



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

INNOVAZIONE E DIRITTO

RIVISTA DI

DIRITTO TRIBUTARIO E DELL'ECONOMIA

6

2016

Prime riflessioni sulla nuova disciplina dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto

di Alessandra Kostner

Assegnista di ricerca in Diritto tributario
l'Università degli studi di Milano "Bicocca"

ABSTRACT

The new discipline of tax avoidance and/or abuse of the right provided for in article. 10-bis of law n.212/2000 (Statute of taxpayer's rights), introduced by the recent Legislative Decree n.128/2015, has many problematic aspects that will be analyzed in this article.

SINTESI

La nuova disciplina dell'elusione fiscale e/o abuso del diritto, prevista dall'art. 10-bis della legge n.212/2000 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente), introdotto dal recente decreto legislativo n.128/2015, presenta molteplici profili problematici che saranno oggetto di approfondimento nel presente contributo.

La nuova disciplina dell'elusione fiscale e/o abuso del diritto¹ è, come noto, attualmente prevista dall'art. 10-bis della Legge n.212/2000 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente), introdotto dal recente decreto legislativo n.128/2015, teso a disciplinare la certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente.

La disposizione – che è stata collocata all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente in quanto, al contrario di quanto accadeva con riferimento al previgente art. 37 bis del DPR n.600/1973 (oggi abrogato), ha portata generale e si riferisce, quindi, a tutti i tributi² – presenta molteplici spunti problematici.

¹ L'attuale nozione di elusione fiscale è corrispondente a quella di abuso del diritto. Sul tema, cfr. recentemente, *ex multis*, Cfr. G. Tabet, *Sull'efficacia temporale della nuova disciplina dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2016, n.1, pag. 11 e ss.; M. Basilavecchia, *L'art 10 bis dello Statuto: the day after*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2016, n.1, pag. 5 e ss.; A. Contrino – A. Marcheselli, *L'obbligo di motivazione "rinforzata" e il riassetto degli oneri probatori nel "nuovo" abuso del diritto*, in *Corr. Trib.*, 2016, n.1, pag. 15 e ss.; P. Russo, *Profili storici e sistematici in tema di elusione ed abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2016, n.1, pag. 10001 e ss.; A. Marcheselli – L. Costanzo, *L'elusione fiscale nello specchio del giusto processo: l'abuso tra il diritto europeo e lo Statuto*, in *Corr. Trib.*, 2016, n.12, pag. 897 e ss.; G. Franson – F. Coli, *Abuso del diritto e proroga del termine per l'accertamento*, in *Corr. Trib.*, 2016, n.10, pag. 755 e ss.; M. Beghin, *Elusione fiscale e imposta di registro tra interpretazione dei contratti e collegamento negoziale*, in *Corr. Trib.*, 2016, n.1, pag. 25 e ss.; G. Corasaniti, *Il dibattito sull'abuso del diritto o elusione nell'ordinamento tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2016, n.2, pag. 465 e ss.

² Come noto, ai sensi dell'art. 1 della Legge n.212 del 27 luglio 2000 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente), le disposizioni nella stessa contenute, attuative degli articoli 3, 23, 53 e 97 della

Innanzitutto, l'art. 1, comma 5, del richiamato decreto legislativo n.128/2015, con riferimento alla nuova disciplina dell'abuso del diritto, ha previsto un termine iniziale di efficacia differito al primo giorno del mese successivo all'entrata in vigore del medesimo decreto (2 settembre 2015), ossia alla data del 1 ottobre 2015.

Tuttavia, la disposizione ha precisato come la nuova disciplina sull'abuso debba ritenersi applicabile anche alle operazioni pregresse (perfezionatesi prima della data del 1 ottobre 2015), purché non sia stato ancora esercitato il potere impositivo da parte dell'Amministrazione finanziaria e che, invece, sia applicabile la vecchia disciplina per le operazioni pregresse per le quali sia stato già notificato al contribuente il relativo avviso di accertamento³.

Alla luce di tale circostanza, è palese la sussistenza di una disparità di trattamento lesiva dell'art. 3 della Costituzione (in tema di uguaglianza sostanziale e formale), fondata sull'avvenuto esercizio da parte dell'Amministrazione finanziaria del potere impositivo che, peraltro, lascia spazio ad altre eventuali azioni accertatrici.

Ciò dal momento che l'avviso di accertamento con cui si contesta l'elusione (e/o abuso del diritto) non può contenere, ai sensi del sesto comma dell'art. 10 *bis* dello Statuto dei diritti del contribuente, il riferimento ad altri ed eventuali rilievi, che devono necessariamente essere accertati con distinto avviso di accertamento⁴.

L'efficacia temporale della *denegatio criminis*, ossia dell'esclusione di qualsivoglia rilevanza penale per le operazioni elusive e/o abusive, prevista espressamente dal tredicesimo comma dell'art. 10 *bis*, deve intendersi estesa a tutte le operazioni perfezionatesi prima del 1 ottobre 2015 in virtù di un orientamento giurisprudenziale⁵ basato sull'applicabilità del principio del *favor rei* nei confronti del contribuente.

Resta ferma, invece, ai sensi dell'ultima parte dello stesso tredicesimo comma

Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario.

³ Cfr. G. TABET, *Sull'efficacia temporale della nuova disciplina dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2016, n.1, pag. 11 e ss.

⁴ Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di Diritto tributario, Parte generale*, Dodicesima edizione, Torino, 2016, pag. 257.

⁵ Tale orientamento rinviene la sua massima espressione in una recente pronuncia: Cass. pen., sez. III, 7 ottobre 2015, n.40272, in *Banca dati Fisconline*.

dell'art. 10 *bis*, l'applicazione delle sanzioni amministrative⁶.

Tale previsione crea qualche perplessità dal momento che potrebbe generare confusione con riferimento alle differenze - che oramai risultano un dato del tutto acquisito - ravvisabili tra il fenomeno elusivo (o abusivo) e quello evasivo⁷ ed, altresì, alla luce della circostanza che potrebbe comportare la violazione del principio costituzionale della riserva di legge di cui all'art. 23 della Costituzione dal momento che si estenderebbero, in via analogica, prestazioni sanzionatorie a casi non espressamente previsti da norme specifiche⁸.

Tuttavia, tale disposizione deve essere interpretata come l'applicazione della regola generale secondo cui l'irrogazione delle sanzioni di natura amministrativa è possibile ogni qualvolta vi sia discordanza tra imposta dichiarata ed imposta accertata⁹.

Passando ad analizzare gli ulteriori e rilevanti profili della nuova disciplina dell'elusione (e/o abuso del diritto), il decreto "certezza del diritto", al terzo comma dell'art. 10 *bis*, fa salva la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale¹⁰ e consente al contribuente, al quinto comma, di fugare in via preventiva ogni dubbio in ordine alla natura abusiva dell'operazione mediante la proposizione dell'interpello in materia di elusione disciplinato dall' art. 11, comma 1, lett. c), dello Statuto¹¹.

Ancora, al primo e secondo comma dell'art. 10 *bis*, il legislatore ha espressamente stabilito come l'abuso del diritto consti di tre elementi costitutivi,

⁶ Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di Diritto tributario, Parte generale*, Dodicesima edizione, cit., pag. 256.

⁷ Cfr. P. RUSSO, *Profili storici e sistematici in tema di elusione ed abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2016, n.1, pag. 10001 e ss.; G. CORASANITI, *Il dibattito sull'abuso del diritto o elusione nell'ordinamento tributario*, cit., pag. 465 e ss.

⁸ Cfr. ancora P. RUSSO, *Profili storici e sistematici in tema di elusione ed abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi*, cit., pag. 10001 e ss.

⁹ Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di Diritto tributario, Parte generale*, Dodicesima edizione, cit., pag. 256; M. NUSSI, *Elusione fiscale "codificata" e sanzioni amministrative*, in *Giur. It.*, 2012, n.8-9, pag. 1936 e ss.

¹⁰ In tale caso non vi è abuso ma legittimo risparmio d'imposta, nel rispetto del principio dell'autonomia privata.

¹¹ Cfr. ancora F. TESAURO, *Istituzioni di Diritto tributario, Parte generale*, Dodicesima edizione, cit., pag. 175. L'interpello in materia di elusione fiscale è definito anti-abuso e si riferisce all'applicazione della disciplina in materia di abuso del diritto ad una certa fattispecie.

ossia la realizzazione di un'operazione priva di sostanza economica¹², l'ottenimento di un vantaggio fiscale indebito¹³ ed altresì, la circostanza che il vantaggio fiscale rappresenti lo scopo essenziale della condotta. Con la precisazione che non è necessario che lo scopo fiscale sia l'unico scopo dell'operazione, ma è necessario che risulti essenziale.

Da tale profilo derivano taluni corollari rilevanti ed innovativi con riferimento alla motivazione dell'atto impositivo, che è rafforzata rispetto alla motivazione *standard* prevista dall'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, il quale a sua volta richiama espressamente l'art. 3 della legge n.241/1990 (legge sul procedimento amministrativo)¹⁴.

¹² L'art. 10 bis, al comma 2, lett. a) chiarisce che sono operazioni prive di sostanza economica "i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato". Se ne deduce che Un'operazione è priva di sostanza economica quando è inidonea a produrre effetti significativi diversi da quelli di natura fiscale. Come rilevato, tale caratteristica riecheggia la giurisprudenza statunitense secondo cui deve essere caratterizzata da *business purpose* e da una finalità economica (*economic substance*) differente dal risparmio d'imposta: sul punto cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di Diritto tributario, Parte generale*, Dodicesima edizione, cit., pag. 250, nota n.15.

¹³ L'art. 10 bis, al comma 2, lett. b), precisa che sono vantaggi fiscali indebiti "i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario". Da tale definizione emerge come l'operazione abusiva (e/o elusiva) sia caratterizzata dal rispetto formale delle norme tributarie, costituendone un mero aggiramento.

¹⁴ Sulla tematica della motivazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria, cfr., *ex multis*, F. TESAURO, *La motivazione degli avvisi di accertamento dei valori immobiliari in una aberrante decisione della Commissione centrale*, in *Boll. Trib.*, 1981, pag. 804 e ss.; *Id.*, *Ancora sulla motivazione degli avvisi di accertamento* (nota a Cass. civ. sez. I, 11 luglio 1985, n.4129), *ivi*, 1985, pag. 1511 e ss.; R. LUPI, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario, con particolare riguardo alle imposte dirette e all'IVA*, in *Riv. dir. fin.*, 1987, I, pag. 274 e ss.; L. FERLAZZO NATOLI, *La motivazione nell'accertamento tributario*, in *Rass. trib.*, 1986, I, pag. 217; S. MUSCARÀ, *Poteri di autotutela dell'amministrazione finanziaria in ipotesi di difetto di motivazione del provvedimento impositivo*, *ivi*, 1990, I, pag. 381; M. BASILAVECCHIA, *Comportamento processuale dell'ufficio imposte e motivazione dell'atto impugnato* (nota a Comm. trib. I grado Milano, sez. XXXVII, 28 ottobre 1987), *ivi*, 1989, II, pag. 208; *Id.*, *Strumenti parametrici, contraddittorio, motivazione dell'accertamento: il corretto ruolo del giudice tributario*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2007, 11, pag. 935; M. MAFFEZZONI, *La sorte degli accertamenti immotivati secondo la cassazione* (nota a Cass. civ., SS.UU., 17 marzo 1989, n.1333), in *Boll. Trib.*, 1989, pag. 1495; M. C. FREGNI, *Spunti problematici in tema di motivazione degli atti di imposizione* (nota a Comm. trib. centr., sez. XVI, 13 gennaio 1988, n.282; Comm. trib. centr., sez. V, 4 gennaio 1988, n.37; Comm. trib. centr., sez. XIII, 15 dicembre 1987, n.9175), in *Giur. it.*, 1988, III, 2, pag. 1; D. STEVANATO, *La motivazione degli avvisi di accertamento (rassegna di dottrina e giurisprudenza)*, in *Rass. trib.*, 1989, II, pag. 367; A. URICCHIO, *L'obbligo di motivazione negli accertamenti di valore*, in *Dir. prat. trib.*, 1986, I, pag. 753; M. BEGHIN, *Osservazioni in tema di motivazione dell'avviso di accertamento ex art. 42, DPR n.600/1973, alla luce dell'art. 7 dello «Statuto dei diritti del contribuente»*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, pag. 709; M. MAURO, *I riflessi dell'art. 21-octies della L. n.241/1990 sulla motivazione dei provvedimenti di*

In proposito, i commi otto e nove dell'art. 10 bis chiariscono come sia vigente per l'Amministrazione finanziaria l'obbligo di motivare l'atto impositivo, in modo specifico ed a pena di nullità, individuando la condotta abusiva, le norme e i principi elusi, gli indebiti vantaggi fiscali realizzati e le ragioni del superamento dei chiarimenti forniti dal contribuente nel corso del procedimento ai sensi del sesto comma della stessa disposizione.

Dalla lettera della norma non si evince, quindi, la doverosità del riferimento, all'interno della motivazione, all'essenzialità del risparmio indebito.

Tuttavia, si ritiene che anche tale elemento debba essere necessariamente ricompreso nella motivazione dell'atto impositivo per varie ragioni¹⁵.

In primo luogo, in quanto la motivazione rappresenta, da un punto di vista teorico-giuridico, l'enunciazione del fondamento e l'essenzialità del risparmio indebito rappresenta uno dei fondamenti dell'elusione (o abuso).

In secondo luogo, alla luce del nono comma dell'art. 10 bis che impone all'Amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare la sussistenza dell'operazione abusiva e, pertanto, di tutti gli elementi dell'abuso e quindi anche dell'essenzialità.

Ed, infine, in considerazione del diritto di difesa del contribuente, garanzia essenziale e non sacrificabile sancita, come noto, dall'art. 24 della Costituzione ed, in modo ancora più pregnante, dalle corrispondenti norme sovranazionali, ossia l'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo (più comunemente conosciuta come CEDU)¹⁶⁻¹⁷ e l'art. 47 della Carta europea dei diritti fondamentali

accertamento tributario, in *Boll. Trib.*, 2005, n.21, pag. 1621 e ss.. Sia, infine, consentito il rinvio a A. KOSTNER, *In tema di motivazione della cartella di pagamento*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2014, n.4, pag. 20562 e ss.

¹⁵ Cfr. A. CONTRINO – A. MARCHESELLI, *L'obbligo di motivazione "rinforzata" e il riassetto degli oneri probatori nel "nuovo" abuso del diritto*, in *Corr. Trib.*, 2016, n.1, pag. 15 e ss.

¹⁶ L'art. 6, paragrafo 1, della Cedu così dispone: "Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti. La sentenza deve essere resa pubblicamente, ma l'accesso alla sala d'udienza può essere vietato alla stampa e al pubblico durante tutto o parte del processo nell'interesse della morale, dell'ordine pubblico della sicurezza nazionale in una società democratica, quando lo esigono gli interessi dei minori o la protezione della vita privata delle parti in causa, o, nella misura giudicata strettamente necessaria dal tribunale, quando in circostanze speciali la pubblicità possa portare pregiudizio agli interessi della giustizia".

¹⁷ Alla Convenzione europea dei Diritti dell'uomo, comunemente denominata CEDU, come noto, la

(c.d. Carta di Nizza- Strasburgo¹⁸⁻¹⁹).

Ciò in quanto, nel corso del procedimento, il contraddittorio deve essere effettivo ed integrale e riguardare, quindi, tutti gli elementi costitutivi della pretesa, nessuno escluso.

Né, tantomeno, si potrebbe mai ritenere che l'elemento dell'essenzialità possa essere enunciato dall'Ufficio direttamente in giudizio, senza prima essere transitato nella motivazione dell'atto.

Difatti, una simile conclusione comporterebbe la creazione di un'asimmetria tra procedimento e processo e lo stravolgimento dei caratteri fondamentali del giudizio tributario, improntato notoriamente - al pari del processo amministrativo -

Corte Costituzionale attribuisce uno *status* intermedio e dunque un rango a metà tra la Costituzione e la norma ordinaria. In proposito, si veda, *ex multis*: S. BARTOLE – P. DE SENA – V. ZAGREBELSKY, *Commentario breve alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, Padova, 2012, pag. 29 e ss. In giurisprudenza, cfr. Corte Cost., 24 Ottobre 2007, n.347; *Id.*, 24 Ottobre 2007, n.348, tutte in *Banca dati Fisconline*. Nello stesso senso si sono, poi, mosse altre emblematiche pronunce: Corte Cost., 26 Novembre 2009, n.311; *Id.*, 4 Dicembre 2009, n.317; *Id.*, 26 Novembre 2009, n.311; *Id.*, 7 aprile 2011, n.113; *Id.*, 4 luglio 2013, n.170, *Id.*, 15 marzo 2015, n.37; *Id.*, 5 giugno 2015, n.97; *Id.*, 15 luglio 2015, n.157, tutte in *Banca dati Fisconline*.

¹⁸ L'art. 47 della Carta europea dei diritti fondamentali stabilisce che "Ogni individuo i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell'Unione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice, nel rispetto delle condizioni previste nel presente articolo. Ogni individuo ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un giudice indipendente e imparziale, precostituito per legge. Ogni individuo ha la facoltà di farsi consigliare, difendere e rappresentare. A coloro che non dispongono di mezzi sufficienti è concesso il patrocinio a spese dello Stato qualora ciò sia necessario per assicurare un accesso effettivo alla giustizia".

¹⁹ L'art. 6, paragrafo 1, del TUE ha riconosciuto alla Carta di Nizza - Strasburgo il medesimo valore giuridico dei Trattati, consentendo così di affermarne in modo indiscusso la diretta applicabilità all'interno dell'ordinamento nazionale e, dunque, nel sistema tributario, ovviamente secondo il principio di attribuzione ex art. 5 TUE e nel rispetto dell'art. 51 della stessa Carta. In altri termini, la Carta europea dei diritti fondamentali, alla luce della sua collocazione nel sistema dei trattati e poiché sottoscritta ed adottata dalle istituzioni europee e dagli stati membri, condivide lo *status* forte appartenente alle norme comunitarie, facendone parte a pieno titolo, pur limitandosi ad essere efficace per le sole materie di competenza dell'Unione europea. Cfr., sul punto, Cfr., sul tema, S. MULEO, *Le garanzie nel corso dell'attività ispettiva, il leading case Ravon e la tenuta della teoria della tutela differita nel processo tributario italiano*, in AA.VV., *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, a cura di F. Bilancia- C. Califano - L. Del Federico- G. Puoti, Torino, 2014, pag. 153 e ss.; Cfr. SCALA, "L'emergere" della carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea nella giurisprudenza della Corte di Giustizia, in *Giur. It.*, 2002, n.2; M. FRAGOLA, *Osservazioni sul trattato di Lisbona tra Costituzione europea e processo di "decostituzionalizzazione"*, in *Diritto comunitario e degli scambi internazionali*, 2008, n.1, pag. 217; G. TESAURO, *Un testo di revisione stilato a tempo di record che sacrifica partecipazione e valori condivisi*, in *Guida al Diritto*, 2007, n.6., pag. 10 ss.; J. ZILLER, *Il nuovo Trattato europeo*, Bologna, 2007, pag. 135 ss. Sia, infine, consentito il rinvio a A. KOSTNER, *Osservazioni in tema di diritti fondamentali della persona in ambito fiscale e riflessi sul giudicato tributario*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2012, n.4, pag. 929 e ss.

alla natura impugnatoria²⁰.

Ancora, la nuova disciplina ha introdotto una dirompente novità legislativa, ossia la non rilevabilità d'ufficio dell'abuso del diritto²¹.

Difatti, ricade in capo all'Amministrazione finanziaria, a prescindere dalla tipologia di accertamento adoperata, l'onere di dimostrare la condotta abusiva e di tutti gli elementi costitutivi; mentre spetta al contribuente fornire la prova contraria, ossia la prova della sussistenza di valide ragioni extra-fiscali che giustificano la propria condotta, per come definite al terzo comma dell'art. 10 bis²².

Pertanto, la prova contraria che il contribuente deve fornire si concentra soltanto su uno degli elementi costitutivi dell'abuso del diritto, ossia l'assenza di valide ragioni extrafiscali.

Ne consegue che, con specifico riferimento a tale profilo, l'accertamento dell'abuso del diritto presenta natura "collaborativa"²³.

Inoltre la disposizione, nel disciplinare l'obbligo del contraddittorio preventivo nell'ipotesi di contestazione dell'abuso del diritto, prevede la proroga, fino ad un massimo di 60 giorni, del termine di decadenza per lo svolgimento dell'attività di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria.

In particolare, l'art. 10 bis, al sesto comma, prevede che l'avviso di accertamento debba essere preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui siano dettagliatamente indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del

²⁰ Si rinvia, *ex multis*, a F. TESAURO, *Imposizione e processo tributario nel pensiero di Enrico Allorio*, in *Rass. Trib.*, 2016, n.1, pag. 17; *Id.*, *Giustizia tributaria e giusto processo*, *ivi*, 2013, n.2, pag. 309 e ss.; *Id.*, *Giusto processo e processo tributario*, *ivi*, 2006, n.1, pag. 11 ss.; *Id.*, *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991, pag. 54 e ss. In giurisprudenza, recentemente, si vedano Cass. Civ. Sez. VI, 28 giugno 2012, n.11046; *Id.*, 20 ottobre 2011, n.21719 con nota di C. CALIFANO, *Sostituzione dell'atto impugnato e cessazione della materia del contendere*, in *Rass. Trib.*, 2012, n.5, pag. 1266 e ss. e con nota di M. BASILAVECCHIA, *Giudice tributario ed atto impositivo*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2012, n.4, pag. 1067 e ss.

²¹ Cfr. M. BASILAVECCHIA, *L'art 10 bis dello Statuto: the day after*, cit., pag. 5 e ss.

²² Il terzo comma dell'art. 10 bis dello Statuto dei diritti del contribuente così recita testualmente "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".

²³ Cfr. A. MARCHESSELLI – L. COSTANZO, *L'elusione fiscale nello specchio del giusto processo: l'abuso tra il diritto europeo e lo Statuto*, in *Corr. Trib.*, 2016, n.12, pag. 897 e ss.

diritto.

Con la precisazione che se tra la data di ricevimento dei chiarimenti forniti dal contribuente (ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta, in caso di silenzio) ed il termine di decadenza dell'Amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono meno di sessanta giorni, tale termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino alla concorrenza dei sessanta giorni²⁴.

Infine, è opportuno rilevare come, anche a seguito della riforma, debba ritenersi esclusa l'applicabilità della disciplina del negozio in frode alla legge di cui all'art. 1344 c.c. ai negozi abusivi²⁵.

Tale norma, come noto, rende illegittimo il negozio, ed in particolare nullo per illiceità della causa, ove lo stesso costituisca il mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa.

In materia tributaria, l'art. 1344 c.c. non è applicabile in quanto si ritiene che le norme imperative, cui la disposizione fa riferimento, sono esclusivamente le norme civilistiche proibitive, ossia quelle norme che impediscono il compimento di determinati negozi.

Al contrario le norme di taglio esclusivamente fiscale, operando su un distinto e diverso piano, disciplinano esclusivamente le conseguenze tributarie dei contratti conclusi.

Peraltro, l'art. 10 dello Statuto dei Diritti del contribuente - oltre ad individuare i criteri di buona fede, correttezza e legittimo affidamento cui devono essere improntati i rapporti tra Fisco e contribuente - prevede espressamente che le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possano essere causa di nullità del contratto.

²⁴ Cfr., sul punto, G. FRANSONI – F. COLI, *Abuso del diritto e proroga del termine per l'accertamento*, in *Corr. Trib.*, 2016, n.10, pag. 755 e ss.

²⁵ Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di Diritto tributario, Parte generale*, Dodicesima edizione, cit., pag. 255. Su tale tematica, cfr. anche G. CORASANITI, *Il dibattito sull'abuso del diritto o elusione nell'ordinamento tributario*, cit., pag. 465 e ss.