

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORE
ANTONIO UCKMAR

DIRETTORE
VICTOR UCKMAR
UNIVERSITÀ DI GENOVA

DIRETTORE SCIENTIFICO
CESARE GLENDI
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

MASSIMO BASILAVECCHIA
UNIVERSITÀ DI TERAMO

ENRICO DE MITA
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. DI MILANO

PIERA FILIPPI
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

GUGLIELMO FRANSONI
UNIVERSITÀ DI FOGGIA

FRANCO GALLO
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

MAURIZIO LOGOZZO
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. MILANO

ANTONIO LOVISOLO
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIANNI MARONGIU
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIUSEPPE MELIS
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

SEBASTIANO MAURIZIO MESSINA
UNIVERSITÀ DI VERONA

LIVIA SALVINI
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

DARIO STEVANATO
UNIVERSITÀ DI TRIESTE

Settembre-Ottobre
2016

edicolaprofessionale.com/DPT



Wolters Kluwer

LE GARANZIE PROCEDIMENTALI IN TEMA DI ABUSO DEL DIRITTO: SPUNTI DI RIFLESSIONE PER UN'ESTENSIONE AD ALTRE FORME DI ACCERTAMENTO

Sintesi: Nel presente contributo è esaminato lo speciale *iter* procedimentale stabilito dal nuovo art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente, per le contestazioni in tema di abuso del diritto. In particolare, sono esaminati l'obbligo del contraddittorio preventivo, il conseguente obbligo di "motivazione rafforzata" dell'avviso di accertamento, nonché il divieto di rilevanza d'ufficio dell'abuso del diritto. La rilevata "utilità" del contraddittorio endoprocedimentale ai fini dell'accertamento della "giusta imposta" dovuta, renderebbe auspicabile che le garanzie procedurali previste dal nuovo art. 10-*bis* non rimangano circoscritte al solo settore dell'abuso del diritto, ma siano estese, per ragioni di coerenza delle norme statutarie, ad altre forme di accertamento.

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Le garanzie procedurali del contribuente nel procedimento di accertamento dell'abuso del diritto. – 2.1. Il contraddittorio "endoprocedimentale" tra immanenza negata e compressioni giurisprudenziali. – 2.2. Il diritto al contraddittorio nel diritto euro – unitario. – 3. I profili procedurali tra oneri probatori e nullità dell'accertamento per carenza di motivazione nella prospettiva della legge delega. – 3.1. L'attuazione, attraverso i commi 8° e 9° dell'art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente, dei criteri direttivi in tema di motivazione dell'avviso antiabuso e riassetto degli oneri probatori. – 4. Il divieto di rilevanza d'ufficio dell'abuso del diritto. – 5. Conclusioni

1. – Premessa

In attuazione della legge delega n. 23 del 2014 è stato emanato l'art. 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212 (cd. "*Statuto dei diritti del contribuente*") che disciplina in modo generalizzato per tutti i tributi l'abuso del diritto e l'elusione d'imposta sia in termini sostanziali⁽¹⁾ sia procedurali⁽²⁾.

(1) Per un approfondito esame della nuova disciplina normativa dell'abuso del diritto si veda G. Falsitta, *Note critiche intorno al concetto di abuso del diritto nella recentissima codificazione*, in *Atti del Convegno "Per un nuovo ordinamento tributario"*, vol. III, 125 ss.; P. Russo, *Profili storici e sistematici in tema di elusione ed abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi*, *retro*, 2016, I, 3 ss.; A. Giovannini, *L'abuso del diritto tributario*, *retro*, 2016, I, 895 ss.; G. Ingraio, *L'evoluzione dell'abuso del diritto in materia tributaria: un approdo con più luci che ombre*, *retro*, 2016, I, 1433 ss.; G. Zizzo, *Nozione di abuso del diritto nella clausola generale antiabuso*, in *Atti del Convegno "Per un nuovo ordinamento tributario"*, vol. III, 323 ss.

(2) La disposizione normativa citata produce i suoi effetti a decorrere dal 1° ottobre 2015. Tale data costituisce anche il riferimento temporale in base al quale verificare la disciplina applicabile in relazione alle operazioni poste in essere in data anteriore per le quali, alla stessa data (1° ottobre), non sia stato notificato il relativo atto impositivo. In altri termini, in mancanza di un atto impositivo notificato entro il 30 settembre 2015, le eventuali

In particolare, la disposizione citata è stata introdotta dall'art. 1 del d.lgs. attuativo n. 128 del 5 agosto 2015 (cd. "*Decreto certezza del diritto*") volto a disciplinare "*la certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente*", in attuazione dell'art. 5 della legge delega n. 23 del 2014 "*per un sistema fiscale più equo trasparente e orientato alla crescita*".

Il legislatore delegato ha deciso di perseguire tale certezza attraverso l'inequivoca individuazione degli elementi costitutivi dell'abuso del diritto, segnatamente individuati nell'esistenza di un'operazione priva di sostanza economica, ottenimento di un vantaggio fiscale indebito e perseguimento di tale vantaggio fiscale indebito quale scopo essenziale della condotta.

Da quanto detto, ne discendono, altresì, importanti ed innovativi corollari quanto al contenuto della motivazione dell'avviso di accertamento e all'assetto dell'onere della prova, pena la nullità degli atti amministrativi emanati in maniera difforme dalle prescritte indicazioni.

Prescindendo dall'analisi degli elementi costitutivi la fattispecie dell'abuso del diritto, con riferimento ai quali si rinvia ad altri Autori⁽³⁾ che ampiamente hanno analizzato il tema, il presente contributo è rivolto all'indagine delle garanzie del contribuente previste dalla nuova disciplina sul piano procedimentale.

In altri termini, dopo aver sinteticamente ricostruito i criteri direttivi contenuti nella legge delega, si analizzeranno nel dettaglio le disposizioni contenute nei commi 6 e 7 dell'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente⁽⁴⁾ i quali delineano uno speciale procedimento finalizzato

contestazioni, anche in relazione ad operazioni poste in essere in data anteriore al 1° ottobre 2015, dovranno comunque tenere conto – sia sotto il profilo sostanziale, che procedimentale – della nuova disciplina, pena la nullità dei relativi atti impositivi. Per considerazioni circa un'interpretazione critica della disciplina transitoria, solo apparentemente chiara nei suoi effetti, si rinvia a G. Frasoni, *La "multiforme" efficacia nel tempo dell'art. 10-bis dello Statuto*, in *Corr. trib.*, 2015, 4362, che, prendendo le mosse dalla Cassazione (Cass., sez. III pen., 7 ottobre 2015, n. 40272) argomenta un'efficacia retroattiva degli effetti sostanziali della riforma in ragione dell'*abolitio criminis* di alcune fattispecie che viene a determinarsi sotto il profilo penale.

⁽³⁾ Per un'analisi degli elementi costitutivi la fattispecie dell'abuso del diritto, anche in chiave storica, si rinvia a F. Gallo, *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rass. trib.*, 2015, 1315 ss.; P. Russo, *Profili storici e sistematici in tema di elusione ed abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi*, cit., 3 ss.; D. Stevanato, *Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco*, *ivi*, 2015, I, 695 ss.; V. Mastroiacovo, *L'abuso del diritto o elusione in materia tributaria: prime note nella prospettiva della funzione notarile*, in Studio n. 151-2015/T del Consiglio nazionale del notariato. Infine sia consentito il rinvio a G. Corasaniti, *Il dibattito sull'abuso del diritto o elusione nell'ordinamento tributario, retro*, 2016, I, 465 ss.

⁽⁴⁾ Tali commi sono stati introdotti in attuazione dell'art. 5, 1° comma, lett. f) della legge delega, che chiamava il Legislatore delegato a "*prevedere specifiche regole procedimen-*

a garantire l'esercizio del diritto di difesa del contribuente già nella fase della costruzione della contestazione; si analizzeranno, altresì, i commi 8 e 9⁽⁵⁾ della disposizione predetta, in tema di motivazione dell'atto impositivo con cui si accerta l'abuso e ripartizione degli oneri dimostrativi tra le parti in ambito processuale.

2. – *Le garanzie procedurali del contribuente nel procedimento di accertamento dell'abuso del diritto*

Le disposizioni contenute nei commi 6° e 7° dell'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente sono indicative della volontà del Legislatore delegato di individuare un procedimento “partecipato” da contribuente e Amministrazione finanziaria, al fine di prevedere un corretto esercizio della funzione impositiva in un ambito, come quello dell'abuso del diritto, ove la pretesa fiscale si basa su valutazioni caratterizzate da un elevato grado di discrezionalità⁽⁶⁾.

In particolare, il comma 6 dell'art. 10-*bis*, ricalcando, in via generale, la disposizione dell'abrogato 37-*bis*, 4° comma, d.p.r. n. 600 del 1973⁽⁷⁾, prevede che “*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*”.

tali che garantiscano un efficace contraddittorio con l'amministrazione finanziaria e salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario”.

(5) Tali commi danno attuazione ai criteri direttivi indicati nell'art. 5, 1° comma, lett. e), secondo il quale il Legislatore delegato era chiamato, da un lato, a “*prevedere una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione dell'accertamento fiscale, a pena di nullità dell'accertamento stesso*” e, dall'altro, a “*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 (...), prevedendo, invece, che gravi sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti che giustificano il ricorso a tali strumenti*”.

(6) In questi termini si vedano A. Contrino, A. Marcheselli, *Procedimento di accertamento dell'abuso, contraddittorio anticipato e scelte difensive*, in *Abuso del diritto e novità sul processo tributario* (a cura di C. Glendi, C. Consolo, A. Contrino), Milano, 2016, 36 ss. Si veda altresì G. Ingrao, *L'evoluzione dell'abuso del diritto in materia tributaria: un approdo con più luci che ombre*, cit., 1433 ss., il quale ha analizzato in maniera approfondita i profili procedurali della contestazione di abuso del diritto.

(7) Tale norma contemplava già il diritto del contribuente d'intervenire nel corso dell'istruttoria finalizzata al confezionamento di atti impositivi antielusione che erano fondati sulla relativa clausola.

È stato inoltre precisato che “*la richiesta di chiarimenti è notificata dall’Amministrazione finanziaria ai sensi dell’art. 60 del D.P.R. n. 600/1973, e successive modificazioni, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell’atto impositivo. 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 di sessanta giorni*”.

In primo luogo, dall’analisi dell’*incipit* del 6° comma citato, si nota come il Legislatore delegato abbia voluto specificare la natura dell’accertamento antiabuso quale ipotesi di “accertamento parziale”, che risulta congruente con la nuova veste assunta da questa tipologia di accertamento all’indomani delle modifiche apportate dalla l. n. 220 del 2010, in ragione delle quali l’accertamento parziale può fondarsi non più solo su segnalazioni interne o esterne e sugli elementi acquisiti a seguito di accessi, ispezioni o verifiche, ma anche su elementi che emergono da indagini bancarie e finanziarie, da atti, documenti, dati e notizie forniti dal contribuente in risposta a questionari o inviti a comparire⁽⁸⁾.

La disciplina dell’accertamento parziale è volta, in caso di contestazione di abuso del diritto, a trattare isolatamente e specificamente l’operazione abusiva separatamente da altre contestazioni, ma nella sua eventuale complessità, con le opportune garanzie procedurali all’uopo introdotte dal Legislatore⁽⁹⁾.

Proseguendo l’analisi delle disposizioni normative, in secondo luogo, viene in rilievo come sia stato espressamente regolamentato il contraddittorio anticipato⁽¹⁰⁾, il quale viene definitivamente previsto quale adempi-

⁽⁸⁾ Cosicché, sostiene M. Beghin, *Diritto tributario*, Padova, 2013, 254, “*qualsiasi accertamento può fregiarsi della qualifica di accertamento parziale, con buona pace del principio di globalità*”.

⁽⁹⁾ Così V. Mastroiacovo, *L’abuso del diritto o elusione in materia tributaria: prime note nella prospettiva della funzione notarile*, cit., 11.

⁽¹⁰⁾ Per un approfondimento, in termini generali, sul tema della garanzia del contraddittorio si rinvia ai diversi contributi degli Atti del Convegno “*Per un nuovo ordinamento tributario*”, svoltosi a Genova il 14 – 15 ottobre 2016 (organizzato dalla Fondazione Antonio Uckmar). In particolare, cfr. A. Lovisolo, *La sentenza Sezioni Unite 24823/2015 e il requisito della “utilità” del previo contraddittorio endoprocedimentale: osservazioni e critiche*, Atti del Convegno “*Per un nuovo ordinamento tributario*”, vol. II, 515 ss.; G. Frasoni, *La parabola del contraddittorio*, in Atti del Convegno “*Per un nuovo ordinamento tributario*”, vol. III, 149 ss. Tale ultimo Autore ha (in maniera condivisibile) sostenuto che “*appare (...) arduo negare*

mento obbligatorio, in virtù del quale, in caso di mancato o illegittimo inadempimento dell'obbligo di attivazione, si avrà la nullità dell'atto impositivo, a tutela dell'inalienabile diritto di difesa del cittadino, tutelato dall'art. 24 Cost., ma anche del buon andamento dell'amministrazione, presidiato dall'art. 97 Cost.⁽¹¹⁾.

Tale previsione appare perfettamente in linea con quanto già sancito in via generale dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia⁽¹²⁾, delle Sezioni Unite della Cassazione⁽¹³⁾ e, di recente, anche dalla Corte costituzionale⁽¹⁴⁾.

In particolare, la Consulta ha sancito la ragionevolezza della nullità dell'atto impositivo allorquando non sia stato attivato il contraddittorio con il contribuente, in quanto tale sanzione appare ragionevole seppur di particolare gravità atteso che è giustificata (come sottolineato nelle motivazioni) in considerazione di una funzione di tutela dei diritti del contribuente, poiché il contraddittorio presidia l'esigenza di poter far emergere elementi utili a dimostrare l'esistenza di valide ragioni economiche sottese alle operazioni esaminate⁽¹⁵⁾.

che il contraddittorio, come metodo per la migliore conoscenza dei fatti e sussunzione degli stessi negli schemi normativi, costituisce oggi un principio generale”.

⁽¹¹⁾ Tale elemento è stato posto in rilievo da A. Contrino, A. Marcheselli, *Procedimento di accertamento dell'abuso, contraddittorio anticipato e scelte difensive*, in *Abuso del diritto e novità sul processo tributario* (a cura di C. Glendi, C. Consolo, A. Contrino), cit., 37.

⁽¹²⁾ Si veda sent. 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropè* e, da ultimo, sent. 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino*. Sul punto, si v. A. Marcheselli, *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. trib.*, 2014, 2536 ss.

⁽¹³⁾ Cfr. Cass., sez. un., 18 settembre 2014, n. 19667, con nota di A. Renda, *Il contraddittorio quale nucleo insopprimibile di rilievo sostanziale nell'ambito del procedimento tributario: le conferme della giurisprudenza comunitaria e di legittimità, retro*, 2015, II, 20593 ss.; F. Tundo, *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di previsione normativa*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2014, 937 ss.

⁽¹⁴⁾ Il riferimento è a Corte cost., 7 luglio 2015, n. 132, con nota di M. Basilavecchia, *Anche su abuso ed elusione garanzie ineludibili*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2015, 741 ss.; F. Tundo, *La Corte Costituzionale sulla nullità dell'accertamento "antielusivo" anticipato*, in *Corr. trib.*, 2015, 2670; E. A. La Scala, *L'effettiva applicazione del principio del contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario tra svolte, ripensamenti e attese*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2015, 394 ss.

⁽¹⁵⁾ Sul punto, si veda l'orientamento contrastante, in dottrina, di A. Giovannini, *Note controcorrente su nullità dell'avviso senza contraddittorio e non rilevabilità d'ufficio dell'abuso*, in *Corr. trib.*, 2015, 4506. L'Autore, commentando la sentenza della Corte costituzionale n. 132 del 2015, ha ben presente che la soluzione adottata dalla Consulta sia perfettamente sovrapponibile al dettato normativo di cui all'art. 10-bis, tuttavia suggerisce una soluzione alternativa. In particolare, l'A. ritiene che, nel rispetto di principio di proporzionalità e di quello di ragionevolezza, la mancata adozione del contraddittorio anticipato dovrebbe trovare corrispondenza nell'annullabilità dell'atto, secondo la previsione dell'art. 21-octies, 2°

Le modalità attraverso cui il contraddittorio anticipato sull'abuso devono essere attivate consistono, a mente dei commi 6° e 7° dell'art. 10-*bis*, in una richiesta di chiarimenti, specificamente dettagliata e motivata, la quale deve essere notificata al contribuente, cui è riconosciuto un termine di sessanta giorni per rispondere.

Si nota, innanzitutto, come la richiesta di chiarimenti deve essere dettagliatamente motivata, ossia deve recare gli elementi istruttori e le ragioni giuridiche per cui l'Amministrazione finanziaria ritiene applicabile l'art. 10-*bis* al caso di specie; difatti, solo in tal modo, il contribuente potrà esercitare effettivamente ed efficacemente il suo diritto di difesa già nella fase amministrativa.

In secondo luogo, la richiesta di chiarimenti dovrà essere comunicata al contribuente mediante notificazione ai sensi dell'art. 60 del d.p.r. n. 600 del 1973. Tale previsione è di rilevante importanza in quanto chiarisce che, nel nuovo contesto dell'abuso del diritto, non può in nessun caso essere ammessa la possibilità di inviare una richiesta di chiarimenti anche in forma verbale o telefonica⁽¹⁶⁾.

In altri termini, qualsivoglia vizio che infici la notificazione della richiesta di chiarimenti, tale da renderla difforme rispetto al proprio parametro legale, è equiparabile, quanto agli effetti, all'omissione della richiesta e si avrà, di conseguenza, l'invalidità del successivo avviso di accertamento⁽¹⁷⁾.

A seguito della corretta attivazione del contraddittorio, il comma 6 riconosce un termine dilatorio di sessanta giorni al contribuente, affinché questo possa svolgere effettivamente le proprie difese, partecipando al procedimento di accertamento antiabuso, a cui si contrappone un vero e proprio obbligo dell'Ufficio di consentire l'intervento difensivo e di vagliare la fondatezza degli argomenti addotti dal contribuente prima dell'emissione dell'atto impositivo.

comma, l. n. 241 del 1990. Tale tesi viene confutata da S. Zagà, *Le invalidità degli atti impositivi*, Padova, 2012, il quale ritiene invece sostanzialmente non operativo il 2° comma dell'art. 21-*octies* nella materia tributaria.

⁽¹⁶⁾ La giurisprudenza di legittimità aveva, invece, riconosciuto la possibilità di inviare la richiesta di chiarimenti *ex art. 37-bis* anche in forma verbale o telefonica. Sul punto v. Cass., 12 gennaio 2009, n. 351, in Banca dati *Fisconline*, con nota di F. Tundo, *Richiesta di chiarimenti ex art. 37-bis, commi 4 e 5, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600: inscindibilità di ratio e forma*, in *Rass. trib.*, 2009, 1190 ss.

⁽¹⁷⁾ In questi termini A. Contrino, A. Marcheselli, *Procedimento di accertamento dell'abuso, contraddittorio anticipato e scelte difensive*, cit., 38.

Difatti, il consequenziale corollario di quanto detto è ravvisabile nel fatto che l'Amministrazione finanziaria, nel lasso di tempo di sessanta giorni riconosciuti al contribuente per l'esercizio del diritto di difesa nella fase amministrativa, non potrà emettere l'avviso d'accertamento, restando pertanto esclusa la possibilità di accertamenti motivati da ragioni d'urgenza ai sensi dell'art. 12, 7° comma, dello Statuto dei diritti del contribuente.

Ma vi è di più.

L'atto impositivo sarà nullo, se notificato in spregio ai termini previsti dal 6° comma, non solo quando il contribuente invii i propri chiarimenti, ma anche quando dovesse risultare *ex post* che il contribuente è rimasto inerte, posto che la lettera del 6° comma prevede la sanzione della nullità per l'atto impositivo emanato in violazione dell'adempimento procedimentale ivi previsto, ossia la previa "notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni" (18).

Ad ulteriore garanzia della pienezza e dell'effettività del contraddittorio il Legislatore delegato ha previsto, con una disposizione assolutamente innovativa, un termine necessario di sessanta giorni, tra la data di ricevimento dei chiarimenti (o dell'inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta di chiarimenti) e quella di decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere di notifica dell'atto. Pertanto, in deroga alla disciplina ordinaria, laddove tale lasso di tempo risulti, per qualsivoglia ragione, "consumato", il termine di decadenza per

(18) Sul punto v. Cass., 12 novembre 2015, n. 23050, in Banca dati *Fisconline*, la quale ha chiarito che sarebbe lesiva degli artt. 97, 53 e 3 Cost. la possibilità, per l'Agenzia delle Entrate, di inviare la richiesta di chiarimenti, rispettando dunque la norma, e successivamente decidere in qualsiasi momento di emettere l'avviso d'accertamento. Peraltro, nella sentenza 7 luglio 2015, n. 132, la Corte costituzionale ha dichiarato infondata la questione di legittimità costituzionale del comma 4 dell'art. 37-bis, tra le altre cose, argomentando che "la nullità dell'avviso di accertamento per inosservanza del termine dilatorio prescritto dalla norma denunciata è la conseguenza, come si è detto, 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 (...). La sanzione della nullità dell'atto conclusivo del procedimento assunto in violazione del termine stesso trova dunque ragione in una divergenza dal modello normativo che, lungi dall'essere qualificabile come meramente formale o innocua, o come di lieve entità, è invece di particolare gravità, in considerazione della funzione di tutela dei diritti del contribuente della previsione presidiata dalla sanzione della nullità, e del fatto che la violazione del termine da essa previsto a garanzia dell'effettività del contraddittorio procedimentale impedisce il pieno svolgersi di tale funzione. La sanzione prevista dalla norma censurata non è dunque 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".

la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato fino a concorrenza dei sessanta giorni⁽¹⁹⁾.

Come ha osservato attenta dottrina⁽²⁰⁾, che ha salutato con favore la novità normativa in commento, la proroga automatica di decadenza per notificazione dell'atto impositivo, prevista dal 7° comma dell'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente, è prevista solo ed esclusivamente nell'ipotesi in cui fra la data di scadenza del termine per rispondere alla richiesta di chiarimenti e la scadenza del termine ordinario di accertamento decorrano meno di sessanta giorni, sempre a condizione che il termine per rispondere alla richiesta di chiarimenti scada prima del termine dell'accertamento⁽²¹⁾.

Nel caso in cui, invece, il termine per rispondere alla richiesta di chiarimenti venga a cadere dopo la scadenza del termine per l'accertamento non si avrà alcuna proroga.

Tale novità normativa, tuttavia, ha sollevato in altra dottrina⁽²²⁾ talune perplessità di carattere generale. E ciò perché, in pratica, per l'abuso del diritto il termine di decadenza ordinario diventa il termine per la richiesta di chiarimenti, e non quello della notifica dell'avviso. Se la *ratio* della disposizione di cui al 7° comma dell'art. 10-*bis* è quella di salvaguardare l'efficienza e il diritto al contraddittorio, non si comprende perché ciò debba valere solo con riferimento alle ipotesi di abuso del diritto. In altri termini, "si finisce con il postulare che il diritto di difesa del contribuente valga meno a seconda del tipo di oggetto dell'accertamento e che negli altri casi possa essere sacrificato"⁽²³⁾.

⁽¹⁹⁾ In questi termini, V. Mastroiacovo, *L'abuso del diritto o elusione in materia tributaria: prime note nella prospettiva della funzione notarile*, cit. 21.

⁽²⁰⁾ Cfr. G. Frasoni, F. Coli, *Abuso del diritto e proroga del termine per l'accertamento*, in *Corr. trib.*, 2016, 755 ss. Secondo l'Autore, il particolare meccanismo di proroga automatica, se da un lato è diretto a salvaguardare l'interesse dell'Amministrazione a non veder pregiudicata l'efficacia dell'azione accertatrice in dipendenza della rigidità ed estensione della scansione temporale delle diverse fasi indicate dai commi 6 e 7 dell'art. 10-*bis*, dall'altro lato, proprio perché tutela quell'interesse dell'Amministrazione, impone direttamente alla stessa di dare la migliore e più piena attuazione al principio del contraddittorio; così, indirettamente, tutelando l'interesse (che è tanto del contribuente quanto ordinamentale) a un contraddittorio effettivo.

⁽²¹⁾ In questo senso, G. Frasoni, F. Coli, *Abuso del diritto e proroga del termine per l'accertamento*, op. ult. cit., 758.

⁽²²⁾ Il riferimento è ad A. Contrino, A. Marcheselli, *Procedimento di accertamento dell'abuso, contraddittorio anticipato e scelte difensive*, in *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, cit. 40.

⁽²³⁾ In questi termini, A. Contrino, A. Marcheselli, *Procedimento di accertamento dell'abuso, contraddittorio anticipato e scelte difensive*, cit., 40.

Peraltro, con riferimento alla tematica *de qua*, è necessario sottolineare un ulteriore profilo di criticità venuto in essere all'indomani della pubblicazione della Circolare n. 9/E del 1° aprile 2016, con cui l'Agenzia delle Entrate ha commentato il d.lgs. n. 156 del 2015, recante revisione della disciplina degli interpelli.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito, con esclusivo riferimento alle ipotesi in cui sia stata presentata istanza di interpello disapplicativo (obbligatorio) ai sensi dell'art. 11, 2° comma, dello Statuto del contribuente, che, ai fini della contestazione, è necessario seguire una procedura di accertamento "aggravata", costruita secondo il modello delle contestazioni di abuso del diritto.

Ebbene, a prima vista, non parrebbero venire in essere particolari difficoltà interpretative, atteso che si dovrebbe applicare la disciplina sin qui descritta dalle norme.

Tuttavia, il documento di prassi citato sembra fare "un passo in più" rispetto alla disposizione di cui all'art. 10-*bis*, in quanto letteralmente prescrive che la procedura cui deve attenersi l'Amministrazione finanziaria si sostanzia nella concessione di un termine di sessanta giorni al contribuente entro cui fornire eventuali deduzioni difensive a seguito della notifica di una richiesta di chiarimenti e 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, da parte dell'Amministrazione finanziaria, delle eventuali deduzioni difensive addotte (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).

Ciò detto, sembrerebbe che la Circolare n. 9/E del 1° aprile 2016 ampli, in luogo della disciplina normativa di cui all'art. 10-*bis*, Statuto del contribuente, la portata della proroga del termine ordinario di decadenza dell'azione di accertamento.

Sulla scorta di tale interpretazione, ed in senso opposto a quanto rilevato poco prima con riferimento al dettato normativo di cui all'art. 10-*bis*, sembra potersi affermare che nel caso in cui la richiesta di chiarimenti sia notificata il 29 dicembre dell'ultimo anno utile per la notificazione dell'avviso di accertamento, il contribuente potrà fornire chiarimenti entro sessanta giorni e, di conseguenza, l'Amministrazione finanziaria usufruirà di un ulteriore termine di sessanta giorni, decorrente dalla ricezione dei chiarimenti ovvero dall'inutile decorso del termine, per emanare l'avviso di accertamento.

Ciò che si vuol sottolineare è che leggendo il passaggio della Circolare citata⁽²⁴⁾, 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.

Ciò detto, si ritiene, tuttavia, che sino alla pubblicazione di un documento di prassi che chiarisca il citato dubbio interpretativo, sia da preferirsi l'interpretazione più aderente al dettato normativo di cui all'art. 10-*bis*, 7° comma, Statuto del contribuente, secondo cui la proroga del termine di accertamento opererà nel solo caso in cui fra la data di scadenza del termine per rispondere alla richiesta di chiarimenti e la scadenza del termine ordinario di accertamento decorrano meno di sessanta giorni, e sempre che il termine per rispondere alla richiesta di chiarimenti scada prima del termine dell'accertamento.

Da ultimo, si rileva che, al fine di garantire pienamente i diritti del contribuente, il Legislatore delegato ha deciso di disciplinare l'autonomia documentale dell'atto di accertamento con cui l'Amministrazione finanziaria contesta l'abuso del diritto, rispetto ad altri atti che in ogni caso potranno essere adottati nei termini ordinari⁽²⁵⁾. La ragione di dedicare alle contestazioni di abuso un apposito atto è legata alla peculiarità della materia e, soprattutto, alla specialità del procedimento di accertamento dell'abuso, che non è compatibile con la contestazione di fattispecie differenti⁽²⁶⁾.

2.1. – *Il contraddittorio “endoprocedimentale” tra immanenza negata e compressioni giurisprudenziali*

Alla luce di quanto sin qui rilevato sembrerebbe che il Legislatore delegato, attraverso la previsione di cui all'art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente, abbia voluto certificare l'imprescindibilità del contraddittorio nel procedimento di accertamento di una fattispecie abusiva, ritenendo necessario che, una volta delineati normativamente i caratteri dell'abuso del diritto, debba essere salvaguardato il confronto tra le parti⁽²⁷⁾.

(24) Cfr. Circ. Agenzia delle Entrate n. 9/E del 1° aprile 2016, 46-47.

(25) *Ex artt.* 41-*bis* e 43 del d.p.r. n. 600 del 1973.

(26) Basti pensare, in particolare, alle specifiche regole previste per l'abuso del diritto in ordine ai termini di decadenza dell'accertamento e alla possibilità, in conseguenza di tali regole, che si sfori nell'anno successivo.

(27) In questo senso, M. Basilavecchia, *L'art. 10-bis dello Statuto: “the day after”*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2016, 5 ss.

Sembra tuttavia necessario precisare che per quanto specificamente attiene, in termini generali, al tema del “*contraddittorio endoprocedimentale*”, la giurisprudenza di legittimità ha tenuto fede al proprio consueto atteggiamento “oscillante”. E, ciò, anche a seguito dell’arresto operato dalle Sezioni Unite del 2014 con la storica sentenza n. 19667, che pareva avere definitivamente riconosciuto un pieno diritto di difesa del contribuente nel corso del procedimento, attraverso l’applicazione generalizzata del contraddittorio endoprocedimentale, nonché in seguito all’introduzione dell’art. 10-*bis*. In particolare, da tale pronuncia potevano trarsi una serie di rilevanti corollari.

In primo luogo, l’obbligo di rispettare il diritto al contraddittorio e attuare il dovere di integrare l’istruttoria, sentendo il contribuente, grava sulle Agenzie fiscali.

In secondo luogo, poiché il citato diritto è espressione di un diritto riconosciuto a livello comunitario, il giudice ha il potere e il dovere di accertarne l’eventuale violazione, eventualmente anche disapplicando le norme interne in contrasto.

In terzo luogo, per quel che qui rileva, l’orientamento della Suprema Corte che ha ritenuto non applicabile il contraddittorio in materia di abuso del diritto, siccome non espressamente previsto, a differenza che nelle ipotesi di elusione codificata *ex art. 37-bis* del d.p.r. n. 600 del 1973, è destinato ad essere definitivamente abbandonato (28).

Tale orientamento, peraltro, era stato confermato dalla Suprema Corte con la sentenza 14 gennaio 2015, n. 406 (29), attraverso la quale era stato chiarito che “*il principio generale del diritto comunitario secondo cui il soggetto destinatario di un atto della pubblica autorità suscettivo di produrre effetti pregiudiziali nella sua sfera giuridica, deve essere messo in condizione di contraddire prima di subire tali effetti, non può tollerare discriminazioni in relazione alla natura armonizzata o meno del tributo*”. Pertanto, anche qualora “*l’Ufficio finanziario intenda contestare fattispecie elusive, indipendentemente dalla riconducibilità o meno delle stesse alle ipotesi contemplate dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, comma 3, è tenuto a richiedere preventivamente chiarimenti al contribuente e ad osservare il termine dilatorio di gg.*

(28) Cfr. A. Marcheselli, *Il contraddittorio deve precedere ogni provvedimento tributario*, in *Corr. trib.*, 2014, 3019 ss. L’A. sottolinea che non è illegittima la norma che prevede il contraddittorio, ma quella che non lo prevede; è il contraddittorio ad essere conforme ai principi fondamentali e non viceversa.

(29) Cfr. A. Renda, *Il contraddittorio quale nucleo insopprimibile di rilievo sostanziale nell’ambito del procedimento tributario: le conferme della giurisprudenza comunitaria e di legittimità, retro*, 2015, I, 593 ss.

60, prima di emettere l'atto accertativo che dovrà essere specificamente motivato anche in ordine alle osservazioni, chiarimenti, giustificazioni, eventualmente fornite dal contribuente: risultando inficiato dal vizio di nullità l'atto impositivo emesso in difformità da detto modello procedimentale" (30).

Tuttavia, tale orientamento, che appariva ormai "granitico" in quanto confermato dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 132 del 7 luglio 2015 (31), è stato sconfessato dalla recente pronuncia n. 24823, emessa dal Supremo organo di legittimità il 9 dicembre 2015, in cui la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, discostandosi dal suo più recente orientamento in materia, ha statuito che, diversamente dal diritto dell'Unione Europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto. Ne consegue pertanto che, in tema di tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di atti-

(30) Conformi alla sentenza in rassegna, *ex plurimis*: Cass., sez. VI, 14 gennaio 2015, n. 527; Cass., sez. trib., 21 gennaio 2015, n. 961; Cass., sez. trib., 25 febbraio 2015, n. 3750; Cass., sez. trib., 25 marzo 2015, n. 5963; Cass., sez. trib., 26 giugno 2015, n. 13262; Cass., sez. trib., 1 luglio 2015, n. 13498; Cass., sez. trib., 15 luglio 2015, nn. 14760 e 14761.

(31) La Consulta ha colto l'opportunità di sottolineare che "il principio generale anti-elusivo (...) non impedisce affatto, con riguardo alle fattispecie non riconducibili all'art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, che debba essere instaurato il previo contraddittorio fra l'Amministrazione Finanziaria e il contribuente, né esclude che il vizio del contraddittorio conseguente alla violazione del termine produca la nullità dell'atto impositivo" e, ancora, che "la sanzione della nullità dell'atto conclusivo del procedimento assunto in violazione del termine stesso trova dunque ragione in una divergenza dal modello normativo che, lungi dall'essere qualificabile come meramente formale o innocua, o come di lieve entità, è invece di particolare gravità, in considerazione della funzione di tutela dei diritti del contribuente della previsione presidiata dalla sanzione della nullità, e del fatto che la violazione del termine da essa previsto a garanzia dell'effettività del contraddittorio procedimentale impedisce il pieno svolgersi di tale funzione". Cfr., in dottrina, L. R. Corrado, *Elusione tributaria: è nullo l'atto non preceduto dal contraddittorio endoprocedimentale*, in *Diritto & Giustizia*, 2015. Sul punto si veda anche A. Russo, *Costituzionale la sanzione di nullità dell'accertamento antielusivo per difetto di contraddittorio*, in *Fisco*, 2015, 3072 ss., ove si rileva che il giudice delle leggi rigetta l'ipotesi di incostituzionalità avanzata, argomentando – soprattutto in relazione alla asserita violazione dell'art. 53 Cost. – che una sanzione così drastica, oltre a non esser correlata ad una mera formalità, non è sproporzionata ma rappresenta, anzi, uno strumento efficace e adeguato di garanzia dell'effettivo contraddittorio stesso. Ancora, relativamente alle prospettive offerte in tema di ossequio all'art. 3 Cost., nelle motivazioni si sottolinea come il *tertium comparationis* (cioè la c.d. norma di raffronto che, usata come pietra di paragone, consente di cogliere la "rottura" dell'ordinamento), indicato dal giudice *a quo*, non corrisponde a un principio generale, rispetto al quale la disciplina denunciata rivesta un carattere ingiustificatamente derogatorio, come è invece necessario ai fini del giudizio sulla violazione del principio di eguaglianza.

vare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi "armonizzati", avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purché, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni si riveli non puramente pretestuosa⁽³²⁾.

La pronuncia in parola ha suscitato diverse perplessità che si sono rese palesi a seguito della pronuncia dell'ordinanza n. 736/1/15 del 18 gennaio 2016, emessa dalla Commissione Tributaria Regionale della Toscana⁽³³⁾. I giudici di merito, infatti, a seguito della recente interpretazione resa dalle Sezioni Unite in tema di contraddittorio endoprocedimentale, hanno sollevato questione di legittimità costituzionale in relazione all'art. 12, 7° comma, dello Statuto del contribuente, laddove non prevede un obbligo di attivazione del contraddittorio se non con riferimento all'attività ispettiva esterna⁽³⁴⁾.

La confusione e contraddittorietà che caratterizza l'orientamento della giurisprudenza di legittimità si nota se solo si considera che la Suprema Corte, dapprima, con l'ordinanza 12 febbraio 2016, n. 2879, ha affermato la "generale rilevanza del diritto al contraddittorio" endoprocedimentale anche in mancanza di un enunciato normativo specifico, mentre, in un secondo momento, a distanza di solo un mese, con ordinanza depositata il 17 marzo 2016, n. 5362, ha confermato l'orientamento delle ultime Sezioni Unite n. 24823 del 2015⁽³⁵⁾.

⁽³²⁾ Cfr. Cass., sez. un., 9 dicembre 2015, n. 24823, con nota di D. Stevanato, R. Lupi, *Sul contraddittorio endoprocedimentale la Cassazione decide (forse bene), ma non spiega*, in *Dialoghi trib.*, 2015, 383 ss.; M. Beghin, *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco immanenti*, in *Corr. trib.*, 2016, 479 ss.; A. Lovisolo, *La sentenza Sezioni Unite 24823/2015 e il requisito della "utilità" del previo contraddittorio endoprocedimentale: osservazioni e critiche*, op. cit., 515.

⁽³³⁾ Cfr. M. Bruzzone, *Torna al vaglio della Consulta il contraddittorio preaccertativo nelle indagini "a tavolino" - Statuto del contribuente - L'art. 12, comma 7, della Legge n. 212/2000 è davvero incostituzionale?*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2016, 249 ss.; T. Lamedica, *Il contraddittorio alla Corte Costituzionale: le sorprese, come gli esami, non finiscono mai*, in *Corr. trib.*, 2016, 805.

⁽³⁴⁾ Cfr. S. Mecca, *Sul contraddittorio endoprocedimentale la parola alla Corte Costituzionale*, in *Ipsos Quotidiano*, 20 gennaio 2016.

⁽³⁵⁾ Tale orientamento è stato, tra l'altro, confermato, di recente, da Cass., 12 aprile 2016, n. 7137, in *Banca dati Fisconline*.

In conclusione, sebbene il nuovo art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente abbia consolidato, almeno con riferimento alle fattispecie qualificabili come “abusive”, il principio del contraddittorio come garanzia e tutela imprescindibile del contribuente, nell’ambito di un equilibrato rapporto con l’Amministrazione finanziaria, non può ancora affermarsi con sicurezza, ad oggi, che nel nostro ordinamento il contraddittorio endoprocedimentale possa essere effettivamente considerato quale principio generale immanente al sistema.

2.2. – *Il diritto al contraddittorio nel diritto euro-unitario*

Tutte le considerazioni svolte non possono prescindere da un breve inquadramento del principio in argomento alla luce del diritto euro – unitario, al fine di verificare l’aderenza dell’orientamento giurisprudenziale nazionale alle indicazioni giurisprudenziali sovranazionali⁽³⁶⁾.

Per comprendere la valenza che viene riconosciuta a livello comunitario al principio del contraddittorio, basti segnalare il passaggio di una decisione della Corte di Giustizia dell’Unione europea ove viene statuito che “ogni qualvolta l’amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo, i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l’amministrazione intende fondare la sua decisione (...)”⁽³⁷⁾.

Dalle poche righe appena riportate si comprende come il Giudice comunitario abbia declinato il principio in esame sotto il profilo del rispetto del diritto di difesa, “il quale trova adito non solo in sede giurisdizionale, ma anche endoprocedimentale”⁽³⁸⁾.

⁽³⁶⁾ Sul tema sia consentito il rinvio a G. Corasaniti, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell’Unione Europea*, retro, 2016, I, 1585 ss. A tal riguardo, preciso che le argomentazioni ivi esposte nel paragrafo n. 7 (pagg. 1609, 1610, 1611 e 1612) condividono appieno e in parte riproducono le argomentazioni già sviluppate sul tema da R. Iaia, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell’ordinamento dell’Unione Europea. Riflessi nel diritto nazionale*, retro, 2016, rispettivamente 57, 60, 89, 93, 97 e 98.

⁽³⁷⁾ Corte di giustizia, 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino e a.*, punto 30, con nota di A. Marcheselli, *Il contraddittorio va sempre applicato, ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. trib.*, 2014, 2536 ss.; R. Iaia, *I confini di illegittimità del provvedimento lesivo del diritto europeo al contraddittorio preliminare*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2014, 838 ss.

⁽³⁸⁾ In questi termini cfr. R. Iaia, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell’ordinamento dell’Unione Europea. Riflessi nel diritto nazionale*, cit., 57.

Un approdo, quello raggiunto dalla Corte di Giustizia, sensibilmente più garantista perché ancorato all'art. 6, par. 3 del TUE, il quale enuncia solennemente che “*i diritti fondamentali garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali*”. Il richiamo alle tradizioni costituzionali deve essere inteso nel senso di rinvio alla giurisprudenza europea oltre che ai principi generali comuni a tutti gli Stati⁽³⁹⁾.

Inoltre, il principio del contraddittorio endoprocedimentale risulta affermato, oltre che dalla giurisprudenza comunitaria, anche dal diritto derivato europeo e, segnatamente, dall'art. 22, par. 6, 1° comma, del Regolamento n. 952 del 2013, che istituisce il nuovo Codice doganale dell'Unione Europea, in vigore dal 1° maggio 2016⁽⁴⁰⁾, il quale prevede che “*Prima di prendere una decisione che abbia conseguenze sfavorevoli per il richiedente, le autorità doganali comunicano le motivazioni su cui intendono basare la decisione al richiedente, cui è data la possibilità di esprimere il proprio punto di vista entro un dato termine a decorrere dalla data in cui il richiedente riceve la comunicazione o si ritiene l'abbia ricevuta. Dopo la scadenza di detto termine, la decisione è notificata nella debita forma al richiedente*”.

Tralasciando i profili storico – evolutivi del principio del contraddittorio nel diritto derivato europeo e nella giurisprudenza della Corte di Giustizia⁽⁴¹⁾, per quel che qui rileva, occorre comprendere sulla base di quali disposizioni normative è possibile ammettere il primato del diritto euro – unitario sull'ordinamento nazionale e, di conseguenza, riconoscere un principio generale del contraddittorio endoprocedimentale che rivesta

⁽³⁹⁾ In questi termini cfr. R. Iaia, *op. ult. cit.*, 60.

⁽⁴⁰⁾ In tal senso cfr. R. Iaia, *op. ult. cit.*, 61.

⁽⁴¹⁾ Per un'approfondita analisi sul punto si rinvia, *funditus*, a R. Iaia, *op. ult. cit.*, 55 ss. L'Autore segnala diverse pronunce del Giudice Unionale che hanno ribadito la centralità della garanzia al contraddittorio negli ambiti più diversi, dal pubblico impiego alla concorrenza, dall'accesso ai fondi europei alle misure restrittive a tutela della sicurezza pubblica. A tal riguardo vengono segnalate Corte di giustizia, 11 giugno 2015, causa C-100/14 P, *EMA*, punto 120; le conclusioni dell'Avvocato generale P. Mengozzi, 12 febbraio 2015, nella causa C-18/14, *GCO e a.*, punto 62; Corte di giustizia, 11 dicembre 2014, causa C-249/13, *Boudjida*, punto 38; Corte di giustizia, 5 novembre 2014, causa C-166/13, *Mukarubega*, punti 42 ss.; Corte di giustizia, 22 novembre 2012, causa C-277/11, *M.*, punti 85 ss. Con riferimento, invece, all'ambito tributario vengono ricordate: Corte di giustizia, 12 dicembre 2002, causa C-395/00, *Cipriani*; Corte di giustizia, 17 dicembre 2015, causa C-419/14, *WML*; Corte di giustizia, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropé*.

portata vincolante per il Legislatore, i giudici e l'amministrazione pubblica, anche in assenza di una norma nazionale che espressamente lo riconosca⁽⁴²⁾.

Sul punto, depongono a favore di siffatta estensione, altrimenti detto "effetto di traboccamento" (*spillover effect*)⁽⁴³⁾, sia l'art. 117, 1° comma, Cost., che afferma l'assoggettamento della potestà legislativa statale e regionale, senza distinzione per materia, ai vincoli derivanti dall'ordinamento europeo⁽⁴⁴⁾, sia l'art. 1, 1° comma, l. n. 241 del 1990, il quale statuisce che tutta l'attività amministrativa nazionale "è retta dai principi dell'ordinamento comunitario"⁽⁴⁵⁾.

Con riferimento a tale ultima disposizione, ciò che viene in rilievo è l'ampiezza del dettato normativo, capace, dunque, di trovare applicazione in tutti gli ambiti impositivi, pur se afferenti ad imposte non armonizzate⁽⁴⁶⁾.

Come (condivisibilmente) osservato in dottrina⁽⁴⁷⁾, la *ratio* dell'art. 1 citato è da ricercare nella volontà del Legislatore di estendere le garanzie europee a materie nazionali, al fine di evitare fenomeni di "discriminazione a rovescio" lesive del principio di eguaglianza di cui all'art. 3, comma 1, Cost., in danno dei cittadini di uno Stato membro, o delle sue imprese, che si verificano quale effetto indiretto dell'applicazione del diritto dell'Unione alle sole materie da esso regolate.

Pertanto, "da questa prospettiva, risulta erroneo l'orientamento della giurisprudenza italiana⁽⁴⁸⁾ che ha circoscritto l'operatività del diritto al contraddittorio endo-procedimentale alle sole imposte armonizzate, mentre per i tributi nazionali sarebbe configurabile solo ove sancito da specifiche disposizioni dell'ordinamento statale"⁽⁴⁹⁾.

(42) Sul tema si veda R. Iaia, *op. ult. cit.*, 89 ss.

(43) Cfr. A. Contrino, *Osservazioni e spunti sulla disciplina statutaria in materia di efficacia temporale delle leggi modificative di tributi periodici*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità*, Torino, 2012, 91; A. Marcheselli, *Il contraddittorio va sempre applicato, ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, cit., 214.

(44) L. Del Federico, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, 104 ss.

(45) In questi termini cfr. R. Iaia, *op. ult. cit.*, 93.

(46) In questi termini cfr. R. Iaia, *op. ult. cit.*, 94. In senso analogo cfr. A. Marcheselli, *Il giusto procedimento» tributario. Principi e discipline*, Padova, 2012, *passim*; F. Tesaro, *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, in *Rass. trib.*, 2012, 693.

(47) Il riferimento è a R. Iaia, *op. ult. cit. loc.*

(48) Il riferimento è alla citata sentenza delle Sezioni Unite, 9 dicembre 2015, n. 24823.

(49) In questi termini R. Iaia, *op. ult. cit.*, 95.

Tale ragionamento appare contrastante con l'art. 1, 1° comma, l. n. 241 del 1990, lesivo dell'art. 3, comma 1, Cost., nonché distonico rispetto ad altre pronunce nazionali che hanno pacificamente ammesso gli "effetti di traboccamento" del diritto comunitario su quello interno⁽⁵⁰⁾.

Come (condivisibilmente) osservato in dottrina⁽⁵¹⁾ "l'unica soluzione rispettosa dell'art. 1, 1° comma della l. n. 241 del 1990 e, anzitutto, dell'art. 3, 1° comma (se non pure dell'art. 117, 1° comma) Cost. ha quale approdo il riconoscimento del diritto europeo al contraddittorio procedimentale, secondo la vincolante esegesi della Corte di giustizia dell'Unione, in relazione a qualsiasi tributo, ancorché di competenza prettamente nazionale".

Tali osservazioni non potranno essere smarcate agevolmente dalla Corte Costituzionale investita di recente dalla questione, a seguito dell'ordinanza n. 736/1/15 del 10 gennaio 2016, emessa dalla Commissione Tributaria Regionale della Toscana; la Consulta dovrà necessariamente misurarsi con le indicazioni che promanano dal diritto derivato euro-unitario e dai principi affermati dalla giurisprudenza comunitaria.

Peraltro, a conferma della "confusione giurisprudenziale" in merito all'applicabilità del principio del contraddittorio senza limiti, si rileva che di recente la Corte di Cassazione⁽⁵²⁾ ha chiesto alla Corte di Giustizia, ai sensi dell'art. 267 TFUE, di chiarire se può essere censurata, alla luce del principio del contraddittorio di matrice eurounitaria, la normativa italiana che disciplina l'impugnazione dell'atto fiscale adottato dall'Amministrazione doganale⁽⁵³⁾, laddove non preveda la sospensione dell'atto come conseguenza normale della proposizione dell'impugnazione.

Orbene, la Corte di Cassazione, dopo aver richiamato da un lato, taluni precedenti giurisprudenziali ove viene chiarita, in tema di avvisi di rettifica in materia doganale, l'inapplicabilità dell'art. 12, 7° comma, Statuto del contribuente, e, dall'altro, la prassi dell'Agenzia delle Dogane, nonché i principi sanciti dal Giudice Unionale in diverse pronunce, constatata che la normativa italiana, con riferimento alla sospensione dell'atto

⁽⁵⁰⁾ Il riferimento è a Cass., 29 luglio 2014, n. 18184, ove ragiona di "*evidenti riflessi di ordine generale*" che presenterebbe il principio europeo del contraddittorio, definito dalla citata sentenza *Sopropé*, in riferimento a una controversia relativa al recupero di un credito d'imposta per investimenti in aree svantaggiate (art. 8 della l. n. 388 del 2000), per tributi nazionali come quelli reddituali e l'irap. In tal senso cfr. R. Iaia, *op. ult. cit.*, 97, nota n. 154.

⁽⁵¹⁾ Il riferimento è a R. Iaia, *op. ult. cit.*, 98.

⁽⁵²⁾ Cfr. Cass. 6.5.2016, n. 9278, in Banca dati *Fisconline*.

⁽⁵³⁾ Il riferimento è, per quanto concerne le disposizioni di diritto interno, agli artt. 11, d.p.r. n. 374 del 1990, 66 e 68, d.p.r. n. 43 del 1993, 22, d.p.r. n. 394 del 1990, 47, d.lgs. n. 546 del 1992 e 12, 7° comma, l. n. 212 del 2000; per quanto concerne, invece, il diritto eurounitario, il riferimento è da intendersi all'art. 243, Reg. CE n. 2913 del 1992.

adottato *inaudita altera parte*, opera un generico rinvio alla disciplina di cui all'art. 244, Reg. CE n. 2913/92, senza introdurre alcuna specifica regolamentazione. Ne consegue che, nel sistema nazionale, la sospensione dell'atto doganale emesso in difetto di contraddittorio non è conseguenza automatica della proposizione del ricorso in via amministrativa, ma costituisce solo un'evenienza che l'Ufficio può disporre al ricorrere delle condizioni previste dalla norma comunitaria.

Per queste ragioni, si è ritenuto necessario investire della questione la Corte di Giustizia, affinché quest'ultima dirima la controversia e assicuri un'applicazione uniforme del diritto euro-unitario derivato all'interno degli Stati membri.

Sebbene si tratti di controversia in materia doganale, non può non rilevarsi l'importanza che rivestirà la pronuncia del Giudice Unionale anche con riferimento al comparto delle imposte "non armonizzate"; in tal caso, sarebbe auspicabile l'affermazione di un principio, quello del contraddittorio endoprocedimentale, che non incontri più limiti normativi e che sia connotato da diretta e incondizionata operatività.

3. – I profili procedurali tra oneri probatori e nullità dell'accertamento per carenza di motivazione nella prospettiva della legge delega

Con riferimento alle garanzie del contribuente in ambito procedimentale⁽⁵⁴⁾, occorre rilevare che la legge n. 23 del 2014 ("legge delega") ha previsto: *i*) l'obbligo – a pena di nullità – di motivare l'accertamento fiscale mediante la puntuale individuazione delle ragioni di "abusività" della condotta; *ii*) la fissazione dell'*onus probandi* a carico dell'Amministrazione finanziaria, in relazione alla dimostrazione del disegno abusivo⁽⁵⁵⁾.

In particolare, il Legislatore era chiamato, sotto il primo profilo, a "*prevedere una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva*

⁽⁵⁴⁾ Sia consentito il rinvio a G. Corasaniti, *La nuova disciplina dell'abuso del diritto in materia tributaria tra profili sostanziali e garanzie procedurali*, in *Strum. Fin. Fisc.*, 2015, 15 ss.

⁽⁵⁵⁾ Cfr. T. Lamedica, *Abuso del diritto ed elusione: disciplina unificata*, in *Corr. trib.*, 2014, 1429. L'A. sottolinea come la legge delega ha posto sulle spalle dell'Amministrazione finanziaria due grossi macigni: da un lato, l'onere di provare il disegno abusivo, nonché la mancata conformità a una normale logica di mercato e, dall'altro, la puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione dell'accertamento fiscale, a pena di nullità dell'accertamento stesso. In altre parole, l'Amministrazione finanziaria dovrà darsi carico di mettere insieme le singole condotte ritenute abusive per una necessaria comparazione – quantitativamente soddisfacente – di quanto rappresentato dalle singole operazioni che hanno portato all'abuso del diritto. E il tutto deve essere messo per iscritto, analiticamente, nella motivazione che costituirà la base dell'accertamento.

nella motivazione dell'accertamento fiscale, a pena di nullità dell'accertamento stesso" [art. 5, comma 1, lett. e)], così imponendosi di importare nella nuova clausola antiabuso la corrispondente tutela prevista dall'art. 37-bis, 5° comma, d.p.r. n. 600 del 1973; e, sotto il secondo profilo, a "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 gravi sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti che giustifichino il ricorso a tali strumenti" ⁽⁵⁶⁾.

All'indomani della pubblicazione della legge delega si ponevano, però, taluni problemi soprattutto afferenti le modalità attraverso le quali conciliare l'obbligo di motivazione dell'accertamento e la garanzia di un contraddittorio efficace con la recente giurisprudenza che, proprio con riferimento all'abuso, aveva affermato il potere di rilevarlo in via "officiosa" in ogni stato e grado ⁽⁵⁷⁾.

Più precisamente, la giurisprudenza di legittimità ⁽⁵⁸⁾ si era spinta sino ad affermare che il giudice tributario potesse rilevare d'ufficio l'abuso del diritto in ogni stato e grado del procedimento atteso che il concetto di

⁽⁵⁶⁾ Tale criterio direttivo, si nota, è di chiara fonte giurisprudenziale, in quanto riproduce un'affermazione che è stata costantemente reiterata nelle sentenze di legittimità sull'abuso del diritto. Lo si ritrova già in Cass., 21 gennaio 2009, n. 1465 (la prima sentenza ad applicare l'abuso del diritto forgiato da Cass., sez. un., 23 dicembre 2008, n. 30057), in Banca dati *Fisconline*, con nota di M. Beghin, *L'abuso del diritto tra capacità contributiva e certezza dei rapporti fisco - contribuente*, in *Corr. trib.*, 2009, 823.

⁽⁵⁷⁾ Cfr., per tutte, Cass., 20 maggio 2013, n. 12282. Sul punto v., fra gli altri, A. Poddighe, *Abuso del diritto e contraddittorio processuale*, in *Rass. trib.*, 2009, 1830 ss.; G. Fransoni, *Preclusioni processuali, rilevabilità d'ufficio e giusto processo*, in *Corr. trib.*, 2013, 449. Si veda, inoltre, A. Giovannini, *La delega unifica elusione e abuso del diritto: nozione e conseguenze*, in *Corr. trib.*, 2014, 1827, il quale ammetteva la rilevazione in giudizio dell'abuso in forza dell'art. 113 c.p.c., in quanto trattandosi di una norma giuridica in senso proprio deve essere vista come "regola di giudizio".

⁽⁵⁸⁾ Cfr. Cass., 4 aprile 2014, n. 7961, con nota di F. Giuliani, S. Scalini, *Abuso del diritto contro elusione nel procedimento e nel processo tributari*, in *Boll. trib.*, 2014, 1262. Il ragionamento è svolto dal Supremo Collegio avendo riguardo ad un caso in cui ad una società veniva notificato un avviso di accertamento, motivato con la sola menzione dell'art. 39 del d.p.r. n. 600/1973. Solo nel corso del secondo grado di giudizio, l'Ufficio accertatore contestava l'elusività delle operazioni poste in essere dalla società contribuente, in violazione dell'art. 37-bis d.p.r. n. 600 del 1973, senza che però fossero state precedentemente rispettate le garanzie procedurali a favore del contribuente, previste dalla disposizione normativa *de qua*. In sostanza, il Supremo Collegio, oltre a chiarire che un avviso di accertamento, se non motivato espressamente con la menzione dell'art. 37-bis, non possa essere riqualficato antielusivo dall'Agenzia delle Entrate, chiarisce anche che nel caso di specie nemmeno una

“inopponibilità” di negozi e operazioni all’Amministrazione finanziaria era riferibile solo all’art. 37-*bis* del d.p.r. n. 600 del 1973 e non ad una “*regola generale evincibile da precetti costituzionali*”. Seguendo quest’ordine di idee, siccome tale inopponibilità era prevista dall’art. 37-*bis*, se mancava il riferimento esplicito a quella, nella motivazione accertativa, il giudice tributario, in qualunque stato e grado del processo, non poteva supplire all’irrimediabile carenza (violativa di legge), consumata dall’Ufficio accertatore sul piano del contraddittorio endoprocedimentale.

A tal riguardo, autorevole dottrina⁽⁵⁹⁾, aveva già sottolineato la non esistenza, nell’ordinamento processuale, di una regola che attribuisce al giudice il potere di rilevare d’ufficio un elemento costitutivo della domanda, perché ciò significherebbe accogliere una domanda diversa da quella proposta. In sostanza, il giudice può sempre rilevare d’ufficio le eccezioni, in tutti i casi in cui non via sia una norma espressa che lo escluda, riservandola alle parti. Tale regola è desunta, a contrario, dall’art. 112 c.p.c., secondo cui il giudice non può pronunciare d’ufficio su eccezioni che possono essere proposte soltanto dalle parti. In altre parole, il giudice non può respingere un ricorso contro un avviso di accertamento basandosi *ex officio* sulla “eccezione” che la pretesa fiscale, se non è fondata sulla violazione di un obbligo di dichiarazione (evasione), è comunque fondata perché il comportamento del contribuente è elusivo, o abusivo. Se la “ragione giuridica” posta a fondamento dell’avviso impugnato non è la clausola antielusiva, il giudice non può dotare l’avviso di accertamento di una ragione giuridica diversa (antielusiva), e respingere in base a tale diversa “ragione giuridica” il ricorso del contribuente⁽⁶⁰⁾. Il giudice non può insomma rilevare d’ufficio (facendo la parte dell’amministrazione) una “ragione giuridica”, che non sia stata posta a base dell’avviso di accertamento, perché ciò significa pronunciarsi su una domanda diversa da quella proposta⁽⁶¹⁾.

rilevabilità d’ufficio da parte del giudice sarebbe possibile, a differenza dell’abuso del diritto.

⁽⁵⁹⁾ Cfr. F. Tesaurò, *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano, retro*, 2012, I, 683.

⁽⁶⁰⁾ Cfr. F. Tesaurò, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, 197. L’A. sottolinea che vi sono dei criteri identificativi della domanda, a cui il giudice deve attenersi (*ex art. 112 c.p.c.*) anche nei processi d’impugnazione, come il processo amministrativo e tributario; tra i criteri identificativi della domanda sono compresi il presupposto d’imposta e la norma impositiva, indicati nella motivazione dell’atto impugnato. Il giudice tributario deve muoversi insomma entro questo perimetro, segnato dalla motivazione dell’atto impugnato e dai motivi del ricorso, come del resto ripetutamente affermato dalla Cassazione (*ex multis*, Cass., 20 ottobre 2011, n. 21719).

⁽⁶¹⁾ Perciò la tesi secondo cui il giudice può rilevare e applicare d’ufficio la clausola

Sembrava, sostanzialmente, che le garanzie procedurali auspiccate dalla delega non avessero impedito alla giurisprudenza delle Corti di creare un proprio sistema extra – normativo di regole di valutazione e censura dei comportamenti elusivi. E ciò nonostante l'art. 37-*bis* del d.p.r. n. 600 del 1973 dimostrasse la massima sensibilità nel tutelare “a pena di nullità” la mancata osservanza delle regole e tutele procedurali ivi previste⁽⁶²⁾.

3.1. – *L'attuazione, attraverso i commi 8° e 9° dell'art. 10-bis dello Statuto del contribuente, dei criteri direttivi in tema di motivazione dell'avviso antiabuso e riassetto degli oneri probatori*

I principi e i criteri direttivi individuati nell'art. 5, 1° comma, lett. e), della legge delega, hanno trovato attuazione nei commi 8° e 9° dell'art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente.

In specie, l'8° comma della disposizione citata prevede che “*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*”.

Il 9° comma sancisce, invece, che “*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 2. Il contribuente ha*

generale antielusiva non è in linea con i principi che governano il processo tributario e, ancor prima, con l'obbligo della motivazione degli atti impositivi, che debbono precisamente indicare, secondo le norme che li regolano, i presupposti di fatto e le considerazioni di diritto posti a fondamento della pretesa. Così M. Cantillo, *Profili processuali del divieto di abuso del diritto: brevi note sulla rilevanza d'ufficio*, in *Rass. trib.*, 2009, 475, che aggiunge: “*L'oggetto del giudizio è delimitato, anche con riguardo ai poteri cognitivi e decisionali del giudice, appunto dalle allegazioni addotte nell'atto impositivo dell'Amministrazione e dai motivi del ricorso del contribuente, non essendo consentito alle parti introdurre fatti ed elementi diversi da quelli enunciati (come sanciscono gli artt. 7 e 24 del d.lgs. n. 546/1992). Inoltre, il negozio ritenuto elusivo non è nullo ma inopponibile all'amministrazione; non si discute, in pratica, di un contratto ex se invalido, bensì della sua inefficacia nei confronti dell'Amministrazione, in quanto qualificabile come abuso; e ciò significa che l'illiceità del comportamento deve essere espressamente dedotta con l'atto impositivo a fondamento della pretesa tributaria. Non è dunque applicabile l'art. 1421 cod. civ.*”.

⁽⁶²⁾ Sul punto, A. Manzitti, M. Fanni, *Abuso ed elusione nell'attuazione della delega fiscale: un appello perché prevalgano la ragione e il diritto*, in *Corr. trib.*, 2014, 1140. Gli Autori rilevano che: “*emerge dall'analisi giurisprudenziale una volontà, sorprendente, che non è quella di estendere le garanzie previste dall'art. 37-*bis* alle altre fattispecie di abuso di matrice giurisprudenziale (a) per identità della finalità di tutela che vi sono sottese, (b) perché soluzione costituzionalmente orientata ex art. 117 Cost. alla luce della giurisprudenza comunitaria in materia di diritto al procedimento, e (c) perché principio accolto nella legge delega seppur ancora non approvata, ma quella, contraria, di parificare le situazioni in peius, eliminando le tutele e le garanzie ove previste*”.

l'onere di dimostrare l'esistenza delle valide ragioni extrafiscali di cui al comma 3".

Dall'analisi delle norme citate, si nota come, con riferimento alla motivazione che deve essere individuata nell'avviso d'accertamento antiabuso, l'art. 10-*bis* appaia maggiormente "garantista" rispetto a quanto previsto dalla legge delega, atteso che, nel descrivere la motivazione del provvedimento impositivo, menziona, con la condizione della "specificità" e la sanzione della "nullità", l'obbligo di individuare la condotta abusiva, le norme e i principi elusi e gli indebiti vantaggi fiscali realizzati⁽⁶³⁾.

In realtà, la novità è rappresentata dalla non rilevabilità d'ufficio dell'abuso del diritto, non prevista espressamente ma in ogni caso desumibile dalla legge delega, con la quale si pone fine a quelle incertezze giuridiche generate da quella giurisprudenza di legittimità⁽⁶⁴⁾ che, come visto nel paragrafo precedente, ha riconosciuto la possibilità di rilevare d'ufficio l'abuso del diritto, in ogni stato e grado del giudizio, a prescindere dall'esistenza di qualsiasi allegazione al riguardo ad opera delle parti.

Il comma 8 della disposizione in esame prevede che, a pena di nullità, nell'avviso d'accertamento antiabuso devono essere espressi, in maniera puntuale e specifica: *i*) l'operazione posta in essere e le ragioni per cui essa è priva di sostanza economica; *ii*) l'indebito vantaggio e *iii*) le norme e i principi elusi, nonché *iv*) la risposta alle allegazioni del contribuente, ove questi ne abbia formulato⁽⁶⁵⁾.

Va considerato, peraltro, che la norma non fa alcun riferimento al requisito dell'"essenzialità" del risparmio indebito, come giustificazione dell'operazione posta in essere; tale rilievo, tuttavia, può essere superato se solo si considera che il seguente 9° comma dell'art. 10-*bis* prevede che l'Amministrazione finanziaria abbia l'onere di dimostrare la sussistenza di

⁽⁶³⁾ In questi termini, A. Contrino, A. Marcheselli, *Procedimento di accertamento dell'abuso, contraddittorio anticipato e scelte difensive*, cit., 43.

⁽⁶⁴⁾ Si veda, nello specifico, Cass., 11 maggio 2012, n. 7393, con nota di F. Tundo, *Abuso del diritto rilevabile d'ufficio anche se il comportamento rientra nella specifica norma antielusiva*, in *Corr. trib.*, 2012, 2368.

⁽⁶⁵⁾ A tal riguardo, si segnala che il Supremo Collegio, in data antecedente alla pubblicazione del Decreto "certezza del diritto", aveva già segnalato, con la sentenza n. 6226 del 27 marzo 2015, che l'Amministrazione Finanziaria debba adeguatamente argomentare l'elusione in modo chiaro, spiegando le ragioni per le quali si recupera la differenza tra l'imposta gravante sull'operazione elusa e quella elusiva e, segnatamente, indicando l'operazione congrua. In altre parole, l'Ufficio impositore deve individuare l'operazione alternativa, più lineare rispetto a quella concretamente effettuata, che il contribuente avrebbe dovuto effettuare per evitare la contestazione di elusione. Cfr. M. Beghin, *"Elusione", tassazione differenziale e impatto sulla motivazione degli avvisi di accertamento*, in *Corr. trib.*, 2015, 1827.

tutti gli elementi dell'abuso, ivi compresi quelli di cui al 1° comma, tra i quali viene menzionato proprio quello dell'essenzialità⁽⁶⁶⁾.

Per quanto concerne, invece, l'onere probatorio gravante sull'Amministrazione finanziaria, attenta dottrina⁽⁶⁷⁾ ha sottolineato l'intervento del Legislatore delegato il quale, con lodevole precisione semantica, si riferisce, nel 9° comma, non tanto alla "prova" quanto alla "dimostrazione", disponendo che l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva.

Ed in effetti, tale soluzione appare la più conferente allorquando si parli di abuso del diritto, nel cui ambito la prova sembra avere uno spazio di rilevanza assai limitato.

In altri termini, l'Amministrazione finanziaria non potrà limitarsi a "provare un fatto", dovrà "dimostrare" che un fatto è accaduto, in che termini questo vada qualificato, se ha prodotto un risultato ipotetico e comparativo (il risparmio) valutabile in un certo modo (indebito), che ha effetti giuridici privi efficienza o utilità economica e, da ultimo, che sussiste l'essenzialità di tale risparmio⁽⁶⁸⁾.

Peraltro, tale impostazione sembrerebbe ormai recepita anche dal Supremo Collegio, il quale, in tempi recenti⁽⁶⁹⁾, ha chiarito che " (...) *gli indici sintomatici ai quali, secondo i criteri elaborati dalla giurisprudenza di legittimità, occorre attingere per la dimostrazione della abusività della condotta debbono essere ricercati nel limite imposto dalla convenienza economica della operazione, nel senso che, data la peculiare situazione economico-patrimoniale ed il tipo di organizzazione aziendale o societaria del soggetto -così come rilevate "ex ante" rispetto alla operazione economica da compiere- detto limite è rispettato se una modifica della situazione (...) appare rispondente a logiche di mercato ed in ultima analisi ai principi di economicità della gestione: ove tali requisiti di economicità della gestione (che possono essere individuati anche in modifiche di tipo organizzativo od aziendale in quanto volte a realizzare miglioramenti nella efficienza della attività od a rendere maggiormente competitiva la impresa) non siano, invece, rinvenibili nella operazione realizzata, e la fattispecie negoziale posta in essere consenta, comunque, di realizzare, mediante una diversa allocazione delle risorse eco-*

(66) In questi termini, A. Contrino, A. Marcheselli, *L'obbligo di motivazione "rinforzata" e il riassetto degli oneri probatori nel "nuovo" abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, 2016, 15.

(67) Cfr. A. Contrino, A. Marcheselli, *op. ult. cit.*, 21.

(68) In questi termini, A. Contrino, A. Marcheselli, *Procedimento di accertamento dell'abuso, contraddittorio anticipato e scelte difensive*, cit., 45.

(69) Cfr. Cass., 30 dicembre 2015, n. 26060, in *Banca dati Fisconline*.

nomico-patrimoniali preesistenti, un trattamento fiscale più favorevole, allora la duplice combinazione di tali elementi (carente giustificazione economica della operazione; realizzazione di un risparmio fiscale) consente di pervenire a qualificare la operazione come “abuso di diritto”, in quanto diretta “esclusivamente” ad impedire la verifica del presupposto d’imposta”.

Sul punto, si segnala che la Suprema Corte⁽⁷⁰⁾ ha altresì chiarito che, allorquando l’Amministrazione fiscale contesti un’operazione economica avente quale unico scopo un vantaggio fiscale (indebito), l’Ufficio dovrà dimostrare il carattere indebito del vantaggio fiscale ottenuto dal contribuente, ma anche indicare le diverse soluzioni alternative per raggiungere lo stesso risultato.

A fronte della dimostrazione fornita dall’Amministrazione finanziaria circa il carattere dell’essenzialità che il perseguimento del vantaggio fiscale riveste nell’ambito della condotta del contribuente, quest’ultimo, ai sensi del 9° comma dell’art. 10-*bis*, Statuto dei diritti del contribuente, ha l’onere di dimostrare l’esistenza delle ragioni extrafiscali⁽⁷¹⁾.

In altre parole, il contribuente potrà confutare la “dimostrazione” fornita dall’Ufficio attraverso elementi diversi e integrativi di quelli prodotti dalla stessa, atteso che, sebbene gli oneri di dimostrazione dell’Amministrazione finanziaria e del contribuente hanno lo stesso oggetto, non operano, tuttavia, nella stessa area conoscitiva.

Ne consegue che l’Amministrazione finanziaria dovrà dimostrare l’essenzialità del risparmio, mentre il contribuente dovrà dimostrare la sussistenza di valide ragioni economiche, ma potendo, i due soggetti, attingere a un bacino di dati almeno parzialmente differenti.

In tal caso, si delinea una dialettica ordinata, in cui lo stesso elemento, di fatto, viene integrato da istruttorie distinte e orientate verso fonti fattuali diverse, in un’ottica collaborativa e di lealtà processuale⁽⁷²⁾.

⁽⁷⁰⁾ Cfr. Cass., 16 marzo 2016, n. 5155, in *Banca dati Fisconline*.

⁽⁷¹⁾ Sul punto, A. Contrino, A. Marcheselli, *Procedimento di accertamento dell’abuso, contraddittorio anticipato e scelte difensive*, cit., 46, hanno chiarito che, sebbene l’essenzialità del risparmio fiscale rappresenti “il rovescio logico” dell’assenza di valide ragioni extrafiscali, le regole probatorie vevolevoli per l’Ufficio e per il contribuente non sono fra loro antinomiche. Ciò perché le due dimostrazioni non coincidono perfettamente, ma sono semplicemente legate dal rapporto di inerenza al medesimo elemento logico della fattispecie (la condotta del contribuente).

⁽⁷²⁾ Tale carattere collaborativo, d’altra parte, è rilevabile anche sulla base dell’obbligo di notificare al contribuente durante la fase istruttoria dell’Amministrazione una richiesta di chiarimenti sul presunto schema abusivo, ex 6° comma dell’art. 10-*bis*. Inoltre, A. Marcheselli, L. Costanzo, *L’elusione fiscale nello specchio del giusto processo: l’abuso tra il diritto*

Da quanto detto, si nota che l'abuso del diritto non viene unilateralmente affermato in sede procedimentale dall'Amministrazione finanziaria e successivamente contestato (o smentito) in quella processuale; più semplicemente, viene costruito attraverso un procedimento collaborativo⁽⁷³⁾, ispirato al principio generale del giusto processo di matrice nazionale (artt. 24 e 111 Cost.), dell'Unione (art. 47 della Carta di Nizza) ed euro – convenzionale (art. 6, CEDU)⁽⁷⁴⁾.

Ebbene, con tale previsione si supera, definitivamente, quella giurisprudenza di legittimità che consentiva al giudice tributario di poter riqualificare come abusivi i fatti di causa, anche se l'Amministrazione non li aveva configurati in tal modo nell'avviso di accertamento. La legge delega, difatti, ha chiarito che l'Amministrazione finanziaria consuma il proprio potere con l'emissione del provvedimento nel quale ha indicato le ragioni dell'accertamento e, di conseguenza, nessuna integrazione è possibile in corso di giudizio né da parte sua né da parte del giudice, vietandolo l'art. 112 c.p.c., a mente del quale il giudice può pronunciare d'ufficio solo su eccezioni proposte dalle parti.

Alla luce di quanto detto, sebbene la tematica di cui si è discusso continui a presentare profili dai contorni ancora non ben definiti, si ritiene che la nozione abuso/elusione, così come configurata dal decreto delegato n. 128 del 2015, e i suoi presupposti costitutivi siano ora enucleati con maggiore certezza e costituiscano un importante passo in avanti in termini di certezza del diritto.

europeo e lo Statuto, in *Corr. trib.*, 2016, 897, sottolineano come “*tale carattere peculiare è ormai un dato caratterizzante ampie parti del diritto tributario. Si pensi, ad esempio, al diffuso ricorso alla prova presuntiva da parte dell'Amministrazione finanziaria: le risultanze così raccolte, infatti, sono in grado di produrre effetti definitivi solo laddove non smentite in sede processuale dal contribuente, sulla base (anche qui) di elementi non integranti la presunzione perché non disponibili rispetto all'ente accertatore*”.

⁽⁷³⁾ In questi termini, A. Marcheselli, L. Costanzo, *L'elusione fiscale nello specchio del giusto processo: l'abuso tra il diritto europeo e lo Statuto*, cit., 897, i quali chiariscono che, in tema di abuso del diritto, l'avviso di accertamento assume il carattere di un “provvedimento integrabile”, e ciò sulla base di elementi ulteriori nella disponibilità del contribuente che questi abbia scelto di non offrire nel contraddittorio amministrativo, peraltro doveroso, per l'Amministrazione finanziaria.

⁽⁷⁴⁾ I principi europei si applicano direttamente (in via coattiva) alla normativa di competenza euro-unitaria per il tramite dell'art. 11 Cost., nonché indirettamente (in via persuasiva) a quella nazionale, per il c.d. “*spill-over effect*” del diritto europeo. Mentre gli obblighi internazionali della CEDU trovano attuazione in forza dell'art. 117, 1° comma, Cost. e delle ripetute sollecitazioni che la giurisprudenza EDU rivolge agli ordinamenti nazionali: basti pensare che il già menzionato art. 111 Cost. è stato redatto proprio in adempimento a tali sollecitazioni.

4. – *Il divieto di rilevabilità d'ufficio dell'abuso del diritto*

Il divieto di rilevabilità d'ufficio dell'abuso del diritto è stato espressamente sancito dal Legislatore delegato all'interno del 9° comma dell'art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente.

Invero, tale divieto è desumibile, e per tal ragione il 9° comma citato appare ridondante, dai criteri direttivi previsti dall'art. 5, 1° comma, lett. e) ed f). In particolare, in base ai criteri citati, l'abuso deve essere contestato e specificamente motivato, a pena di nullità, nell'avviso d'accertamento, e, pertanto, risulta di immediata evidenza l'impossibilità per il giudice di rilevarlo per la prima volta in giudizio, essendo l'atto di accertamento *sub iudice* dotato di una "ragione giuridica" diversa dall'abuso e difettando giocoforza il contraddittorio endoprocedimentale sul punto, previsto come obbligatorio già nella legge delega⁽⁷⁵⁾.

Il chiarimento fornito dal Legislatore delegato, all'interno del 9° comma in parola, tuttavia non può considerarsi di poco conto, atteso che la rilevabilità d'ufficio dell'abuso del diritto in materia tributaria è stata oggetto, come brevemente segnalato prima, di un non trascurabile orientamento giurisprudenziale⁽⁷⁶⁾.

È necessario, a tal riguardo, analizzare i differenti argomenti sui quali la Corte di Cassazione ha ritenuto rilevabile d'ufficio l'abuso del diritto, tenendo presente che il tema in discorso appare maggiormente interessante se solo si considera che la gran parte della dottrina tributaria ha unanimemente contestato un simile orientamento⁽⁷⁷⁾.

Il primo argomento utilizzato dal Supremo Collegio a sostegno della rilevabilità d'ufficio dell'abuso del diritto è stata la valorizzazione delle

⁽⁷⁵⁾ In questo senso, A. Contrino, A. Marcheselli, *La non rilevabilità d'ufficio dell'abuso e i poteri del giudice, in Abuso del diritto e novità sul processo tributario* (a cura di C. Glendi, C. Console, A. Contrino), cit., 50.

⁽⁷⁶⁾ Cfr. Cass., 11 maggio 2012, n. 7393, con nota di F. Tundo, *Abuso del diritto rilevabile d'ufficio anche se il comportamento rientra nella specifica norma antielusiva*, in *Corr. trib.*, 2012, 2368 ss.; Cass., 19 ottobre 2012, n. 17949, in *Banca dati Fisconline*.

⁽⁷⁷⁾ Cfr. M. Basilavecchia, *Elusione e abuso del diritto: una integrazione possibile*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2008, 742 ss.; M. Beghin, *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certa dei rapporti tra Fisco contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 415; A. Contrino, *Il divieto di abuso nella legge delega di riforma del sistema tributario*, Relazione al convegno: *Il contrasto all'abuso del diritto nei rapporti economici e tributari. Un dialogo tra diritto dell'economia e diritto tributario*, Libera Università di Bolzano, 28 – 29 novembre 2015; V. Ficari, *Poteri del giudice ed oggetto del processo: autonomia versus regolamentazione?*, in *Rass. trib.*, 2007, 351; A. Giovannini, *Il divieto d'abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento*, in *Rass. trib.*, 2010, 982 ss.; R. Lupi, D. Stevanato, *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2009, 411.

fonti su cui il divieto di abuso si fonderebbe, ossia il diritto europeo per i tributi armonizzati e l'art. 53 Cost. per gli altri tributi.

Tale linea argomentativa non appare condivisibile atteso che non si riesce a spiegare in che termini giuridici, partendo dal dato costituzionale ovvero europeo, è possibile identificare il regime processuale applicabile allorquando si viola un principio sostanziale.

Un ulteriore tentativo è stato quello di applicare le norme civilistiche che consentono di rilevare *ex officio* le nullità civilistiche.

In primo luogo, tale linea argomentativa appare criticabile atteso che, ai fini del diritto tributario, non è rilevante quale sia il regime civilistico dei contratti, ragion per cui, se l'operazione è invalida ma non equivalente, non può essere tassata come quella asseritamente elusa; se essa è valida ma equivalente, può essere tassata. L'invalidità civilistica del negozio giuridico non è né un fatto costitutivo della pretesa dell'Amministrazione finanziaria, né la sua validità un fatto impeditivo dell'accertamento dell'abuso/elusione⁽⁷⁸⁾.

Un altro tentativo di giustificazione (della rilevabilità d'ufficio dell'abuso del diritto) è stato, altre volte, rinvenuto evocando l'art. 112 c.p.c., che consente il rilievo d'ufficio di eccezioni non riservate alle parti. Anche in tal caso, però, l'argomentazione non tiene in quanto l'oggetto del giudizio è l'annullamento del provvedimento e tale oggetto è segnato dai due limiti rappresentati dai motivi d'impugnazione e, a monte, del fondamento del provvedimento⁽⁷⁹⁾.

In altre parole, il giudice deve giudicare la fondatezza della domanda avendo riguardo all'atto impugnato, con un determinato contenuto e, soprattutto, vincolato ai motivi di ricorso dedotti dalla parte.

Più interessante appare il ragionamento seguito dalla Corte di Cassazione in quelle pronunce⁽⁸⁰⁾ ove, per giustificare la rilevabilità d'ufficio

⁽⁷⁸⁾ Cfr. E. Marelo, *Elusione fiscale e abuso del diritto: profili procedurali e processuali*, in *Giur. it.*, 2010, 7 ss.; M. Cantillo, *Profili processuali del divieto di abuso del diritto: brevi note sulla rilevabilità d'ufficio*, cit., 2009, 481 ss.; M. Nussi, *Abuso del diritto: profili sostanziali, procedurali-processuali e sanzionatori*, in *Giust. trib.*, 2009, 324; A. Poddighe, *Abuso del diritto e contraddittorio processuale*, cit., 1833 ss.; G. Ragucci, *La rilevabilità d'ufficio dell'eccezione di abuso del diritto e difesa del contribuente*, in *Giust. trib.*, 2009, 150 ss.

⁽⁷⁹⁾ Cfr. S. Muleo, *Sulla motivazione dell'accertamento come limite alla materia del contendere nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1999, 35 ss.

⁽⁸⁰⁾ Cfr., per tutte, Cass., 11 maggio 2012, n. 7393, in *Banca dati Fisconline*.

dell'abuso del diritto, sono stati enfatizzati i "poteri qualificatori" del giudice, in ossequio al principio *iura novit curia* ⁽⁸¹⁾.

Tale principio può essere interpretato restrittivamente, secondo cui il giudice conosce il diritto e, quindi, le relative norme non sono oggetto di prova. Secondo un'interpretazione estensiva del principio in parola, il giudice ha sempre il potere di individuare d'ufficio la norma applicabile alla fattispecie e, pertanto, le norme non solo non dovrebbero essere provate, ma neanche allegate dalle parti.

Tale ultima interpretazione è stata criticata dalla dottrina, soprattutto con riferimento ai processi d'impugnazione di atti amministrativi, in quanto, rispetto ad essi, può rilevarsi un effettivo interesse del soggetto destinatario del provvedimento a conoscere, in via definitiva, il fondamento della pretesa avversaria, anche in punto di ragioni giuridiche, al momento della ricezione dell'atto, senza poter vedere mutare tale fondamento successivamente ⁽⁸²⁾.

In altri termini, interpretando correttamente il principio *iura novit curia*, il giudice, anche accogliendo l'interpretazione estensiva del principio predetto, può qualificare liberamente i fatti oggetto del giudizio, senza, però, poter modificare (allargare o sostituire) l'area dei fatti oggetto di valutazione.

Il fondamento della pretesa impositiva non può mutare nel corso del giudizio, né tantomeno può mutare per un'iniziativa del giudice, perché altrimenti sarebbe lesa oltre che l'art. 97 Cost. anche l'ulteriore canone dell'imparzialità del giudice, solennemente presidiato dall'art. 111 Cost.

Alla luce di tutto quanto detto, è necessario, da ultimo, verificare se nel caso di abuso del diritto, residui in capo al giudice, nell'ambito dei suoi poteri qualificatori, la possibilità, di fatto, di rilevarlo per la prima volta in giudizio.

Come detto, perché sussista un abuso è necessario che vi siano: *i*) un'operazione concretamente posta in essere; *ii*) un'operazione alternativa, che il contribuente ha evitato, che poteva realizzare gli stessi risultati econo-

⁽⁸¹⁾ In tal senso, A. Contrino, A. Marcheselli, *La non rilevabilità d'ufficio dell'abuso e i poteri del giudice*, cit., 52.

⁽⁸²⁾ Cfr. F. Tesaurò, *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, cit., 705. In ambito amministrativo si veda A. Romano, *Pregiudizialità nel processo amministrativo*, Milano, 1958, 343, il quale sostiene che "il giudice amministrativo è vincolato alle indicazioni delle norme di legge che il ricorrente deve compiere, nel senso che egli può valutare solo alla luce di queste, la fattispecie concreta esposta nel ricorso; e, in questo si vede comunemente una limitazione dell'applicazione del principio *iura novit curia*, che domina incontrastato il processo civile (...)".

mico – giuridici; *iii*) che il regime tributario della prima sia più favorevole; *iv*) che la scelta della prima comporti un vantaggio indebito; *v*) che non sussista, per la prima operazione, una valida ragione economica extrafiscale.

Ebbene, se il giudice può rilevare d'ufficio l'abuso del diritto in virtù dei suoi poteri qualificatori, è necessario comprendere quali dei passaggi predetti può essere considerata quale qualificazione giuridica.

Tutti i passaggi evidenziati, eccezion fatta per il carattere indebito del risparmio, sono evidentemente profili di fatto che devono essere acquisiti al processo perché allegati dalle parti.

Per quanto riguarda, invece, il carattere indebito del vantaggio, in tal caso si nota come il giudice debba fare un'operazione giuridica: individuare la *ratio* delle disposizioni e verificare la compatibilità del risparmio con esse. A prima vista, sembrerebbe che il carattere indebito del vantaggio possa essere rilevato *ex officio* dal giudice. Ma, a ben vedere, tale affermazione è errata, in quanto il giudice, una volta che il carattere indebito del risparmio è stato contestato dall'Amministrazione finanziaria, potrà tutt'al più giustificarlo in un modo diverso, cioè individuando per tale immeritevolezza, delle norme diverse.

In definitiva, "l'intervento officioso del giudice sarebbe limitato al solo profilo, marginale, di una sostituzione delle ragioni che hanno indotto l'Ufficio a ritenere il carattere indebito, già allegato nell'avviso d'accertamento, con altre e diverse ragioni giuridiche" ⁽⁸³⁾.

5. – Conclusioni

Alla luce di tutto quanto detto, si nota come l'istituto dell'abuso del diritto risulta delineato, nella nuova disciplina contenuta nell'art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente, non più quale limite all'autonomia negoziale, ma quale garanzia della libertà di scelta del contribuente tra differenti operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale. Inoltre, di grande pregio appare anche, e soprattutto, la previsione di una procedura di garanzia per il contribuente nel caso di contestazione della condotta da parte dell'Amministrazione Finanziaria, pena la nullità degli atti amministrativi emanati in maniera difforme.

Difatti, proprio con riferimento ai profili procedimentali in tema di abuso del diritto, è necessario porre l'accento su un elemento su cui la

⁽⁸³⁾ In questi termini, A. Contrino, A. Marcheselli, *La non rilevanza d'ufficio dell'abuso e i poteri del giudice*, cit., 56.

legge delega ha insistito, ossia la regolamentazione esplicita, nonché conferente e puntuale, del riparto dell'onere della prova tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

Invero, l'art. 10-*bis*, 9° comma, dello Statuto del contribuente ha previsto, in termini sembrerebbe meramente chiarificatori, che “*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 2. Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al comma 3*”. Dalla lettura di tale disposizione, sembrerebbe che l'intervento legislativo sia, come detto, di mera chiarificazione, in quanto parrebbe scontato che i presupposti di applicazione di una norma impositiva, integrati nel caso di specie da un'operazione abusiva, vadano dimostrati dall'Ufficio; tuttavia, appare utile, se non necessaria, soprattutto per risolvere un contrasto protrattosi in giurisprudenza di legittimità per molti anni, la precisazione per cui le valide ragioni economiche, o meglio l'assenza delle stesse, non costituiscono di per sé indice di comportamento abusivo/elusivo.

In altre parole, le valide ragioni economiche vengono (finalmente) considerate quale esimente che il contribuente fornirà solo dopo che l'Amministrazione finanziaria abbia provato la natura indebita del vantaggio conseguito con l'asserita operazione elusiva/abusiva.

Un altro profilo di novità, che è stato risolto dal Legislatore delegato a vantaggio della certezza del diritto, è rappresentato dalla non rilevabilità d'ufficio dell'abuso del diritto. La possibilità per il giudice di “modificare le carte in tavola” in sede processuale, veniva giustificata, come visto nei paragrafi precedenti, sulla scorta di un'ardimentosa applicazione della regola dello *iura novit curia*, in virtù della quale il giudice aveva, in quanto connaturale all'esercizio stesso della giurisdizione, il potere di qualificare autonomamente la fattispecie demandata alla sua cognizione⁽⁸⁴⁾.

Tale soluzione, evidentemente non accettabile, non è stata recepita dal Legislatore delegato, il quale, correttamente, ha condiviso la tesi opposta della dottrina⁽⁸⁵⁾, secondo cui l'Amministrazione finanziaria ha consumato il suo potere con l'emissione del provvedimento nel quale ha indicato le ragioni dell'accertamento.

⁽⁸⁴⁾ In questi termini, F. Gallo, *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, cit., 1336.

⁽⁸⁵⁾ Cfr., sul punto, A. Giovannini, *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, 126 - 140.

Ne consegue che nessuna integrazione potrà essere effettuata in corso di giudizio, né da parte dell'Ufficio, né da parte del giudice, vietandolo, in questo caso, l'art. 112 c.p.c., ai sensi del quale il giudice può pronunciare d'ufficio solo su eccezioni proposte dalle parti.

Un elemento, su cui vale la pena soffermarsi, attiene alle (condivisili e puntuali) garanzie procedurali che sono state approntate in favore del contribuente allorquando l'Amministrazione finanziaria contesti l'abuso del diritto. Come detto, la procedura prevede che l'abuso del diritto è accertato con un apposito atto che deve, in ogni caso, essere preceduto, a pena di nullità, da una richiesta di chiarimenti in ordine ai motivi per i quali si ritiene configurabile una fattispecie abusiva. Si è previsto altresì, con una disposizione, come detto, fortemente innovativa, che se tra la data utile per il ricevimento dei chiarimenti e quello di decadenza per la notifica dell'atto impositivo decorrono meno di sessanta giorni, il termine di decadenza è prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni.

Si è già detto in che modo vada letta tale previsione normativa, ma quello che deve indurre a riflessione è la seguente considerazione: è ammissibile, da un punto di vista di coerenza delle norme che compongono lo Statuto del contribuente, limitare tali previsioni alle contestazioni abusive e non estenderle ad altre situazioni analoghe che, in ogni caso, hanno il loro referente nel medesimo Statuto?

A mio avviso la risposta è negativa, e pertanto si dovrebbe intervenire al fine di ampliare le garanzie del contribuente anche in altri casi specifici come, ad esempio, nel caso di accertamenti notificati a seguito di indagini bancarie *ex art. 32, 1° comma, n. 7, d.p.r. n. 600 del 1973*: in tal modo, si darebbe una lettura coerente delle norme dello Statuto, improntata al canone del buon senso e dell'imparzialità.

Da ultimo, si rileva che un'ulteriore fondamentale novità è rappresentata dal fatto che il Legislatore, codificando l'istituto dell'abuso del diritto, ha optato per una clausola definitoria dalla portata "ridotta", sia in ragione della disciplina dei presupposti specifici di applicazione, sia in forza del 12° comma dell'art. 10-*bis* che assume una valenza determinante.

In particolare, la norma citata prevede che "*in sede d'accertamento, l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie*".

Ebbene, è di tutta evidenza come tale disposizione assuma un ruolo centrale, in quanto specifica che i concetti di evasione d'imposta e abuso/elusione non sono in ogni caso sovrapponibili. In altre parole, la nuova

disciplina in tema di abuso/elusione troverà applicazione solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie (ad esempio, contestata un'interposizione fittizia, non può essere successivamente contestata, dall'Ufficio o dal giudice, l'abusività del comportamento⁽⁸⁶⁾).

In conclusione, se è vero che la nuova disciplina dell'abuso del diritto può apparire a primo impatto "ridondante" in quanto, in realtà, non sembrerebbero essere state apportate sostanziali novità ma, più evidentemente, precisazioni e chiarimenti, non può non rilevarsi, nello stesso tempo, la necessità dei predetti chiarimenti, al fine di arginare quella "derivata" giurisprudenziale che negli ultimi anni aveva interessato la materia.

prof. GIUSEPPE CORASANITI
Associato di Diritto tributario
Università degli Studi di Brescia (*)

(86) Nello stesso senso si veda V. Mastroiacovo, *L'abuso del diritto o elusione in materia tributaria: prime note nella prospettiva della funzione notarile*, cit., 10.

(*) Testo della relazione presentata al Convegno "Per un nuovo ordinamento tributario", organizzato dalla Fondazione Antonio Ueckmar per "I novanta anni della rivista *Diritto e pratica tributaria*", Palazzo Ducale, Genova 14-15 ottobre 2016.