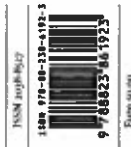


consulta il sito della rivista <http://www.sfef.it>

www.sfef.it strumentifinanziari e fiscalità

Dottrina
Giurisprudenza
Prassi e regolamenti



dicembre 2015

n.21

Direttori
Luigi Guarni
Victor Uckmar

Comitato scientifico
Luigi Attilio Bianchi
Tancredi Bianchi
Mauro Bili
Gualtiero Brugger
Guido Ferrarini
Franco Gallo
Mario Notari

http://www. strumentifinanziari e fiscalità

Regolamentazione, redditività e futuro delle banche
Roberto Rucci

La nuova disciplina dell'abuso del diritto in materia tributaria tra profili sostanziali e garanzie procedurali
Giuseppe Corasaniti

Considerazioni sul trattamento ai fini fiscali delle perdite derivanti dall'investimento nei fondi comuni d'investimento mobiliare
Giorgio Vacioli

Il nuovo principio EFIS 15 Revenue from Contracts with Customers e le problematiche applicative nel settore del risparmio gestito
Ambrogio Virgilio

Imposta di registro e "circolazione" autorizzata di quote di fondo comune d'investimento
Valeria Mastroiakov

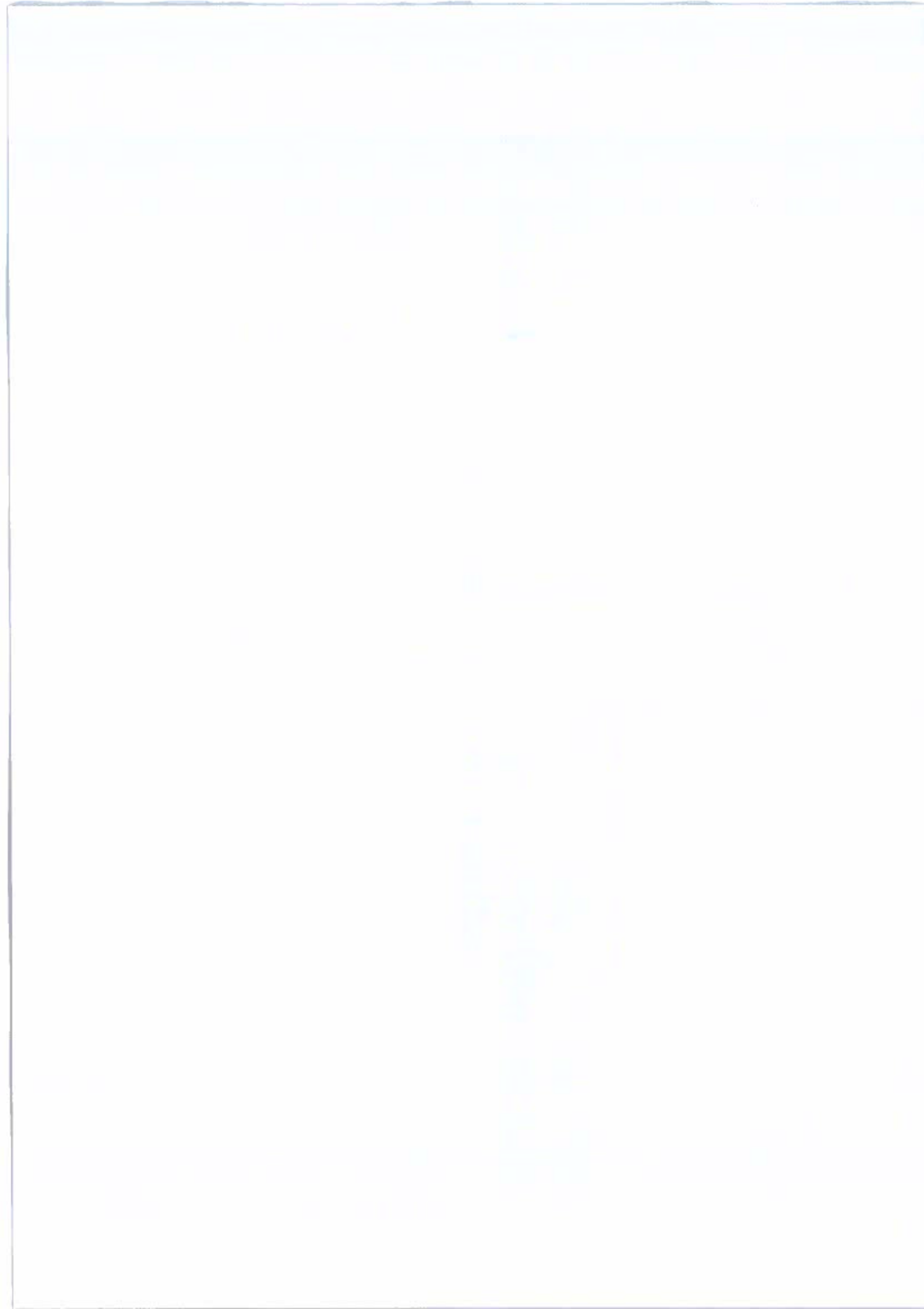
Infestazione fiduciaria e soggettività passiva d'imposta: brevi note a margine di una peculiare pronuncia di merito
Stefano Zagà

Il nuovo regime impositivo del dividendi block list
Chiara Pirroce

Le novità 2015 in merito al regime delle controlled foreign companies
Ivadi Sella

Collaborazione volontaria: il recupero dell'eccedenza attraverso l'istanza di rimborso
Giovanni Elia





La nuova disciplina dell'abuso del diritto in materia tributaria tra profili sostanziali e garanzie procedimentali

di GIUSEPPE CORASANITI

L'Autore esamina il testo della nuova disciplina del divieto dell'abuso del diritto in materia tributaria, ripercorrendo preliminarmente i criteri definitivi della condotta abusiva e delle garanzie procedimentali, indicati nell'art. 5 della legge delega n. 23 del 2014, e soffermandosi, successivamente, sugli elementi costitutivi dell'abuso del diritto alla luce dell'art. 10 bis dello Statuto dei diritti del contribuente, introdotto dall'art. 1 del decreto legislativo n. 128 del 2015 attuativo della predetta legge delega. La codificata clausola antiabuso nasce dall'esigenza di garantire certezza nei rapporti tra contribuente e Ammi-

nistrazione finanziaria nel rispetto dei canoni di correttezza e buona fede tenendo conto della giurisprudenza della Corte di Cassazione, creatrice della clausola generale antiabuso di derivazione costituzionale, e degli orientamenti eurounitari della giurisprudenza della Corte di Giustizia e della raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012. Degno di nota è l'irrelevanza penale della condotta abusiva, mentre talune critiche sono state sollevate in dottrina sulla sanzionabilità amministrativa della fattispecie abusiva.

www.strumenti-finanziari-fiscali.it/DOTTRINA

1. Il divieto dell'abuso di diritto nella legge delega n. 23 del 2014: i criteri definitivi della condotta abusiva e il conseguimento di un vantaggio fiscale indebito come causa prevalente dell'operazione abusiva

www.sfef.it Con l'approvazione della legge delega fiscale n. 23 del 2014, il Parlamento ha dato il via libera ad una rivisitazione del vigente sistema impositivo, al fine di renderlo "più equo, trasparente ed orientato alla crescita".

La delega non è destinata ad introdurre una radicale riforma del nostro sistema impositivo, trattandosi, piuttosto, di un'opera di "manutenzione straordinaria", volta ad affrontare quei profili che si è ritenuto necessitassero di un aggiustamento, per restituire equità e certezza di rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

In tale ambito, si inserisce l'art. 5 della legge delega¹ (rubricato "Disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale"), il quale contiene i criteri direttivi del Parlamento per la futura formazione del principio generale dell'abuso del diritto².

In particolare, alla lett. a), prevede che la condotta abusiva sia definita "come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione". E alla lett. b), al fine di "garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti un diverso carico fiscale", prescrive di "considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva" e di "escludere la configurabilità

¹ Cfr. legge 11 marzo 2014, n. 23, recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita.

² Cfr. F. GALLO, *Brevi considerazioni sulla definizione di abuso del diritto e sul nuovo regime del c.d. adempimento collaborativo*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, I, 6, 947 ss.

³ Si veda E. ALTIERI, *La codificazione di una clausola generale antielusiva: giunga o wild west?*, in *Rass. trib.*, 2014, 521 ss.

di una condotta abusiva se l'operazione o la serie di operazioni è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali⁴.

Sul punto, si nota come l'intento del legislatore di procedere alla codificazione del principio del divieto di abuso del diritto è dettato dal susseguirsi di variegati orientamenti giurisprudenziali sul tema che hanno ingenerato elementi di forte incertezza operativa e, comunque, una sua applicazione non sempre uniforme. L'ambiguo confine tratteggiato dal Supremo Collegio tra abuso e legittimo risparmio d'imposta ha costituito un potenziale fattore di disincentivo all'iniziativa economica: è, infatti, insegnamento elementare nella teoria micro - economica quello per cui la vaghezza del quadro di riferimento normativo condiziona, in senso restrittivo, le scelte degli operatori economici, essendo, questi, avversi al rischio.

Dunque, ormai da tempo, si avverte l'esigenza di una previsione normativa generale del principio anti abuso, collegata alla richiesta di garanzie procedimentali quantomeno allineate a quelle previste dalla disciplina positiva (i.e., art. 37 bis del d.p.r. n. 600/1973) per il connesso principio anti-elusione.

In tal senso, l'art. 5 della legge delega, in attesa dell'emanazione dei decreti attuativi, dovrebbe colmare un vuoto di disciplina, assecondando conformi sollecitazioni di fonte comunitaria⁵, nonché le istanze di certezza giuridica provenienti dal mondo produttivo. Ciò che però occorre sottolineare è che il ricorso, nella costruzione della clausola generale, alla fattispecie di matrice giurisprudenziale crea una serie di dubbi in fase di attuazione, posto che i suoi contorni sono a tratti decisamente fumosi⁶.

Infatti, non risulta per nulla agevole decifrare la nozione di "utilizzo distorto", al quale è in massima misura affidata la connotazione della condotta. Incerta è poi la relazione tra ragioni fiscali e ragioni extrafiscali della condotta. Da un lato si afferma che l'abuso si configura se le prime prevalgono sulle seconde. Dall'altro si esclude l'abuso laddove le seconde appaiano non marginali.

Nell'*incipit* della norma, si rileva, a conferma dell'indirizzo interpretativo consolidatosi negli anni, che l'abuso del diritto costituisce una categoria generale rispetto all'elusione, cui è legato da una relazione di *genus e species*.

Quanto ai contenuti, la delega definisce l'abuso del diritto in termini conformi a quelli emersi nella giurisprudenza del Supremo Collegio, indicando, altresì, taluni criteri definitivi del confine tra abuso del diritto e legittimo risparmio d'imposta, sul presupposto che la libertà di iniziativa economica non possa essere condizionata fino al punto di imporre al contribuente di scegliere l'operazione commerciale che reca il maggior carico fiscale.

⁴ Cfr. A. GIOVANNINI, *La delega unifica elusione ed abuso del diritto: nozione e conseguenze*, in *Corr. Trib.*, 2014, 1827. L' A. sottolinea come l'art. 5 della legge delega tende a disciplinare la ripartizione dell'onere della prova conformemente all'art. 2697 c.c. e alla collocazione strutturale delle ragioni economiche in seno alla condotta; per un altro verso declina "le valide ragioni economiche" nella normale logica di mercato. Inoltre, l'art. 5 amplia l'oggetto della prova rimessa al contribuente, qualificando alla stregua di cause giustificative dell'operazione anche ragioni prive di rilievo economico.

⁵ Cfr. Raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012. Qui la condotta abusiva si connota sia per essere priva di sostanza economica sia per essere posta in essere essenzialmente per ottenere un risparmio d'imposta. Lo scopo di ottenere un risparmio d'imposta deve risultare essenziale nella decisione di realizzare la manovra, nel senso che "qualsiasi altra finalità che è o potrebbe essere attribuita alla costruzione o alla serie di costruzioni sembra per lo più irrilevante alla luce di tutte le circostanze del caso". La Raccomandazione lascia dunque aperta la porta alla possibilità che la condotta priva di sostanza economica sia stata comunque posta in essere per finalità extrafiscali, o anche per finalità extrafiscali, e ravvisa l'abuso non quando la finalità di risparmio d'imposta appaia prevalente su queste ulteriori finalità, ma quando esse appaiono "irrilevanti", e dunque marginali, inconsistenti, pretestuose rispetto alla finalità di risparmio d'imposta.

⁶ G. Zizzo, *L'abuso del diritto tra incertezze della delega e raccomandazioni europee*, in *Corr. trib.*, 2014, 2997; G. Zizzo, *La giurisprudenza in materia di abuso ed elusione nelle imposte sul reddito*, in *Corr. Trib.*, 2012, 1019; G. Zizzo, *Gli obiettivi della riforma e la clausola generale per il contrasto all'abuso del diritto*, in *Corr. Trib.*, 2012, 2848.

Inoltre, l'art. 5 prevede che la "causa prevalente" dell'operazione costituisce elemento cruciale di giudizio: in presenza di "non marginali" ragioni extra-fiscali⁷ si ha legittimo risparmio d'imposta, con tali intendendo "anche quelle che non necessariamente producono una redditività immediata dell'operazione, ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda". Pertanto, alla luce anche delle indicazioni comunitarie, si deve chiarire, in primo luogo che la nozione di "utilizzo distorto" di strumenti giuridici alla quale si riferisce nell'art. 5 non può essere fatta coincidere con quella di utilizzo degli stessi per fini di risparmio d'imposta. Semmai va correlata alla "artificiosità" di cui alla Raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012, e quindi intesa come utilizzo di strumenti giuridici non accompagnato dalla creazione di sostanza economica.

In secondo luogo, si deve escludere la necessità di instaurare un giudizio di prevalenza⁸ tra finalità di matrice extrafiscale e finalità di matrice fiscale, preferendo il criterio direttivo secondo cui l'abuso è escluso "se l'operazione o la serie di operazioni è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali".

In terzo luogo, non basta riscontrare la presenza di un risparmio d'imposta, ma occorre che la sua appropriazione sia contraria alla *ratio* della disposizione applicata o di quella che sarebbe altrimenti applicabile.

In altri termini, sarebbe stato necessario che il legislatore delegato avesse chiarito meglio il ruolo chiave che spetta alla connotazione come "indebito" del risparmio d'imposta. Nella lettera a) dell'art. 5 della legge delega, il "risparmio d'imposta" non è accompagnato dalla necessaria specifica della sua natura "indebita", essenziale nell'economia della norma. Il carattere "indebito" del vantaggio fiscale viene invece richiamato nella lettera b), disposizione che da un lato, in positivo, richiede che lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali assurga al rango di causa prevalente dell'operazione e dall'altro, in negativo, esclude la natura abusiva laddove le scelte imprenditoriali siano connotate, da "ragioni fiscali non marginali". Ne deriva che ponendo sullo stesso piano, foss'anche esclusivamente formale, la natura indebita del risparmio e le valide ragioni economiche rischiano di riproporre (o, quantomeno, di non risolvere) l'equivoco in cui è caduta l'interpretazione giurisprudenziale degli ultimi anni⁹.

Una domanda ricorrente riguarda, peraltro, la sorte dei fatti, degli atti e delle operazioni che hanno "accompagnato" il comportamento dei partecipanti all'operazione successivamente risultata abusiva.

www.sfef.it

www.strumentifinanziariefiscali.it/DOTTRINA

⁷ Cfr. S. LA ROSA, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: differenze ed interferenze*, in *Dir. prat. trib.*, I, 4, 2012, 707 ss. L'A. precisa che l'espressione "ragioni economiche extrafiscali non marginali" sembra che finisca con l'attrarre nell'area delle condotte abusive tutti i comportamenti che risultano unicamente dettati dal fine (esclusivamente fiscale) del risparmio di imposte, se caratterizzati dal ricorso ad un uso anomalo o "distorto" degli strumenti giuridici (si pensi all'acquisto di una villa a fini residenziali tramite una società appositamente costituita o alla cessione di diritti di usufrutto al coniuge per beneficiare dei minori livelli impositivi ai quali essa è soggetta). Il pericolo è, secondo l'Autore, che alla fine finirà col prevalere il riconoscimento del non potersi di per sé considerare "distorto" l'uso degli strumenti giuridici a meri fini di risparmio d'imposta; e quindi anche con il pervenirsi ad una sostanziale vanificazione del tentativo di procedere alla formalizzazione del concetto delle condotte fiscalmente "abusive".

⁸ Sul punto M. PROCOPIO, *La poco convincente riforma dell'abuso del diritto ed i dubbi di legittimità costituzionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, I, 759, il quale sottolinea che se verrà codificato il concetto di "prevalenza" si incorrerà nel rischio di attribuire agli organi di controllo dell'Amministrazione finanziaria un inconcepibile potere discrezionale stante l'ampia latitudine dell'avverbo "prevalente".

⁹ Cfr. A. MANZITTI, M. FANINI, *Abuso ed elusione nell'attuazione della delega fiscale: un appello perché prevalgano la ragione e il diritto*, in *Corr. Trib.*, 2014, 1140. Gli Autori sostengono che il denunciato vizio è ancor più grave se si riflette sul fatto che nell'art. 5 la "condotta abusiva" è definita come "uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta". Se, infatti, è abuso l'uso distorto di uno strumento giuridico, dovrebbe esistere una norma che definisca qual è l'uso "non distorto" dello stesso.

Situazioni del genere reclamano, sul versante fiscale, una sistemazione, considerato che la legge delega non fa alcun accenno. Dunque, dovrà essere il decreto delegato a prevedere non solo la riproposizione della regola prevista dall'art. 37-bis del d.p.r. n. 600/1973, laddove si specifica che i soggetti " *possono richiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito dei comportamenti disconosciuti dall'amministrazione finanziaria*", ma anche una disciplina specifica attraverso la quale il rimborso può (e deve) essere conseguito¹⁰.

1.1 I profili procedurali tra contraddittorio preventivo e nullità dell'accertamento per carenza di motivazione

Le novità più importanti previste della delega, però, attengono ai profili procedurali, in particolare:

- a) la fissazione dell'*onus probandi* a carico dell'Amministrazione finanziaria, in relazione alla dimostrazione del disegno abusivo¹¹;
- b) l'obbligo - a pena di nullità - di motivare l'accertamento fiscale mediante la puntuale individuazione delle ragioni di "abusività" della condotta;
- c) la necessità di forme preventive di contraddittorio, che consentano al contribuente di evitare il contenzioso, dimostrando, sin da subito, le valide ragioni extra-fiscali ("non marginali") delle operazioni contestate¹².

Tuttavia, nonostante la chiarezza delle previsioni di cui sopra è possibile sottolineare taluni profili di criticità che rischiano concretamente di manifestarsi in sede di applicazione. In primo luogo, se si guarda alla "storia" dell'attuale disposizione antielusiva, la motivazione ivi prevista è stata vanificata da una giurisprudenza assai permissiva nel valutare il rigore, spesso carente, del collegamento logico esistente tra presupposti di fatto e ragioni giuridiche alla base della contestazione o, ancora, nel valutare la completezza delle ricostruzioni operate dagli enti impositori in relazione, ad esempio, alla natura "indebita" del risparmio d'imposta.

In secondo luogo, occorrerebbe chiedersi come conciliare l'obbligo di motivazione dell'accertamento e la garanzia di un contraddittorio efficace con la recente giurisprudenza che, proprio con riferimento all'abuso, ha affermato il potere di rilevarlo in via "officiosa" in ogni stato e grado¹³.

¹⁰ T. LAMEDICA, *Abuso del diritto ed elusione: disciplina unificata*, in *Corr. Trib.*, 2014, 1429, chiarisce che la disciplina di carattere generale contenuta nell'art. 38 del d.p.r. n. 602/1973, non sarebbe sufficiente a tal proposito.

¹¹ Cfr. T. LAMEDICA, *Abuso del diritto ed elusione: disciplina unificata*, *op. cit.* 2014, 1429. L'A. sottolinea come la legge delega ha posto sulle spalle dell'Amministrazione finanziaria di 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.

¹² Cfr. A. GIOVANNINI, *La delega unifica elusione ed abuso del diritto: nozione e conseguenze*, *op. cit.*, 2014, 1827. L'Autore sottolinea come l'art. 5 non specifica se il provvedimento d'accertamento emanato in assenza di preventivo contraddittorio si debba considerare invalido o inesistente. La mancanza di una previsione espressa improntata al principio di tipicità della nullità e della tassatività dei vizi che la determinano, rischierebbe di determinare la nullità, non come invalidità assoluta o inesistenza dell'avviso di accertamento, ma potrebbe dar luogo ad un'ipotesi di annullabilità ai sensi del comma 2 dell'art. 21-*octies* della legge n. 241/1990.

¹³ Cfr., per tutte, Cass. 20.05.2013, n. 12282. Sul punto v., fra gli altri, A. PODOGHE, *Abuso del diritto e contraddittorio processuale*, in *Rass. trib.*, 2009, 1830 ss.; G. FRANSONI, *Preclusioni processuali, rilevanza d'ufficio e giusto processo*, in *Corr. Trib.*, 2013, 449. Si veda, inoltre, A. GIOVANNINI, *La delega unifica elusione ed abuso del diritto: nozione e conseguenze*, *op. cit.*, 1827, il quale ammette 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".

Più precisamente, la giurisprudenza di legittimità¹⁴ si è spinta sino ad affermare che il giudice tributario potrebbe rilevare d'ufficio l'abuso del diritto in ogni stato e grado del procedimento atteso che il concetto di "inopponibilità" di negozi e operazioni all'Amministrazione finanziaria è riferibile solo all'art. 37-bis del d.p.r. n. 600/1973 e non ad una "regola generale evincibile da precetti costituzionali". Seguendo questo ordine di idee, siccome tale inopponibilità è prevista dall'art. 37-bis, se manca il riferimento esplicito a quella, nella motivazione accertativa, il giudice tributario, in qualunque stato e grado del processo, non può supplire all'irrimediabile carenza (violativa di legge), consumata dall'Ufficio accertatore sul piano del contraddittorio endoprocedimentale.

A tal riguardo, autorevole dottrina¹⁵, ha sottolineato che non esiste, nell'ordinamento processuale, 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 contribuente¹⁶. 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 proposta¹⁷.

Sembrirebbe, sostanzialmente, che le garanzie procedurali auspiccate dalla delega non hanno impedito alla giurisprudenza delle Corti di creare un proprio sistema extra - normativo di regole di valutazione e censura dei comportamenti elusivi. E ciò nonostante

¹⁴ Cfr. Cass. 4.04.2014, 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 viene 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. 600/1973, 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 riqualificato antielusivo dall'Agenzia delle Entrate, chiarisce anche che nel caso di specie nemmeno una rilevanza d'ufficio da parte del giudice sarebbe possibile, a differenza dell'abuso del diritto.

¹⁵ Cfr. F. TESAURO, *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, in Dir. prat. trib., 2012, I, 683.

¹⁶ F. TESAURO, *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. 20.10.2011, n. 21719).

¹⁷ Perciò la tesi secondo cui il giudice può rilevare e applicare d'ufficio la clausola 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".

www.sfef.it

l'art. 37-bis del d.p.r. n. 600/1973 dimostri la massima sensibilità nel tutelare "a pena di nullità" la mancata osservanza delle regole e tutele procedurali ivi previste¹⁸.

Tuttavia, per quanto attiene l'importanza del contraddittorio endoprocedimentale, la storica sentenza n. 19667 del 2014¹⁹ delle SS. UU della Corte di Cassazione ha spazzato via gli ultimi dubbi, affermando che il contraddittorio va applicato a tutti i procedimenti amministrativi, e che, se esso non viene effettuato, l'avviso di accertamento è nullo, perché l'avviso di accertamento è espressione di un potere sovrano che va esercitato in modo partecipato, per consentire il diritto di difesa e imporre un'adeguata istruttoria.

Da tale pronuncia si traggono una serie di utili 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 ed 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. 600/1973, sarà destinato ad essere definitivamente abbandonato²⁰. Tuttavia, di recente le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno superato l'orientamento giurisprudenziale del 2014 statuendo 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 attivare 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 pretestuosa²¹.

1.2 La sanzionabilità della condotta abusiva nella legge delega

Un risvolto interessante della "revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto", di cui all'art. 5, è costituito dal problema della sanzionabilità amministrativa e penale delle condotte elusive ed abusive.

¹⁸ Sul punto, A. MANZITI, 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".

¹⁹ Cfr. Corte di Giustizia UE, 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13.

²⁰ 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.

²¹ Cfr. Cass., SS.UU., 9 dicembre 2015, n. 24823.

Si deve, infatti, constatare come circa l'applicabilità di sanzioni alle condotte in esame l'art. 5 della legge delega non chiarisca alcunché.

La norma mira **ESSENZIALMENTE** a definire la condotta abusiva, individuarne le conseguenze sul piano sostanziale e metterne in evidenza i profili procedimentali e processuali²².

Non vi sono, pertanto, all'interno della legge delega degli elementi che depongano nel senso dell'applicazione delle sanzioni amministrative alle condotte elusive.

In primo luogo, risalta come l'art. 5, comma 1, escluda la contrarietà alla legge della condotta abusiva: così espressamente il primo criterio della delega ove si prescrive al legislatore delegato di "definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione"²³. In altre parole, è abbastanza evidente che sulla scorta di quanto previsto dalla legge delega le condotte elusive non contrastano con alcuna disposizione normativa, non sono cioè illecite; l'esigenza di una disciplina specifica per l'elusione, comprensiva di una clausola generale antiabuso, dimostrano la diversità ontologica e giuridica dell'elusione dall'evasione fiscale, che si traduce nella liceità/non illiceità della prima a differenza di quanto accade per la seconda.

In secondo luogo, l'art. 5 è chiaro nell'individuare la reazione prevista nel caso di elusione/abuso: disconoscere o ignorare le conseguenze fiscali favorevoli e rideterminare il carico tributario secondo le norme eluse, ovvero fare riferimento alla "sostanza economica" delle costruzioni poste in essere e per questa via comporre il contrasto di tali costruzioni con "l'obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali che sarebbero altrimenti applicabili"²⁴.

La descritta reazione dell'ordinamento giuridico naturalmente penalizza il contribuente, che perde o non consegue il vantaggio fiscale.

Essa potrebbe essere considerata una vera e propria sanzione²⁵ che l'ordinamento ammette, per la quale, poi, manca una previsione di legge che legittimi l'applicazione (anche) delle sanzioni ordinarie²⁶.

²² A. GUIDARA, *Sulla sanzionabilità delle condotte elusive nel quadro della nuova legge delega*, in Riv.dir.trib., 2014, IV, 415 ss. L'A. sottolinea come analogo constatazione deve farsi circa la raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva del 6 dicembre 2012, cui l'art. 5 rinvia. Anche in questo caso, infatti, la raccomandazione si limita a definire le condotte abusive e le possibili conseguenze sul piano sostanziale; per altro verso procede ad una serie di specificazioni (circa la nozione di costruzione, la sua qualificazione come artificiosa, il fine di eludere le imposte, la presenza di un vantaggio fiscale).

²³ Sulle conseguenze negative della sovrapposizione, giurisprudenziale, dei piani dell'evasione e dell'elusione fiscale si vedano le puntuali osservazioni di S. LA ROSA, *Ancora sugli incerti confini tra abuso del diritto, elusione ed illecito fiscale*, in Riv. Dir. Trib., 2012, II, 353 ss. Tale sovrapposizione, poi, viene spesso in essere in forza della regola, anch'essa di affermazione giurisprudenziale, della rilevanza *ex officio* della violazione del divieto di abuso del diritto.

²⁴ È una reazione piuttosto forte, visto che i fatti che vi danno causa sono leciti, che viene, però, temperata dalla consapevolezza che le discipline tributarie possono presentare imperfezioni, smagliature, ossia dalla consapevolezza che vi è una concausa pubblica al verificarsi di siffatte erosioni. In tal senso S. LA ROSA, *Elusione ed antielusione fiscale nel sistema delle fonti del diritto*, in Riv. Dir. Trib., 2010, I, 791ss, riferisce di una "fisiologica patologia" delle moderne discipline tributarie: "le quali sono sempre più minuziose, articolate, analitiche, asistematiche, sotto la spinta sia di certezza sui comportamenti da tenere che di aderenza delle discipline fiscali alle sempre più diversificate forme dei fenomeni economico-giuridici che s'intendono colpire; ma con ciò stesso moltiplicano le strade che i contribuenti possono percorrere nella ricerca delle soluzioni fiscalmente più convenienti per le loro iniziative; e diventano quindi esse stesse motivo di successivi interventi normativi, volti a sbarrare le strade che, benché percorribili, vengono poi dal legislatore considerate troppo vantaggiose per i contribuenti, e quindi elusive".

²⁵ Talvolta si qualificano tali sanzioni come "improprie" o "indirette", si veda, in tal senso, *ex multis*, L. Del Federico, *Sanzioni improprie e imposizione tributaria*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, a cura di Perrone e Berliri, Napoli, 2006, 529 ss.

²⁶ A. GUIDARA, *Sulla sanzionabilità delle condotte elusive nel quadro della nuova legge delega*, *op. cit.*, 434. L'A. sottolinea come nel diritto tributario, accanto alle sanzioni pecuniarie e a quelle accessorie afferenti al d.lgs. n. 472/1997, comunemente note come sanzioni amministrative o sanzioni amministrative tributarie, si profilano altre sanzioni, pur sempre tributarie. Esse sono evidentemente speciali, hanno dei contenuti variabili e presentano delle discipline spesso singolari. Ad esempio, vanno considerate quali sanzioni speciali gli aumenti - ex art. 13, commi 3 bis e 6, d.p.r. 115/2012, - del contributo unificato qualora si ometta la dichiarazione del codice fiscale, del fax e della PEC, ma anche del valore della lite.

Un ulteriore profilo critico rinvenibile nella delega è quello afferente la rilevanza penale dell'abuso del diritto. L'unico passaggio della delega nella quale si scorge un residuo accenno di soluzione al problema è contenuto nell'art. 8, laddove si afferma la necessità di *"individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale"*.

Nonostante la vaghezza del riferimento, sembrerebbe avvertirsi, tuttavia, la consapevolezza da parte del legislatore delegante, dell'esistenza di una gradazione di colpevolezza tra le condotte che integrano l'evasione e quelle che implicano l'elusione/abuso del diritto. Inoltre, non si potrebbe riferire la parola "confini" anche alle "conseguenze sanzionatorie", e per questa via trarre il risultato che tale criterio presupponga un'indistinta punibilità dei fatti di elusione e di quelli di evasione. Piuttosto, dal punto di vista grammaticale e sintattico le "conseguenze sanzionatorie" vanno riferite alla "individuazione", ossia il testo va letto nel senso che si manda al governo anche "l'individuazione delle conseguenze sanzionatorie", oltre che la distinzione tra elusione ed evasione; e così si spiegherebbero, pur nell'ambito di una formulazione non proprio felice, correlazioni e differenze circa preposizioni usate, loro caratteristiche e complementi dell'enunciato.

Invero, vi è chi, d'altra parte, ritiene che la lettura del combinato disposto degli artt. 5 e 8 della legge delega possa orientare, in qualche modo, nella ricerca di una soluzione ragionevole al problema.

Tale ragionamento prende le mosse da una preliminare e necessaria distinzione che occorre fare fra elusione, abuso ed evasione.

L'elusione, infatti, non potrebbe essere considerata una categoria che risponda compiutamente al diritto, piuttosto deve essere guardata come categoria economica, esaurente la propria utilità sul piano della descrizione della fattispecie.

Per il diritto la categoria che verrebbe in considerazione è l'abuso perché sarebbe solo la violazione del divieto che determina conseguenze giuridicamente rilevanti: l'abuso, dunque, come condotta contraria alle regole della buona fede oggettiva, come comportamento artificioso lesivo del diritto del creditore erariale, volto ad ottenere, come finalità prevalente, un vantaggio fiscale²⁷.

L'evasione, di conseguenza, sarebbe apprezzabile per il diritto come evento, in quanto scolpisce il risultato di quel comportamento sul duplice piano della sottrazione o occultamento di materia imponibile e del "risparmio" d'imposta, come specificato dall'art. 1, lett. f), del d.lgs. n. 74/2000.

www.sfef.it

Data questa fondamentale distinzione, se si considera la disposizione sanzionatoria che s'intende applicare è di evento, ovvero ha come suo elemento costitutivo l'evasione, senza alcuna specificazione circa i fatti prodromici, anche l'evasione determinata da un comportamento abusivo sarebbe suscettibile di esservi ricompresa. E, l'eventuale contestazione fondata sull'asserita violazione, operando in tal senso, dei principi di tassatività e determinatezza delle norme sanzionatorie e della loro interpretazione, potrebbe essere superata sostenendo la non necessità della individuazione "casistica" delle modalità di realizzazione del pregiudizio del bene giuridico tutelato precedenti a quelle che determinano l'infedeltà della dichiarazione; né si potrebbe ammettere che chi tiene comportamenti abusivi non conosca ormai la rimproverabilità della condotta per contrasto con una norma giuridica impeditiva e non possa prevederne gli effetti.

In definitiva, secondo tale dottrina, il non prevedere la sanzionabilità del divieto di abuso, atteso che si tratta di comportamenti connotati da disvalore e pregiudizialità nei confronti dello Stato, equivarrebbe a ledere i principi di ragionevolezza e proporzionalità della rea-

²⁷ A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, 133 ss.

zione ordinamentale rispetto al disvalore del fatto (artt. 3 e 27 Cost.); inoltre, l'eventuale esclusione della sanzionabilità penale ed amministrativa del divieto di abuso, non sarebbe giustificata nemmeno da un'interpretazione della determinatezza (art. 25 Cost.) intesa come vincolo di individuazione "casistica" dei comportamenti prodromici all'evento. Tuttavia, d'altro lato, se è vero che la giurisprudenza di legittimità si è più volte espressa in termini d'irrelevanza penal-tributaria dell'abuso del diritto²⁸, non essendo sanzionabile la violazione di un principio generale, è anche vero, sulla scorta delle considerazioni svolte, che l'emanazione di una disciplina positiva del divieto anti-abuso rende palesemente precario l'indirizzo giurisprudenziale segnalato, eliminandone il fondamento motivazionale. In altri termini, sarebbe possibile sostenere la non sanzionabilità dei comportamenti elusivi/abusi solo leggendo fra le pieghe della legge delega, ovvero sia partendo dalla constatazione che le norme elusive concernono comportamenti leciti, i quali non possono essere puniti con sanzioni che conseguono a specifiche violazioni di legge. Ed ancora emerge che, poiché l'ordinamento esprime comunque un disvalore giuridico nei confronti degli stessi fatti, la reazione è qualificabile pur sempre come una sanzione, appunto speciale, che, in difetto di contraria indicazione normativa, deve ritenersi incompatibile con le sanzioni ordinarie (quelle afferenti al d.lgs. 472/1997). Sembra dunque, come la delega fiscale, nella sua indeterminatezza e a volte nella sua ambiguità, sia passibile di molteplici letture ed interpretazioni dalle quali si traggono orientamenti contrastanti tra loro. E' questo, forse, l'elemento distintivo della l. n. 23/2014 in materia di abuso del diritto: ovvero sia, essere un prodotto legislativo risultante da una corposa operazione di assemblaggio degli orientamenti giurisprudenziali, contrastanti anch'essi, susseguitisi negli ultimi anni²⁹.

2. Il decreto delegato n. 128 del 2015: gli elementi costitutivi della fattispecie abusiva

www.sfef.it

Da ultimo, il 1 ottobre 2015 è entrato in vigore l'art. 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), introdotto dal decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128, riguardante la certezza nei rapporti tra Fisco e contribuente che attua alcune previsioni della legge delega, fra le quali, per quel che qui rileva, quelle in tema di abuso del diritto³⁰. Dal punto di vista della collocazione dell'istituto nell'ordinamento, va osservato che la disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale è stata inserita nell'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente³¹, al fine di conferire alla disciplina predetta la forza di principio preordinato alle regole previste nelle discipline dei singoli tributi.

²⁸ Cfr. Cass., Sez. II pen., n. 7739/2012, con nota di P. M. Corso, *Una elusiva sentenza della Corte di Cassazione sulla rilevanza penale dell'elusione*, in *Corr. trib.*, 2012, 1074; cfr., altresì, Cass., n. 25537/2011 e n. 2234/2013.

²⁹ Di questo avviso, G. Zizzo, *L'abuso del diritto tra incertezze della delega e raccomandazioni europee*, op.cit., 2997. L'A. definisce la delega "ambigua, confusa e reticente, frutto di una scelta precisa del legislatore delegante, ovvero sia quella di accodarsi alla giurisprudenza di legittimità degli ultimi anni, operando dei tagli e cucì di singoli affermazioni estrapolate dalle singole pronunce".

³⁰ In dottrina per un approccio critico al nuovo art. 10-bis si veda D. STEVANATO, *Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, I, 695 ss.; L. MIELE, *Abuso del diritto distinto dalle fattispecie di evasione*, in *Corr. trib.*, 2015, 243 ss. L'A. sottolinea che lo schema di d.lgs. consta sostanzialmente di tre Titoli: il primo concernente la disciplina dell'abuso del diritto, il secondo i reati tributari e il raddoppio dei termini di accertamento e il terzo il regime dell'adempimento collaborativo (cd. *compliance*). Da ultimo si veda F. Gallo, *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2015, 1315 ss., in cui l'Autore, dopo aver esaminato il testo della nuova disciplina, giunge alla conclusione che, "pur essendosi fatti passi avanti sul piano interpretativo, non si sono però risolti del tutto – né si potevano risolvere – i problemi definitori di un istituto che, per sua natura, richiede pur sempre una verifica della compatibilità della nuova normativa con la clausola generale antiabuso di derivazione costituzionale".

³¹ Per comodità del lettore si riporta, di seguito, l'art. 10-bis della l. 212/2000.

"1. Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali e indipendentemente dalle intenzioni del contribuente, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni.

Più precisamente, il legislatore delegato ha provveduto alla unificazione dei concetti di elusione e di abuso del diritto ed alla contestuale abrogazione dell'art. 37-bis del d.p.r. n. 600/1973.

Analizzando, brevemente, i contenuti del nuovo istituto si rileva che l'articolato e la relazione illustrativa configurano la disciplina dell'abuso del diritto come norma di chiusura del sistema che può trovare applicazione solo se i vantaggi fiscali non possono essere contestati utilizzando le altre disposizioni vigenti. In altri termini, se una fattispecie configura una frode, una simulazione o un'interposizione va perseguita con gli strumenti, anche penali, che l'ordinamento tributario già prevede, senza invocare l'abuso del diritto.

2. Ai fini del comma 1 si considerano:

a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato; b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

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

4. Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale, salvo che queste ultime non configurino un caso di abuso del diritto.

5. Il contribuente può proporre interpello preventivo per conoscere se le operazioni che intende realizzare costituiscano fattispecie di abuso del diritto. Con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, sono disciplinate le modalità applicative del presente comma. Fino all'emanazione del decreto, si applica il regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 19 giugno 1998, n. 259.

6. 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.

7. La richiesta di chiarimenti è notificata dall'amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, 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 dei sessanta giorni.

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

9. 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.

10. In caso di ricorso, i tributi o i maggiori tributi accertati, unitamente ai relativi interessi, sono posti in riscossione, ai sensi dell'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni e dell'articolo 19, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

11. I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni del presente articolo possono chiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito delle operazioni abusive i cui vantaggi fiscali sono stati disconosciuti dall'amministrazione finanziaria, inoltrando a tal fine, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo ovvero è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza all'Agenzia delle entrate, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.

12. In sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di altre disposizioni e, in particolare, di quelle sanzionabili ai sensi del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, e successive modificazioni.

13. Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie."

2. L'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, è abrogato. Le disposizioni che richiamano tale articolo si intendono riferite all'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, in quanto compatibili.

3. Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente presenta istanza di interpello ai sensi del regolamento del Ministro delle finanze 19 giugno 1998, n. 259. Resta fermo il potere del Ministro dell'economia e delle finanze di apportare modificazioni a tale regolamento.

4. I commi da 5 a 11 dell'articolo 10-bis della legge n. 212 del 2000 non si applicano agli accertamenti e ai controlli aventi ad oggetto i dritti doganali di cui all'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, che restano disciplinati dalle disposizioni degli articoli 8 e 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374, e successive modificazioni, nonché dalla normativa doganale dell'Unione europea.

5. Le disposizioni dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, hanno efficacia a decorrere dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del presente decreto e si applicano anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo.

Per quanto concerne la nozione di abuso, la stessa è sinteticamente enunciata nell'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, laddove si prevede che: "configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali e indipendentemente dalle intenzioni del contribuente, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti". Gli elementi costitutivi dell'abuso sono, invece, specificati all'interno del 2 comma dell'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, e sono: i) assenza di sostanza economica dell'operazione; ii) realizzazione di un vantaggio fiscale indebito; iii) il requisito che il vantaggio sia l'elemento essenziale dell'operazione.

Ciò che viene a rilievo, dall'analisi della nuova figura dell'abuso del diritto e dei presupposti costitutivi, è il conferente rinvio a quanto previsto nella Raccomandazione della Commissione del 6 dicembre 2012 sulla pianificazione aggressiva³².

La richiamata Raccomandazione della Commissione Europea indica diversi esempi di mancanza di sostanza economica. Il decreto delegato li ha riassunti nei seguenti due: la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità degli strumenti giuridici usati in normali logiche di mercato (art. 10-bis, comma 2, lett a).

Nello stesso tempo, è stata fornita una definizione di "vantaggi fiscali indebiti" desumendola dalla Raccomandazione predetta. In particolare, i vantaggi, per essere indebiti, devono essere fondamentali rispetto agli altri fini perseguiti dal contribuente e, soprattutto, in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento (art. 10-bis, comma 2, lett. b).

Nonostante tale ultimo riferimento, tuttavia, il decreto legislativo n. 128 del 2015 non sembra risolvere taluni dubbi³³, già avanzati all'indomani della pubblicazione della legge delega, che sorgono allorché si vada a riflettere intorno alle conseguenze pratiche derivanti dall'applicazione della novella norma.

Anzitutto, mentre la legge delega prevede, insidiosamente a dire il vero, il principio secondo cui la (presunta) operazione abusiva può aver tratto origine da operazioni economiche realizzate prevalentemente allo scopo di ottenere vantaggi fiscali indebiti, il decreto legislativo richiede il requisito dell' *essenzialità*, per nulla dirimente circa l'eventuale potere discrezionale che, di fatto, viene attribuito all'Amministrazione finanziaria.

Sul punto, il legislatore delegato avrebbe dovuto disporre che la causa dell'elusività dell'operazione potesse derivare da fini aventi *l'esclusiva* volontà di ottenere un vantaggio fiscale, limitando, in tal senso, il potere discrezionale dell'Amministrazione finanziaria³⁴.

³² Secondo la Raccomandazione, "Per determinare se la costruzione o la serie di costruzioni è artificiosa, le autorità nazionali sono invitate a valutare se presenta una o più delle seguenti situazioni: a) la qualificazione giuridica delle singole misure di cui è composta la costruzione non è coerente con il fondamento giuridico della costruzione nel suo insieme; b) la costruzione o la serie di costruzioni è posta in essere in un modo che non sarebbe normalmente impiegato in quello che dovrebbe essere un comportamento ragionevole in ambito commerciale; c) la costruzione o la serie di costruzioni comprende elementi che hanno l'effetto di compensarsi o annullarsi reciprocamente; d) le operazioni concluse sono di natura circolare; e) la costruzione o la serie di costruzioni comporta un significativo vantaggio fiscale, di cui tuttavia non si tiene conto nei rischi commerciali assunti dal contribuente o nei suoi flussi di cassa; f) le previsioni di utili al lordo delle imposte sono insignificanti rispetto all'importo dei previsti vantaggi".

³³ M. BEGHIN, *La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori*, in *Il Fisco*, 2015, 2207 ss. L'A. sottolinea come la definizione della sostanza economica si presenta un po' contorta; per tal ragione, sarebbe necessario chiarire meglio che la sostanza dell'operazione attiene al modo d'essere della forma giuridica prescelta, in assenza di valide ragioni economiche, rispetto all'obiettivo che il contribuente intendeva raggiungere.

³⁴ Sul punto si veda M. PROCCOPI, *La poco convincente riforma dell'abuso del diritto ed i dubbi di legittimità costituzionale*, op. cit., 759. L'A. rileva che, nel dibattito afferente i concetti di prevalenza ed esclusività del vantaggio fiscale indebito, la Corte Costituzionale francese ha assunto una posizione molto netta. Infatti, i giudici transalpini, con sent. 685 del 2013, hanno precisato che la modifica dell'avverbio *esclusivo* con quello *principale* produce l'effetto di attribuire un margine di apprezzamento importante all'Amministrazione finanziaria, mentre i principi contenuti nella Dichiarazione dei diritti dell'uomo (artt. 4, 5, 6 e 16) impongono al legislatore "di adottare disposizioni di legge sufficientemente precise e norme non equivocate al fine di proteggere le persone da interpretazioni contrarie alla Costituzione o dal rischio di arbitrio, senza che si debba riversare sull'autorità amministrativa o giudiziaria il compito di creare regole, compito che la Costituzione assegna solo alla legge".

Inoltre, altra autorevole dottrina³⁵ ha rilevato che, indipendentemente dagli sforzi fatti dal legislatore delegato, sarà difficile per il futuro eliminare del tutto il conflitto tra l'esigenza di certezza e la astratta nozione di abuso. In altri termini, data la inevitabile circolarità delle formule normative usate, l'Amministrazione finanziaria e i giudici avranno sempre il difficile problema di determinare concetti necessariamente astratti, di concretizzare le clausole generali e, conseguentemente, di disapplicare il regime giuridico formalmente applicabile sostituendo ad esso quello eluso individuato dal giudice.

Condivisibile appare, invece, la previsione secondo la quale non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente.

Conformemente alle indicazioni già fornite dalla legge delega, e a quanto sostenuto recentemente dal Supremo Collegio³⁶, sono definite ragioni economiche extrafiscali non marginali anche quelle che, pur non essendo alla base di operazioni produttive di una redditività immediata, sono comunque volte al perseguimento, nell'ambito dell'attività economica del contribuente, di finalità organizzative o gestionali.

Il contribuente, pertanto, dovrà farsi carico, ai sensi dell'art. 10-bis, comma 9, dello Statuto dei diritti del contribuente, di provare le ragioni extrafiscali ed il loro "peso" che hanno condotto all'operazione economica.

Si segnalano, altresì, ulteriori due profili che il legislatore delegato ha condivisibilmente affrontato e risolto, a vantaggio della certezza del diritto.

www.sfef.it

In primo luogo, è stato chiarito, sulla scorta di quanto già previsto dall'art. 37-bis del d.p.r. n. 600/1973, che " (...) i soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni del presente articolo possono chiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito delle operazioni abusive i cui vantaggi fiscali sono stati disconosciuti dall'amministrazione finanziaria, inoltrando a tal fine, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo ovvero è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza all'Agenzia delle entrate, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure (...)".

2.1 Le garanzie procedurali previste dalla nuova disciplina in tema di abuso del diritto

Per quanto concerne il punto di vista procedimentale, si rileva che il comma 6 dell'art. 10-bis citato ha previsto che l'abuso del diritto è accertato con apposito atto preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente da una richiesta di chiarimenti da fornire entro 60 giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile l'abuso del diritto. Inoltre, qualora l'Amministrazione finanziaria emani successivamente l'atto impositivo, specificamente motivato in relazione alla condotta abusiva, alle norme eluse e agli indebiti vantaggi, senza tener conto dei chiarimenti forniti dal contribuente, ne conseguirà la nullità dell'atto predetto.

A tal riguardo, si segnala, con riferimento al fatto 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,

³⁵ In tal senso si veda F. GALLO, *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, op. cit., 1332.

³⁶ Sul punto si veda Cass. 14 gennaio 2015, n. 439, ove è stato chiarito, facendo espresso riferimento all'art. 5 della l. n. 23/2014, che: " (...) nei processi di ristrutturazione e riorganizzazione aziendale integra gli estremi della condotta elusiva quella costruzione che, tenuto conto sia della volontà delle parti implicate che del contesto fattuale e giuridico, ponga quale elemento essenziale dell'operazione economica lo scopo di ottenere vantaggi fiscali, con la conseguenza che il divieto di comportamenti abusivi non vale ove quelle operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi d'imposta e manchi il presupposto dell'esistenza di un idoneo strumento giuridico che, pur se alternativo a quello scelto dalla parte contribuente, sia comunque funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico perseguito (...)".

segnatamente, indicando l'operazione congrua, che la Corte di Cassazione, con la sentenza del 27 marzo 2015, n. 6226, ha chiarito che è necessario condurre l'argomento della similitudine tra l'operazione elusiva e l'operazione elusa sul piano economico-giuridico. L'Ufficio impositore deve in altre parole individuare l'operazione alternativa, più lineare rispetto a quella concretamente effettuata, che il contribuente avrebbe dovuto effettuare per evitare la contestazione di elusione³⁷.

Inoltre, di rilevante importanza è la previsione contenuta nel comma 9 dell'art. 10-bis, laddove si prevede che il riparto dell'onere della prova tra Amministrazione e contribuente comporta che l'Amministrazione ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva e il secondo, a sua volta, ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali non marginali, fermo restando che la sussistenza di tale condotta non è rilevabile d'ufficio.

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 li 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.

2.2 La sanzionabilità amministrativa e l'irrelevanza penale della condotta abusiva

Inoltre, il decreto legislativo risolve anche l'annosa questione afferente la sanzionabilità amministrativa/penale dell'abuso del diritto, prevedendo, in modo sintetico, al comma 13 dell'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente che " (...) *le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie (...)*"³⁸. Sulla scorta di tale previsione, il Supremo Collegio, di recente, con sentenza del 6 marzo 2015, n. 4561, ha chiarito che " *il legislatore non ritiene gli atti elusivi quale criterio scriminante per l'applicazione delle sanzioni, che, al contrario, sono irrogate quale naturale conseguenza dell'esito dell'accertamento volto a contrastare il fenomeno dell'abuso del diritto. Del resto, non può ritenersi accoglibile la teoria circa la natura meramente procedimentale della norma antielusiva, che consentirebbe di escludere l'applicabilità delle sanzioni amministrative alle forme elusive. Nella sostanza, quindi, le sanzioni si applicano per il solo fatto che la dichiarazione del contribuente sia difforme rispetto all'accertamento*".

Sul punto, si condivide l'orientamento di autorevole dottrina³⁹ che sottolinea come, ragionando in questi termini, si finisce con l'equiparare, con riferimento all'irrogazione delle sanzioni tributarie amministrative, l'evasione sul fatto, l'evasione sul diritto e l'abuso. La conseguenza di tale ragionamento conduce alla mancanza, in effetti, di una previsione di gradualità dei carichi sanzionatori, perché, sulla base del testo di cui ad oggi si dispone,

³⁷ Cfr. M. BEGHIN, "Elusione", tassazione differenziale e impatto sulla motivazione degli avvisi di accertamento, in Corr. trib., 2015, 1827 ss.

³⁸ Cfr. A. GIOVANNINI, Note controcorrente sulla sanzionabilità dell'abuso del diritto, in Corr. trib., 2015, 823 ss.

³⁹ Il riferimento è a M. BEGHIN, La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori, op. cit., 2210.

non vi è alcuna differenza tra quel contribuente che abbia evaso ed il contribuente che abbia conseguito un risparmio fiscale indebito.

In altre parole, sembrerebbe trovarsi al cospetto di norme che, nonostante gli intenti, finiscono per accomunare gli evasori e gli elusori, senza distinzione tra chi ha nascosto al Fisco ricchezza concretamente generata, tra chi ha male interpretato una disposizione e chi, invece, ha generato vantaggi indebiti operando alla luce del sole.

La formulazione della neo-introdotta norma, tuttavia, mal si concilia, con l'art. 1 del D.Lgs. n. 128/2015, il quale sancisce le disposizioni introdotte avranno efficacia a decorrere dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del Decreto e che le stesse si applicheranno anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo. Da tale scelta legislativa deriverebbe, infatti, che il regime di maggior favore, ovvero la non sanzionabilità e, dunque, l'irrelevanza penale delle condotte abusive, si applicherebbe unicamente a quelle, anche antecedenti all'emanazione del Decreto, avverso le quali non sia ancora stato notificato l'avviso di accertamento. Rimarrebbero pertanto escluse dall'ambito operativo della norma tutte le condotte già oggetto di un atto impositivo notificato e potenzialmente ancora oggetto di procedimenti penali.

Il tema della sanzionabilità penale dell'abuso del diritto è stato ampiamente dibattuto e fortemente controverso, specie negli ultimi anni. Secondo l'indirizzo affermatosi nella più recente giurisprudenza di legittimità, le operazioni elusive potrebbero assumere rilevanza penale - in particolare, nel quadro del paradigma punitivo della dichiarazione infedele -, ma solo se contrastanti con specifiche disposizioni⁴⁰. Si è negata, invece, la punibilità della cosiddetta "elusione non codificata", sul rilievo che - anche alla luce di quanto affermato dalla Corte di giustizia dell'Unione europea (in particolare, nella sentenza Halifax) - in assenza di un preciso fondamento normativo, non potrebbe ritenersi sanzionabile la violazione del principio generale del divieto di abuso del diritto. L'introduzione di una disciplina positiva di tale ultima figura - conseguente all'attuazione dell'articolo 5 della legge delega - muta evidentemente i termini del dibattito, rendendo necessaria una puntuale presa di posizione da parte del Legislatore. La scelta adottata nel comma 13 del nuovo articolo 10-bis è stata quella di escludere la rilevanza penale delle operazioni costituenti abuso del diritto, quali descritte dalla norma generale del citato articolo, facendo salva, per converso, l'applicabilità ad esse delle sanzioni amministrative, ove ne ricorrano in concreto i presupposti (a cominciare dalla sussistenza dell'elemento psicologico richiesto ai fini della configurabilità di una violazione amministrativa tributaria, non necessariamente presente nell'operazione abusiva, che - per quanto si è visto - si qualifica come tale in rapporto al suo risultato oggettivo).

In dottrina è stato autorevolmente sostenuto che al legislatore delegato è sembrato che "l'esclusione della punibilità dell'abuso del diritto con sanzioni penali dovesse essere data per scontata, essendo essa la conseguenza ... della generale definizione che l'art. 5 della legge delega dà dell'abuso. Tale definizione infatti, per un verso, postula di per sé l'assenza del comportamento elusivo del contribuente di tratti riconducibili ai paradigmi, penalmente rilevanti, della simulazione, della falsità o, più in generale, della fraudolenza in senso naturalistico di cui all'art. 3 della legge n. 74 del 2000 e, per l'altro verso, imprime ... alla disciplina dell'abuso un indubbio carattere di residualità rispetto agli altri strumenti di reazione previsti dall'ordinamento tributario"⁴¹.

www.sfef.it

⁴⁰ Cfr. per tutte, tra le ultime Cass., sez. III, 6 marzo 2013-3 maggio 2013, n. 19100; Cass., sez. III, 12 giugno 2013-31 luglio 2013, n. 33187; Cass., sez. III, 20 marzo 2014-3 aprile 2014, n. 15186.

⁴¹ In tal senso si veda F. GALLO, *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, op. cit., 1339.

Le disposizioni dell'art. 10-bis "hanno efficacia a decorrere dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del presente decreto" e quindi, dalla data del 1° ottobre 2015, essendo tale decreto entrato in vigore il 2 settembre, "e si applicano anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo". Le disposizioni recanti la nuova disciplina tributaria dell'abuso del diritto sono destinate a esplicare effetto per le operazioni poste in essere dalla data del 1° ottobre 2015 per effetto del principio *tempus regit actum*, ossia del principio di irretroattività della legge sopravvenuta di cui all'art. 11 delle disposizioni preliminari del codice civile. Per contro, la disposizione del comma 1, recante la statuizione di irrilevanza penale delle operazioni abusive, è destinata a esplicare effetto, oltre che per le nuove operazioni abusive poste in essere dalla data del 1° ottobre 2015, anche per quelle poste in essere prima di tale data per il principio di retroattività della legge penale più favorevole sancito dall'art. 2 del cod. penale⁴².

⁴² Cfr. Cass., 1 ottobre 2015, n. 40272.

