellò, *Elusione fiscale e abuso del diritto: profili procedurali e processuali*, *ivi*, 2010, p.1731; G.Tremonti, *L'autonomia contrattuale e normativa tributaria: il problema dell'elusione tributaria*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1986, p. 369 ss.; P. Pistone, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995; R. Lupi, *L'elusione come strumentalizzazione delle regole fiscali*, in *Rass. trib.*, 1994, p.225; G. Chinellato, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, Padova, 2007; P. Piantavigna, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Torino, 2011.

normativo è stato sino ad oggi solo l'art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in vigore dall'8 novembre 1997. La norma trovava applicazione unicamente per le imposte sui redditi, e soltanto in presenza delle operazioni tassativamente indicate nel 3° comma, mentre si rivelava del tutto inefficace in tutte le altre ipotesi di elusione di leggi tributarie.

L'esigenza di elaborare una specifica clausola antiabuso del diritto in ambito tributario consegue, in sostanza, alla mera presa d'atto dell'inadeguatezza dello strumento di contrasto alle pratiche elusive rappresentato dall'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973. Da qui l'avvertita esigenza di superare quella previsione e di congegnare una regola di valenza effettivamente generale.

La genesi giurisprudenziale dell'abuso del diritto è stata certamente il principale punto di forza ma anche di debolezza di questa figura. Di forza, perché ha consentito in tempi ragionevolmente rapidi di elaborare una figura in grado di superare le strettoie della regola antielusione vigente, ossia dell'art 37-bis; di debolezza, perché l'assenza di un fondamento positivo ha poi comportato incertezze applicative e deficit di tutela. Da qui la scelta di intervenire con la delega legislativa che, tuttavia ha finito per recepire quali criteri direttivi proprio le soluzioni definitive sull'abuso del diritto elaborate dalla giurisprudenza⁸.

Dalla legge delega non sembrava che il legislatore delegante avesse inteso in modo chiaro come rimediare ai danni causati dalla giurisprudenza e dall'Amministrazione finanziaria che avevano stravolto il concetto di elusione (e, successivamente, quello di abuso) rimodulando gli elementi costitutivi della fattispecie e svuotando di significato gran parte delle cautele procedurali poste a tutela del contribuente.

⁸A. Giovannini, *La delega unifica elusione e abuso del diritto: nozione e conseguenze* in *Corr. Trib.*, 2014, p. 1827.

2. L'attuale quadro normativo

Superando in parte tali limiti il Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128 recante le «Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente», pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 190 del 18 agosto 2015, dispone la revisione delle disposizioni antielusive al fine di disciplinare il principio generale del divieto dell'abuso del diritto.

In attuazione dei principi e criteri della delega, il decreto è finalizzato a migliorare la relazione tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti, ispirandola a principi di certezza, trasparenza e fiducia reciproca.

Tali aspetti diventano particolarmente rilevanti nell'attuale contesto economico nazionale in quanto, oltre ad interessare le imprese residenti, possono costituire una importante leva di attrazione per chi intende investire nel nostro Paese che è, in tal modo, posto nelle condizioni di ridurre l'incertezza connessa alla variabile fiscale: i mutamenti frequenti della normativa tributaria e della sua interpretazione, hanno infatti effetti negativi sulla crescita economica e sono un ostacolo alle decisioni di investimento. Chiarezza in questo contesto significa tutela delle imprese sane e della loro potenzialità competitiva, favorire l'investimento interno e dall'estero e promuovere iniziative positive per la crescita economica del Paese.

L'obiettivo della riforma risiede nell'esigenza di determinare in maniera esaustiva e senza ambiguità i connotati dell'abuso del diritto e le modalità dell'utilizzo distorto degli strumenti negoziali, in modo da non arrecare danni economici al contribuente.

D'altro canto, l'art. 37-bis, D.P.R. n. 600/1973 - abrogato dalla riforma - pur individuando una nozione generale di elusione, ne circoscriveva l'applicazione a specifiche fattispecie ritenute di maggiore pericolosità⁹, temendo la diffusione di

⁹ L'art. 37 - bis del D.P.R. n. 600/1973 legittimava l'Amministrazione finanziaria a disconoscere i "vantaggi fiscali" scaturenti da "atti, fatti e negozi" che l'ordinamento considera leciti, solo al

un istituto che, per le sue caratteristiche, avrebbe potuto rendere incerte le regole di comportamento. Alla scarsa chiarezza degli elementi costitutivi dell'elusione, si aggiungeva il suo utilizzo talvolta improprio per identificare fattispecie che, invece, presentavano tutti i requisiti della frode, della simulazione e dell'interposizione e che, quindi, avrebbero dovuto essere perseguite con altri specifici strumenti, anche penali, previsti dall'ordinamento tributario.

Si aggiunga che sino ad oggi giudici ed Amministrazione finanziaria hanno spesso agito come se il contribuente dovesse massimizzare il proprio onere fiscale. Il contribuente si trovava spesso costretto a giustificare il risparmio fiscale senza alcun riguardo alla natura "indebita" dello stesso ed avendo quale termine di raffronto l'imposizione correlata all'alternativa più onerosa¹⁰.

Come si legge nella relazione illustrativa al Dlgs 128/2015, l'obiettivo perseguito dal legislatore è quello "di dare maggiore certezza al quadro normativo in tema di elusione-abuso del diritto, di evitare che gli uffici esercitino i loro poteri di accertamento senza precise linee guida limitandosi a invocare il principio generale antiabuso e, soprattutto, di sganciare la dimostrazione della sussistenza della sostanza economica delle operazioni dalla sfera dei motivi della condotta, oggettivizzandola nel senso dell'effettività".

E' nella relazione illustrativa che si coglie appieno la riaffermazione delle caratteristiche fondamentali dell'elusione fiscale già precedentemente disciplinata dal legislatore dell'art. 37-bis D.P.R. n. 600 del 1973.

La relazione è precisa ed efficace nel denunciare le ragioni che hanno indotto

ricorrere di determinate condizioni ben precise, quali: (i) il conseguimento di vantaggi fiscali; (ii) il carattere "indebito" di tale vantaggio, ovvero il suo ottenimento attraverso comportamenti e schemi giuridici che comportano un "aggiramento" dello spirito delle leggi tributarie; (iii) lo scopo "esclusivo" dell'ottenimento di un vantaggio fiscale, nel senso che la condotta deve essere priva di "valide ragioni economiche" scaturenti da apprezzabili esigenze o progetti di tipo extrafiscale; (iv) il ricorso ad una ben precisa tipologia di operazioni tassativamente elencate (fusioni, scissioni, cessioni di titoli etc.).

¹⁰D. Stevanato, *Elusione tributaria, abuso dell'autonomia negoziale e natura del risparmio d'imposta*, in *Riv. Giur. Trib.*, 2006, p.14 ss.

il legislatore ad intervenire.

Se nelle originarie intenzioni “l’art. 37-bis doveva avere, in definitiva, funzione di previsione di chiusura, di applicazione speciale e limitata”, l’indicato intendimento è stato travolto dalla giurisprudenza di legittimità che “sul fronte dell’abuso (...) ha aperto nuove prospettive ermeneutiche, producendo nuove forti incertezze riguardo alla legittimità di comportamenti ritenuti in passato corretti”.

La relazione illustrativa va ancor più in profondità, ricordando che “le maggiori incertezze sono derivate, soprattutto, dalla non chiara individuazione dei presupposti costitutivi dell’elusione *alias* abuso. Infatti, la Suprema Corte ha talvolta identificato la nozione di abuso nella sola assenza di valide ragioni economiche¹¹ extrafiscali dell’operazione; ed ha ritenuto tale assenza sufficiente a giustificare la ripresa a tassazione dei vantaggi invocati dal contribuente, senza porre il dovuto accento sul carattere indebito degli stessi¹². In questo modo, giudici ed amministrazione hanno sottovalutato “la libertà del contribuente di scegliere tra varie operazioni possibili anche in ragione del differente carico fiscale”, contribuendo a generare incertezza, “con effetti negativi sulla credibilità e sulla stabilità di medio e lungo periodo della politica tributaria”.

L’espressione “certezza” alla luce della relazione di accompagnamento è impiegata quale sinonimo di “prevedibilità” dei carichi fiscali.

Il perseguimento dell’obbiettivo della “certezza” viene così affidato al nuovo art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente rubricato “Disciplina dell’abuso del diritto o elusione fiscale” (nell’articolato i due termini sono equipollenti e utilizzati indifferentemente), il quale si presenta come una vera e

¹¹L. Potito, *Le “valide ragioni economiche” di cui all’art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973: considerazioni di un economista di azienda*, in *Rass. Trib.*, 1999, p. 59; M. Varesano, *Ancora disorientamenti sull’elusione: i rischi della tendenza ad enfatizzare la portata delle «valide ragioni economiche»* in *GT*, 2007, p. 1025.

¹²Corte di Cassazione sent. n. 1372 del 21 gennaio 2011; Cassazione, Sez. trib. n. 4604 del 26 febbraio 2014.

propria clausola generale¹³.

L'art. 1 del decreto, con l'inserimento dell'art. 10-bis nello Statuto dei diritti dei contribuenti ha riscritto la disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale.

La collocazione della norma antiabuso all'interno dello Statuto è motivata nella relazione illustrativa, "dall'esigenza di introdurre un istituto che, conformemente alle indicazioni della legge delega, unifichi i concetti di elusione e di abuso e conferisca a questo regime valenza generale con riguardo a tutti i tributi, sia quelli armonizzati, per i quali l'abuso trova fondamento nei principi dell'ordinamento dell'Unione europea, sia quelli non armonizzati, per i quali il fondamento è stato individuato dalla Corte di Cassazione nel principio costituzionale della capacità contributiva.

Ciò consente, in altri termini, di riferire l'applicazione di questa disciplina tanto alle imposte sui redditi, come finora previsto dall'art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, quanto a quelle indirette, fatta salva la speciale disciplina in materia doganale. Inoltre, l'inserimento di questa disciplina nell'ambito dello Statuto dei diritti del contribuente conferisce ad essa la forza di principio preordinato alle regole previste nelle discipline dei singoli tributi, come è stato più volte riconosciuto dalla Corte di Cassazione relativamente alle altre disposizioni contenute nello statuto".

In sostanza, in coordinazione con la Raccomandazione della Commissione europea n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012¹⁴ sulla pianificazione fiscale aggressiva nel settore dell'imposizione diretta con cui gli Stati membri sono stati incoraggiati a inserire nella legislazione interna una clausola volta a ignorare una

¹³ M. Beghin, *La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori in il fisco*, 2015, p. 2207; M. Leo, *L'abuso del diritto: elementi costitutivi e confini applicativi, in il fisco*, 2015, p. 915; A. Manzitti e M. Fanni *La norma generale antiabuso nello schema di Decreto delegato: buono il testo ottima la relazione*, in *Corr. Trib.*, 2015, p. 1597.

¹⁴G. Zizzo, *L'abuso del diritto tra incertezze della delega e raccomandazioni europee*, in *Corr. Trib.*, 2014, p. 2997.

“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”, richiamata dall'art. 5, comma 1, della Legge n. 23/2014, si introduce una norma generale antiabuso, mentre si abroga la previgente norma antielusiva applicabile solo per l'accertamento delle imposte sui redditi ad un numero chiuso di operazioni (art. 37-bis, del D.P.R. n. 600 del 1973).

Dal punto di vista della tecnica legislativa, l'art. 10-bis si può suddividere in tre parti. La prima traccia i connotati dell'istituto nei primi quattro commi; la seconda parte (commi da 5 a 11) disciplina le norme procedurali; la terza e ultima parte (commi 12 e 13) disciplina il limite all'utilizzo e gli effetti dell'abuso.

3. I connotati dell'istituto

Il Legislatore ha optato per l'introduzione della disciplina all'interno della legge n. 212 del 2000, lo “Statuto dei diritti del contribuente”, con la previsione del nuovo articolo 10-bis il cui incipit recita: “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.”.

Per quanto riguarda ciò che l'abuso dovrebbe essere e, segnatamente, l'identificazione delle fattispecie riconducibili all'abuso, la definizione dell'elusione è meno ampia rispetto a quella dell'art.37-bis del D.P.R. n. 600/1973 e meno ampia anche rispetto alla nozione di abuso progressivamente delineata dalla giurisprudenza..

Pertanto, ai fini dell'individuazione della fattispecie le cui relative operazioni sono inopponibili all'Amministrazione finanziaria che ne disconosce i vantaggi tributari conseguiti, è necessaria la concorrenza dell'esecuzione di una o più operazioni “prive di sostanza economica”, il rispetto formale della normativa

fiscale che le disciplina e il realizzo “essenziale” dell’indebito vantaggio fiscale¹⁵.

La mancanza di sostanza economica sembra costituire (e si veda di nuovo, al riguardo, la relazione di accompagnamento) un elemento costitutivo della fattispecie, la cui dimostrazione dovrà essere offerta dall’Amministrazione finanziaria.

La sostanza economica non va confusa con l’assenza di ragioni economiche che sono riferite all’aspetto soggettivo e rispondono all’esigenza di identificare i motivi per i quali l’operazione sindacata sul piano dell’abuso sia stata posta in essere.

La sostanza economica, invece, è riferibile alla coerenza tra forme impiegate e obiettivi da raggiungere oltre che sulla declinazione dei vantaggi che siano scaturiti dall’operazione, sul loro carattere fiscale o extra-fiscale.

Il comma 2 definisce le operazioni prive di sostanza economica. Vengono qualificate come tali fatti, atti e contratti inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali.

Già qui è interessante osservare che la “costruzione” dell’abuso del diritto è destinata a saltare nelle sue fondamenta quando, oltre al vantaggio fiscale conseguito, emerga dall’operazione posta in essere, o dal complesso delle operazioni, un ulteriore effetto - di qualsiasi genere, come si premura di affermare nel prosieguo il Legislatore - di portata non marginale.

La norma prosegue identificando alcuni indici di assenza di tale elemento, in parte estrapolati dalla raccomandazione della Commissione europea del 2012.

Forse il comma 2 della disposizione avrebbe dovuto meglio chiarire che la “sostanza” dell’operazione attiene al modo d’essere della forma giuridica prescelta, in assenza di valide ragioni economiche, rispetto all’obiettivo che il contribuente intendeva raggiungere.

¹⁵A. Contrino e A. Marcheselli *Luci e ombre nella struttura dell’abuso fiscale “riformato”* in *Corr. Trib.*, 2015, p. 3787.

Ma quali sono questi indici?

L'assenza di sostanza economica si ha al riscontro della:

- non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme;
- non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato.

Ma qual è il significato del requisito della incoerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico dell'insieme delle medesime? Se ciò che rileva per delineare l'abuso del diritto è l'assenza di diversi effetti rispetto al vantaggio fiscale (che diverrà perciò "indebito"), alla stregua di una valutazione complessiva e a posteriori, quale valore aggiunto viene dato dall'individuazione dell'incoerenza di una, o più, operazione rispetto al fondamento giuridico dell'insieme che è stato già tacciato di "abuso"?

Per quanto riguarda il secondo indice, la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato, anche qui sorge qualche dubbio.

Tra l'ordinamento e l'evoluzione del mondo economico e finanziario esiste una notevole asimmetria, invece, dovremmo affermare che esiste una cristallizzazione tanto del mercato quanto del diritto, ma ciò ovviamente è impensabile. Ci sarà sempre qualcuno che promuoverà comportamenti fuori dalle normali logiche di mercato per le quali utilizzerà, necessariamente, gli strumenti giuridici che il tempo offre: e tutto ciò non può essere sufficiente a tacciare, in nessun caso, l'operazione quale priva di sostanza economica.

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. Tale disposizione riprende quanto previsto dall'articolo 5, comma 1, lettera b), n. 2), della legge delega, con l'aggiunta del

riferimento all'attività professionale del contribuente, assente nella delega che fa riferimento solo a quella imprenditoriale.

Secondo la relazione illustrativa "per cogliere la non marginalità delle ragioni extrafiscali occorre guardare all'intrinseca valenza di tali ragioni rispetto al compimento dell'operazione di cui si sindacava l'abusività. In questo senso, le valide ragioni economiche extrafiscali, non marginali sussistono solo se l'operazione non sarebbe stata posta in essere in loro assenza. Occorre, appunto, dimostrare che l'operazione non sarebbe stata compiuta in assenza di tali ragioni".

Pertanto, il carattere abusivo deve essere escluso per la compresenza, non marginale di ragioni extrafiscali che non si identificano necessariamente in una redditività immediata ma, possono essere anche di natura meramente organizzativa e consistere in miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa. Infatti, "il sindacato dell'Amministrazione Finanziaria non può spingersi ad imporre una misura di ristrutturazione diversa tra quelle giuridicamente possibili (e cioè una fusione) solo perché tale misura avrebbe comportato un maggior carico fiscale".

Se guardiamo l'applicazione dell'art.37-bis del D.P.R. n. 600/1973, la specificazione contenuta nel Decreto che le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali non si considerano, in ogni caso, abusive è rilevante.

In sintesi, se l'operazione è connotata da valide ragioni economiche non vi è spazio alcuno per l'elusione o abuso. La precisazione è importante, poiché in più occasioni l'Agenzia delle entrate e la giurisprudenza hanno ritenuto che anche operazioni connotate da valide ragioni economiche potessero ritenersi elusive in ragione del percorso prescelto dal contribuente per realizzare il risultato. In via meramente esemplificativa, pur in presenza di un risultato economicamente apprezzabile, l'Amministrazione contestava al contribuente di avere realizzato

quel risultato optando per la fusione in luogo della liquidazione o per un acquisto di quote seguito da fusione per incorporazione in luogo di una fusione “propria” con concambio. La nuova disciplina dell’abuso dovrebbe arrestare tale prassi, poiché le operazioni caratterizzate da ragioni extrafiscali non marginali non potranno “in ogni caso” (come opportunamente precisato) considerarsi abusive, indipendentemente - quindi - dal percorso prescelto per giungere a quel legittimo risultato.

Ma andiamo avanti nell’analisi del testo normativo.

Il comma 4 dell’articolo 10-bis afferma la «libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale». Il comma in esame in connessione con la definizione di condotta abusiva del comma 1 e in aderenza al criterio direttivo dell’art. 5, comma 1, lettera b), della legge delega, ribadisce il principio generale secondo cui il contribuente può legittimamente perseguire un risparmio di imposta esercitando la propria libertà di iniziativa economica e scegliendo tra gli atti, i fatti e i contratti quelli meno onerosi sotto il profilo impositivo.

Nella relazione illustrativa, viene portato come esempio di condotta non abusiva, la scelta del contribuente, per dare luogo all’estinzione di una società, di procede ad una fusione anziché alla liquidazione.

Spiega la relazione: “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 un abuso andrà dimostrato il vantaggio fiscale indebito concretamente conseguito e, cioè, l’aggiramento della ratio legis o dei principi dell’ordinamento tributario”.

Quanto ora disciplinato sulla libertà di scelta del contribuente non è certo una novità.

La disposizione riafferma lo spirito originario dell'art.37-bis D.P.R. n. 600 del 1973, infatti la relazione ministeriale di accompagnamento della citata norma antielusiva chiariva che non esiste elusione ma un legittimo risparmio di imposta quando "tra vari comportamenti posti dal sistema fiscale su un piano di pari dignità, il contribuente sceglie 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 l'ordinamento gli mette a disposizione. Una diversa soluzione finirebbe per contrastare con un principio diffuso in tutti gli ordinamenti tributari dei paesi sviluppati, che consentono al contribuente di regolare i propri affari nel modo fiscalmente meno oneroso". La relazione individuava il campo d'intervento dell'Amministrazione "solo quando l'abuso di questa libertà dà luogo a manipolazioni, scappatoie e stratagemmi, che - pur formalmente legali - finiscono per stravolgere i principi del sistema".

Da quanto detto si realizza pertanto legittimo risparmio d'imposta, e quindi non elusione né - oggi - abuso, qualora il contribuente semplicemente adotti soluzioni, percorsi giuridici, opzioni cui il sistema espressamente accorda un trattamento fiscale di maggior favore rispetto ad altri, equivalenti per effetti economici e/o giuridici conseguibili. Quando, appunto, è il sistema stesso che offre "l'alternativa" fiscalmente più vantaggiosa, la scelta del contribuente non può essere censurata. Il vantaggio fiscale che consegue è infatti un vantaggio offerto dal sistema, quindi, non contrario ad esso.

Ad ogni modo, va ribadito che il legittimo risparmio d'imposta non rappresenta una novità dell'abuso, la novità - se di novità si può parlare - è rappresentata semplicemente dalla circostanza che questo profilo assurge al rango di limite positivo in seno alla definizione normativa. Non potrà più essere sconosciuto.

La configurabilità di un legittimo risparmio d'imposta è uno dei connotati dell'istituto dell'abuso, non è un'esimente, alla stregua delle valide ragioni economiche, ciò significa che il contribuente non deve giustificare il proprio

comportamento adducendo valide ragioni economiche a fondamento dell'operazione, l'operazione già trova ragione e giustificazione nel sistema.

Unica perplessità è il fatto che il legislatore non fa riferimento, come nel comma 2 lettera b), alla non immediatezza della verifica della realizzazione dei risultati. Al comma 2, lettera b) infatti il legislatore fiscale definisce "vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche *non immediati*, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario". Invero la relazione di accompagnamento chiarisce che " conformemente alle indicazioni della norma di delega, sono definite ragioni economiche extrafiscali non marginali anche quelle che, pur non essendo alla base di operazioni produttive di una redditività immediata, sono comunque rispondenti ad esigenze di natura organizzativa volte ad un miglioramento strutturale e funzionale dell'attività economica del contribuente". Oggi tale affermazione evidenzia come le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali possano spiegare i loro effetti anche non nell'immediatezza, ma in futuro non si dubita che gli operatori istituzionali possano affermare che in mancanza di un'espressa previsione normativa il comma 3 si possa applicare solo alle operazioni che nell'immediatezza sono giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali.

4. Norme procedurali

Il comma 5 dell'art. 10-bis prevede la possibilità per il contribuente di presentare un'istanza di interpello, ai sensi dell'articolo 11, della legge n. 212 del 2000, al fine di conoscere se le operazioni che intende realizzare, ovvero che siano state realizzate, costituiscano fattispecie di abuso del diritto.

L'istanza va presentata prima della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima.

Tale norma va letta insieme a quella che disciplina la possibilità di

disapplicare le norme antielusive.

Il comma 3 dell'articolo 1 del decreto legislativo n.128 prevede la possibilità di disapplicare le norme antielusive (che limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse) qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non si verificano. Rispetto alla norma previgente contenuta nell'articolo 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, la disposizione in esame prevede che il contribuente presenti istanza di interpello ai sensi del D.M. n. 259 del 1998 (in materia di compilazione e inoltro al direttore regionale delle entrate, competente per territorio, delle istanze tese ad ottenere la disapplicazione delle disposizioni normative di natura antielusiva) e che tale regolamento possa essere modificato dal Ministro dell'economia e delle finanze.

A tal punto non può non farsi riferimento all'art.1 del Dlgs 156 del 24 settembre 2015 che riscrive l'art.11 dello Statuto e ridisegna gli interpelli previsti dal legislatore, prevedendone soltanto 4 tipologie: si tratta dell'interpello ordinario, probatorio, anti-abuso e disapplicativo¹⁶.

Detto ciò è evidente una lacuna normativa.

Abbiamo detto che il comma 5 dell'art. 10-bis dello Statuto prevede la possibilità di far ricorso all'interpello ex art.11 del medesimo Statuto con chiaro riferimento all'interpello ordinario come disciplinato appunto dal previgente art.11.

E' così che l'art.7 del D.lgs 156 rubricato Modifiche e abrogazioni al comma 15 sancisce che "Il comma 5 dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n.212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente, introdotto dall'articolo 1, comma 1, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n.128 è sostituito dal seguente: «5. Il

¹⁶G. Formica-P. Formica, *Omogeneizzazione del sistema degli interpelli nel decreto attuativo della delega fiscale*, in *il fisco* 2015, pag. 2914; B. Santacroce e A. Mastromatteo, *Nuove cause di inammissibilità delle istanze di interpelli e rapporti con l'accertamento*, in *il fisco*, 2015, p. 3007.

contribuente può proporre interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c), per conoscere se le operazioni costituiscano fattispecie di abuso del diritto»".

Ma torniamo all'art.10 bis dello Statuto dei diritti del contribuente.

Il comma 6 dell'articolo 10-bis stabilisce che «senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice» prima dell'atto di accertamento dell'abuso del diritto, l'Amministrazione Finanziaria deve notificare al contribuente, a pena di nullità, una richiesta di chiarimenti. Il contribuente deve fornire i chiarimenti richiesti entro il termine di sessanta giorni.

Il comma 7 dell'articolo 10-bis prevede che l'Amministrazione Finanziaria notifichi la richiesta di chiarimenti (con la procedura prevista dalle norme in materia di accertamento delle imposte sui redditi) entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. Il secondo periodo del comma 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 intercorrano non meno di sessanta giorni. Il terzo periodo, infine, prevede che «in difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni.».

La legge dice che l'"apposito atto" - quello cioè che accerta l'abuso del diritto - deve essere preceduto, a pena di nullità, dalla notifica (al contribuente) di una richiesta di chiarimenti in ordine ai comportamenti ritenuti idonei a configurare un abuso del diritto.

Il contribuente - è sempre la legge che parla - deve fornire i chiarimenti richiesti entro sessanta giorni. Ma se, tra la data di ricevimento dei chiarimenti (ovvero di un inutile decorso del termine per la risposta) e quella di decadenza per l'Amministrazione finanziaria dal potere di notificare l'atto impositivo,

intercorrono non meno di sessanta giorni, “il termine di decadenza per la notificazione dell’atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni”.

La soluzione adottata della proroga è, nell’arco dell’intero sistema, sicuramente innovativa, ma discriminante.

Si pensi alla norma dello Statuto del contribuente per i processi verbali di constatazione, laddove si specificano i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali. In tal caso dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente ha sessanta giorni di tempo per comunicare osservazioni e richieste prima della (eventuale) notifica dell’avviso di accertamento che non può essere emanato prima della scadenza del termine dei sessanta giorni messi a disposizione del contribuente per predisporre un efficace contraddittorio.

Nella disciplina che regola l’abuso del diritto il termine per l’accertamento, se serve, è automaticamente prorogato fino concorrenza dei sessanta giorni.

Nell’ipotesi delineata nello Statuto del contribuente, di proroga non se ne parla affatto.

Strettamente collegato a quanto detto è il comma 8 dell’articolo 10-bis prescrive, «fermo quanto disposto per i singoli tributi», l’atto impositivo è specificatamente motivato a pena di nullità, in relazione a: condotta abusiva; norme o principi elusi; indebiti vantaggi fiscali realizzati; chiarimenti forniti dal contribuente nel citato termine di 60 giorni.

Viene, pertanto sancito che l’atto impositivo deve essere specificamente motivato anche in relazione ai chiarimenti forniti dal contribuente.

Tale norma attua il principio previsto dall’articolo 5, comma 1, lettera e), della legge delega, il quale prescrive «una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione dell’accertamento fiscale, a pena di nullità dell’accertamento stesso.».

Già l'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 accanto all'obbligo di inviare una richiesta di chiarimenti preventiva (comma 4), stabiliva espressamente (al comma 5) che "l'avviso di accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente".

Un aspetto che avrebbe meritato miglior riflessione è quello disciplinato nel comma 9. Il primo capoverso specifica che l'amministrazione "ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva (...) in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2". I primi due commi hanno ad oggetto, come già evidenziato, tutti i presupposti necessari alla qualificazione di un'operazione come elusiva/abusiva: l'esistenza di un vantaggio fiscale, la sua natura indebita e l'essenzialità rispetto alle eventuali ragioni extrafiscali che giustificano l'operazione. Alla luce di tale constatazione, il successivo capoverso del comma 9 potrebbe risultare fuorviante. Affermando che "il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al comma 3", la norma attribuisce alla parte privata un onere che rischia di riproporre un equivoco già verificatosi in relazione all'art. 37-bis. In più occasioni, infatti, la giurisprudenza ha finito con il rigettare ricorsi sul piano delle valide ragioni economiche senza verificare se l'amministrazione avesse previamente dimostrato l'esistenza del vantaggio fiscale e, soprattutto, la sua natura indebita. In base alla ricostruzione fin qui operata, sul contribuente non grava alcun onere poiché quest'ultimo potrebbe anche avere realizzato l'operazione per finalità esclusivamente o prevalentemente fiscali e, pur tuttavia, la stessa potrebbe risultare legittima perché il vantaggio conseguito non contrasta con la ratio di alcuna norma tributaria. Sul contribuente graverà al più un onere secondario, alla dimostrazione dell'esistenza della fattispecie impeditiva o estintiva - le valide ragioni economiche o ragioni extrafiscali non marginali - da soddisfare laddove l'amministrazione abbia assolto al proprio onere primario individuato nei commi 1 e 2 della disposizione.

Sempre il comma 9 contiene, invece, un'affermazione importante laddove esclude la rilevabilità¹⁷ d'ufficio della condotta abusiva laddove nelle prime sentenze concernenti il divieto di abuso, l'affermazione della rilevabilità d'ufficio dell'abuso aveva un ruolo primario, perché le controversie prendevano piede da rettifiche fondate vuoi sulla simulazione, vuoi sull'interposizione¹⁸.

Sulla sua efficacia, però ci sono dei dubbi. Il giudice di legittimità, infatti, fermo il vincolo rappresentato dai fatti individuati dalle parti, ha tra le sue prerogative primarie il potere di riqualificazione della fattispecie. Si dovrà così superare il contrasto tra un divieto indirizzato al giudice contenuto in una disposizione sostanziale definitoria e le norme che, ordinariamente, regolano il processo.

Il comma 10 dell'articolo 10-bis prevede che in caso di ricorso contro l'atto impositivo, i tributi o i maggiori tributi accertati in applicazione della disciplina dell'abuso del diritto, unitamente ai relativi interessi, sono iscritti a ruolo dopo le sentenze delle commissioni tributarie, secondo i criteri indicati nell'articolo 68 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (che disciplina il pagamento del tributo in pendenza del processo) e dell'articolo 19, comma 1 del D.lgs 18 dicembre 1997, n. 472 (che richiama il sopracitato articolo 68 per il pagamento delle sanzioni

¹⁷E. Marelli, *Riflessi procedimentali e processuali dell'abuso del diritto*, in *Giur. Ital.*, 2010, p.1731, M. Cantillo, *Profili processuali del divieto di abuso del diritto: brevi note sulla rilevabilità d'ufficio*, in *Rass. Trib.* 2009, pag. 475. Cfr. in particolare Cass. n. 30056/2008 e la n. 30057/2008; G.Ragucci, *La rilevabilità d'ufficio dell'eccezione di abuso del diritto e difesa del contribuente*, in *Giust. Trib.*, 2009, p.150 ss.

¹⁸ Cass., sez. trib., 21 ottobre 2005, n. 20398; Cass., sez. trib., 14 novembre 2005, n. 22932. La Cass., sez. un., 23 dicembre 2008, n. 30005. ha avallato la tesi della rilevabilità d'ufficio: «se... l'esistenza e l'efficacia del contratto sono dedotti dal contribuente al fine di paralizzare la pretesa dell'amministrazione, ne discende... la sicura rilevabilità d'ufficio delle eventuali cause di invalidità o di inopponibilità all'amministrazione del contratto stesso». L'orientamento della giurisprudenza ha comportato la possibilità del rilievo d'ufficio e quindi anche la facoltà per l'Amministrazione di rilevare per la prima volta nel corso del giudizio la natura abusiva dei negozi giuridici, fatto salvo il divieto di indagini di fatto in Cassazione e, comunque, la necessaria completezza del materiale probatorio dedotto dalle parti nel giudizio di merito.

amministrative per violazioni tributarie in caso di ricorso alle commissioni tributarie).

Il comma 11 dell'articolo 10-bis disciplina i diritti dei contribuenti che non hanno partecipato all'operazione abusiva, ma hanno sostenuto oneri tributari relativamente a tale operazione. Essi possono ottenere la restituzione di quanto pagato presentando apposita istanza di rimborso all'Agenzia delle entrate, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure. La richiesta, dovrà essere presentata entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo ovvero è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale.

5. Applicazione "residuale" della disciplina dell'abuso del diritto

Il comma 12 dell'articolo 10-bis stabilisce l'applicazione "residuale" della disciplina dell'abuso del diritto, prevedendo che l'accertamento per abuso del diritto può scattare solo se non si può invocare, ai fini dell'accertamento, la violazione di specifiche norme tributarie. Con tale norma si individua pertanto il confine tra fattispecie di evasione e quelle di elusione: quest'ultima (ovvero l'abuso del diritto) si può individuare solamente se il contribuente consegue un vantaggio fiscale illegittimo attraverso fattispecie che non rientrano nell'evasione.

In altri termini l'abuso del diritto, da un lato, inizia dove finisce il legittimo risparmio d'imposta e, dall'altro, termina laddove si è in presenza di fattispecie riconducibili all'evasione. Sul punto, la relazione governativa sottolinea "che la disciplina dell'abuso del diritto ha applicazione solo residuale rispetto alle disposizioni concernenti la simulazione o i reati tributari, in particolare, l'evasione e la frode: queste fattispecie vanno perseguite con gli strumenti che l'ordinamento già offre".

6. Gli effetti dell'abuso: le conseguenze sul piano sanzionatorio

Sulla base dell'art. 10-bis, comma 13, dello Statuto dei diritti del contribuente, l'abuso del diritto non potrà avere conseguenze penali risolvendo in via legislativa la questione finora assai dibattuta in giurisprudenza circa la rilevanza penale dei comportamenti di elusione fiscale.

La disciplina ha senza dubbio portata innovativa, dal momento che, non solo, la più recente giurisprudenza della Cassazione è pervenuta ad affermare la rilevanza penale dell'abuso del diritto¹⁹, ma anche e soprattutto, perché l'esplicita abrogazione dell'art.37-bis del d.P.R. n.600/73 e l'assorbimento nella nuova figura dell'abuso del diritto delle ipotesi di elusione tipizzate dall'art.37-bis d.P.R. n.600/73, finirà per comportare l'irrilevanza penale anche di queste ultime. Ossia anche di ipotesi che la Corte di Cassazione in maniera pacifica ritiene attualmente che possano configurare vicende penalmente rilevanti²⁰.

Si sottolinea che i primi effetti sono subito arrivati, infatti, con la recentissima sentenza della Cassazione n. 40272 del 7 ottobre 2015 secondo la quale le contestazioni fondate sull'elusione fiscale e sull'abuso del diritto «non danno mai luogo a violazioni penali tributarie». La Corte spiega infatti che: «la scelta adottata dal legislatore delegato è stata quella di escludere la rilevanza penale delle operazioni costituenti abuso del diritto, quali descritte dalla norma generale, facendo salva, per converso, l'applicabilità a esse delle sanzioni amministrative, ove ne ricorrano in concreto i presupposti»²¹.

¹⁹ Cass. 23 gennaio 2015, n. 3307; Cass., sez. II, 28 febbraio 2012, n. 7739, in *Dir.prat. trib.*, 2012, II, p. 766, ma altresì in *Riv. dir trib.*, 2012, III, p. 61, con nota di I. Caraccioli, "Imposta elusa" e reati tributari "di evasione" nell'impostazione della Cassazione, ivi, p. 86 e ss. Ma un'apertura verso l'attribuzione di rilevanza penale all'elusione fiscale era già rinvenibile in Cass. 18 marzo 2011, n. 26723.

²⁰ Cass. 18 marzo 2011 n. 2673; 26 maggio 2010 n. 2974; 06 marzo 2013 n. 19100; 12 giugno 2013 n. 33187; 17 gennaio 2014 n. 13039; 03 aprile 2014 n. 15186.

²¹ Secondo la Cassazione, stando all'art. 5 della legge delega (cui l'art. 10-bis dà attuazione), l'abuso «postula l'assenza, nel comportamento elusivo del contribuente, di tratti riconducibili ai paradigmi, penalmente rilevanti, della simulazione, della falsità o, più in generale, della frodolenza». Ciò che, come correttamente osserva la Corte stessa, «imprime alla disciplina

Sono fatte salve, quindi, le sanzioni tributarie amministrative. Pertanto, con riferimento a queste ultime, l'evasione e l'abuso dovranno essere trattati allo stesso modo. La scelta si è orientata verso la sanzionabilità amministrativa, perché il legislatore delegante non ha inteso adottare la soluzione radicale di escludere ogni possibile conseguenza sanzionatoria delle fattispecie elusive, circostanza, questa, confermata dai lavori parlamentari relativi alla legge di delegazione, nel corso dei quali sono stati, tra l'altro, respinti emendamenti intesi a stabilire in termini espressi l'irrelevanza del fenomeno considerato sul versante sanzionatorio²².

C'è irragionevolezza in questa scelta.

Nel caso dell'evasione, la sanzione tributaria è la conseguenza del fatto illecito: c'è violazione della disposizione sostanziale e giustamente si applica la sanzione²³. L'abuso, invece, è aggiramento della *ratio* della disposizione, perché la sanzione?

La relazione illustrativa puntualizza che, nel caso dell'abuso, le sanzioni tributarie si giustificano perché il contribuente si rende protagonista di comportamenti di per sé non illeciti, ma "indesiderati" sul piano sistematico. Ma possiamo sanzionare un comportamento solo perché indesiderato? L'irrogazione di una sanzione deve presupporre un comportamento "illecito", non già un comportamento "indesiderato".

Altro aspetto da evidenziare per le sanzioni è la decorrenza della norma in esame.

dell'abuso caratteri di residualità», rimanendo «impregiudicata la possibilità di ravvisare illeciti penali - sempre, naturalmente, che ne sussistano i requisiti - nelle operazioni contrastanti con disposizioni specifiche che perseguano finalità antielusive (...). Parimenti rimane 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».

²²R. Cordeiro Guerra Roberto *Non applicabilità delle sanzioni amministrative per la violazione del divieto di abuso del diritto*, in *Corr. Trib.*, 2009, p. 77.

²³Contra A. Giovannini, *Note controcorrente sulla sanzionabilità dell'abuso del diritto*, in *Corr. Trib.*, 2015, p. 823.

Il comma 5 dell'articolo 1 del Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128 prevede che le nuove disposizioni in materia di abuso del diritto previste dall'articolo 10-bis hanno efficacia a decorrere dal (1° ottobre 2015) primo giorno del mese successivo alla data (del 2 settembre 2015) di entrata in vigore del decreto in esame e si applicano anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo. Pertanto, le nuove disposizioni sull'abuso si riferiscono anche a operazioni poste in essere prima dell'entrata in vigore della norma. Sono fatti salvi gli atti di accertamento già emessi sulla base della normativa previgente. Ne consegue, che sono salvi gli atti dell'Amministrazione Finanziaria che sono stati notificati fino al 30 settembre 2015.

Sembrerebbe così violata la regola del *favor rei*, ex art. 2, comma 2 del Codice penale. Infatti, come evidenziato, il comma 5 dell'articolo 1, sancisce che la nuova disciplina – e quindi anche il comma 13 – non è applicabile alle operazioni per le quali entro il mese di settembre risulti notificato l'atto impositivo.

Ma così non è e, questa volta, sono proprio i giudici della Cassazione che con la sopra citata sentenza n.40272/2015 hanno precisato che il comma 13 reca “due distinte ed autonome statuizioni di natura transitoria”.

In particolare, con la prima, il legislatore ha inteso rendere efficaci fin dal 1 ottobre 2015 tutte le disposizioni contenute nell'art. 10 bis, dello Statuto dei diritti del contribuente. Pertanto, le disposizioni che recano la nuova disciplina tributaria dell'abuso del diritto sono destinate ad esplicare effetto per le operazioni poste in essere dalla data del 1 ottobre 2015 in virtù del principio del *tempus regit actum*, ovvero sia del principio di irretroattività della legge sopravvenuta sancito dall'art. 11 preleggi. Per contro, la disposizione del comma 13, che reca la statuizione di irrilevanza penale delle operazioni abusive “è destinata ad esplicare effetto, oltre che naturalmente per le nuove operazioni

abusive poste in essere dalla data del 1 ottobre 2015, anche per quelle poste in essere prima di tale data per il principio di retroattività della legge penale più favorevole sancito dall'art. 2 c.p.”.

Con la seconda statuizione, il legislatore ha inteso chiaramente estendere l'applicabilità della nuova disciplina tributaria dell'abuso del diritto anche alle operazioni poste in essere prima del 1 ottobre 2015 in quanto tale disciplina non sarebbe stata altrimenti applicabile in virtù del principio del *tempus regit actum* ovvero del richiamato principio di irretroattività della legge sopravvenuta, facendo tuttavia salva l'applicazione della vecchia disciplina tributaria dell'abuso del diritto fiscale alle predette operazioni, qualora sia stato notificato il relativo atto impositivo prima della predetta data per evitare che siano posti nel nulla gli atti impositivi già notificati. “Pertanto, è da ritenere che il comma 5 dell'art. 1 del D.lgs. n. 128 del 2015 abbia inteso introdurre una limitazione temporale esclusivamente alla efficacia retroattiva della disciplina tributaria dell'abuso del diritto e non anche a quella penale”.

In realtà sia il Servizio Studi della Camera dei Deputati, aveva rilevato non solo che “nell'ipotesi di procedimento penale in corso occorrerà applicare le norme più favorevoli che escludono la rilevanza penale di simili comportamenti”, ma anche che “occorre considerare il principio del *favor rei* secondo il quale nessuno può essere punito per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce reato... (art. 2 c.p., comma 2), sia il Governo, nella relazione illustrativa del D.lgs n. 128 del 2015, art. 1, comma 5, aveva sottolineato che tale disposizione “declina il principio *tempus regit actum* secondo cui la normativa sopravvenuta si applica a ciascun procedimento amministrativo non ancora concluso mediante l'adozione dell'atto finale”, dando per acquisito che tale disposizione è volta a regolamentare esclusivamente l'efficacia della nuova disciplina tributaria dell'abuso del diritto e non anche di quella penale.

7. Conclusioni

L'idea di affidare alla legge la certezza nei rapporti Fisco-contribuente desta perplessità è forse un progetto troppo ambizioso. Le disposizioni tributarie, anche se ineccepibili sul piano formale, non possono assicurare, da sole, il raggiungimento di quell'obiettivo.

Per garantire la "certezza" non basta una legge. Importante e fondamentale è l'atteggiamento, la sensibilità dell'Amministrazione finanziaria e dei giudici tributari.

La scrittura di disposizioni chiare rappresenta certo un passo nella direzione della certezza. Un passo importante e tuttavia non sufficiente.

A ben vedere, una lettura complessiva del nuovo art. 10-bis induce a tratteggiare margini di manovra estremamente circoscritti per l'istituto dell'abuso del diritto, come pure limitati elementi di autentica novità della disciplina che lo ha introdotto.

Sia consentita un'ultima precisazione.

La materia dell'abuso del diritto resta difficile da definire. Proprio nell'ottica di sforzarsi di rispettare la *ratio* delle norme, giova ribadire che, seppure le relazioni illustrative dei provvedimenti non sono indicate fra le fonti del diritto, esse esprimono la finalità della norma e dovrebbero assumere significato per l'interprete, chiunque esso sia, soprattutto quando si tratta di relazioni a decreti legislativi di riforma del sistema.

Ciò, purtroppo, non sempre avviene, la giurisprudenza e l'Amministrazione hanno creato un proprio sistema di regole di valutazione e censura dei comportamenti elusivi, dimenticando progressivamente non soltanto la lettera della norma, ma anche lo spirito così ben evidenziato nella relazione illustrativa che accompagnò l'entrata in vigore dell'ormai previgente disposizione antielusiva.

Il decreto è stato inutile? No di certo, è servito a codificare in norma principi

già esistenti e troppo spesso dimenticati e a far chiarezza più che a portare novità, in tema di abuso o elusione fiscale.