



Università  
Ca' Foscari  
Venezia

Corso di Laurea magistrale  
(ordinamento ex D.M. 270/2004)  
in Amministrazione, finanza e controllo

Tesi di Laurea

—

Ca' Foscari  
Dorsoduro 3246  
30123 Venezia

# Abuso del diritto tributario: analisi e riflessioni della nuova disciplina antielusiva

## **Relatore**

Ch. Prof. Maurizio Interdonato

## **Correlatore**

Ch. Prof. Gianluca Sicchiero

## **Laureando**

Nicola Falcade  
Matricola 833378

## **Anno Accademico**

**2015 / 2016**



*Un enorme grazie alla mia famiglia ed a tutti i miei amici per avermi sempre supportato in questo percorso, che certamente non sarebbe stato lo stesso senza di loro.*

*Un pensiero particolare a Sara, che mi ha incoraggiato in tutti questi anni, standomi sempre vicina.*

*Un ringraziamento di cuore a mio nonno Guido, a cui dedico questo traguardo.*

*Infine, ringrazio il prof. Interdonato per il supporto fornitomi durante la stesura del presente lavoro.*



# **INDICE**

INTRODUZIONE.....	1
1. CONSIDERAZIONI PRELIMINARI SULL'ABUSO DEL DIRITTO .....	3
1.1 Introduzione al concetto di abuso del diritto .....	3
1.2 L'abuso del diritto nell'ordinamento europeo.....	6
1.2.1 Analisi dei casi <i>Emsalnd-Stärke</i> , <i>Halifax</i> e <i>Part Service</i> , <i>Cadbury-Schweppes</i> e <i>Kofoed</i> .....	7
1.3 Il percorso dell'abuso del diritto nell'ordinamento italiano.....	19
1.3.1 Periodo ante art. 10 della Legge n. 408 del 1990 .....	20
1.3.2 L'articolo 10 della Legge n. 408 del 1990 e l'articolo 37-bis del D.P.R. n. 600 .....	22
1.3.3 Il principio anti abuso secondo le interpretazioni della Corte di Cassazione .....	27
1.3.4 Il principio anti abuso derivante dalla diretta applicazione del suddetto principio comunitario .....	29
1.3.5 Il principio anti abuso derivante dai principi della Costituzione.....	32
1.3.6 Prospettive di riforma ed il disegno di legge delega .....	35
1.4 Alcune brevi considerazioni sul concetto di abuso del diritto ed elusione fiscale ..	38
2. LA NUOVA DISCIPLINA DELL'ABUSO DEL DIRITTO.....	43
2.1 Introduzione .....	43
2.2 L'articolo 5 della delega fiscale n. 23 dell'11 marzo 2014.....	45
2.3 L'articolo 10-bis (Legge 212/2000): introduzione alla definizione dei caratteri della nuova fattispecie.....	57
2.3.1 La definizione di abuso del diritto nel nuovo art. 10-bis.....	61
2.3.2 Le cause di giustificazione e la libertà di scelta del contribuente .....	69
2.3.3 Alcune brevi riflessioni sulla nuova fattispecie abusiva .....	76
2.4 L'articolo 10-bis (Legge 212/2000): disposizioni procedurali della nuova fattispecie .....	80
2.4.1 L'interpello antiabuso e disapplicativo .....	81
2.4.2 Il contraddittorio preventivo obbligatorio endoprocedimentale.....	89
2.4.3 La motivazione "rinforzata" dell'avviso di accertamento ed il riparto degli oneri della "prova" .....	94

2.4.4	La non rilevabilità d'ufficio dell'abuso del diritto e le possibili scelte difensive del contribuente .....	99
2.4.5	La reazione dell'Amministrazione finanziaria all'abuso del diritto: l'inopponibilità ed il disconoscimento dei vantaggi.....	103
2.4.6	Analisi e riflessioni del regime sanzionatorio previsto dall'art. 10-bis....	107
2.4.7	Cenni ad ulteriori aspetti della nuova disciplina dell'abuso del diritto....	119
<b>3.</b>	<b>APPLICAZIONE DELLA NUOVA DISCIPLINA DELL'ABUSO DEL DIRITTO ALLE OPERAZIONI DI SCISSIONE E TRASFORMAZIONE.....</b>	<b>125</b>
3.1	Introduzione .....	125
3.2	Caratteristiche generali delle operazioni di scissione .....	126
3.2.1	Profili fiscali dell'operazione di scissione.....	127
3.3	Scissione ed elusione fiscale .....	127
3.3.1	Operazioni di scissione e successiva cessione di quote ed elusione .....	130
3.3.2	Operazioni di scissione non proporzionale ed elusione .....	134
3.4	Operazioni di scissione e valide ragioni extrafiscali non marginali.....	140
3.4.1	Caratteristiche generali delle valide ragioni extrafiscali non marginali...	141
3.4.2	Esemplificazioni delle possibili valide ragioni extrafiscali non marginali .....	142
3.5	Considerazioni preliminari sull'operazione di trasformazione .....	144
3.5.1	Profili fiscali generali ed elusione .....	145
3.5.2	Elusività della trasformazione da S.p.a. in S.r.l. agricola.....	146
	<b>CONCLUSIONI .....</b>	<b>153</b>
	<b>Bibliografia .....</b>	<b>157</b>

## **INTRODUZIONE**

L'abuso del diritto (*alias* elusione fiscale), a causa della sua valenza interpretativa e dei suoi tratti necessariamente non perfettamente definibili, rappresenta una materia che per definizione determina incertezza tra gli operatori. Essa, infatti, si colloca in una zona grigia che rappresenta una sorta di linea di confine tra l'area dei comportamenti leciti, realizzabili dal contribuente per organizzare la propria attività nella maniera più congeniale da un punto di vista economico-imprenditoriale, e l'area in cui l'Amministrazione finanziaria ha il potere ed il dovere di contrastare tutte quelle condotte che determinano un risultato indebito, ossia contrario ai principi dell'ordinamento ed alla *ratio* delle leggi. Infatti, nonostante il nostro ordinamento rappresenti un cosiddetto sistema di *civil law*, all'interno del quale, e con specifico riferimento al sistema tributario, i diritti e gli obblighi del contribuente, i poteri ed i doveri dell'Amministrazione finanziaria, nonché i vari divieti da rispettare sono tutti predeterminati e codificati *ex ante*, sono comunque presenti delle zone disciplinate da criteri valutativi o da disposizioni che lasciano ampi margini di interpretazione agli operatori (es. questioni legate ad operazioni tacciate di "antieconomicità", ecc.). È evidente che in tali ambiti le incertezze, il dibattito interpretativo ed il contenzioso risultano molto elevati. L'abuso del diritto, tuttavia, rappresenta il fulcro generale di tutte queste situazioni, nonché la figura determinante per stabilizzare, da un punto di vista concettuale ed applicativo, l'interpretazione di tutti questi casi. Da un punto di vista generale, infatti, abuso del diritto ed elusione fiscale disciplinano le medesime condotte, ossia tutti quei comportamenti che, pur non violando espressamente alcuna disposizione dell'ordinamento, realizzano dei vantaggi non voluti dal legislatore, o in altri termini non previsti, non suscettibili di tutela. Ecco, dunque, che tale materia si colloca in quel vacillante confine in cui, da un lato il contribuente è libero di organizzare la propria attività nella maniera a lui più favorevole, anche da un punto di vista fiscale, per effetto della libertà di iniziativa economica sancita dall'art. 41 della Costituzione, dall'altro l'Amministrazione finanziaria deve agire allo scopo di evitare che il contribuente oltrepassi il lecito risparmio d'imposta. L'Amministrazione, quindi, deve controllare che non vengano utilizzati stratagemmi apparentemente legittimi, ma che in concreto sfruttino delle falle dell'ordinamento, degli aspetti non espressamente disciplinati dalle

disposizioni, abusando di alcune zone grigie del sistema. In altre parole, l'Amministrazione deve reprimere tutti quei comportamenti che determinano un certo vantaggio che il legislatore non avrebbe permesso di conseguire qualora avesse disciplinato in maniera precisa e dettagliata ogni singolo aspetto di tali azioni. L'abuso del diritto, dunque, oltre a rappresentare una fondamentale norma di chiusura del sistema applicabile in tutti quei casi di "zone d'ombra normative" presenti nell'ordinamento, funge da spartiacque tra tutto ciò che può essere definito come lecito e ciò che, invece, può essere contestato dall'Amministrazione finanziaria. Risulta evidente, per quanto detto, come il concetto di abuso del diritto sia connesso anche ai principi di buona fede e correttezza presenti in ogni ordinamento.

Nel presente elaborato verrà analizzato il tema dell'abuso del diritto, con specifico riferimento sia al contesto europeo, ossia focalizzando l'attenzione sulle pronunce della Corte di Giustizia europea, sia al contesto domestico.

In particolare, nel primo capitolo, dopo aver esposto i concetti più generali dell'abuso del diritto, si verificherà il significato ad esso attribuito all'interno di alcune celebri sentenze della Corte di Giustizia europea. Successivamente, spostando l'attenzione all'interno del nostro ordinamento, si effettuerà un rapido *excursus* storico in merito all'evoluzione di tale concetto. Nello specifico ci si soffermerà sui diversi interventi del legislatore domestico finalizzati a reprimere i comportamenti elusivi ed abusivi, utilizzando sia specifiche disposizioni anti elusive e sia ricorrendo al principio del divieto di abuso del diritto.

Nel secondo capitolo si analizzerà dettagliatamente la nuova disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale definita dall'art. 10-bis della Legge 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), anche con riferimento alla precedente norma antielusiva (art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973) ed al principio dell'abuso del diritto di matrice giurisprudenziale. Il capitolo tratterà nella prima parte gli aspetti definitori della nuova disciplina, mentre nella seconda gli aspetti procedurali ed il regime sanzionatorio previsto dal legislatore.

Nel terzo capitolo, mediante l'analisi di alcuni pareri del soppresso Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive e di alcune risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate riguardanti alcune operazioni di scissione e trasformazione, si verificherà l'impatto della nuova disciplina anti abuso a dei casi concreti, nonché se tale novella legislativa comporterà dei cambiamenti a certi orientamenti passati.

# **1. CONSIDERAZIONI PRELIMINARI SULL'ABUSO DEL DIRITTO**

## **1.1 Introduzione al concetto di abuso del diritto**

Nell'analizzare il tema dell'"abuso del diritto" necessariamente si affronta un argomento difficilmente inquadrabile ed assai eteromorfo. Tale espressione è spesso utilizzata con più di un significato ed in numerose situazioni diverse tra loro. In generale, focalizzando l'attenzione nell'ambito giuridico, si può definire l'abuso del diritto come un "*esercizio anomalo di un diritto*"<sup>1</sup> da parte del legittimo titolare. In estrema sintesi e senza pretesa di esaustività, tale espressione può essere ben rappresentata da tutti quei comportamenti che, pur rientrando nell'ambito di un diritto il cui esercizio è riconosciuto dall'ordinamento, si rivelano contrari alle finalità economico sociali per cui tale diritto è stato configurato e sono, quindi, vietati anziché meritevoli di tutela. Non può che stupire come ciò che dal punto di vista giuridico viene definito come "diritto" oppure "libertà" possa contemporaneamente divenire oggetto di "abuso".

Per questo motivo, negli anni Trenta del secolo scorso, si sviluppò una certa cultura giuridica per la quale si riteneva che l'abuso del diritto fosse un concetto etico sociale più che un concetto giuridico, onde per cui, colui che lo poneva in essere era passibile di biasimo ma non di una qualche sanzione giuridica. Solo in un secondo momento, grazie a continue elaborazioni dottrinali derivanti dall'analisi di numerose pratiche abusive sempre più sofisticate, i sistemi giuridici hanno cominciato ad esaminare e considerare tale figura, cessando di subirne passivamente gli effetti finanziari. L'evoluzione degli studi riguardanti tale materia ha fatto sì che oggi, il divieto di abuso del diritto, sia considerato una "*vera e propria espressione di civiltà giuridica*"<sup>2</sup>.

L'espressione "abuso del diritto" può essere definita alla pari di un ossimoro, caratterizzandosi per avvicinare due termini dal significato opposto: da un lato vi è il

---

<sup>1</sup> Lettieri, Marini, Merone, *L'abuso del diritto nel dialogo tra corti nazionali ed internazionali*, Napoli, 2014, 15.

<sup>2</sup> Commentario al Modello di Convenzione OCSE, paragrafo 9.5 (versione italiana).

diritto e dall'altro l'abuso. Il primo elemento è generalmente utilizzato per indicare una posizione di libertà e forza dell'individuo meritevole di tutela da parte dell'ordinamento, mentre il secondo è espressione di una situazione illecita di fronte alla quale l'ordinamento dovrebbe reagire mediante l'applicazione di strumenti sanzionatori e/o repressivi.

Si può constatare, inoltre, come proprio la diffusione all'interno dell'ordinamento di tutta una serie di posizioni giuridiche di vantaggio sia strettamente connesso con il concetto dell'abuso del diritto, in quanto in assenza di tali posizioni non potrebbe realizzarsi un suo abuso. Onde per cui, per la comprensione del tema dell'abuso del diritto, risulta necessario allineare i rapporti ed i comportamenti degli individui ai diritti ed ai limiti previsti dalle diverse disposizioni di legge. In effetti, ogni diritto, nonostante sia un'espressione di libertà e potere, è sottoposto ad una serie di limiti, che possono essere esplicitamente tipicizzati dall'ordinamento giuridico oppure ricavabili dal sistema normativo sociale<sup>3</sup>. Il sistema normativo, prevedendo la possibilità di esercitare un determinato diritto, implicitamente conferisce al soggetto la possibilità di poterne abusare (*"dove finisce il diritto, inizia l'abuso"*<sup>4</sup>). In questo caso, qualora sia la stessa disposizione a prevedere uno specifico limite, il suo superamento determina una condotta *contra lege*. Invece, la situazione dell'abuso del diritto si verifica quando un individuo esercita un diritto rimanendo all'interno dei limiti fissati individuati dalla legge stessa. Nonostante ciò, non tutte le forme di espressione del diritto sono da considerarsi legittime per il semplice fatto di essere manifestazioni di un diritto.

In un primo momento, il "diritto" oggetto della condotta abusiva è stato individuato come *facultas agendi* (diritto soggettivo), circoscrivendolo all'interno dell'*abus de droit*<sup>5</sup>. Esso, quindi, negli ordinamenti liberali della seconda metà dell'Ottocento, si riferiva principalmente all'esercizio di tutta una serie di libertà (individuali oppure collettive) nei rapporti economici. In questo contesto liberale vigeva il principio secondo cui, ciò che non era espressamente vietato era permesso e, perciò, il diritto soggettivo veniva riconosciuto a ciascun individuo come espressione della sua libertà. Non esisteva, quindi, alcuno spazio interpretativo e valutativo fra una disposizione di

---

<sup>3</sup> Lettieri, Marini, Merone, *L'abuso del diritto nel dialogo tra corti nazionali ed internazionali*, op.cit., 17.

<sup>4</sup> Deotto, *L'abuso del diritto non va confuso con l'evasione né con il legittimo risparmio d'imposta*, in *Corriere Tributario* 12/2013, 952.

<sup>5</sup> In questa prima fase il concetto di abuso viene indicato con l'espressione "abuso in senso stretto".

carattere generale ed il suo esercizio concreto, non attribuendo alcuna valenza giuridica all'abuso. Solamente con la crisi dell'ordinamento liberale, poté svilupparsi la moderna teoria dell'abuso del diritto in cui si attribuisce ad ogni diritto una certa finalità sociale e si individua un relativo abuso del diritto qualora l'esercizio di quel diritto risulti in contrasto con gli obiettivi etico sociali dell'ordinamento. Da questa constatazione si può desumere come, proprio per la presenza di interessi ulteriori, un diritto soggettivo è delimitato da una serie di limiti, sul superamento dei quali pone le basi una certa dottrina dell'abuso del diritto. Ecco quindi che il titolare di un diritto soggettivo è tenuto a rispettare alcuni principi morali, etici e giuridici e proprio nel rispetto di tali principi si salvaguarda da un relativo abuso, rimanendo conforme alla volontà dell'ordinamento.

In un secondo momento, invece, il “diritto” oggetto del comportamento abusivo è stato descritto come *norma agendi* collegandolo a *la fraude à la loi*. Quindi, possono essere abusate non solo delle posizioni di vantaggio, come nella prima fase di espressione del fenomeno, ma anche delle disposizioni normative. In questa fase storica si parla del cosiddetto “abuso in senso lato”. In questo caso non ci si riferisce alla circostanza in cui una *facultas agendi* viene posta in essere per scopi non meritevoli di protezione o in maniera eccessiva, bensì la frode alla legge sta ad indicare l'abuso di una *norma agendi*<sup>6</sup>. Tale espressione si riferisce all'aggiramento delle disposizioni giuridiche: l'individuo sfrutta la possibilità di poter decidere un determinato trattamento per i propri interessi, scegliendo tra le numerose opzioni messe a disposizione dall'ordinamento, ottenendo un risultato che il sistema non approva. L'elemento principale di tale abuso del diritto non è tanto il danno sociale quanto l'aggiramento della disposizione che l'individuo realizza.

Tale breve panoramica del concetto “generale ed astratto” di abuso del diritto può considerarsi riferibile in qualsiasi settore in cui esso stesso possa essere ricondotto. Infatti, l'abuso è tanto riscontrabile nel diritto sostanziale civile, quanto nel diritto processuale civile (il cosiddetto abuso del processo), ma anche nel diritto penale sostanziale ed, infine, nel diritto tributario.

Questa tesi analizzerà l'abuso del diritto con riferimento a quest'ultimo campo di applicazione. Inizialmente si valuterà lo sviluppo di tale fenomeno in un'ottica

---

<sup>6</sup> Piantavigna, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Torino, 2011, 20.

internazionale e nazionale, cercando di ricavarne una definizione più precisa e concreta e di comprendere il complesso percorso di questa figura dagli arbori fino ai giorni nostri.

## 1.2 L'abuso del diritto nell'ordinamento europeo

La Corte di Giustizia europea ha assunto un ruolo fondamentale e decisivo, in ambito europeo e, come si osserverà nel prossimo paragrafo, anche in ambito nazionale, nell'elaborazione del principio generale del divieto di abuso del diritto. Infatti, nonostante tale divieto risulti presente in numerose direttive comunitarie<sup>7</sup> e costituisca un principio generale immanente all'interno dell'ordinamento comunitario<sup>8</sup>, si deve alle numerose pronunce della Corte l'individuazione degli elementi definatori della clausola antiabuso. La Corte di Giustizia ha più volte affermato come i soggetti interessati *“non possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente”* delle disposizioni del diritto comunitario, in quanto tali norme non possono salvaguardare *“pratiche abusive, ossia operazioni o concatenazione di operazioni commerciali anormali effettuate non nell'ambito di ordinarie transazioni commerciali, ma unicamente allo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto comunitario”*<sup>9</sup>. Tali elementi definatori sono stati utilizzati dalla Corte per impedire l'attuazione di due particolari condotte abusive: da una parte le condotte dei soggetti

---

<sup>7</sup> A mero titolo esemplificativo, per quanto riguarda il divieto di abuso del diritto in ambito tributario, si segnala la Direttiva n. 90/434/CEE in cui all'articolo 11, n. 1, lettera a) afferma che *“Uno Stato membro può rifiutare di applicare le disposizioni dei titoli II, III e IV nel caso in cui risulti che l'operazione di fusione, di scissione, di conferimento d'attivo o di scambio di azioni abbia come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscale, inoltre il fatto che una delle operazioni non sia effettuata per valide ragioni economiche, quali la ristrutturazione o la razionalizzazione delle attività delle società partecipanti all'operazione, può rappresentare la presunzione che quest'ultima abbia come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscali”*; la Direttiva n. 90/435/CEE in cui all'art. 1, paragrafo 2 afferma che l'applicazione di tali disposizioni non pregiudicano l'impiego di norme nazionali o convenzionali finalizzate ad evitare frodi ed abusi; la Direttiva n. 2003/49/CE in cui all'art. 5 denominato “Frodi abusi” afferma che la Direttiva *“non osta all'applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali destinate ad impedire frodi o abusi”* inoltre nel successivo paragrafo specifica come qualora gli Stati membri individuino *“transazioni aventi come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali l'evasione o l'elusione fiscali, o gli abusi, possono non accordare i relativi benefici della direttiva o rifiutarne l'applicazione”*.

<sup>8</sup> Corte di Giustizia europea, sentenza 14 febbraio 2000, C-110/99, *Emsland-Stärke*.

<sup>9</sup> Come più volte affermato dalla stessa Corte nelle sentenze 11 dicembre 1977, C-125/76 *Cremer*; 3 marzo 1993, C-8/92 *General Milk Products*; 30 settembre 2003, C-373/97 *Diamantis*; 21 febbraio 2006, C-255/02 *Halifax*; 12 settembre 2006, C-196/04 *Cadbury Schweppes*; 5 luglio 2007, C-321/05 *Kofoed*.

finalizzate ad abusare delle disposizioni comunitarie al fine di sottrarsi alle norme interne dello Stato membro, mentre dall'altro lato le azioni realizzate aggirando le disposizioni del Trattato, per ottenere un vantaggio contrario agli obiettivi comunitari. Oltre a ciò, sempre in tema di divieto di abuso del diritto, la Corte si è più volte pronunciata sulla legittimità delle specifiche norme anti abuso degli Stati membri e la relativa applicazione ad opera delle Amministrazioni allo scopo di restringere o disapplicare la possibilità di esercitare dei diritti riconosciuti dai Trattati comunitari qualora siano esercitati abusivamente<sup>10</sup>. Nonostante quanto precedentemente affermato possa essere applicato in numerosi settori, non si può non affermare come l'individuazione di una serie di parametri per definire una condotta abusiva e l'elaborazione di una definizione generale di "abuso del diritto", riferibile anche ad altri contesti, sia attribuibile a numerose pronunce in ambito tributario.

### **1.2.1 Analisi dei casi *Emsland-Stärke*, *Halifax* e *Part Service*, *Cadbury-Schweppes* e *Kofoed***

Solitamente, la nascita del principio dell'abuso del diritto in ambito fiscale viene individuato con la sentenza *Emsland-Stärke*, un celebre caso di politica agricola riguardante un sistema, assolutamente privo di qualsiasi logica economica e le cui ragioni erano contrarie ai principi dell'ordinamento comunitario, di esportazione di prodotti a base di patate. In particolare, un'azienda tedesca, con l'obiettivo di beneficiare dei rimborsi normativamente previsti all'esportazione, trasferiva la merce in Svizzera (ovvero ad uno stato extra Unione Europea) da cui successivamente veniva inviata all'esportatore stesso, senza effettuare alcuna trasformazione o utilizzazione dei prodotti e servendosi degli stessi mezzi logistici di trasporto<sup>11</sup>. Per tali motivi, siccome le autorità tedesche non avevano concesso l'erogazione dei rimborsi, la questione era stata sollevata di fronte alla Corte di Giustizia europea.

In questo caso è il diritto comunitario ad essere stato abusato: qualora fosse stato indebitamente applicato avrebbe generato delle condizioni più favorevoli ai fini della normativa interna, che a sua volta doveva rispettare ed attuare le disposizioni comuni

---

<sup>10</sup> Si confrontino le sentenze sentenze 9 marzo 1999, C-212/97, *Centros* e 13 marzo 2007, C-524/04, *Thin Cap*.

<sup>11</sup> Meccanismo cosiddetto "U transaction".

europee riguardanti l'agricoltura. La Corte, al fine di evitare che un individuo potesse godere di una situazione di vantaggio abusando delle disposizioni dell'ordinamento europeo, ricorse al divieto di abuso del diritto e così per la prima volta si servì del cosiddetto “*abuse test*”<sup>12</sup>. In particolare, affinché un'operazione potesse qualificarsi come abusiva, dovevano ricorrere simultaneamente tre elementi: uno oggettivo, uno soggettivo ed uno procedurale<sup>13</sup>.

Quanto all'elemento oggettivo, “*la constatazione che si tratta di una pratica abusiva richiede, una serie di situazioni oggettive dalle quali risulti che, pur rispettando formalmente le condizioni previste dalla normativa comunitaria, l'obiettivo previsto dalla detta normativa non è stato conseguito*”. In questo caso risultava come fossero state create artificialmente le condizioni per ottenere i relativi benefici (i rimborsi), ovvero che la struttura commerciale creata era stata realizzata esclusivamente per l'ottenimento delle sovvenzioni, essendo priva di uno scopo economico.

L'elemento soggettivo, invece, veniva individuato nella “*volontà di ottenere un vantaggio finanziario in contrasto con le disposizioni comunitarie attraverso la creazione artificiosa delle condizioni necessarie per ottenerlo*”, mentre il requisito procedurale, relativo all'onere della prova, restava a carico dell'Amministrazione dello Stato competente.

Attraverso questa sentenza la Corte ha individuato il principio del divieto di abuso del diritto in ambito comunitario ed ha affermato l'esigenza di impedire il compimento di tutta una serie di condotte abusive, prive di finalità commerciali e non conformi allo spirito dell'ordinamento, definendole come circostanze in cui non esiste alcun diritto e che si manifestano come eccezioni al diritto comunitario.

Successivamente, altre pronunce della Corte di Giustizia europea si sono susseguite contribuendo al perfezionamento ed all'evoluzione del concetto del divieto di abuso del diritto. Nello specifico, si analizzeranno le sentenze *Halifax*, *Part Service*, *Cadbury-Schweppes* e *Kofoed*, che, sia pur riguardanti imposte e regimi tributari diversi, rappresentano degli elementi fondanti in tema di abuso del diritto.

---

<sup>12</sup> Lettieri, Marini, Merone, *L'abuso del diritto nel dialogo tra corti nazionali ed internazionali*, op. cit., 118.

<sup>13</sup> Corte di Giustizia, sentenza 14 dicembre 2000, C-110/99, *Emsland-Stärke*.

Mediante la sentenza *Halifax* pronunciata il 21 febbraio 2006, considerata il *leading case* dell'abuso del diritto in campo fiscale, la Corte di Giustizia europea è giunta alla definizione delle caratteristiche di una condotta abusiva. In realtà, attraverso l'espressione "orientamento Halifax", ci si riferisce a tre complesse sentenze pronunciate il medesimo giorno (il cosiddetto *Halifax Day*<sup>14</sup>), che rappresentano il culmine di anni di sviluppo di un concetto di legge europea di abuso<sup>15</sup>.

Il caso *Halifax* riguardava delle operazioni totalmente o parzialmente esenti IVA, compiute per ottenere un indebito vantaggio fiscale. L'imposta sul valore aggiunto costituisce una materia oggetto di politica fiscale comune europea, per cui la Corte di Giustizia è competente per quanto riguarda l'interpretazione della sopracitata imposta, mentre agli Stati membri è affidata la ricezione delle direttive all'interno del loro ordinamento.

La controversia riguarda l'applicazione e l'interpretazione della Sesta Direttiva europea<sup>16</sup>, avente come oggetto l'armonizzazione delle legislazione degli Stati membri relative all'imposte sulla cifra d'affari e per un sistema comune d'imposta sul valore aggiunto. Stante il fatto che tale Direttiva sancisce la tesi secondo cui un soggetto non è obbligato a scegliere, tra due operazioni alternative che gli vengono concesse, quella più onerosa, risulta interessante capire quale conformazione potesse assumere l'abuso nell'ambito delle imposte indirette.

Prima di analizzare la pronuncia della Corte di Giustizia risulta necessario descrivere brevemente i fatti concreti. *Halifax* era un istituto bancario che intendeva realizzare dei lavori di costruzione, in particolare quattro call center. Proprio per la sua natura, agiva in regime di esenzione Iva e, conseguentemente, era impossibilitata a recuperare, in tutto o in parte, l'imposta sugli acquisti effettuati da essa stessa. Per questo motivo realizzò una struttura artificiosa finalizzata esclusivamente alla detrazione dell'Iva: la banca finanziava diverse società controllate, ciascuna delle quali con una diversa partita Iva, a cui era consentito detrarre l'imposta sul valore aggiunto sugli acquisti.

---

<sup>14</sup> In particolare 21 febbraio 2006, C-419/02, *Bupa Hospitals*, 21 febbraio 2006, C-223/03, *University of Huddersfield* e 21 febbraio 2006, C-255/02, *Halifax*. Per quanto riguarda la complessità di queste situazioni, si evidenzia come il caso Halifax sia stato eccezionalmente trattato dalla Corte di Giustizia europea in composizione completa e che la relativa sentenza sia stata ritardata ed esposta in tre separate pronunce. Inoltre, le relative conclusioni esposte dall'avv. Generale Maduro ad aprile 2005 erano state inizialmente previste per febbraio.

<sup>15</sup> De La Feria R., *Prohibition of Abuse of (Community) Law: The Creation of a New General Principle of EC Law through Tax*, in *Common Market Law Review*, 2008, 395.

<sup>16</sup> N. 77/388/CEE del 17 maggio 1977.

Scopo dell'operazione, quindi, era imputare gli acquisti necessari per i lavori di costruzione alle società controllate (società artificiali prive di qualsiasi finalità produttiva o commerciale) anziché ad *Halifax*, cosicché da poter recuperare l'Iva altrimenti persa.

Nella sentenza la Corte affermò che il concetto di abuso nel campo dell'Iva presuppone la sussistenza di due condizioni:

- *perché possa parlarsi di un comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle disposizioni della Sesta Direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni*<sup>17</sup>;
- *deve altresì risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale. [...] il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove le operazioni di cui trattasi possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di vantaggi fiscali*<sup>18</sup>.

Per realizzare la fattispecie dell'abuso quindi, oltre al rispetto formale del contenuto della disposizione (in caso contrario si sfocerebbe nel campo della frode e dell'evasione fiscale), sono necessari un primo elemento di natura oggettiva (l'ottenimento di un vantaggio fiscale contrario allo scopo della norma, nel caso specifico la neutralità dell'Iva rispetto all'istituto bancario) ed un secondo elemento soggettivo, ma riscontrabile anche da una serie di elementi oggettivi, per cui lo scopo delle condotte oggetto di controversia siano essenzialmente finalizzate al raggiungimento di un vantaggio fiscale. Si evidenzia come, mentre nella sentenza *Emsland-Stärke* si affermava che il vantaggio fiscale debba configurare lo scopo esclusivo della condotta, in questa sentenza è sufficiente che sia essenziale, generando in questo motivo un'estensione del campo di applicazione della fattispecie.

In questo contesto, la Corte ha chiarito come, affinché si possa definire un comportamento come abusivo, sia fondamentale verificare la contrarietà dei vantaggi realizzati rispetto agli obiettivi del diritto comunitario e che, nonostante il rispetto formale delle norme vigenti, non sia stata rispettata la *ratio legis* sottostante.

---

<sup>17</sup> Sentenza *Halifax*, punto 74.

<sup>18</sup> Sentenza *Halifax*, punto 75.

Quest'ultimo aspetto risulta particolarmente importate in quanto identifica l'abuso come un esercizio di un diritto non rientrante negli scopi ammessi: la *ratio* della norma risulta "piegata" a motivazioni "eccedenti" rispetto a quelle desumibili dalle disposizioni di legge<sup>19</sup>. Tale aspetto è specificatamente ripreso dalla Corte di Giustizia al punto 80 della sentenza: "*Permettere ad un soggetto passivo di detrarre la totalità dell'IVA assolta a monte laddove, nell'ambito delle sue normali operazioni commerciali, nessuna operazione conforme alle disposizioni del sistema delle detrazioni della Sesta Direttiva o della legislazione nazionale che le recepisce glielo avrebbe consentito (oppure glielo avrebbe consentito solo in parte), sarebbe contrario al principio di neutralità fiscale e, quindi, contrario allo scopo del sistema*". Un'altra considerazione importante che risulta chiara da questa sentenza è che non vi è alcun collegamento automatico tra l'abuso del diritto e la semplice constatazione che il soggetto passivo abbia optato per il percorso meno oneroso, fra quelli previsti dall'ordinamento, per raggiungere il suo obiettivo<sup>20</sup>. Quindi, non esistendo alcuna coincidenza tra abuso e minimizzazione del carico fiscale, si dovrà valutare se le operazioni poste in essere violino lo spirito della norma o non siano conformi con la sua *ratio legis*.

Inoltre, la sentenza afferma come l'onere di verificare il reale contenuto delle operazioni controverse, al fine di individuare una condotta abusiva sulla base dei requisiti precedentemente citati, spetti al giudice nazionale. Inoltre, la sussistenza di un comportamento abusivo deve comportare solamente un obbligo di rimborso delle indebite detrazioni Iva, precludendo l'applicazione di una sanzione "*per la quale risulterebbe necessario un fondamento normativo chiaro e univoco*"<sup>21</sup>. Le operazioni che configurano un abuso risultano, inoltre, inopponibili all'Amministrazione finanziaria che deve convertire tali condotte affinché venga configurata la situazione che si sarebbe verificata senza le operazioni contestate.

Infine, attraverso questa sentenza ancora oggi citata dalla Corte di Cassazione nelle controversie riguardanti operazioni potenzialmente abusive, si conferma l'importanza del principio del divieto di abuso del diritto anche nel campo delle imposte

---

<sup>19</sup> Piantavigna, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, op. cit., 99.

<sup>20</sup> Ciò è riscontrabile nelle conclusioni alla sentenza dell'avv. Generale Maduro quando, al punto 85, ribadisce la libera facoltà dei contribuenti di poter organizzare i loro affari cercando di limitare il proprio carico fiscale.

<sup>21</sup> Sentenza *Halifax*, punto 93.

armonizzate. Tale principio è rappresentato come “un'indispensabile valvola di sicurezza per tutelare gli obiettivi delle disposizioni di diritto comunitario da un'applicazione formale basata solamente sulla loro letteralità<sup>22</sup>”.

Inoltre, è interessante analizzare brevemente un'ulteriore sentenza della Corte di Giustizia (21 febbraio 2008, *Part Service*, C-425/06), avente sempre ad oggetto l'imposta sul valore aggiunto, non solo perché attraverso la relativa pronuncia vengono confermate ed ampliate le argomentazioni in tema di abuso del diritto individuate dalla sentenza *Halifax*, ma perché fu la stessa Corte di Cassazione<sup>23</sup> a rivolgersi direttamente alla Corte di Lussemburgo.

Il caso di specie riguardava un'artificiosa operazione di leasing in cui mediante più contratti si frazionava il canone pagato dagli utilizzatori in due quote. Una quota, che corrispondeva alla restituzione del capitale, veniva assegnata come canone di leasing alla società di leasing e, perciò, sottoposta ad Iva; l'altra quota, relativa agli interessi, veniva corrisposta in esenzione di Iva (ai sensi dell'art. 10 del d.P.R. n. 633 del 1972) ad una società finanziaria facente parte dello stesso gruppo della prima. Tali operazioni, quindi, erano finalizzate alla mera riduzione della base imponibile ai fini Iva per effetto della contrazione dei canoni di leasing.

Innanzitutto, attraverso la pronuncia in questione, è stata confermata la sussistenza di una pratica abusiva in presenza di due elementi<sup>24</sup>:

- il vantaggio fiscale raggiunto deve essere contrario agli obiettivi della Sesta Direttiva;
- tale vantaggio deve rappresentare lo scopo essenziale delle operazioni realizzate.

La sentenza, pur ribadendo la definizione di abuso del diritto individuata dalla sentenza *Halifax*, ha sottolineato come il conseguimento di un vantaggio fiscale dalle operazioni controverse può non essere lo scopo esclusivo, bensì è sufficiente che sia quello essenziale. Per tale ragione, nella sentenza *Halifax*, data la constatazione che l'insieme delle operazioni realizzate erano finalizzate a realizzare esclusivamente un

---

<sup>22</sup> Conclusione dell'avv. Generale Maduro, *Halifax*, punto 74.

<sup>23</sup> Corte di Cassazione, 4 ottobre 2006, n. 21371.

<sup>24</sup> Sentenza *Part Service*, punto 58.

vantaggio fiscale, si sarebbe verificato solamente il superamento di una soglia limite e per tale ragione, in questo caso, l'abuso del diritto si individuerebbe a più forte ragione. Nella presente sentenza viene affermato, inoltre, che la sussistenza di ulteriori ragioni economiche non marginali o irrilevanti potrebbe rappresentare un impedimento alla configurazione dell'abuso, ma una volta appurata l'essenzialità del vantaggio fiscale “*nonostante, l'esistenza eventuale, per altro verso, di finalità economiche ispirate da valutazioni, per esempio, di marketing, di organizzazione e di garanzia*”<sup>25</sup> non si potrà non appurare l'abuso del diritto.

Sempre nella medesima sentenza la Corte ha ribadito come sia di competenza del giudice nazionale verificare se determinate condotte possano essere qualificate come abusive o meno. Inoltre, è stata individuata una serie di indizi che possono essere utilizzati dal giudice per qualificare, nella controversia in questione, un comportamento abusivo, come ad esempio la presenza di società appartenenti allo stesso gruppo, canoni di locazione di un valore di poco superiore al costo d'acquisto del bene, la mancanza di redditività, ecc. Infine, la Corte di Giustizia europea ha affermato come in alcune situazioni una serie di operazioni possano essere ricondotte ad un'unica prestazione, qualora non siano tra di esse indipendenti. Ciò si verifica quando si riscontra una certa connessione tra gli elementi tale da costituire oggettivamente un'unica operazione economicamente inseparabile, la cui frammentazione risulterebbe meramente artificiale.

Attraverso la sentenza *Cadbury Schweppes*, invece, si entra nell'ambito delle imposte dirette e quindi in un campo in cui gli Stati membri esercitano la propria piena sovranità, sempre rispettando tuttavia le disposizioni ed i principi dell'ordinamento comunitario. L'obiettivo della sentenza consisteva nel valutare se la normativa nazionale anti abuso fosse congrua con le libertà fondamentali dell'Unione Europea, in particolare con la libertà di stabilimento.

Prima di analizzare le conclusioni della Corte risulta necessario chiarire brevemente la situazione oggetto della pronuncia. La *Cadbury Schweppes*, società residente nel Regno Unito e capogruppo di una holding specializzata nel settore dolciario e delle bevande, controllava due società con sede in Irlanda. L'attività di queste ultime si

---

<sup>25</sup> Sentenza *Part Service*, punto 62.

concretizzava nella raccolta di risorse, che venivano poi messe a disposizione del gruppo. L'autorità del Regno Unito reputò di applicare, nel caso concreto, la legislazione sulle società controllate estere (SEC). Essa prevedeva che, in virtù del fatto che l'aliquota fiscale in Irlanda fosse inferiore a quella del Regno Unito, la società ivi residente doveva corrispondere la differenza tra l'imposta pagata all'estero e quella che avrebbe pagato qualora la società controllata fosse stata collocata in tale Stato.

In questo caso la Corte ha effettuato un'analisi ponendo in relazione tre diversi aspetti: la condotta del contribuente, la compatibilità delle disposizioni comunitarie in tema di abuso del diritto con le misure intraprese dallo Stato membro in questione, e l'individuazione di una serie di elementi necessari al giudice nazionale per poter appellarsi alla tutela del diritto comunitario, nei casi di aggiramento delle norme interne finalizzate alla repressione delle operazioni abusive<sup>26</sup>.

Risulta necessario sottolineare come, nonostante questa sentenza abbia ad oggetto delle imposte non armonizzate, non può essere contestato l'inserimento della Corte di Giustizia in un ambito di competenza esclusiva dei singoli Stati, in quanto i fatti del caso in questione riguardano condotte realizzate tra diversi stati membri (cosiddette operazioni transfrontaliere).

La Corte di Giustizia, sia pur confermando per i cittadini e le società di uno Stato membro il divieto di utilizzare abusivamente o fraudolentemente il diritto comunitario, in questa situazione ha affermato che l'instaurazione di una società in un diverso paese per beneficiare di una tassazione più favorevole non costituiva un abuso della libertà di stabilimento. È stata ribadita, quindi, la possibilità per il contribuente di optare, tra più percorsi a lui forniti, per quello meno impegnativo dal punto di vista fiscale, ma con una limitazione: si deve accertare che la struttura costituita al fine di beneficiare di una tassazione più favorevole non sia artificiosa, ma al contrario, sia finalizzata ad esercitare un'effettiva attività economica e commerciale<sup>27</sup>.

---

<sup>26</sup> Pistone, *Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale*, Milano, 2009, 317.

<sup>27</sup> Sentenza *Cadbury Schweppes*, punto 55 “[...] una restrizione alla libertà di stabilimento deve avere lo scopo specifico di ostacolare comportamenti consistenti nel creare costruzioni puramente artificiali, prive di effettività economica e finalizzate ad eludere la normale imposta sugli utili [...]”.

Secondo Beghin, l'espressione "costruzione di puro artificio" non coincide con "interposizione fittizia" o "simulazione", ma bensì con "di comodo": sta a indicare, quindi, che la creazione di quell'organizzazione non è destinata all'esercizio di un'attività d'impresa, e quindi non soggiace al rischio che tale attività comporta, ma bensì risulta essere finalizzata solamente al mero godimento. In altre parole, risulta una contrapposizione, destinata ad aggirare la norma, tra sostanza e forma.

In tale sentenza, la Corte di Giustizia ha definito gli elementi necessari affinché si possa identificare una condotta abusiva, che, gli Stati membri possono contrastare nel rispetto delle disposizioni comunitarie. Il primo requisito soggettivo consiste nell'ottenimento di un vantaggio fiscale, mentre il secondo di natura oggettiva è l'incompatibilità con le finalità sancite dai Trattati. Quest'ultimo elemento, di difficile individuazione, si riscontra nell'artificialità della struttura<sup>28</sup>.

Attraverso *Cadbury Schweppes*, la distinzione tra condotta abusiva e non abusiva risulta differente rispetto, ad esempio, a quella risultante dal caso *Halifax*. Infatti, mediante la sentenza *Cadbury Schweppes* si identifica nella creazione di strutture puramente artificiali destinate esclusivamente ad eludere l'imposta, ad eccezione nel caso in cui realizzino una crescita del mercato comune. In quest'ultima situazione, anche nel caso sussistano finalità esclusivamente fiscali, non potrà essere configurato l'abuso del diritto.

Infine, questa pronuncia ha sancito, in tema di rapporto tra ordinamento nazionale e ordinamento comunitario, come la Corte di Giustizia europea, "essendo l'unico interprete del diritto comunitario<sup>29</sup>", posseda un'area di intervento delimitata ai soli casi in cui vengano abusate delle disposizioni comunitarie, affidando ai giudici degli Stati membri le valutazioni riguardanti eventuali abusi delle disposizioni nazionali. Da ciò deriva che la Corte, qualora venga chiamata a pronunciarsi a riguardo di un'operazione potenzialmente abusiva, non applicherà direttamente le disposizioni comunitarie, ma altresì dovrà solamente controllare che le norme interne anti abuso siano coerenti e rispettino le libertà fondamentali individuate dall'ordinamento europeo.

---

<sup>28</sup> Tale caratteristica deve essere dimostrata da una serie di elementi oggettivi come, nel caso specifico, l'insediamento di locali adibiti allo svolgimento dell'attività economica, strutture commerciali, personale vario, ecc.

<sup>29</sup> Pistone, *Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale*, op. cit., 317.

La sentenza *Kafoed* si riferisce alla direttiva 90/434/CE<sup>30</sup> ed in particolare all'articolo 11.1.a che consente l'applicazione della normativa interna, per quanto riguarda le imposte dirette, nei casi in cui le operazioni poste in essere, disciplinate dalla sopra menzionata direttiva, risultassero abusive. Nel caso di specie, si trattava di una distribuzione di utili realizzata in stretta concomitanza ad un trasferimento transfrontaliero di quote societarie. L'Amministrazione intendeva equiparare la distribuzione ad un pagamento in contanti delle relative quote, facendo sì, in questo modo, che l'operazione risultasse fiscalmente più gravosa per i soggetti coinvolti.

Tale sentenza ha come oggetto la trasposizione di una disposizione comunitaria anti abuso, riguardante dei tributi non armonizzati, all'interno del campo nazionale. In tale norma è ribadita l'impossibilità per i contribuenti di abusare delle normative, riguardanti le imposte sui redditi, tutelate dal diritto comunitario. A differenza delle altre pronunce, però, in questo caso la Corte di Giustizia non ha specificato cosa si intendesse per "abuso", limitandosi a citare l'eventuale anomalia delle transazioni quale elemento per identificare la contrarietà delle condotte alla *ratio legis*. Inoltre, di particolare importanza è la constatazione che il mancato esplicito recepimento all'interno del sistema normativo di uno Stato membro di una clausola anti elusione comunitaria (in questo caso la sopracitata direttiva) non consente agli Stati membri la possibilità di reprimere determinate condotte elusive mediante l'applicazione diretta del principio comunitario del "divieto di abuso del diritto". In caso contrario, ciò rischierebbe "*di frustrare l'obiettivo di armonizzazione della direttiva 90/434 e di minare la certezza del diritto da essa perseguita [...]. Inoltre, così facendo verrebbe pregiudicato anche il divieto di applicare direttamente a danno del singolo disposizioni di direttive non trasposte*"<sup>31</sup>. Quindi, il contrasto di tali condotte in mancanza di una precisa trasposizione nell'ordinamento interno di una clausola anti elusione sancita da una Direttiva, potrà essere effettuato solamente qualora il giudice nazionale individui la presenza, nell'ordinamento interno, di una norma che vieti e contrasti l'abuso del diritto, o eventualmente, di disposizioni che prevedano la tassazione di determinate condotte considerate abusive. In altre parole, "*spetta al*

---

<sup>30</sup> Relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni concernenti società di Stati membri diversi, garantendo che tali ristrutturazioni non siano osteggiate dalla normativa fiscale degli Stati membri.

<sup>31</sup> Conclusione dell'avv. Kokott J. alla sentenza *Kofoed*, punto 67.

giudice del rinvio verificare se, nella causa principale, ricorrano le condizioni per l'applicazione di tali disposizioni nazionali<sup>32</sup>.

Concludendo, attraverso tale sentenza, la Corte di Lussemburgo ha specificato che, per quanto riguarda le imposte non armonizzate, le Amministrazioni degli Stati membri non possono applicare automaticamente la clausola anti abuso di matrice comunitaria. Competerà, invece, al giudice nazionale controllare se nell'ordinamento interno sia stata recepita la disposizione comunitaria, oppure se siano presenti un principio o una norma nazionale finalizzati a contrastare gli abusi del diritto. In quest'ultimo caso, ovviamente, tali disposizioni dovranno essere coerenti con i principi e le finalità del principio comunitario abusato e dovranno essere valutate rispetto ad esso.

Infine, sempre in tema di applicabilità delle disposizioni comunitarie, è interessante segnalare brevemente la causa *3M Italia*, riguardante un caso di *dividend stripping*<sup>33</sup>, in cui la Corte di Cassazione si è rivolta alla Corte di Giustizia per chiedere se fosse possibile applicare direttamente i principi comunitari (non più una disposizione anti abuso derivante da una direttiva comunitaria come nella sentenza *Kafoed*) nell'ordinamento interno. In particolare, è stato chiesto se il principio del divieto di abuso del diritto sancito dalle sentenze *Halifax* e *Part Service* rappresenti un "principio fondamentale" dell'ordinamento comunitario solo per quanto riguarda i tributi armonizzati, oppure se valga anche per quelli non armonizzati<sup>34</sup>. Nella sentenza, la Corte di Giustizia ha negato la possibilità di considerare applicabile il principio comunitario anti abuso anche nel settore delle imposte non armonizzate per due ordini di motivi:

- innanzitutto, nel caso specifico "*i soggetti non si sono avvalsi o non si sarebbero potuti avvalere in maniera abusiva o fraudolenta di una disposizione del diritto dell'Unione Europea*<sup>35</sup>";

---

<sup>32</sup> Sentenza *Kofoed*, punto 47.

<sup>33</sup> Il *dividend stripping* configura un'operazione mediante la quale ad un soggetto residente viene concesso il diritto di usufrutto su azioni di società residente possedute da una società non residente.

<sup>34</sup> Corte di Cassazione, 3 novembre 2010, n. 22309.

<sup>35</sup> Sentenza *3M Italia*, punto 30.

- in secondo luogo, nella controversia in questione “*non è riscontrabile l'applicazione di una norma interna che determini una restrizione ad una delle libertà riconosciute dal Trattato dell'Unione Europea*”<sup>36</sup>.

Da queste brevi considerazioni è possibile affermare la regola secondo cui il principio del divieto di abuso del diritto nell'ambito dei tributi non armonizzati è utilizzabile solamente nei casi in cui dei soggetti realizzino delle condotte che abusino di una norma comunitaria, oppure nei casi in cui, nel tentativo di risolvere una controversia, l'applicazione di una disposizione nazionale determini la violazione delle libertà tutelate dal Trattato.

In conclusione, le sentenze esaminate, pur in molti casi citandosi le une con le altre, affrontano situazioni molto diverse fra loro, soprattutto per quanto riguarda l'ambito delle pronunce. Il caso *Halifax* si riferisce ad un contesto armonizzato, mentre le sentenze *Cadbury Schweppes* e *Kofoed* rispettivamente, l'una ad un contesto di assoluta competenza nazionale, l'altra ad uno parzialmente di competenza comunitaria. Sicuramente, mediante l'“orientamento Halifax” e la sentenza *Cadbury Schweppes*, la Corte di Giustizia ha sancito le caratteristiche dell'abuso del diritto, conferendogli un perimetro più dettagliato e funzionale al contrasto delle condotte potenzialmente abusive rispetto alle precedenti pronunce. Infatti, pur richiamando la struttura della sentenza *Emsland-Stärke*, si afferma che per l'individuazione di un'operazione abusiva non sia sufficiente solamente la presenza dell'elemento soggettivo, oggettivo e procedurale, bensì soprattutto la constatazione della contrarietà alla *ratio legis* della disposizione sottostante alla condotta in questione.

Il fatto che in numerosi punti sia della sentenza *Kofoed* che della sentenza *Cadbury Schweppes* venga citata la sentenza *Halifax*, potrebbe far ritenere che i principi da essa stabiliti si applichino anche in settori del diritto tributario diversi da quello della relativa pronuncia della Corte di Giustizia. Tuttavia, ad esempio, la sentenza *Kofoed*, pur ribadendo il divieto di abuso del diritto come un principio fondamentale dell'ordinamento comunitario, rifiuta la diretta applicazione della clausola anti abuso sancita, in quel caso dalla Direttiva n. 90/434/CEE, in assenza di una norma interna di recepimento. Quindi, nonostante la sentenza *Halifax* abbia elaborato un principio

---

<sup>36</sup> Sentenza *3M Italia*, punto 31.

comunitario generale, la Corte nelle seguenti pronunce ha limitato il suo campo di applicazione alle sole imposte armonizzate (accise, tributi doganali, Iva). Per quanto riguarda le imposte dirette, invece, vige un atteggiamento *self-restraint* in cui la Corte di Giustizia non si è mai esposta sul tema rifiutandosi di chiarire il significato di “condotta abusiva” in questo ambito di applicazione. Come precedentemente affermato, negando la possibilità di un uso diretto del principio anti abuso comunitario, competerà al giudice nazionale l'individuazione di una norma interna che abbia recepito la disposizione comunitaria, oppure l'esistenza di un principio interno finalizzato alla repressione delle operazioni abusive<sup>37</sup>.

Infine, le definizioni di abuso del diritto ricavabili dalle sentenze esaminate, possono realizzare un importante strumento di salvaguardia di un insieme di valori giuridici che gli ordinamenti degli Stati membri condividono con l'ordinamento comunitario. Tali valori possono essere sintetizzati dai seguenti tre principi<sup>38</sup>: il primo, il rispetto della certezza giuridica (*rule of law*), fondamentale affinché gli stessi diritti degli Stati membri vengano tutelati in modo omogeneo dall'ordinamento comunitario. Il secondo, il principio di legalità: l'applicazione del divieto di abuso del diritto garantisce, nel caso di aggiramento delle norme interne tramite l'utilizzo distorto della normativa comunitaria allo scopo di compiere l'operazione abusiva, una maggiore tutela al rispetto di tali disposizioni. Infine, il terzo: attraverso il principio del divieto di abuso del diritto si assicura la giusta imposizione; quest'ultimo aspetto riscontrabile negli ordinamenti interni attraverso il principio della capacità contributiva.

### **1.3 Il percorso dell'abuso del diritto nell'ordinamento italiano**

Dopo aver analizzato gli aspetti più generali del concetto di abuso del diritto e la relativa evoluzione interpretativa all'interno dell'ordinamento europeo ad opera della Corte di Giustizia, si ripercorreranno alcune delle più significative fasi dell'abuso del diritto in ambito tributario all'interno dell'ordinamento italiano, affinché si comprenda l'*iter* di tale disciplina dagli anni Ottanta alla definizione contenuta nella Legge delega n. 5291 del 2012.

---

<sup>37</sup> Sentenza 5 luglio 2007, C-321/05, *Kofoed*.

<sup>38</sup> Pistone, *Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale*, op. cit., 327.

Per comprendere la complessità del tema, nonché i numerosi interventi a riguardo, è fondamentale individuare i diversi aspetti che hanno caratterizzato, nelle varie fasi storiche, l'abuso del diritto, derivanti da una costante evoluzione giurisprudenziale, legislativa e dottrinale.

La ricostruzione dell'abuso del diritto risulterà alquanto non omogenea tra i vari periodi storici e la presenza di numerosi elementi discordanti tra le diverse fasi susseguitesì caratterizzerà l'evoluzione di tale concetto. Fondamentali risulteranno gli apporti delle Corti nazionali e soprattutto sovranazionali, e la constatazione di quanto l'ordinamento interno abbia tratto ispirazione dal diritto di fonte comunitaria.

La trattazione dell'argomento inizierà dapprima attraverso le prime fasi storiche in cui non esisteva una vera e propria clausola anti abuso né tantomeno un relativo orientamento verso questo tema. Tuttavia, si considera rilevante verificare come le medesime condotte controversie siano state affrontate mediante strumenti e soluzioni differenti. Solo in un secondo momento è possibile rilevare un certo riconoscimento dell'abuso del diritto in ambito tributario anche nell'ordinamento italiano.

### **1.3.1 Periodo ante art. 10 della Legge n. 408 del 1990**

Il primo periodo oggetto d'analisi si riferisce ad un arco temporale caratterizzato dall'assenza di una norma generale anti elusiva nonché dalla mancanza sia di un generale principio anti frode non scritto (data l'impossibilità di utilizzare l'istituto della frode alla legge, art. 1344 c.c., testimoniata dalle numerose pronunce della Corte di Cassazione<sup>39</sup>), sia di un principio ricavabile da altre disposizioni dell'ordinamento

---

<sup>39</sup> Relazione illustrativa al decreto legislativo recante “*Disposizioni sulla certezza del diritto tra fisco e contribuente*”, 2.

Si evidenzia tuttavia, senza pretesa di esaustività, che la possibilità di applicare l'art. 1344 c.c. (in base al quale è nullo per illiceità della causa il contratto posto in essere per eludere l'applicazione di una norma imperativa) per contrastare talune condotte rientranti nella cosiddetta elusione non codificata, è stata oggetto di numerosi e discordanti pareri sia da parte della Dottrina, sia della giurisprudenza. Infatti, se in una prima fase la possibilità di utilizzare tale strumento pareva precluso in quanto, tra le altre cose, si affermava come le norme tributarie non potessero essere reputate delle norme imperative, in una seconda fase gli addetti ai lavori affermavano la possibilità di utilizzare tale strumento civilistico per contrastare l'elusione non codificata (ad esempio, Corte di Cassazione, 29 settembre 2006, n. 21221). Tuttavia è bene evidenziare come l'uso di tale soluzione per contrastare l'elusione appare insufficiente ed eccessiva. Insufficiente perché l'Amministrazione finanziaria non riesce a recuperare l'imposta elusa, mentre eccessiva in quanto determina l'eliminazione del contratto concluso dalle parti, anziché una più opportuna riqualificazione ai fini fiscali del negozio concluso tra i contraenti, non intaccando i relativi effetti civilistici. A ciò si aggiunge che la Corte di Cassazione ha più volte affermato (Corte di

che determinasse l'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria o comunque il contrasto delle condotte controverse.

In questo contesto, solamente le condotte che venivano esplicitamente definite come elusive da una norma, e che quindi risultavano vietate da una specifica disposizione di legge, si consideravano fiscalmente illecite. Al contrario, qualora le operazioni non integrassero tali condizioni, l'elusione era definita semplicemente come “*sostituzione di un presupposto con un altro avente un trattamento fiscale più favorevole*<sup>40</sup>”, in molti casi considerata legittima e, quindi, non inopponibile al Fisco e fiscalmente efficace. Dal punto di vista fiscale, il Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR), caratterizzato da un'impostazione casistica, non permetteva all'Amministrazione la possibilità di riconfigurare un'operazione laddove la formale qualificazione definita dalle parti non coincidesse con l'effettiva sostanza economica del rapporto<sup>41</sup>. In altre parole, constatata l'impostazione casistica del TUIR, nonché per effetto della mancanza di un principio generale anti abuso o anti elusivo e di una disposizione di chiusura del sistema che contrastasse l'eventuale aggiramento delle norme, ciò che veniva garantito erano i principi della libera creatività delle forme e dell'intangibilità dell'autonomia negoziale. Inoltre, anche qualora all'interno dell'ordinamento erano presenti delle specifiche norme anti elusive, la loro applicazione poteva risultare alquanto ardua. Infatti, i contribuenti avvalendosi dell'articolo avente ad oggetto i contratti atipici (art. 1322 c.c.) realizzavano dei negozi che, nonostante nell'essenzialità configurassero un determinato contratto tipico, possedessero una causa tale da discostarsi da tali modelli e quindi sufficiente ad avere una propria autonomia. Con questo stratagemma l'eventuale applicazione della norma antielusiva specificatamente prevista per un determinato contratto tipico veniva meno. L'ordinamento italiano di allora si caratterizzava, quindi, per un'eccessiva rigidità fiscale: qualora una condotta non possedesse gli estremi per rientrare nell'area delle operazioni abusive né tantomeno configurasse un'operazione contraria ad una

---

Cassazione, sentenze n. 3620/1974, n. 5571/1981 e n. 20398/2005) che l'ordinamento tributario deve individuare al proprio interno rimedi alle ipotesi di elusione maggiormente rispondenti rispetto alle nullità civilistiche. Ciò è testimoniato non solo dalle scelte effettuate dal legislatore dagli anni Novanta in poi, ma anche dall'attenzione rivolta al principio del divieto di abuso del diritto per contrastare il fenomeno dell'elusione non codificata.

<sup>40</sup> Gallo, *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rassegna Tributaria* 6/2015, 1318.

<sup>41</sup> Questo a meno che non venisse contestata la simulazione del rapporto o mediante l'utilizzo in sede di accertamento di strumenti forniti dalle disposizioni fiscali.

specificazione interna anti elusiva, benché finalizzata alla frode della legge fiscale, doveva essere considerata legittima<sup>42</sup>.

Il legislatore fiscale per tentare di porre rimedio a tale situazione poteva agire utilizzando due differenti strumenti di intervento.

Il primo strumento consisteva nell'elaborazione di norme anti elusive specifiche volte a contrastare, di volta in volta, le singole condotte elusive poste in essere. Nello specifico, in questo caso, rimanendo salvaguardato il principio della libera creatività delle forme, i contribuenti ben potevano realizzare operazioni elusive attraverso la creazione di negozi atipici finalizzati ad ottenere guadagni d'imposta non apprezzati dall'ordinamento. Solo in un secondo momento, solamente quando il compimento di una determinata condotta fosse risultata iterata e le relative conseguenze economiche assunto proporzioni rilevanti, il legislatore interveniva *ex post* introducendo nell'ordinamento specifiche disposizioni anti elusive<sup>43</sup>.

Il secondo strumento prevedeva, pur mantenendo le specifiche disposizioni anti elusive presenti nell'ordinamento e quelle che di volta in volta fosse stato necessario introdurre, l'elaborazione di una norma anti elusiva di carattere generale. Essa doveva rappresentare una disposizione di chiusura del sistema normativo, intervenendo laddove il contrasto di determinate operazioni elusive non veniva realizzato da alcuna disposizione specifica.

### **1.3.2 L'articolo 10 della Legge n. 408 del 1990 e l'articolo 37-bis del D.P.R. n. 600**

Solamente negli anni Novanta il legislatore italiano decise di utilizzare il secondo strumento individuato nel paragrafo precedente, per contrastare le pratiche elusive. Le norme contenute nella Legge n. 408 del 1990 rappresentavano il connubio tra le

---

<sup>42</sup> Secondo Gallo, un ordinamento fiscale caratterizzato da una tale struttura, ha favorito nel corso di quegli anni la proliferazione di numerose operazioni aventi un elevato rischio di elusività, come ad esempio conferimenti di titoli societari produttivi di utili ad aziende stabilmente in perdita, operazioni di *leveraged buy out*, ecc.

<sup>43</sup> Questo *modus operandi* è possibile riscontrarlo nel contrasto delle cosiddette "bare fiscali", in cui l'acquisizione o l'integrazione di società con ingenti perdite ed ormai inattive erano finalizzate solamente per beneficiare, ai fini fiscali, del riporto delle perdite stesse. In questi casi, ad esempio, solamente quando la proliferazione di queste pratiche nonché i relativi danni all'erario assunsero dimensioni preoccupanti, il legislatore intervenne mediante l'introduzione di specifiche disposizioni anti elusive.

disposizioni individuate dalla Direttiva comunitaria n. 434 del 23 luglio 1990<sup>44</sup>, data la coincidenza della materia trattata, l'identità di alcune espressioni nei due differenti testi nonché dalla stretta vicinanza temporale delle due misure<sup>45</sup>, e la concezione di elusione che nel corso degli anni si era sviluppata all'interno dell'orientamento italiano.

L'art. 10 della sopracitata legge disponeva, quantomeno nella sua ultima versione, che l'Amministrazione finanziaria possedeva la facoltà di disconoscere i vantaggi tributari realizzati attraverso operazioni di cessione di crediti, concentrazione, liquidazione, scorporo e riduzione del capitale, valutazione di partecipazioni, trasformazione, cessione o valutazione di valori mobiliari qualora siano compiute *“senza valide ragioni economiche ed allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta”*<sup>46</sup>. Il legislatore, quindi, individua tre elementi che devono sussistere affinché si possa applicare tale disposizioni e che, di conseguenza, caratterizzano una condotta elusiva, ovvero:

- l'assenza di valide ragioni economiche;
- il risparmio d'imposta come obiettivo esclusivo;
- un comportamento fraudolento nel mettere in atto l'operazione controversa.

Tale disposizione risultò particolarmente innovativa non solo perché per la prima volta venne introdotto il concetto delle valide ragioni economiche che, come vedremo nel proseguo dell'elaborato, assumerà il ruolo di principio fondamentale nelle norme anti elusive future, ma altresì in quanto, mentre l'applicazione di disposizioni anti elusive specifiche riguardanti operazioni singole presupponeva un'attuazione automatica qualora si fosse verificato il caso disciplinato, in questo caso spetterà all'Amministrazione finanziaria valutare se le varie situazioni controverse realizzino i tre elementi sopra indicati e quindi, solo successivamente, applicare la norma in questione. Il legislatore, tuttavia, spinto dal timore di attribuire in questo modo all'Amministrazione finanziaria un potere eccessivo, ha limitato tale facoltà alle sole determinate operazioni individuate dall'articolo. Così facendo l'impianto normativo ha perso la sua aspirazione di rappresentare uno strumento anti elusivo di carattere

---

<sup>44</sup> Riguardante il regime fiscale comune da applicare alle fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni concernenti società di Stati membri diversi.

<sup>45</sup> La norma interna, infatti, è del 29 dicembre 1990.

<sup>46</sup> Art. 10, comma 1, della Legge n. 408/1990.

generale, ridimensionato alle sole operazioni societarie individuate dal legislatore. Oltre a ciò, ulteriori pecche resero piuttosto problematica l'applicazione di questa norma che si rivelò ben presto inadatta quale strumento di contrasto alle pratiche elusive. In particolare, soprattutto le espressioni "fraudolentemente" ed "allo scopo esclusivo" risultarono inadatte alla finalità della norma, oltre a destare rilevanti perplessità sull'effettivo significato da attribuire ad esse. Per quanto riguarda il primo termine, in un primo momento venne considerato alla stregua delle considerazioni che i penalisti rivolgevano ai reati di "truffa", di "false comunicazioni ai soci" o di "frode fiscale". Solo successivamente venne interpretato, coerentemente con i caratteri dell'elusione, attraverso l'*agere in fraudem legi* (ovvero *la fraude à la loi* analizzata nel paragrafo 1.1), specificando come tale avverbio non aggiunga alcun significato desumibile dall'accezione penalistica del raggio o dell'artificio<sup>47</sup>.

Benché la Direttiva indicasse come la finalità di eludere potesse configurare solamente "lo scopo principale", il testo dell'articolo 10 indica che lo scopo debba essere "esclusivo". La stessa Dottrina affermava come tale termine doveva essere interpretato secondo il proprio significato letterale<sup>48</sup> e la stessa Corte di Cassazione, ribadendo questo concetto, affermava come lo scopo esclusivo debba costituire "*l'unica ragione d'essere degli atti realizzati dal contribuente*"<sup>49</sup>. Ciò determinò significative restrizioni alla possibilità per l'Amministrazione finanziaria di contrastare le pratiche elusive ricorrendo a tale disposizione. Infatti, il contribuente, dimostrando che la sua condotta benché finalizzata ad ottenere fraudolentemente un risparmio d'imposta sia stata realizzata anche per altri scopi, avrebbe reso inapplicabile la norma in questione.

Concludendo, nonostante queste limitazioni, tale disposizione rappresentò una prima definizione di elusione, qualificando come fiscalmente illecite tutte quelle condotte che, pur rispettando il tenore letterale delle norme, contrastavano il senso, gli interessi tutelati e la finalità di esse. Da questo momento si iniziò a considerare l'elusione come un fenomeno, che "*pur impiegando strumenti normativi leciti, [...] è finalizzato a violare i principi dell'ordinamento tributario, per cui risulta come fenomeno illecito*"<sup>50</sup>.

---

<sup>47</sup> Secit, delibera n. 105/94 del 5 luglio 1994.

<sup>48</sup> Tabellini, *Fusioni di società ed elusione fiscale*, in *Rassegna Tributaria* 3/1994, 1161.

<sup>49</sup> Corte di Cassazione, 15 novembre 2000, n. 14776.

<sup>50</sup> Corte di Cassazione, 29 luglio 2004, n. 14515.

L'occasione per superare le difficoltà e le lacune sopra menzionate si ebbe quando, durante l'anno 1996, fu realizzata un'importante opera di riforma organica del sistema tributario nazionale<sup>51</sup> indirizzata anche alle operazioni indicate nell'articolo 10 della Legge n. 408 del 1990. In particolare, in un punto della riforma, si delegava il Governo ad ottemperare una revisione dei criteri di individuazione delle condotte di natura elusiva previste nella legge sopra richiamata. Tale revisione doveva essere finalizzata all'ottenimento di un'efficace coordinamento con le disposizioni del testo unico delle imposte sui redditi, con le disposizioni riguardanti le operazioni straordinarie e con la disciplina delle operazioni transfrontaliere. L'ambizione a contrastare più efficacemente le operazioni elusive più gravi rispetto alle precedenti soluzioni apparve subito evidente, ma contemporaneamente si evidenziò una certa difficoltà a voler adottare uno strumento di contrasto radicale. Infatti, venne sostanzialmente rielaborato un impianto normativo analogo a quello in vigore all'epoca dei fatti.

Venne così introdotto, abrogando la precedente disciplina anti elusiva, l'articolo 37-bis del D.P.R. n. 600, promossa come disposizione anti elusiva positiva di carattere generale. Rinviando al successivo capitolo l'analisi di alcuni aspetti di tale norma, soprattutto per confrontarla con la nuova disciplina dell'abuso del diritto (*alias* elusione), verranno successivamente descritti solamente le caratteristiche principali e più generiche dell'articolo 37-bis allo scopo di darne un primo inquadramento.

L'articolazione dell'articolo 37-bis è possibile suddividerlo in quattro sezioni: nella prima, comprendente i primi due commi, definiscono le operazioni inopponibili all'Amministrazione finanziaria; nella seconda, comprendente il terzo comma, vi è l'elencazione delle operazioni potenzialmente elusive; nella terza, riguardante i commi dal quattro al sette, è contenuta la disciplina degli aspetti procedurali dell'accertamento, mentre nella quarta ed ultima sezione, comprendente il solo ottavo comma, è regolamentato l'interpello disapplicativo.

Riportando il testo del primo comma, *“sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti ed i negozi [...] privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario ed a ottenere riduzioni*

---

<sup>51</sup> Legge n. 662 del 23 dicembre 1996, *“Misure di razionalizzazione della finanza pubblica”*, nello specifico si veda l'art. 3, comma 161, lettera g).

*d'imposte o rimborsi, altrimenti indebiti*”, è possibile individuare gli elementi affinché si possa parlare di operazione elusiva, ovvero:

- l'ottenimento di un beneficio, o meglio di un vantaggio fiscale, altrimenti indebito ovvero non spettante;
- l'aggiramento di un divieto o di un obbligo per ottenere risparmi o rimborsi fiscali sfruttando eventuali falle delle norme;
- l'assenza di valide ragioni economiche, cioè la mancanza di solide ragioni gestionali e/o economiche in grado di legittimare la condotta posta in essere.

Questi indicatori di elusività devono manifestarsi congiuntamente, vale a dire, che tale disposizione anti elusiva potrà essere applicata dall'Amministrazione finanziaria se e solo se verranno appurati tutti e tre gli elementi sopra indicati.

Rispetto all'articolo 10 della Legge n. 408 non compaiono le espressioni “fraudolentemente” ed “allo scopo esclusivo” che rispettivamente la prima aveva comportato rilevanti problemi di interpretazione, mentre la seconda, elemento determinante al fine di individuare una condotta elusiva, aveva generato numerose difficoltà di fornirne la prova. Permane, invece, l'indicazione delle “valide ragione economiche” mentre viene introdotto il concetto di “aggiramento” delle disposizioni. Un'ulteriore elemento significativo dell'articolo 37-bis riguarda l'introduzione del concetto di “inopponibilità”. Tale termine sta a segnalare che l'Amministrazione finanziaria possa, dopo aver qualificato una condotta come elusiva, disconoscere i vantaggi fiscali derivanti da essa, riqualficandoli come se ai fini fiscali fosse stata realizzata la condotta elusa. Rimangono invece validi ed efficaci, dal punto di vista civilistico, i negozi realizzati dal contribuente nei confronti sia dei soggetti terzi sia della stessa Amministrazione finanziaria. Queste brevi considerazioni sono ben riassunte nella Relazione Ministeriale al decreto che evidenzia come l'espressione “inopponibilità” rispecchi *“la valenza esclusivamente fiscale dell'elusione, dato che le conseguenze della condotta rimangono impregiudicate dal punto di vista civilistico”*<sup>52</sup>. Tuttavia, le disposizioni contenute nei primi due commi non posseggono una portata di carattere generale in quanto non trovano applicazioni in tutti i casi ma solamente all'interno delle operazioni tassativamente enunciate nel terzo comma<sup>53</sup>. Proprio per

---

<sup>52</sup> Relazione ministeriale allo “Schema di decreto del 12 settembre 1997” (D.Lgs. n. 358/1997).

<sup>53</sup> Per una precisa individuazione si veda l'art. 37-bis, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973.

questo motivo, nel corso degli anni a seguire, il legislatore ha più volte tentato di estenderne la portata anche ad altri ambiti.

Concludendo è possibile rilevare come l'articolo 37-bis del D.P.R. n. 600 abbia positivamente considerato tra le operazioni non opponibili all'Amministrazione finanziaria non solo quelle prive di valide ragioni economiche e finalizzate ad ottenere un risparmio d'imposta, ma altresì, quelle derivanti dall'aggiramento degli obblighi e divieti previsti dall'ordinamento, altrimenti indebiti. Inoltre, nonostante tale norma abbia tratteggiato il fenomeno dell'elusione fiscale in maniera più esaustiva rispetto alla precedente disposizione analizzata, limitando la sua applicazione esclusivamente alle condotte individuate dal terzo comma, ha di fatto, come l'articolo 10 della Legge n. 408, circoscritto il suo ambito di intervento. Anche in questo caso, quindi, i contribuenti poterono ingegnarsi nella costruzione di operazioni che, pur possedendo i requisiti dell'elusività, non rientrando nell'elenco del terzo comma, sarebbero rimaste fuori dal campo di applicazione dell'articolo 37-bis. Per l'ennesima volta, nonostante le premesse, risultò evidente la necessità, data la mancanza, di un unico principio generale anti elusivo all'interno dell'ordinamento italiano.

### **1.3.3 Il principio anti abuso secondo le interpretazioni della Corte di Cassazione**

Comprovata l'impossibilità dell'articolo 37-bis di rappresentare una disposizione anti elusiva di portata generale, la Corte di Cassazione, attraverso numerose sentenze, ha avviato un processo di individuazione di un principio generale anti abuso per poter colmare le lacune in tema di contrasto all'elusione, derivanti soprattutto dall'impossibilità di applicare la norma interna al di fuori dei casi tassativamente indicati nel terzo comma.

La Corte di Cassazione nelle sue pronunce ha affrontato due differenti situazioni: la prima riguardante l'insieme delle operazioni aventi ad oggetto le imposte armonizzate; la seconda caratterizzata da operazioni rientranti nell'ambito delle imposte sui redditi e quindi imposte non armonizzate. In quest'ultimo caso, inoltre, occorre distinguere il caso in cui le operazioni poste in essere fossero comprese nell'elencazione del comma tre dell'art. 37-bis, per le quali risulta applicabile, dunque, la disposizione anti elusiva

sancita dalla norma stessa, dal caso in cui le operazioni realizzate fossero estranee alla lista del sopracitato comma ed all'applicazione di qualsiasi altra norma anti elusiva specifica. La Suprema Corte inizialmente ha dovuto decidere, se dovessero considerarsi elusive solamente le condotte indicate nel terzo comma dell'articolo 37-bis e legittime quelle al di fuori dell'elenco, oppure se entrambe le situazioni dovessero considerarsi illegittime e quindi elusive. La Corte ha optato, correttamente, per la seconda alternativa ed ha continuato a contrastare le pratiche elusive "espressamente codificate" mediante le specifiche norme anti elusive espressamente previste. Le altre condotte potenzialmente elusive non tassativamente previste dall'ordinamento sono state, invece, contrastate attraverso l'applicazione di un generale principio anti abuso<sup>54</sup>. Per quanto riguarda le imposte diritte e quindi non soggette ad armonizzazione, tale principio di matrice giurisprudenziale è stato ricavato, non senza rilevanti perplessità, in un primo momento dalla diretta applicazione del principio del divieto di abuso del diritto espresso in ambito comunitario, in un secondo momento desumendolo dai principi costituzionali, in particolare l'art. 53 della Costituzione.

Per quanto riguarda le imposte armonizzate, invece, l'applicazione di un generale principio del divieto di abuso del diritto risulterebbe più agevole in quanto troverebbe fondamento nelle pronunce della Corte di Giustizia, così come evidenziato nei paragrafi precedenti<sup>55</sup>.

In questo elaborato verranno trattate gli aspetti principali e le problematiche relative all'introduzione di un principio generale del divieto di abuso del diritto per quanto riguarda le imposte non armonizzate.

---

<sup>54</sup> Beghin paragonò questo approccio ad un "*fulmine a ciel sereno*" in quanto la Corte di Cassazione attraverso numerose pronunce si era più volte opposta alla possibilità di contrastare tali operazioni, stabilendo che l'aggiramento di disposizioni fiscali allo scopo di ottenere vantaggi indebiti poteva essere contestato solamente attraverso un'esplicita previsione normativa.

<sup>55</sup> Si veda il paragrafo 1.2.1, in particolare la sentenza *Halifax e Kofoed*.

### 1.3.4 Il principio anti abuso derivante dalla diretta applicazione del suddetto principio comunitario

La Corte di Cassazione, in numerose sentenze<sup>56</sup> a partire dal 2006, ha iniziato a contrastare le condotte potenzialmente elusive mediante la diretta precipitazione nell'ordinamento italiano del principio del divieto di abuso del diritto plasmato dalla Corte di Giustizia europea.

Attraverso la sentenza n. 21221 la Corte ha sancito l'applicazione del principio anti abuso elaborato dalla Corte di Lussemburgo a tutti i settori dell'ordinamento. Tale principio può essere attribuito tanto al comparto delle imposte armonizzate tanto a quello delle imposte non armonizzate, ed in quest'ultimo caso, senza alcuna distinzione che le operazioni siano indicate o meno nel terzo comma dell'articolo 37-bis. Sembra possibile affermare che, secondo la Corte di Cassazione, la tassativa individuazione delle operazioni all'interno del sopracitato articolo abbia una funzione solamente esemplificativa, mentre i primi due commi configurino la mera applicazione del principio comunitario del divieto di abuso del diritto nell'ordinamento interno.

In particolare la Corte di Cassazione afferma come, l'estensione di tale principio alle imposte dirette e quindi non armonizzate, anche in assenza di una disposizione interna che lo recepisca, sia giustificata dal fatto che, sebbene Stati membri dispongano di una competenza esclusiva in riferimento a tale ambito, *“tale competenza deve essere esercitata rispettando le libertà fondamentali ed i principi contenuti nel Trattato CE<sup>57</sup>”*.

A sostegno di questo orientamento giurisprudenziale, la successiva pronuncia n. 22023 rileva come l'affermazione all'interno dell'ordinamento di un principio generale anti abuso non risulti in contrasto con la sopravvivenza all'interno di esso di specifiche disposizioni anti elusive. Anzi, risulta possibile osservare un *“ribaltamento”* del rapporto tra il principio e le singole norme, dal momento in cui quest'ultime *“non sono*

---

<sup>56</sup> Si vedano tra le altre Corte di Cassazione, 5 maggio 2006, n. 10353; Corte di Cassazione, 29 settembre 2006, n. 21221; Corte di Cassazione, 13 ottobre 2006, n. 22023; Corte di Cassazione, 16 gennaio 2008, n. 8772; Corte di Cassazione, 21 aprile 2008, n. 10257.

<sup>57</sup> Corte di Cassazione, 29 settembre 2006, n. 21221.

*più citate come eccezioni, ma come sintomo dell'esistenza di un principio generale del divieto di abuso del diritto*<sup>58</sup>”.

Le criticità maggiormente rilevanti derivanti da queste pronunce sono essenzialmente due: il concetto di “abuso” così come configurato dalla Corte di Cassazione nelle sopraccitate sentenze, e soprattutto, la diretta applicazione del principio del divieto di abuso del diritto configurato dalla Corte di Giustizia nell'ordinamento interno, e più precisamente nell'ambito dei tributi non armonizzati.

Per quanto riguarda il primo aspetto, la sentenza n. 21221, così come confermato dalla successiva sentenza n. 8772, ha definito la fattispecie dell'abuso come un insieme di operazioni realizzate essenzialmente al raggiungimento di un vantaggio fiscale, eliminando quindi qualsiasi riferimento all'asistematicità di tali vantaggi conseguiti. In base a ciò la Corte di Cassazione considera da un lato che l'abuso sia uguale al vantaggio fiscale, dall'altro che l'abuso determini l'inefficacia dell'atto<sup>59</sup>. In quest'ottica, parrebbe venire meno la fondamentale distinzione tra il perseguimento di leciti/illeciti risparmi d'imposta: al contribuente, qualora dalle sue operazioni ottenga essenzialmente un beneficio fiscale, potrà essere contestato l'abuso del diritto. La Corte, pur richiamando il principio comunitario del divieto di abuso del diritto, tralascia uno degli aspetti fondamentali di questa fattispecie.

Infatti, come si può notare non solo dalla sentenza *Halifax*<sup>60</sup>, ma anche dall'articolo 37-bis<sup>61</sup>, il vantaggio fiscale realizzato deve essere indebito, contrario ai principi dell'ordinamento, non approvato dal sistema in quanto realizzato in contrasto con la *ratio legis* in questione. Per concludere, le sentenze della Corte di Cassazione, pur rifacendosi alla nozione di abuso configurata dalla Corte di Giustizia europea, hanno deformato tale concetto. Esso è stato erroneamente qualificato solamente attraverso l'ottenimento di un vantaggio fiscale, omettendo qualsiasi distinzione tra risparmio fiscale approvato e risparmio fiscale disapprovato dall'ordinamento.

Per quanto riguarda il secondo aspetto critico di queste sentenze, è necessario valutare l'ambito nel quale il principio comunitario del divieto di abuso del diritto è stato

---

<sup>58</sup> Corte di Cassazione, 13 ottobre 2006, n. 22023.

<sup>59</sup> Beghin, *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, 2013, 317.

<sup>60</sup> Sentenza *Halifax*, punto 86 “*affinché possa parlarsi di comportamento abusivo, le operazioni controverse devono [...] procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni*”.

<sup>61</sup> Art. 37-bis, primo comma “[...] *ad ottenere riduzioni d'imposte o rimborsi, altrimenti indebiti*”.

concretamente e direttamente applicato. Infatti, è possibile affermare come la diretta precipitazione nell'ordinamento interno nell'ambito dei tributi non armonizzati del principio elaborato dalla Corte di Giustizia non sia coerente con le stesse sentenze comunitarie che hanno forgiato tale principio. Solamente analizzando le conclusioni dell'avvocato generale Maduro alla sentenza *Halifax*, è possibile dedurre come tale principio si riferisca esclusivamente all'ambito dei tributi armonizzati e rappresenti uno strumento per contrastare l'eventuale abuso del diritto comunitario, onde per cui deve rimanere incastonato nel contesto che lo ha prodotto<sup>62</sup>. Infatti, in più punti delle sopracitate conclusioni è sancito il fatto che il concetto di abuso del diritto trova applicazione qualora s'invochino abusivamente le disposizioni del diritto comunitario, od ancora, è specificato che i soggetti non possono servirsi abusivamente del diritto comunitario, sancendo la possibilità di individuare un principio generale secondo cui gli individui non possono abusare delle norme comunitarie<sup>63</sup>. Inoltre, la diretta precipitazione di un principio comunitario nell'ordinamento nazionale contrasta con il principio della riserva di legge (art. 23 Cost.). Esso, vietando l'imposizione di una prestazione patrimoniale o personale se non in base alla legge, non solo garantisce agli individui "la democraticità delle scelte impositive"<sup>64</sup>, ma rappresenta un principio di civiltà giuridica a tutela della certezza del diritto<sup>65</sup>.

Per una possibile soluzione alla questione della diretta applicazione di un principio comunitario all'interno dell'ordinamento nazionale si rinvia alle sentenze *Kofoed* e *3M Italia* analizzate nel paragrafo 1.2.1. Esse, sintetizzando, confermano l'impossibilità di applicare il principio del divieto di abuso del diritto elaborato dalla Corte di Giustizia nell'ordinamento interno, sempre che la controversia non riguardi dei tributi armonizzati o non abbia un qualche collegamento con le disposizioni o le libertà espresse dal diritto comunitario oppure che lo Stato membro non abbia recepito il principio in questione.

---

<sup>62</sup> Beghin, *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, op. cit., 311.

<sup>63</sup> Conclusioni dell'avv. generale Maduro alla sentenza *Halifax*, punto 62, 63, 64.

<sup>64</sup> Beghin, *Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria: dalla nullità negoziale all'abuso del diritto nel sistema impositivo nazionale*, Milano, 2009, 34.

<sup>65</sup> In opposizione a questa tesi, Liprino sancisce la diretta applicabilità del principio comunitario del divieto di abuso del diritto in quanto derivante da una fonte sopranazionale per nulla osteggiata dal ruolo dell'art. 23 quale principio costituzionale e strumento fondamentale per la certezza dei rapporti tra amministrazione e contribuente. Si veda Liprino, *Il difficile equilibrio tra libertà di gestione ed abuso del diritto nella giurisprudenza della Corte di Giustizia: il caso Part Service*, in *Rivista di Diritto Tributario* 5/2008, 113 ss.

Per concludere, è interessante riportare il commento di Zizzo a questo filone di sentenze responsabili di aver affermato la diretta precipitazione del principio del divieto di abuso del diritto elaborato dalla Corte di Giustizia nell'ordinamento interno. Tale orientamento giurisprudenziale viene definito come “*un abuso dell'abuso del diritto*”<sup>66</sup>. Secondo l'autore, nelle sentenze esaminate in questo paragrafo, la Corte di Cassazione ha applicato il principio determinando un vero e proprio abuso dello stesso, riscontrabile appunto nei due profili di criticità esaminati pocanzi: l'assenza dalla nozione di abuso della fondamentale distinzione tra risparmi d'imposta leciti e disapprovati dall'ordinamento e l'estensione di tale principio comunitario alle imposte non armonizzate.

### **1.3.5 Il principio anti abuso derivante dai principi dalla Costituzione**

Successivamente, la Corte di Cassazione, attraverso le cosiddette “tre sentenze di Natale” (n. 30055, 30056 e 30057 del 23 dicembre del 2008) e con la pronuncia della Sezione tributaria n. 1465 del 2009, ha posto fine al precedente orientamento giurisprudenziale. In particolare la Corte, stante le difficoltà nel sostenere la tesi della diretta applicazione del principio anti abuso elaborato dalla Corte di Giustizia con riferimento ai tributi estranei all'ordinamento comunitario, ha sancito la presenza nell'ordinamento italiano di un principio generale anti abuso desumibile, per le imposte non armonizzate, dai principi costituzionali ed in particolare dal principio di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione (art. 53 Cost.)<sup>67</sup>. La Corte di Cassazione ha specificato l'impossibilità di utilizzare il principio dell'abuso del diritto formulato dalla Corte di Giustizia al comparto delle imposte dirette, in quanto, essendo tributi estranei all'armonizzazione, “*resta esclusa qualsiasi rilevanza della normativa comunitaria nel trattamento fiscale ad essa riservato*”<sup>68</sup>. Per queste regioni, la presenza nell'ordinamento interno di un principio generale anti elusivo va ricondotto, anziché alla giurisprudenza comunitaria, ai principi di diritto interno (specificatamente

---

<sup>66</sup> Zizzo, *L'abuso dell'abuso del diritto*, in Rivista di giurisprudenza tributaria 6/2008, 465.

<sup>67</sup> Si veda Corte di Cassazione, 23 dicembre 2008, n. 30057 “*i principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, rappresentano il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di ogni genere*”.

<sup>68</sup> Corte di Cassazione, 23 dicembre 2008, n. 30057.

l'art. 53 della Costituzione) che disciplinano il sistema tributario nazionale. Mediante la sentenza n. 30057, la Corte di Cassazione ha ribadito l'esistenza nell'ordinamento interno di un principio anti abuso desumibile dalle norme costituzionali, ovvero dall'art. 53. In base a tale principio *“il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale”*<sup>69</sup>. Da notare l'utilizzo da parte della Corte dell'espressione *“indebiti vantaggi”* che, probabilmente ispirandosi alle disposizioni nazionali, caratterizza la definizione di pratica abusiva, ponendo l'accento sulla asistematicità dei vantaggi conseguiti rispetto allo spirito della norma. La Corte sembra recuperare la fondamentale distinzione tra il perseguimento di leciti/illeciti vantaggi fiscali venuta meno nelle precedenti sentenze<sup>70</sup>. In questo senso risulta fondamentale la sentenza n. 1465 del 2009 in cui viene chiaramente affermato che non vi è alcuna equivalenza tra l'abuso del diritto e l'ottenimento di un vantaggio fiscale. Anzi, descrivendo il concetto di abuso come un fenomeno caratterizzato *“dall'aggiramento”* di disposizioni tributarie finalizzato all'ottenimento di vantaggi non approvati dall'ordinamento con forme e modelli ammessi dal sistema giuridico<sup>71</sup>, viene così riconosciuta la distinzione tra lecita pianificazione fiscale ed abuso del diritto. Nelle *“tre sentenze di Natale”*, il principio del divieto di abuso del diritto derivante dall'articolo 53 della Costituzione è definito come *“principio immanente nell'ordinamento tributario”*. Esso non contrasterebbe né con la presenza nell'ordinamento tributario di specifiche disposizioni anti elusive né con il principio della riserva di legge definito all'articolo 23 della Costituzione. Infatti le prime rappresenterebbero *“il mero sintomo dell'esistenza di un principio generale”*, mentre non sussisterebbe nessun contrasto con l'art. 23 in quanto l'esistenza di un principio generale *“non si traduce nell'imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non*

---

<sup>69</sup> Corte di Cassazione, 23 dicembre 2008, n. 30057.

<sup>70</sup> Si veda Corte di Cassazione, 29 settembre 2006, n. 21221 e 16 gennaio del 2008, n. 8772, commentate al paragrafo 1.3.4.

<sup>71</sup> Corte di Cassazione, 21 gennaio 2009, n. 1465. È opportuno precisare come la sentenza in questione, a differenza dalle precedenti, non qualifichi il principio dell'abuso del diritto derivante dalla diretta precipitazione dell'art. 53 della Costituzione, ma bensì riconosca la possibilità di utilizzare detto principio costituzionale come canone interpretativo in funzione anti abusiva.

*derivanti dalla legge, ma solamente nel disconoscimento degli effetti abusivi dei negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali<sup>72</sup>* .

Tuttavia, la Dottrina maggioritaria è d'accordo nell'affermare l'impossibilità di utilizzare i principi costituzionali, con particolare riferimento all'articolo 53 della Costituzione, come fonte per contrastare i fenomeni abusivi.

Per quanto riguarda l'art. 53 della Costituzione è sufficiente analizzare la funzione che tale disposizione riveste all'interno dell'ordinamento. Essa rappresenta una norma programmatica finalizzata a disciplinare l'attività del legislatore di sottoporre ad imposizione determinati fatti economici sulla base di indicatori di ricchezza del contribuente. Tale articolo, quindi, non impone alcun dovere al contribuente ma bensì, rivolgendosi al legislatore, limita l'esercizio del potere impositivo ai solo fatti economici che esprimono una capacità contributiva. L'individuazione dei fatti economici fiscalmente rilevanti, inoltre, come affermato dal principio della riserva di legge (art. 23 Cost.), dev'essere di competenza del legislatore, che attraverso un *iter* parlamentare individua i fatti imponibili ed ogni altro elemento rilevante ai fini dell'imposizione. L'articolo 23, quindi, non solo rappresenta un principio cardine funzionale ad assicurare un sistema impositivo democratico, ma assicura quella certezza del diritto fondamentale nei rapporti Fisco-contribuente. Infatti, la predeterminazione dei fatti economici potenzialmente assoggettabili ad imposizione consente al contribuente di sapere in anticipo le conseguenze fiscali delle sue operazioni. Il dovere del concorso alle spese pubbliche, sancito dall'art. 53 Cost., presuppone quindi la mediazione di una legge, con la conseguenza che verranno assoggettate a prelievo fiscale solamente le manifestazioni di capacità contributiva che la legge ordinaria riconosce come presupposto impositivo. Sempre in virtù dell'art. 23 Cost., il legislatore dovrà quindi predeterminare e definire i casi in cui eventuali vantaggi asistematici possano produrre effetti negativi sui contribuenti. Ne consegue che si debbano reputare legittimi tutti i vantaggi indebiti non identificati dal legislatore. Secondo Beghin *“l'individuazione dei parametri di elusività dell'operazione non può essere lasciata all'iniziativa dell'Amministrazione finanziaria o posta in balia delle oscillazioni giurisprudenziali, né credo possa dipendere*

---

<sup>72</sup> Corte di Cassazione, 23 dicembre 2008, n. 30057.

dall'applicazione di un principio "non scritto". Nel procedere in questa direzione, si corre il rischio di demandare alla fase di controllo amministrativo oppure alla fase giurisdizionale quella valutazione sul carattere abusivo dell'operazione che invece è fondamentale nella prospettiva della certezza del diritto<sup>73</sup>". Le sentenze in esame, quindi, conferiscono all'articolo 53 della Costituzione una portata precettiva, direttamente applicabile nell'attività del contribuente. Il giudice che, per contrastare le condotte abusive, applica il principio del divieto di abuso del diritto di diretta derivazione dall'art. 53 Cost., ovvia a questo passaggio della norma. Ciò risulta, quindi, in contrasto con il principio della riserva di legge, dal momento in cui la determinazione dei fatti fiscalmente rilevanti non viene effettuata dal legislatore ma bensì dallo stesso contribuente o dal giudice, determinando conseguenze negative in tema di certezza del diritto e violando il principio della ripartizione dei poteri legislativi e giudiziari. Secondo Beghin, per concludere, l'interpretazione dei principi sanciti dall'art. 53 Cost. "non possono trasformarsi in un livellatore cieco e non possono distruggere quella certezza che è garantita attraverso il rispetto del principio della riserva<sup>74</sup>".

### 1.3.6 Prospettive di riforma ed il disegno di legge delega

Per effetto di questo breve e sicuramente non esaustivo *excursus storico* riguardante il tema dell'elusione/abuso del diritto, è possibile configurare l'ambiente all'interno del quale la giurisprudenza, l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente in generale dovevano operare. Un contesto caratterizzato "dall'incertezza del diritto", in cui norme anti elusive specifiche convivevano assieme a principi generali non scritti di abuso del diritto. La necessità di un intervento legislativo finalizzato a restituire ordine e chiarezza al tema dell'elusione/abuso risultava necessario, anche alla luce delle critiche mosse dalla Dottrina alle diverse soluzioni elaborate sia dal legislatore che dalla giurisprudenza.

---

<sup>73</sup> Beghin, *Poche luci e tante ombre giurisprudenziali in materia di elusione ed abuso del diritto nelle imposte sui redditi*, in Bollettino tributario 13/2009, 997.

<sup>74</sup> Beghin, *L'abuso del diritto tra capacità contributiva e certezza dei rapporti Fisco-contribuente*, in Corriere Tributario 11/2009, 828.

L'azione di contrasto alle operazioni potenzialmente elusive, prima della riforma dell'abuso del diritto<sup>75</sup>, avveniva attraverso un triplice schema. Ovvero, in primo luogo, le condotte elusive potevano essere contrastate mediante la clausola semi generale definita dall'art. 37-bis, ma limitatamente alle sole operazioni tassativamente indicate nel terzo comma. In secondo luogo, per quanto riguarda qualsiasi altra fattispecie non tipicizzata, rientrante tra i tributi armonizzati, si sarebbe potuto applicare il principio anti abuso elaborato dalla Corte di Giustizia europea, oppure, nel caso di operazioni riguardanti tributi non armonizzati, si sarebbe potuto utilizzare il principio anti abuso derivante dall'articolo 53 della Costituzione. Se attraverso l'art. 37-bis il soggetto passivo viene messo nelle condizioni di conoscere anticipatamente se la sua condotta integrerebbe o meno i caratteri dell'elusività e ad assicurargli tutta una serie di garanzia procedurali che la norma dispone, attraverso il ricorso al principio dell'abuso del diritto tutto ciò non avviene. In particolare, il contribuente rischia di trovarsi di fronte a numerose nozioni di abuso del diritto definite sia dalla giurisprudenza comunitaria che nazionale, senza alcuna garanzia procedimentale e, data l'assenza di un principio scritto, di vedersi qualificare *ex post* un comportamento come abusivo solamente sulla base della libera discrezionalità del giudice. Oltre al venir meno della certezza del diritto, qualificando sulla base di un principio non scritto come condotte abusive comportamenti che non rientrano in alcuna disposizione anti elusiva, la Dottrina ha più volte segnalato un certo abuso dell'abuso del diritto da parte dell'Amministrazione finanziaria e della Corte di Cassazione. In particolare, quest'ultime, al fine di non sottostare alle garanzie procedurali stabilite dall'art. 37-bis, provavano ad utilizzare il principio del divieto di abuso del diritto ad operazioni rientranti in specifiche disposizioni anti elusive.

Risultava evidente, quindi, la necessità di codificare il principio del divieto di abuso del diritto e di elaborare una definizione unica, estendendo il principio stesso a tutti i tributi, circondandolo da tutta una serie di garanzie procedurali in coerenza con il principio della riserva di legge.

Tali obiettivi potevano essere raggiunti attraverso la trasformazione della clausola semi generale antielusiva definita dall'articolo 37-bis in una clausola di portata generale;

---

<sup>75</sup> Decreto legislativo n. 128 del 5 agosto 2015.

inoltre, ricollocando tale clausola in un provvedimento non settoriale ed eliminando il comma terzo, l'applicazione della definizione di pratica elusiva e delle relative garanzie procedurali si sarebbe estesa a qualsiasi operazione posta in essere dal contribuente, non più a specifiche operazioni ed a specifici settori<sup>76</sup>. Tuttavia la scelta adottata dall'ordinamento è stata diversa: si è optato per formulare una nuova definizione generale di abuso del diritto applicabile a tutti i tributi, unificandola al concetto di elusione. Si è giunti quindi, dopo numerosi interventi di modifica, al disegno di legge n. 5291 presentato alla Camera il 15 giugno 2012, denominato *“Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente ed orientato alla crescita”*. Specificatamente al terzo capo, è presente una precisa delega al Governo destinata all'introduzione nell'ordinamento tributario di una definizione generale di abuso del diritto, da accorpate alla definizione già presente nel sistema tributario di elusione fiscale, riferibile a tutti i tributi. Insieme a ciò, l'introduzione di una serie di regole e garanzie procedurali a favore del soggetto passivo dovrebbe contribuire ad un miglioramento del rapporto tra Fisco e contribuente. Queste novità, si legge, impatterebbero favorevolmente sulle attività delle imprese, garantendo un contesto stabile e fondato sulla certezza del diritto, come testimoniato da alcune esperienze estere (ad esempio Germania e Francia) in cui la codificazione del principio del divieto di abuso del diritto ha rappresentato la soluzione per garantire alle attività economiche la possibilità di agire in un contesto normativo ed amministrativo stabile e certo. Inoltre, l'Amministrazione finanziaria, proprio grazie all'individuazione di una serie di punti fermi sia per quanto riguarda l'aspetto definitorio delle fattispecie abusive/elusive, sia per gli aspetti procedurali e sanzionatori, avrebbe a disposizione un'efficace strumento di contrasto ai fenomeni elusivi. Viene inoltre ribadita la condizione di “incertezza del diritto” che caratterizzava l'ordinamento nazionale. Ciò a causa dell'applicazione di un principio giurisprudenziale di divieto di abuso del diritto non scritto che interveniva *ex post* sulle

---

<sup>76</sup> Zizzo, *Gli obiettivi della riforma e la clausola generale per il contrasto dell'abuso del diritto*, in *Corriere Tributario* 37/2012, 2848.

decisioni dei contribuenti fondandosi “*sulla base di orientamenti non conosciuti nel momento in cui le operazioni oggetto di controlli sono state decise e realizzate*”<sup>77</sup>”.

Infine, è opportuno segnalare, come il presente disegno di legge subirà ulteriori modifiche prima di giungere alla sua versione definitiva (Legge delega n. 23, 11 marzo 2014 e successivamente decreto legislativo n. 128 del 5 agosto 2015, attuativo di essa) che verrà analizzata nel successivo capitolo.

#### **1.4 Alcune brevi considerazioni sul concetto di abuso del diritto ed elusione fiscale**

Definito il concetto di abuso del diritto, sia secondo l'interpretazione della Corte di Giustizia europea sia secondo le varie interpretazioni delle sentenze della Corte di Cassazione, ed il concetto di elusione, in particolare il significato desumibile dall'articolo 37-bis, è opportuno valutare il rapporto che lega questi due fenomeni.

Nonostante l'esposizione dei temi precedentemente trattati possa far reputare che elusione ed abuso del diritto siano due concetti ben distinti, ovvero qualora vengano realizzati i presupposti della norma semi generale antielusiva (art. 37-bis) l'Amministrazione si imbatte in un'operazione elusiva, mentre qualora venga applicato il principio giurisprudenziale del divieto di abuso del diritto l'operazione contestata riguarderà un abuso del diritto, la Dottrina ha più volte affermato, in realtà, la coincidenza tra i due fenomeni<sup>78</sup>.

Innanzitutto, allo scopo di circoscrivere i due fenomeni, è necessario iniziare descrivendo brevemente ciò che non rappresenta l'abuso/elusione. In particolare, l'abuso del diritto/elusione comprende tutte quelle condotte lecite che eccedono il lecito risparmio d'imposta, sempre che non configurino delle fattispecie di evasione. Quest'ultima si riferisce a tutte quelle situazioni in cui il contribuente nasconde della

---

<sup>77</sup> Disegno di legge del 15 giugno 2012, “*Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*”, n. 5291.

<sup>78</sup> Sulla convergenza dei due fenomeni si veda, senza pretesa di esaustività, Poggioli, *La Corte di Giustizia elabora il concetto di “comportamento abusivo” in materia di IVA e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria?*, in *Rivista di diritto tributario* 3/2006, 122 ss.; Colli Vignarelli, *Elusione, abuso del diritto ed applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Bollettino Tributario* 2009, 679 ss.; Fransoni, *Abuso del diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*, in *Corriere Tributario* 2011, 13 ss.; La Rosa, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: differenze ed interferenze*, in *Diritto e pratica tributaria* 4/2012, 707 ss.

ricchezza imponibile all'Amministrazione finanziaria, facendo apparire dei risultati diversi da quelli previsti dalla legge. Tutto ciò, tuttavia, viene realizzato attraverso la violazione di specifiche norme di legge ed è proprio questo elemento che contraddistingue l'evasione dalle fattispecie elusive/abusiva.

Il legittimo risparmio d'imposta, invece, configura tutte quelle situazioni in cui il contribuente opta per l'operazione fiscalmente più vantaggiosa nell'alveo delle operazioni di pari dignità previste dall'ordinamento. Al contribuente non può essere contestato alcun'elusione/abuso né tantomeno l'evasione, in quanto non vi è nessun aggiramento delle disposizioni né tantomeno la violazione di esse: il contribuente realizza un vantaggio fiscale scegliendo semplicemente fra delle alternative espressamente previste e riconosciute dall'ordinamento.

Per quanto riguarda il rapporto che intercorre tra fenomeni elusivi ed abusivi è fondamentale iniziale dall'aspetto definitorio di tali concetti.

L'articolo 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, primo comma, afferma l'inopponibilità al Fisco *“degli atti, fatti o i contratti anche collegati fra loro che, in quanto privi di valide ragioni economiche diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento ed a realizzare riduzioni d'imposta o rimborsi o altrimenti indebiti”*, mentre la Corte di Cassazione afferma che il principio del divieto di abuso del diritto determina per il contribuente l'impossibilità di *“trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale”*<sup>79</sup>.

Risulta evidente una certa sovrapposibilità fra le due espressioni sia per quanto riguarda la definizione delle caratteristiche delle operazioni, sia dal punto di vista delle conseguenze giuridiche previste. Infatti, per quanto riguarda il primo aspetto, si può notare che se da un lato la norma anti elusiva utilizza l'espressione *“riduzioni d'imposta o rimborsi, altrimenti indebiti”*, dall'altro il principio giurisprudenziale fa riferimento agli *“indebiti vantaggi fiscali”*; quando quest'ultimo si riferisce *“all'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici”*, l'articolo 37-bis ha ad oggetto *“gli atti, fatti e contratti [...] diretti*

---

<sup>79</sup> Corte di Cassazione, 23 dicembre 2008, n. 30055.

*ad aggirare obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario*"; inoltre, mentre la norma anti elusiva sancisce che le operazioni si caratterizzano per l'assenza "*di valide ragioni economiche*", il principio elaborato dalla Corte di Cassazione definisce le condotte poste in essere "*in difetto di ragioni economiche apprezzabili*". Alla luce di queste rilevanti coincidenze è opportuno specificare come la definizione del principio anti abuso troverebbe applicazione indistintamente a qualsiasi operazione mentre l'articolo 37-bis solamente alle situazioni tassativamente indicate nel comma terzo. Ne consegue che, data la pressoché uguaglianza delle due espressioni, il principio elaborato dalla Corte ha solamente ampliato il campo d'applicazione dell'elusione descritto dall'art. 37-bis al di fuori dalle limitate operazioni da esso indicate.

Per quanto riguarda il secondo aspetto, entrambe le fattispecie, sanciscono come conseguenza giuridica dei comportamenti da esse disciplinati l'inopponibilità al Fisco. Inoltre, la stessa Corte di Cassazione, in numerose sentenze ha affermato che la presenza all'interno dell'ordinamento di una disposizione semi generale anti elusiva rappresenti la conferma dell'esistenza di un principio generale anti abuso, essendo appunto la prima "il precipitato" del secondo<sup>80</sup>. La sovrapposibilità tra le fattispecie elusive ed abusive è inoltre confermato anche da Poggioli il quale sancisce un'assoluta convergenza tra il principio del divieto di abuso del diritto elaborato dalla Corte di Giustizia e le norme anti elusione all'interno dell'ordinamento domestico. Anche in questo caso si evidenzia una simmetria tra i presupposti delle due fattispecie, in riferimento allo scopo delle condotte ed alla relativa contrarietà allo spirito della legge. L'autore evidenzia un'ulteriore coincidenza per quanto riguarda i rimedi prospettati, in particolare, nel caso di abuso o aggiramento, la tassazione sarà indirizzata sulla fattispecie aggirata. Ciò è testimoniato in maniera molto evidente con riferimento alla disposizione domestica (in particolare alla previsione della tassazione delle operazioni eluse prevista all'articolo 37-bis secondo comma) e, secondo l'autore, "*anche con riferimento alla disciplina comunitaria: infatti, la Corte di Giustizia ha chiaramente affermato che ove si constati un comportamento abusivo, le operazioni implicate*

---

<sup>80</sup> Corte di Cassazione, 4 aprile 2008, n. 8772.

*devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato*<sup>81</sup>”.

Anche la stessa giurisprudenza domestica evidenzia una certa uguaglianza fra le due nozioni. Infatti, numerose sentenze della Corte di Cassazione, riferendosi al principio dell'abuso del diritto affermano come l'esistenza all'interno dell'ordinamento nazionale di specifiche disposizioni anti elusive sono sintomatiche della presenza di una regola generale (il principio dell'abuso del diritto) e, di conseguenza, ad essa regola riconducibili<sup>82</sup>. O ancora la Corte, sempre a confermare la coincidenza dei due fenomeni, riconduce il principio del divieto di abuso del diritto ad “*un generale principio anti elusivo*”<sup>83</sup>; l'equipollenza fra le due espressioni è testimoniata anche dall'utilizzo alternativo delle parole “abuso” ed “elusione” nella sentenza del 21 gennaio 2009 n. 1465, soprattutto a pagina 5 della pronuncia.

Anche Tesauro sostiene l'identità tra il fenomeno dell'abuso del diritto e l'elusione fiscale, sostenendo come il primo ed il secondo comma dell'articolo 37-bis esplicitino e rappresentino l'esistenza del principio anti abuso e le relative conseguenze. Inoltre, l'autore afferma come l'orientamento giurisprudenziale domestico del principio dell'abuso del diritto rappresenta sostanzialmente “*l'interpretazione abrogatrice del terzo comma (dell'art. 37-bis), che circoscrive l'applicazione del principio anti abuso alle sole operazioni ivi tassativamente individuate*”<sup>84</sup>.

Da queste breve considerazioni è evidente come il concetto di elusione sia riconducibile al concetto di abuso del diritto individuato sia dalla giurisprudenza comunitaria che nazionale. L'elusione e l'abuso del diritto rappresentano due fenomeni simmetrici che sostanzialmente identificano delle condotte realizzate allo scopo di ottenere un beneficio fiscale abusivo (*alias* elusivo) contrario alla *ratio legis*.

Per concludere è interessante evidenziare come, nonostante le prospettive di riforma ed il disegno di legge delega precedentemente analizzate ribadiscano la volontà e la

---

<sup>81</sup> Poggioli, *La Corte di Giustizia elabora il concetto di “comportamento abusivo” in materia IVA e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositiva: epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria?*, in *Rivista di diritto tributario* 3/2006, 128.

<sup>82</sup> Corte di Cassazione, sentenze 23 dicembre 2008, n. 30055 e 30057.

<sup>83</sup> Si veda tra le altre Corte di Cassazione, sentenza 23 dicembre 2008, n. 30055; Corte di Cassazione, sentenza 30 novembre 2012, n. 21390; Corte di Cassazione, sentenza 24 luglio 2013, n. 17965; Corte di Cassazione, sentenza 4 aprile 2014, n. 12502 o più recentemente Corte di Cassazione, sentenza 6 marzo 2015, n. 4561 “*nella materia tributaria il principio del divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale anti elusivo, il cui fondamento si identifica nell'art. 37-bis D.P.R. n. 600/73*”.

<sup>84</sup> Tesauro, *La motivazione degli atti d'accertamento anti elusivi ed i suoi riflessi processuali*, in *Corriere Tributario* 44/2009, 3634.

necessità di unificare i concetti di elusione ed abuso del diritto, oltre alle considerazioni in tema di sovrapposibilità dei due fenomeni sopra riportate, il titolo del “nuovo abuso del diritto” reciti “*Abuso del diritto o elusione fiscale*”<sup>85</sup>. Secondo Serranò, considerando la coincidenza delle due fattispecie, non si comprende la scelta del legislatore di utilizzare la congiunzione disgiuntiva “o”. Infatti, la funzione di tale congiunzione risulta quella di legare due o più parole che sono in qualche modo in contrasto tra loro. Mediante questa struttura, quindi, parrebbe che i due concetti siano in contrapposizione tra loro, uno l’alternativa dell’altro, anziché, come si è potuto osservare, due fattispecie tutt’altro che differenti e discordanti. Sulla base delle considerazioni effettuate precedentemente sul rapporto tra abuso del diritto ed elusione sarebbe stato auspicabile l’utilizzo da parte del legislatore della congiunzione “e”. Tale soluzione sarebbe risultata maggiormente coerente anche con il titolo del decreto legislativo<sup>86</sup> che introduce all’interno dello Statuto dei diritti del contribuente l’articolo 10-bis, che recita “Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente”<sup>87</sup>. Contrariamente alla tesi pocanzi evidenziata di Serranò, l’avvocato Azzoni sostiene che l’uso della congiunzione disgiuntiva “o” testimonia proprio la sovrapposibilità delle espressioni abuso ed elusione, tracciando l’equazione  $\text{elusione fiscale} = \text{abuso del diritto}$ <sup>88</sup>. Tuttavia, al di là delle interpretazioni lessicali, risulta evidente come, pur seguendo percorsi diversi, entrambi gli autori raggiungono in conclusioni alla medesima constatazione, ovvero la piena identità tra le due fattispecie. Ciò testimoniato, anche, da una delle prime sentenze della Corte di Cassazione dopo l’introduzione della nuova disciplina dell’abuso del diritto o elusione fiscale: i giudici hanno correttamente ribadito la coincidenza delle espressioni di abuso del diritto e di elusione fiscale, affermando che la nuova disciplina consente loro di sancire che “*i due termini sono equipollenti ed utilizzati in modo indifferente*”<sup>89</sup>.

---

<sup>85</sup> Art. 10-bis, Legge n. 212/2000.

<sup>86</sup> D. Lgs. n. 128 del 5 agosto 2015.

<sup>87</sup> Serranò, *Brevi considerazioni sulle prospettive di riforma in tema di “abuso del diritto o elusione fiscale”*, in Bollettino Tributario 7/2015, 489.

<sup>88</sup> Azzoni, *Sull’abuso del diritto e le sanzioni penal-tributarie*, in Bollettino Tributario 2/2016, 164.

<sup>89</sup> Corte di Cassazione, 7 ottobre 2015, n. 40272.

## **2. LA NUOVA DISCIPLINA DELL'ABUSO DEL DIRITTO**

### **2.1 Introduzione**

Attraverso la Legge delega n. 23 del 2014 (Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita) ed il successivo decreto legislativo n. 128 del 2015 (Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente) attuativo di essa, è stato introdotto all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente (L. 212/2000) la nuova disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale. Essa, applicabile dal primo ottobre 2015, è contenuta nell'articolo 10-bis, secondo cui *“configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti [...]”*<sup>90</sup>. Il legislatore, quindi, attraverso l'elaborazione di una clausola generale priva di qualsiasi riferimento ad operazioni tipicizzate, è intervenuto all'interno dell'ordinamento allo scopo di garantire quella certezza del diritto indispensabile per un rapporto equilibrato tra Fisco e contribuente.

La necessità di tale intervento è possibile riscontrarla fin dal 2006, anno in cui la Corte di Cassazione ha intrapreso l'elaborazione del principio del divieto di abuso del diritto per colmare le lacune delle specifiche disposizione antielusive previste dall'ordinamento (in particolare l'art. 37-bis). Ciò, in un primo momento recuperando la formulazione di detto principio dalla Corte di Giustizia europea ed in un secondo momento ricavandolo dai principi costituzionali. La convivenza di queste due fattispecie, l'abuso del diritto di matrice giurisprudenziale e la clausola semi generale definita dall'art. 37-bis, si è rivelata ben presto assai problematica. Eccessive, infatti, risultavano le differenze fra i due indirizzi: se da un lato era presente all'interno dell'ordinamento una precisa definizione di pratica elusiva (art. 37-bis comma 1), dall'altro lato, conviveva con essa un'ampia quanto indeterminata definizione giurisprudenziale di pratica abusiva. Quest'ultima era desumibile per lo più da

---

<sup>90</sup> Art. 10-bis, comma 1, Legge 212/2000.

fattispecie casistiche e risultava priva di definiti presupposti costitutivi. Oltre a ciò, l'assenza di una precisa codificazione di tale definizione, la rendeva operativa nella maggior parte dei casi *ex post* le scelte effettuate dagli individui, sulla base della libera discrezionalità del giudice. Tutto ciò caratterizzava quel contesto incerto in cui il contribuente era costretto ad operare. Inoltre, altrettante diversità si riscontravano sotto il profilo della tutela del contribuente: l'art. 37 bis, soprattutto nel quarto, quinto e sesto comma, disponeva di rilevanti garanzie procedurali, che risultavano alquanto assenti dal principio elaborato dalla Corte di Cassazione. A queste considerazioni è opportuno aggiungere le ulteriori condizioni di incertezza derivanti dalla sanzionabilità delle condotte contestate mediante l'art. 37-bis oppure dal principio anti abuso del diritto, anche sotto il profilo penale. L'introduzione di una disciplina che consentisse di riordinare tale sistema tributario in modo da realizzare sia una maggiore certezza e stabilità del diritto del contribuente, sia un mercato trasparente in cui poter operare, risultava tanto necessaria quanto fondamentale<sup>91</sup>. In particolare, era necessario unificare e disciplinare le fattispecie elusive ed abusive e garantire le relative garanzie procedurali in precedenza limitate solamente alle condotte rientranti nella disciplina dell'art. 37-bis, evitando così che l'Amministrazione ricorresse al principio dell'abuso del diritto per contestare determinati comportamenti senza alcuna disciplina all'esercizio di tale facoltà.

Come precedentemente affermato, per raggiungere tali obiettivi sarebbe stato sufficiente intervenire sull'art. 37-bis<sup>92</sup>: infatti, attraverso l'eliminazione del terzo comma che circoscriveva l'applicazione di tale articolo alle sole operazioni tassativamente ivi indicate ed una successiva ricollocazione della sopracitata disposizione, dal D.P.R. n. 600/1973 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi) ad un documento legislativo non settoriale, tale norma si sarebbe elevata a clausola generale.

---

<sup>91</sup> La Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 128/2015 afferma infatti come i numerosi cambiamenti anche interpretativi della normativa fiscale abbiano causato non solo dei costi aggiuntivi di adempimento, ma altresì hanno cambiato le convenienze sui cui si fondavano le decisioni economiche del passato. *“Soprattutto hanno generato incertezza, con effetti negativi sulla credibilità e sulla stabilità di medio e lungo periodo della politica tributaria. In particolare sul fronte dell'abuso del diritto alcune recenti sentenze della Corte di cassazione hanno aperto nuove prospettive ermeneutiche, producendo ulteriori forti incertezze riguardo alla legittimità di comportamenti ritenuti in passato corretti”*.

<sup>92</sup> Senza pretesa di esaustività si veda Zizzo, *La nozione di abuso nel nuovo articolo 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Corriere Giuridico* 11/2015, 1337; Zizzo, *Gli obiettivi della riforma e la clausola generale per il contrasto dell'abuso del diritto*, in *Corriere Tributario* 37/2012, 2848.

Il legislatore delegante, invece, attraverso l'articolo 5 della sopracitata legge delega, ha optato per elaborare *ex novo* la clausola generale anti abuso, incrociando il modello individuato dalla giurisprudenza, ribadendo e sancendo taluni aspetti definatori della fattispecie, con quello legislativo, dal quale ha riformulato alcune garanzie procedurali. Per concludere, si può affermare come l'art. 5 della già menzionata delega fiscale rappresenta lo strumento per introdurre all'interno del nostro ordinamento una *grundnorm* sull'abuso del diritto, così da realizzare, sulla base di varie influenze, una vera e propria *anti-avoidance rule*<sup>93</sup>.

## 2.2 L'articolo 5 della delega fiscale n. 23 dell'11 marzo 2014

La citata delega fiscale<sup>94</sup> (Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita) riesamina i contenuti definiti dal disegno di legge n. 5291 che<sup>95</sup>, nonostante il 12 ottobre 2012 fosse stato approvato dalla Camera dei deputati, non riuscì a completare il proprio *iter* al Senato.

In particolare, l'articolo 5 della legge delega, rubricato in "*Disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale*", affermando l'equipollenza tra elusione fiscale ed abuso del diritto, mira a eliminare le varie situazioni di incertezza determinate dalla presenza dell'art. 37-bis e dalle altre disposizioni anti abuso ed anti elusive all'interno dell'ordinamento; mira, inoltre, a coordinare la nuova disciplina dell'abuso del diritto sia con le indicazioni su detto tema derivanti dalla giurisprudenza comunitaria e dall'UE<sup>96</sup>, sia con le indicazioni derivanti dalla giurisprudenza domestica, che forgiava il principio di divieto di abuso del diritto direttamente dai principi costituzionali<sup>97</sup>. L'obiettivo principale di questa revisione del sistema è conferire maggiore certezza del diritto al contribuente. Risulta evidente, quindi, che nonostante nella delega siano presenti degli importanti riferimenti al contesto normativo passato, il legislatore delegato è stato "costretto" ad effettuare scelte divergenti rispetto al passato. Ad

---

<sup>93</sup> Scuffi, *La codificazione dell'abuso del diritto secondo il D.Lgs. n. 128/2015*, in *Rivista di diritto tributario* 3/2015, 237.

<sup>94</sup> Legge 11 marzo 2014, n. 23.

<sup>95</sup> Si veda il paragrafo 1.3.6.

<sup>96</sup> In particolare, al comma 1 dell'art. 5 della legge delega si evidenzia come l'opera di revisione dell'istituto dell'abuso del diritto dovrà essere coordinato con le disposizioni sancite dalla Commissione sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012.

<sup>97</sup> Si veda il paragrafo 1.3.5.

esempio, inserendo a livello positivo una serie di limiti sostanziali e procedurali per le contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria circa l'elusività delle operazioni negoziali, allo scopo di rendere prevedibile le conseguenze delle operazioni realizzate dai contribuenti.

Per realizzare tale obiettivo il legislatore definisce il concetto di abuso del diritto non più come un ostacolo all'autonomia negoziale, ma bensì come strumento di garanzia per il contribuente, ribadendo, ad esempio, la possibilità di quest'ultimo poter optare liberamente tra diverse operazioni, espressamente previste dall'ordinamento, aventi un diverso carico fiscale. Inoltre, l'abuso del diritto viene definito come una clausola residuale dell'ordinamento, coincidente con l'elusione fiscale e differente dalle fattispecie evasive. Infine, allo scopo di circoscrivere la facoltà dell'Amministrazione di applicare la disposizione anti abuso, vengono sancite delle disposizioni procedurali a tutela del contribuente.

Il comma 1 della legge delega delimita fin da subito il perimetro all'interno del quale potrà operare il legislatore delegato. Infatti, afferma che il Governo dovrà effettuare una "*revisione delle vigenti disposizioni antielusive*"<sup>98</sup> allo scopo di unirle alla clausola generale del divieto di abuso del diritto. L'attività dovrà concretizzarsi, quindi, in un intervento di semplice revisione delle disposizioni già esistenti per poi unificarle in una disciplina unitaria necessariamente riferita a tutti i tributi.

L'art. 5 della delega menziona i seguenti criteri direttivi, che opportunamente coordinati con le raccomandazioni della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva, devono guidare il legislatore delegato:

- introduzione all'interno dell'ordinamento di una clausola generale anti abuso del diritto riferibile a qualsiasi tributo (lettera a), b) e c));
- confermare che la sussistenza di valide ragioni extrafiscali non marginali nella condotta del contribuente precludono la possibilità di rilevare il carattere abusivo dell'operazione;
- disporre una serie di criteri procedurali finalizzati a disciplinare: l'attività dell'Amministrazione di accertamento dell'abuso del diritto, l'onere della prova ed il diritto di difesa del contribuente (lettera d), e) e f)).

---

<sup>98</sup> Art. 5, comma 1, Legge n. 23/2014.

Nello specifico, la lettera a) della menzionata delega dispone che la fattispecie abusiva sia definita come un *“uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta”* nella condizione, che tale comportamento, non contrasti alcuna specifica norma; successivamente alla lettera b) ribadisce l'esigenza di garantire al contribuente la libertà di scelta tra diverse operazioni comportanti un differente carico fiscale espressamente previste dall'ordinamento; sottolinea, inoltre, la necessità di verificare che nell'operazione abusiva posta in essere dal contribuente lo *“scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali”* configuri o meno *“la causa prevalente dell'operazione abusiva”*; infine, alla medesima lettera, si evidenzia come non possa essere rilevata l'abusività di una condotta qualora l'operazione controversa sia *“giustificata da ragioni extrafiscali non marginali”*.

La definizione sopra esposta, da un punto di vista sostanziale, risulta assai simile a quella individuata dalla Corte di Cassazione nelle *“tre sentenze di Natale”*<sup>99</sup>, successivamente ripresa anche in numerose sentenze, che individua una condotta abusiva in tutte quelle situazioni in cui un soggetto ottiene *“indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione [...]”*<sup>100</sup>. Poche risultano le novità, mentre è possibile individuare alcuni punti critici.

Innanzitutto, non risulta immediata la comprensione dell'espressione *“uso distorto di strumenti giuridici”*, nonostante rappresenti un perno fondamentale per l'individuazione della condotta abusiva<sup>101</sup>. Infatti, dal momento che l'abuso presuppone l'utilizzo distorto di uno strumento giuridico è necessario che all'interno dell'ordinamento siano presenti delle disposizioni che definiscono *“l'utilizzo non distorto”* di quello stesso strumento. All'interno dell'ordinamento, tuttavia, norme del genere non esistono, cosicché, a discapito della tanto cercata certezza del diritto,

---

<sup>99</sup> Corte di Cassazione, 23 dicembre 2008, n. 30055; Corte di Cassazione, 23 dicembre 2008, n. 30056; Corte di Cassazione, 23 dicembre 2008, n. 30057.

<sup>100</sup> Si veda tra le altre Corte di Cassazione, 16 febbraio 2012, n. 2193; Corte di Cassazione, 13 maggio 2011, n. 10549; Corte di Cassazione, 31 marzo 2011, n. 7343.

<sup>101</sup> Manzitti, Fanni, *Abuso ed elusione nell'attuazione della delega fiscale: un appello perché prevalgano la ragione ed il diritto*, in Corriere Tributario 15/2014, 1140.

l'Amministrazione finanziaria potrà definire, caso per caso, l'uso distorto di un determinato strumento in base alla propria discrezionalità<sup>102</sup>.

Un ulteriore aspetto che occorre approfondire riguarda l'individuazione dei presupposti della condotta abusiva e, in particolare, la rilevanza della natura "indebita" del risparmio d'imposta. Tuttavia, prima di giungere al punto della questione risulta necessario effettuare alcune premesse.

Come evidenziato in precedenza in questo elaborato, la nozione di abuso del diritto elaborata dalla giurisprudenza comunitaria e nazionale e la definizione di condotta elusiva definita dall'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 risultano coincidenti. Risulta possibile, quindi, sintetizzare i presupposti costitutivi dell'abuso del diritto in tutti quei comportamenti che, in assenza di valide ragioni economiche, aggirano delle disposizioni allo scopo di ottenere dei vantaggi indebiti. Elemento cardine di questi presupposti risulta essere l'aggettivo "indebito". Esso permette di distinguere il perseguimento di un risparmio d'imposta legittimo dal risparmio d'imposta elusivo. Il carattere indebito si configura ogniqualvolta lo scopo perseguito non sia approvato dal legislatore, sia in contrasto con i principi dell'ordinamento pur non violando alcuna specifica disposizione, o in altri termini quando venga tradita la *ratio legis* sottostante all'operazione realizzata. Nonostante quanto premesso, data la non facile individuazione del carattere indebito nelle situazioni concrete, si è assistito nel corso del tempo, da parte della prassi amministrativa e nelle decisioni della giurisprudenza, ad una storpiatura di questi presupposti. Si è progressivamente spostata l'attenzione dal carattere indebito del risparmio d'imposta alle valide ragioni economiche, giungendo all'inaccettabile conclusione di configurare l'abuso del diritto in presenza di due soli elementi: l'ottenimento di un vantaggio fiscale e l'assenza di valide ragioni economiche<sup>103</sup>. Ciò comporta elevati profili di criticità per quanto riguarda la certezza del diritto e numerosi dubbi sulla portata dell'abuso del diritto nei rapporti fra Amministrazione finanziaria e contribuente. Infatti, la mancata analisi della natura indebita del vantaggio realizzato comporta il venir meno della distinzione tra risparmio

---

<sup>102</sup> Si pensi all'operazione di fusione societaria: benché le operazioni per realizzarla e gli aspetti fiscali siano dettagliatamente disciplinati rispettivamente dal Codice Civile e dal Testo Unico delle imposte sui redditi, non vi è alcun riferimento sull'utilizzo "non distorto" di tale operazione speciale.

<sup>103</sup> Cfr. Manzitti, Fanni, *Abuso ed elusione nell'attuazione della delega fiscale: un appello perché prevalgano la ragione ed il diritto*, op. cit., 1141; Vacca, *L'abuso e la certezza del diritto*, in *Corriere Tributario* 15/2014, 1131.

d'imposta elusivo e legittimo. Quest'ultimo risulterebbe configurabile solamente nei casi in cui venga realizzato in maniera casuale o fortuita, dal momento in cui che la "mera ricerca di un vantaggio tributario finisce con l'escludere in radice l'esistenza di valide ragioni economiche"<sup>104</sup>. Si rifletta in merito al caso concreto sottoposto alla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 177/E del 2008. Esso ha ad oggetto la concessione alle S.R.L., oltre che agli imprenditori individuali ed alle società di persone, della facoltà di determinare il reddito agrario su base catastale<sup>105</sup>. La risoluzione in questione connotava come elusiva la trasformazione di una società per azioni in una società a responsabilità limitata finalizzata al godimento di tale regime fiscale. In questa specifica situazione, infatti, sussiste sia un risparmio fiscale sia l'assenza di valide ragioni economiche extrafiscali. Infatti, è evidente che l'operazione è stata posta in essere solamente per godere di tale risparmio che la legge stessa disciplina e che in assenza di questo, probabilmente, non sarebbe stata realizzata. In altri casi, invece, la legge non incentiva in maniera esplicita determinati comportamenti, ma risulta neutrale ed indifferente. Anche in queste situazioni, ricorrendo i sopracitati due presupposti, l'Amministrazione ha spesso contestato, ad esempio, la realizzazione di un'operazione di fusione finalizzata esclusivamente all'eliminazione di società intermedie così da ridurre la catena societaria fra capogruppo e le società operative. L'Amministrazione finanziaria contestava il fatto che l'operazione fosse stata posta in essere esclusivamente per godere del risparmio dei costi gestionali, in assenza di qualsiasi ragione organizzativa o produttiva.

Da questi brevi esempi si deduce come l'assenza di valide ragioni economiche extra fiscali non possano rappresentare un presupposto costitutivo dell'abuso, ma bensì configurino, nel caso siano presenti, unicamente un'esimente all'individuazione dello stesso o tutt'al più, nel caso siano assenti, un semplice indizio d'elusione. Risulta fondamentale, quindi, ricollocare al centro della definizione della fattispecie elusiva (*alias* abusiva) il carattere indebito del risparmio fiscale, quale presupposto fondamentale per individuare una condotta abusiva.

Alla luce di questa premessa desta non poche perplessità la scelta del legislatore delegante di non porre al centro della definizione di pratica abusiva l'aggettivo

---

<sup>104</sup> Manzitti, Fanni, *Abuso ed elusione nell'attuazione della delega fiscale: un appello perché prevalgano la ragione ed il diritto*, op. cit., 1141.

<sup>105</sup> Art. 1, comma 1093, Legge n. 296 del 27 dicembre 2006.

“indebita”. Infatti, la lettera a) della delega menziona il “risparmio d’imposta” senza specificarne il fondamentale carattere indebita che deve rivestire alla luce delle incertezze passate. Invece, tale aggettivo si riscontra nella lettera b) in due diversi momenti: specificatamente nel punto 1), la delega, attribuendogli un significato positivo, afferma che lo scopo di realizzare indebiti vantaggi fiscali deve configurare la causa prevalente dell’operazione abusiva; inoltre, nel punto 2), in senso negativo, viene invece esclusa la possibilità di rilevare una condotta abusiva qualora quest’ultima sia giustificata da ragioni extra fiscali non marginali<sup>106</sup>. Appare evidente come la delega rischia di imbattersi nell’errore precedentemente criticato, sottovalutando la centralità della natura indebita del risparmio d’imposta. In base alle considerazioni sopra riportate il carattere “indebita” del risparmio d’imposta sarebbe stato auspicabile che fosse collocato alla lettera a) della legge delega, ovvero nel punto in cui si identificano gli elementi costitutivi dell’abuso del diritto, mentre alla lettera b) fosse disciplinata la sola clausola esimente. Infatti, la collocazione sullo stesso piano, nel testo della legge delega del carattere indebita del risparmio fiscale e delle valide ragioni economiche rischia di indurre, o comunque non aiuta ad evitare, l’errato approccio interpretativo della giurisprudenza precedentemente criticato.

Tuttavia, fortunatamente, l’importanza della natura indebita del risparmio può essere ricavata dalle disposizioni sancite dalla Comunicazione della Commissione UE sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012. Esse devono essere opportunamente tenute in considerazione dal legislatore delegato in quanto deve coordinarle con le direttive della legge delega. In particolare, la Comunicazione invita gli Stati membri ad introdurre all’interno dell’ordinamento una norma generale anti abuso che operi non solo all’interno dei confini nazionali, ma che sia funzionale anche alle situazioni riguardanti operazioni transfrontaliere. Affinché ciò venga realizzato la Commissione identifica la fattispecie abusiva in una costruzione di puro artificio oppure in un insieme artificioso di costruzioni. Queste ultime devono essere state realizzate essenzialmente per eludere l’imposizione e devono produrre un

---

<sup>106</sup> Inoltre, la specificazione che le ragioni extra fiscali debbano possedere un peso “non marginale” al fine della non rilevanza dell’abuso, data l’inevitabile discrezionalità nella valutazione se una ragione sia o meno “non marginale”, sposta inevitabilmente l’asse della tutela a favore delle ragioni dell’Amministrazione con conseguenti esiti negativi sulla certezza del diritto. Tale specificazione, derivante dalla giurisprudenza comunitaria, è stata in parte mitigata dalla delega mediante la precisazione che nelle ragioni extra fiscali siano comprese anche quelle derivanti da scelte di tipo organizzativo, funzionale e strutturale, anche qualora non producano una redditività immediata.

vantaggio fiscale<sup>107</sup>. Il Documento prosegue specificando che lo scopo di eludere l'imposta si manifesta quando la costruzione artificiosa, posta in essere dal contribuente, “*contrasta con l'obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali che sarebbero altrimenti applicabili*”<sup>108</sup>. Ecco, dunque, che viene recuperato il carattere indebito del risparmio d'imposta, configurandolo come contrario alla *ratio legis* delle disposizioni aggirate. La Commissione, inoltre, non riferendosi in alcun modo all'utilizzo distorto di strumenti giuridici, oltre ad eliminare alla fonte le criticità precedentemente menzionate sull'uso di tale espressione, eleva ad elemento fondamentale la natura indebita del vantaggio tributario.

Le novità più rilevanti, tuttavia, sono riscontrabili nelle direttive della legge delega riguardanti gli aspetti procedurali. In particolare, si evidenziano:

- la suddivisione dell'onere della prova tra Amministrazione e contribuente. A quest'ultimo spetterà l'onere di dimostrare l'esistenza di valide ragioni extrafiscali che giustifichino le operazioni realizzate; all'Amministrazione spetterà l'onere di dimostrare il disegno abusivo delle operazioni poste in essere dal contribuente (lettera d));
- prevedere, a pena di nullità, all'interno dell'accertamento, l'obbligo di una precisa e puntuale motivazione degli elementi alla base della contestazione effettuata (lettera e));
- allo scopo di garantire il diritto di difesa del contribuente, si prevede l'introduzione di precise disposizioni procedurali in grado di disciplinare un efficace contraddittorio tra contribuente ed Amministrazione finanziaria (lettera f)).

La lettera d) illustra in maniera inequivocabile la suddivisione dei compiti tra Amministrazione e contribuente in caso di contestazione circa una presunta operazione abusiva. L'Amministrazione finanziaria dovrà dimostrare ed individuare le singole operazioni ritenute abusive, nonché le modalità di aggiramento degli strumenti giuridici posti in essere dal contribuente, effettuando una comparazione tra le operazioni realizzate e quelle secondo “*una normale logica di mercato*”<sup>109</sup>. Le relative

---

<sup>107</sup> Raccomandazione della Commissione UE, 6 dicembre 2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva (2012/772/UE), punto 4.2.

<sup>108</sup> Raccomandazione della Commissione UE, 6 dicembre 2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva (2012/772/UE), punto 4.5.

<sup>109</sup> Art. 5, lettera d), Legge n. 23/2014.

argomentazioni dovranno poi necessariamente confluire, a pena di nullità, nella motivazione dell'accertamento. Al contribuente spetterà l'onere di dimostrare la presenza nelle operazioni realizzate di valide ragioni extra fiscali in grado di giustificare il loro utilizzo. In altre parole, affinché l'Amministrazione finanziaria possa contestare una condotta ritenuta abusiva, dovrà dimostrare, tra le altre cose, in che modo è stata aggirata una determinata norma, e quindi violata la relativa *ratio legis*, ovvero la finalità della disposizione fiscale.

La previsione alla lettera e) di una precisa illustrazione all'interno della motivazione dell'avviso di accertamento, a pena di nullità dell'atto stesso, della natura abusiva della condotta, rappresenta un rilevante cambiamento rispetto ad un certo orientamento passato della giurisprudenza. Infatti, la Corte di Cassazione permetteva di qualificare come abusivi i fatti di causa che l'Amministrazione finanziaria non aveva classificato come tali nell'avviso di accertamento. In base a questo orientamento, il principio del divieto di abuso del diritto "*determina la sua applicazione d'ufficio da parte del giudice tributario, a prescindere da qualsiasi allegazione al riguardo ad opera delle parti in causa*", in quanto il giudice ha "*[...] il potere di qualificare autonomamente le fattispecie rimesse alla sua cognizione*"<sup>110</sup>. La legge delega, invece, prescrive un orientamento diametralmente opposto, ma coerente con l'opinione della quasi totalità degli studiosi. In estrema sintesi, questi ultimi affermano che, dal momento che l'Amministrazione finanziaria manifesta il suo potere attraverso l'emissione del provvedimento, all'interno del quale deve illustrare le "motivazioni giuridiche"<sup>111</sup> che giustificano l'accertamento, non è possibile, né per l'Amministrazione né tantomeno per il giudice, effettuare alcuna integrazione all'atto in corso del giudizio<sup>112</sup>. Ciò determina che, qualora nell'avviso di accertamento l'Amministrazione finanziaria abbia classificato un determinato fatto in un certo modo, il giudice non possa riquilibrare il fatto per effetto del principio del divieto di abuso del diritto<sup>113</sup>.

---

<sup>110</sup> Si veda, tra le altre, Corte di Cassazione, 21 gennaio 2009, n. 1465 e Corte di Cassazione, 11 maggio 2012, n. 7393.

<sup>111</sup> Si veda art. 42, comma 2, D.P.R. n. 600/1973 ed art. 56, ultimo comma, D.P.R. n. 633/1972.

<sup>112</sup> Per la precisione il giudice potrebbe pronunciare d'ufficio solamente nel caso di eccezioni sollevate dalle parti (art. 112 c.p.c.).

<sup>113</sup> Ciò è coerente anche con la natura stessa del processo tributario: il processo tributario, infatti, è un processo di impugnazione. L'oggetto del contendere, quindi, è delimitato all'atto impugnato, in cui è contenuta la motivazione alla base della pretesa fiscale, senza possibilità di effettuare significative integrazioni durante il processo.

La lettera e) accoglie questo orientamento e sancisce che competa esclusivamente all'Amministrazione finanziaria la qualificazione dei fatti, per i quali la motivazione nell'avviso di accertamento ne rappresenta lo strumento.

Per concludere l'analisi di questo punto è opportuno segnalare come, secondo Giovannini, sia priva di senso giuridico la previsione della nullità dell'avviso di accertamento come conseguenza alla mancata definizione dei fatti come abusivi<sup>114</sup>. Infatti, secondo l'autore, nel caso in cui l'Amministrazione non qualificasse una condotta come abusiva ma bensì, ad esempio, come simulatoria, l'avviso di accertamento non possa essere ritenuto nullo. In questo caso, data l'impossibilità per il giudice di riqualificare l'atto, il processo assumerà una struttura coerente con la configurazione giuridica individuata dall'Amministrazione.

Infine, è necessario effettuare alcune precisazioni riguardanti l'onere della prova risultante dalla lettura delle lettere d) ed e) della legge delega. Secondo Deotto l'abuso del diritto non necessita di alcuna prova<sup>115</sup>. Infatti, partendo dal presupposto che l'onere della prova si riferisce ai fatti oggetto delle decisioni che risultano incerti, si osserva come le controversie riguardanti l'abuso del diritto non contestano tanto l'esistenza delle operazioni realizzate dal contribuente, quindi i fatti, quanto l'ottenimento di un vantaggio fiscale indebito, non approvato dal sistema che viola la *ratio* della norma. Questi ultimi elementi non configurano un fatto, che può essere sottoposto a prova, ma bensì solo una mera valutazione di quel fatto. Proprio per questi motivi, i processi riguardanti delle presunte condotte abusive non si concentrano sui fatti, per i quali risulterebbero applicabili le disposizioni sull'onere della prova, ma bensì sulla valutazione della natura indebita o meno del vantaggio fiscale che le condotte poste in essere hanno comportato. Ecco, quindi, che sarebbe stato più coerente attribuire alle parti un onere di allegazione dei fatti posti a fondamento delle rispettive ragioni anziché un onere della prova. Per tali considerazioni, l'Amministrazione dovrà allegare nell'atto di accertamento gli elementi che considera abusivi ed il relativo risparmio d'imposta indebito, mentre il contribuente dovrà allegare le sue ragioni che giustificherebbero le operazioni realizzate. Ciò determina, in primo luogo, che gli elementi che non verranno allegati dalle parti non potranno

---

<sup>114</sup> Giovannini, *L'abuso del diritto nella delega fiscale*, in Rivista di diritto tributario 3/2014, 249.

<sup>115</sup> Deotto, *L'abuso del diritto tributario può essere individuato solo per esclusione*, in Il fisco 21/2014, 2073.

essere tenuti in considerazione dal giudice e quindi verranno perduti; in secondo luogo, che l'Amministrazione finanziaria, dopo aver adempiuto al proprio onere di allegazione, non potrà inserire nuovi elementi all'interno dell'accertamento oltre i termini di preclusione definiti dal processo tributario. In estrema sintesi, tale onere di allegazione individua “*lo spazio ed il limite*” all'interno del quale può operare il processo sull'abuso del diritto: il giudice potrà giungere ad una decisione esclusivamente sulla base degli elementi allegati dalle parti e ciò di conseguenza esclude la possibilità della rilevabilità d'ufficio dell'abuso del diritto<sup>116</sup>.

Infine, è opportuno effettuare alcune considerazioni anche sull'ultimo criterio direttivo legge delega, che riguarda il contraddittorio tra Amministrazione e contribuente. In particolare, la lettera f) dispone al legislatore delegato di introdurre puntali regole procedurali in grado di garantire un “*efficace contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria*” a protezione del “*diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario*”<sup>117</sup>.

La funzione di tale criterio direttivo, modellato similmente all'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973<sup>118</sup>, appare evidente: prevedere una fase endoprocedimentale obbligatoria che preceda l'emissione dell'avviso di accertamento. Tuttavia, mentre il comma 4 dell'art. 37-bis prevede che, in caso assenza del preventivo contraddittorio, l'avviso di accertamento così emesso sia da considerare nullo, la lettera f) della legge delega non specifica alcuna conseguenza in caso di mancato rispetto delle fasi procedurali dell'“*efficace contraddittorio*”. In altre parole, la legge non specifica se l'avviso di accertamento così emanato debba ritenersi invalido, inesistente, nullo o annullabile. Tuttavia, secondo Giovannini, sulla base di alcune sentenze della Corte di Cassazione<sup>119</sup>, è possibile ricavare il principio secondo cui, anche in assenza di una specifica previsione, la nullità potrebbe trovare applicazione. Quindi, l'assenza di qualsiasi riferimento nella legge delega potrebbe coincidere con tale orientamento, comportando, in caso di silenzio del legislatore delegato, all'estrema conseguenza che,

---

<sup>116</sup> Deotto, *L'abuso del diritto tributario può essere individuato solo per esclusione*, op. cit., 2074.

<sup>117</sup> Art. 5, lettera f), Legge n. 23/2014.

<sup>118</sup> Si fa riferimento, in particolare, al comma 4, che così dispone “*L'avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2*”.

<sup>119</sup> Corte di Cassazione, 18 dicembre 2009, n. 26635, 26637, 26638, riguardanti gli accertamenti parametrici del reddito d'impresa.

imposta l'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale, la sua violazione comporterebbe in ogni caso la nullità dell'atto emanato<sup>120</sup>. Tale considerazione, tuttavia, appare priva di qualsiasi fondamento giuridico. Infatti, basta considerare che nel nostro ordinamento vige il principio della tipicità della nullità e dell'elencazione tassativa degli elementi che la determinano. Ciò è riscontrabile all'art. 177 del codice di procedura penale, all'art. 1418 del codice civile, all'art. 156 del codice di procedura civile, ed all'art. 21-septies della Legge n. 241/1990, riguardante il procedimento amministrativo. Per tutte queste ragioni risulterà interessante verificare, nei capitoli successivi, l'intervento del legislatore delegato per risolvere questo vuoto normativo lasciato dalla legge delega.

Infine, confrontando la lettera f) della legge delega con la medesima prevista nel disegno di legge delega (disegno di legge n. 5291) si osserva che, mentre quest'ultima prevedeva la tutela del diritto di difesa "*in ogni fase del procedimento di accertamento ed in ogni stato e grado del giudizio tributario*<sup>121</sup>", la versione definitiva recita "*in ogni fase del procedimento di accertamento tributario*<sup>122</sup>". Appare evidente come il criterio definito dal disegno di legge delega risultasse più completo e preciso rispetto alla disposizione finale, a meno che, nell'espressione utilizzata nella legge delega, il legislatore delegante abbia inteso riferire il diritto di difesa anche all'*iter* contenzioso. In alternativa, secondo Rizzardi, nonostante questa elisione, il diritto di difesa del contribuente risulterebbe sufficientemente salvaguardato, anche durante il giudizio tributario, dalla previsione della legge delega di un generale "*rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente*<sup>123</sup>".

Inoltre, sempre rispetto al disegno di legge delega, il legislatore delegante omette la previsione contenuta alla lettera g) del disegno n. 5291 che, pur non rappresentando un tema così significativo, prevedeva la riscossione degli interessi e delle sanzioni, in caso di ricorso, solo successivamente alla sentenza della Commissione tributaria provinciale.

Un ultimo aspetto da analizzare riguarda la sanzionabilità del divieto di abuso del diritto. Infatti, nonostante nel progetto iniziale del disegno della legge delega fosse

---

<sup>120</sup> Giovannini, *L'abuso del diritto nella delega fiscale*, op. cit., 250.

<sup>121</sup> Art. 5, lettera f), disegno di legge n. 5291.

<sup>122</sup> Art. 5, lettera f), Legge n. 23/2014.

<sup>123</sup> Art. 10, comma 1, Legge n. 23/2014.

esplicitamente prevista la irrilevanza penale dell'abuso del diritto<sup>124</sup>, nel testo definitivo dell'art. 5 della legge delega non compare alcuna indicazione riguardante questo aspetto, lasciando così al legislatore delegato la risoluzione della questione. Tuttavia, è possibile individuare delle tracce riguardanti questo argomento all'interno dell'art. 8, che indica le disposizioni per la revisione del sistema sanzionatorio penale tributario. In particolare, tale articolo delega il Governo ad individuare i “*confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie*”<sup>125</sup>. Nonostante la generalità di quest'ultima espressione è possibile ritenere che il legislatore delegante riconosca la necessità di attuare una gradazione di colpevolezza tra le condotte che, violando apertamente delle disposizioni di legge, rientrano nel campo dell'evasione, e le condotte che, limitandosi all'aggiramento della norma e della relativa *ratio*, risultano ascrivibili all'interno dell'abuso del diritto (*alias* elusione). Secondo Leo, proprio per tale considerazione, si potrebbe dedurre la irrilevanza penale dell'abuso del diritto<sup>126</sup>; Giovannini, invece, presupponendo che dalla lettura congiunta degli articoli 5 e 8 della legge delega si possano considerare equipollenti l'utilizzo delle espressioni “abuso” ed “elusione” e che le indicazioni dell'art. 8 si riferiscano esclusivamente alla revisione del solo sistema penale, elabora due differenti soluzioni. La prima possibile soluzione prevede l'esclusione della rilevanza penale delle condotte abusive, accogliendo la possibilità di farle rientrare, invece, all'interno del sistema sanzionatorio amministrativo; invece, la seconda soluzione prevede la possibilità, in base alle considerazioni sopra riportate, di escludere qualsiasi forma di punizione in caso di realizzazione di condotte abusive o elusive, introducendo solamente degli strumenti risarcitori<sup>127</sup>. Dato il silenzio del legislatore delegante è opportuno osservare come la sentenza Dolce e Gabbana<sup>128</sup>, vero e proprio *leading case* per quanto riguarda detto tema, ha sancito l'impossibilità di punire le condotte abusive (la cosiddetta elusione non codificata). Ciò, in base al principio secondo cui la mancanza di un puntuale fondamento normativo determinerebbe l'impossibilità di sanzionare eventuali violazioni di un principio

---

<sup>124</sup> Si fa riferimento allo schema di disegno di legge delega recante disposizioni per la revisione del sistema fiscale, art. 6, lettera d), che disponeva di “*escludere la rilevanza penale dei comportamenti ascrivibili a fattispecie abusive*”.

<sup>125</sup> Art. 8, comma 1, Legge n. 23/2014.

<sup>126</sup> Leo, *Il divieto di abuso del diritto nella delega fiscale*, op. cit., 1316.

<sup>127</sup> Giovannini, *L'abuso del diritto nella legge delega fiscale*, op. cit., 245.

<sup>128</sup> Corte di Cassazione, 28 febbraio 2012, n. 7739.

generale. Tale conclusione risulta coincidente, inoltre, con l'orientamento espresso dalla giurisprudenza comunitaria, che evidenzia come la realizzazione di una condotta abusiva non possa comportare una punizione *“per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro ed univoco”*<sup>129</sup>. Ovviamente, l'introduzione all'interno dell'ordinamento di una disposizione positiva anti abuso, così come definita dalla legge delega, annullerebbe tale orientamento, confutando la tesi sopra esposta secondo cui l'impossibilità di sanzionare le condotte abusive trova fondamento proprio nella mancanza di una precisa normativa.

La complessità di questo tema, per cui si auspicava ad una maggiore presa di posizione del legislatore delegante, è testimoniata anche dal non sempre lineare orientamento della Corte di Cassazione. Se in alcune sentenze<sup>130</sup> ha affermato che l'irrogazione di sanzioni possa riguardare solamente la realizzazione di condotte elusive espressamente contrastate da disposizioni di legge (ad esempio le condotte rientranti nell'articolo 37-bis), ribadendo l'impossibilità di sanzionare le condotte che violano il principio generale di divieto di abuso del diritto, in altre, la Corte ha affermato la possibilità di irrogare le sanzioni amministrative anche nei confronti di queste ultime condotte (Corte di Cassazione, ordinanza del 30 gennaio 2013, n. 2234)<sup>131</sup>.

### **2.3 L'articolo 10-bis (Legge 212/2000): introduzione alla definizione dei caratteri della nuova fattispecie**

Il legislatore delegato, sulla base dei criteri direttivi sanciti dalla legge delega e le raccomandazioni della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva, in attuazione della Legge delega n. 23/2014, precedentemente analizzata negli aspetti principali e maggiormente critici, emana il decreto legislativo n. 128/2015 (Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente), che prevede l'inserimento del nuovo articolo 10-bis (Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale) all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente<sup>132</sup>.

---

<sup>129</sup> Corte di Giustizia, 21 febbraio 2006, C-255/02, *Halifax*.

<sup>130</sup> Ad esempio Corte di Cassazione, 30 novembre 2011, n. 25537.

<sup>131</sup> Tale argomento verrà più accuratamente analizzato nel paragrafo 2.4.6.

<sup>132</sup> Il decreto legislativo n. 128/2015 oltre al titolo uno, comprendente appunto la disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale, è costituito da ulteriori tre titoli, rispettivamente: disposizioni in materia di

Da un punto di vista sostanziale la norma sembra comprendere le criticità presenti nell'ordinamento e le modalità di intervento per porre rimedio ad esse. Al di là del testo normativo, che verrà analizzato nei successivi paragrafi in un primo momento studiando gli aspetti definatori della nuova fattispecie ed in un secondo momento gli aspetti procedurali, la Relazione illustrativa al decreto inquadra perfettamente le motivazioni che hanno reso necessario l'intervento del legislatore. Infatti, precisando come, nonostante alle origini “*l'articolo 37-bis doveva rappresentare una funzione di previsione di chiusura, di applicazione speciale e limitata*”, tale indirizzo è stato storpiato dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione che “*sul fronte dell'abuso [...] ha aperto nuove prospettive ermeneutiche, producendo nuove fonti di incertezza riguardo alla legittimità di comportamenti ritenuti in passato corretti*”. Viene sottolineato, inoltre, come le maggiori cause di incertezza siano state generate dalla difficile individuazione dei presupposti costitutivi dell'abuso, derivante da una non coerente identificazione della nozione di abuso da parte della Corte nelle diverse pronunce. La Relazione evidenzia come tale condizione di incertezza è stata amplificata, generando “*effetti negativi sulla credibilità e stabilità di medio lungo periodo della politica tributaria*<sup>133</sup>”, in tutti quei casi in cui la Suprema Corte identificava una condotta abusiva sulla base della sola assenza di valide ragioni economiche extrafiscali a sostegno dell'operazione realizzata, senza verificare l'eventuale natura indebita dei vantaggi fiscali realizzati. Di conseguenza, tale *modus operandi* impattava negativamente sulla libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni espressamente previste dall'ordinamento aventi un diverso carico fiscale. Dalla lettura della Relazione appare evidente la volontà del legislatore delegato di riportare al centro della definizione di abuso (*alias* elusione) il carattere indebito dei vantaggi fiscali e di ribadire la natura esimente delle motivazioni extrafiscali non marginali eventualmente sussistenti nelle scelte effettuate dal contribuente.

La collocazione dell'articolo 10-bis all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente non rappresenta una scelta casuale, ma bensì contribuisce a plasmare il carattere

---

raddoppio dei termini per accertamento, regime dell'adempimento collaborativo e disposizioni finanziarie.

<sup>133</sup> Relazione illustrativa al decreto legislativo recante “*Disposizioni sulla certezza del diritto tra fisco e contribuente*”, 1.

innovativo della nuova fattispecie<sup>134</sup>. Tale collocazione, infatti, permette di elevare a clausola generale le disposizioni contenute nell'art. 10-bis, estendendone l'applicazione a tutti i tributi. La nuova disciplina, quindi, si riferisce sia ai tributi armonizzati, rispetto ai quali l'ordinamento prevedeva l'applicazione del principio del divieto di abuso del diritto elaborato dalla Corte di Giustizia europea, sia ai tributi non armonizzati, per i quali il principio dell'abuso del diritto è stato ricavato dai principi costituzionali (solamente la materia doganale rimane estranea dall'applicazione dei soli profili procedurali della nuova disciplina<sup>135</sup>). La collocazione della norma, invece, nella posizione immediatamente successiva all'art. 10 (Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente), da un punto di vista della consequenzialità logica, desta qualche perplessità. Infatti, sebbene sia possibile individuare una certa connessione tra la fattispecie contenuta nell'art. 10-bis ed il primo comma dell'art. 10, che riconosce nei principi di buona fede e collaborazione gli elementi fondamentali per realizzare un corretto rapporto tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, non si può non evidenziare come il tema dell'abuso del diritto appare assai distante rispetto alle criticità relative all'affidamento disciplinato dall'art. 10. Per questo motivo, secondo Serranò, la nuova disciplina dell'abuso del diritto avrebbe trovato una migliore collocazione alla fine dello Statuto dei diritti del contribuente<sup>136</sup>.

L'art. 10-bis rubricato "Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale" ribadisce in maniera definitiva la coincidenza tra queste due fattispecie: i due termini sono da considerare equivalenti ed utilizzabili in modo indifferente.

In base a quanto affermato è evidente come la disciplina anti elusione contenuta all'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/73, riguardante le imposte sui redditi limitatamente ai casi tassativamente indicati dall'articolo stesso, risulta assorbita dalla nuova disciplina, onde per cui l'articolo 37-bis è stata abrogato e le relative disposizioni si considereranno riferite, in quanto compatibili, all'articolo 10-bis<sup>137</sup>.

La nuova disciplina, entrata in vigore dal primo ottobre 2015, potrà produrre i propri effetti anche alle operazioni poste in essere prima della suddetta data, a condizione che

---

<sup>134</sup> La Relazione illustrativa sottolinea come l'aver collocato tale articolo all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente permette di attribuire ad esso "la forza di principio preordinato alle regole previste nelle discipline dei singoli tributi".

<sup>135</sup> Art. 1, comma 4, D.Lgs. n. 128/2015.

<sup>136</sup> Serranò, *Brevi considerazioni sulle prospettive di riforma in tema di "abuso del diritto o elusione fiscale"*, op. cit., 488.

<sup>137</sup> Art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 128/2015.

non siano stati emessi e notificati atti impositivi<sup>138</sup>. Nonostante, quindi, la possibilità di applicare retroattivamente tale disciplina, il legislatore ha optato per salvaguardare gli accertamenti già notificati per i quali non potranno trovare applicazione le nuove disposizioni.

La struttura espositiva dell'articolo 10-bis prevede nei primi due commi l'individuazione della nuova disciplina. In particolare, dal comma 1 al comma 2 rispettivamente:

- la definizione di abuso del diritto;
- gli elementi costitutivi dell'abuso del diritto (ovvero l'assenza di sostanza economica ed il conseguimento di vantaggi fiscali indebiti essenziali).

Nei successivi due commi vengono individuati i confini dell'ambito applicativo della nuova disciplina, ovvero:

- l'esimente rappresentata dalle valide ragioni extrafiscali non marginali (comma 3);
- la salvaguardia della libertà di scelta del contribuente tra operazioni espressamente previste dall'ordinamento aventi un diverso carico fiscale (comma 4).

Dal quinto al dodicesimo comma, invece, il legislatore delegato introduce tutta una serie di norme procedurali concernenti:

- l'interpello (comma 5);
- il contraddittorio preventivo (comma 6);
- i termini per l'accertamento e la motivazione dell'atto impositivo (comma 7 e 8);
- la ripartizione dell'onere della prova (comma 9);
- l'iscrizione a ruolo dei tributi accertati (comma 10);
- la richiesta di rimborso da parte dei soggetti terzi (comma 11);
- il carattere residuale del nuovo istituto (comma 12).

---

<sup>138</sup> Art. 1, comma 5, D.Lgs. n. 128/2015. La Relazione illustrativa al decreto evidenzia come tale previsione *“sia coerente con il principio "tempus regit actum" in base al quale la normativa sopravvenuta si applica a ciascun procedimento amministrativo non ancora terminato attraverso l'adozione dell'atto finale”*.

L'ultimo comma dell'art. 10-bis riguarda, invece, la sanzionabilità delle condotte abusive, configurando da un lato l'impossibilità di applicare le sanzioni penali, dall'altro sancendo l'applicabilità di quelle amministrative (comma 13).

### 2.3.1 La definizione di abuso del diritto nel nuovo art. 10-bis

La definizione di abuso del diritto è contenuta nel primo comma dell'articolo 10-bis che, riprendendo la formulazione di condotta abusiva presente nella Raccomandazione della Commissione europea<sup>139</sup>, recita: “*configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti*”<sup>140</sup>. Il legislatore, mediante tale comma, apprezzabile fin da subito quantomeno per l'utilizzo di una formulazione sintetica e concisa, illustra gli elementi costitutivi dell'abuso del diritto e le modalità con cui si realizza.

È interessante evidenziare come, nella prima versione del decreto proposta il 24 dicembre 2014, era inserito nel primo comma, di seguito al “[...] *rispetto formale delle norme fiscali*”, l'espressione “*indipendentemente dalle intenzioni del contribuente*”. La configurabilità di una condotta abusiva, indipendentemente dalle intenzioni del contribuente, avrebbe generato una sorta di “*abuso inconsapevole*”<sup>141</sup>. In altri termini, si sarebbe configurata una situazione in cui il comportamento controverso del contribuente sarebbe stato rilevato anche senza una partecipazione attiva di chi lo pone in essere. Tale espressione, inoltre, risultava assai contrastante rispetto all'interpretazione delle disposizioni definite dall'abrogato art. 37-bis. In quest'ultimo articolo, infatti, per configurare una condotta come abusiva era fondamentale l'*animus* del contribuente, che per essere rilevante da un punto di vista sanzionatorio doveva “*circuire*” la buona fede del legislatore mediante l'aggiramento delle disposizioni. In

---

<sup>139</sup> Si ricorda, infatti, come la legge delega incaricava il legislatore delegato ad attuare una revisione della disciplina coordinando i criteri direttivi della delega con i principi esposti nella Raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva del 6 dicembre 2012 n. 2012/772/EU. Nel caso specifico la definizione contenuta nel comma 1 dell'art. 10-bis ricalca quella del punto 4.2 della Raccomandazione, che descrive il fenomeno abusivo come “*una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata realizzata essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale*”.

<sup>140</sup> Art. 10-bis, comma 1, Legge n. 212/2000.

<sup>141</sup> Leo, *L'abuso del diritto: elementi costitutivi e confini applicativi*, in *Il fisco* 10/2015, 917.

base alla formulazione precedentemente evidenziata, invece, una condotta abusiva poteva configurarsi anche in assenza di un intento abusivo. Tale locuzione nella versione finale del decreto è stata eliminata, sia perché probabilmente le intenzioni soggettive del contribuente sono state reputate irrilevanti ai fini della configurabilità di una condotta abusiva, sia per effettive condizioni di incertezze che tale formulazione avrebbe comportato per quanto riguarda la perseguibilità delle condotte controverse<sup>142</sup>. Dalla lettura della definizione di condotta abusiva esposta nel primo comma dell'art. 10-bis è possibile individuare i presupposti costitutivi della fattispecie. Essi, puntualmente evidenziati nella Relazione illustrativa, risultano essere:

- l'assenza di sostanza economica delle operazioni realizzate;
- il conseguimento di un vantaggio fiscale indebito;
- il vantaggio fiscale indebito come effetto essenziale dell'operazione realizzata.

Il primo elemento, esplicitamente definito dal comma 2 lettera a), è possibile rappresentarlo in tutti quei casi in cui gli atti o l'insieme di atti posti in essere non apportano nulla, o meglio siano incapaci di produrre effetti significativi diversi da un mero risparmio fiscale. Da un punto di vista economico/aziendale è possibile configurare quanto affermato, in tutte quelle situazioni, ad esempio, in cui un soggetto opti per la realizzazione di operazioni che non determinano alcuna creazione di "valore aggiunto economico giuridico" rispetto ad altre operazioni perseguibili che siano sia più conformi agli schemi ordinari e siano fiscalmente più onerose.

Questo primo elemento riprende gli elementi definatori individuati dalla Raccomandazione. Quest'ultima, nell'individuare il primo presupposto delle pratiche abusive, ovvero l'artificiosità della costruzione o della serie di costruzioni, menziona come elemento cardine la mancanza di sostanza commerciale (Raccomandazione punto 4.4). Nel medesimo punto vengono individuati, inoltre, una serie di esempi che dovrebbero segnalare l'assenza di sostanza commerciale, ovvero:

- *“la qualificazione giuridica delle singole parti di cui è composta la costruzione non è coerente con il fondamento giuridico della costruzione nel suo insieme”*. Ciò si verifica quando, nonostante la struttura di un'operazione sia idonea a produrre effetti economici/giuridici, alcune parti di essa risultino giuridicamente incoerenti rispetto alla struttura complessiva;

---

<sup>142</sup> Basti pensare alla concreta impossibilità di accertare, ad anni di distanza dalla realizzazione della condotta controversa, l'intenzione del contribuente a meno che siano state trasposte in un documento.

- *“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”*. Ciò si osserva quando il percorso commerciale scelto da un operatore non sarebbe stato intrapreso in assenza di un vantaggio fiscale, in quanto meno ordinario e più complesso rispetto ai percorsi abituali;
- *“la costruzione o la serie di costruzioni comprende elementi che hanno l'effetto di compensarsi o di annullarsi reciprocamente”*. Ciò si verifica qualora, nonostante le operazioni che costituiscono il progetto nel suo complesso siano producibili di effetti singolarmente considerati, nella loro successione si azzerano. Tali operazioni risultano poste in essere esclusivamente per l'ottenimento del vantaggio fiscale;
- *“le operazioni realizzate sono di natura circolare”*. In questa situazione il risultato finale dell'operazione risulta coincidente al punto di partenza;
- *“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”*;
- *“le previsioni di utili al lordo delle imposte sono insignificanti rispetto all'importo dei previsti vantaggi fiscali”*<sup>143</sup>. In quest'ultimo punto viene focalizzata l'attenzione in tutte quelle situazioni in cui, da un punto di vista quantitativo, i vantaggi extrafiscali ottenuti relativi al progetto siano economicamente irrilevanti rispetto a quelli fiscali.

In base a quanto esposto non si può non osservare come il legislatore delegato abbia optato per normativizzare all'interno dell'art. 10-bis solamente i primi due punti precedentemente brevemente analizzati<sup>144</sup>. In base a questa constatazione si sarebbe perso uno degli aspetti più importanti, soprattutto per quanto riguarda l'obiettivo di garantire ai contribuenti quella certezza del diritto venuta meno in passato, che il legislatore poteva cogliere dalla Raccomandazione: *“introdurre una esemplificazione*

---

<sup>143</sup> Raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva, paragrafo 4.4.

<sup>144</sup> Nello specifico, il comma 2 lettera a) disciplina i seguenti due indici che contraddistinguono le operazioni prive di sostanza economica: la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato.

*completa ed analitica dei possibili indici di assenza di sostanza economica*<sup>145</sup>. Ciò, avrebbe impattato negativamente anche sull'attività dell'Amministrazione finanziaria, in quanto vengono omessi dei possibili indizi sintomatici dell'assenza di sostanza economica. In realtà, ciò appare ragionevolmente superabile da un'attenta lettura della disposizione. Infatti, il legislatore, nel secondo comma lettera a), inserisce prima dell'elencazione dei due indici l'espressione "*in particolare*". Ciò segnalerebbe come, l'individuazione all'interno dell'articolo dei soli due indici, abbia una finalità meramente esemplificativa e non esaustiva, potendosi quindi ricollegare e rinviare all'elencazione definita dalla Raccomandazione. Il legislatore ha scelto di evidenziare quei soli due indici in quanto, data la loro natura più generale rispetto agli altri, risultano più idonei ad identificare i contesti di assenza di sostanza economica. In base a quanto detto, tuttavia, tale decisione non precluderà la possibilità all'Amministrazione finanziaria di contestare tutte quelle situazioni che, pur non rientranti in quelle indicate dal comma 2 lettera a), posseggano la caratteristica di essere prive di sostanza economica in quanto inadeguate all'ottenimento di effetti significativi differenti dai vantaggi fiscali. È opportuno segnalare come, sin da questa previsione, il legislatore abbia optato per l'elaborazione di una clausola anti abuso allineata con quella comunitaria, evitando così il rischio di introdurre una nozione di abuso nazionale diversa da quella europea. Ciò comporterà, ad esempio, la possibilità soprattutto per l'Amministrazione finanziaria ed i giudici tributari nazionali, di utilizzare i principi sanciti dalla consolidata ed ampia giurisprudenza comunitaria su detto tema per risolvere questioni di abuso interne.

Per quanto riguarda il riferimento ai "*fatti, atti o contratti anche collegati tra loro*" sta a evidenziare che, qualora l'analisi riguardi una sequenza di operazioni, di atti, ecc., l'indagine dovrà focalizzarsi sia sulla singola operazione realizzata (livello disaggregato) sia sull'insieme complessivo (livello aggregato). Questo perché, soprattutto con riferimento a taluni indici della Raccomandazione, l'assenza di sostanza economica potrebbe non essere presente nelle singole operazioni ma sussistere a livello aggregato, o viceversa.

L'assenza di sostanza economica deve rappresentare, quindi, un presupposto della fattispecie abusiva da valutare rigorosamente in modo oggettivo, considerando anche il

---

<sup>145</sup> Contrino e Marcheselli, *Luci e ombre nella struttura dell'abuso fiscale "riformato"*, in *Corriere Tributario* 37/2015, 3794.

fatto che la relativa dimostrazione compete all'Amministrazione finanziaria<sup>146</sup>. La verifica di questo presupposto non dovrà concretizzarsi nella valutazione della presenza o meno delle valide ragioni economiche, così come definite nel primo comma dell'art. 37-bis, spesso connotate da valutazione pseudo economiche e soggettive, comportante quindi una certa incertezza giuridica. Questo elemento costitutivo dell'abuso del diritto riguarda il profilo oggettivo del fenomeno abusivo, dal momento in cui il legislatore delegato ha affermato l'irrelevanza delle circostanze e delle intenzioni del contribuente per le quali l'operazione è stata posta in essere. La valutazione di questo presupposto dovrà necessariamente soffermarsi sulla coerenza degli strumenti giuridici adottati dal contribuente rispetto alle finalità ed agli effetti economici/giuridici che il soggetto intendeva realizzare con l'operazione. In altre parole, l'assenza di sostanza economica si dovrà riscontrare necessariamente attraverso un'analisi oggettiva delle caratteristiche dell'operazione realizzata dal contribuente al fine di constatare l'inidoneità dell'operazione a produrre significativi effetti diversi dai vantaggi fiscali. A supporto di ciò, potranno essere considerati come meri indici espressivi dell'assenza di sostanza economica le situazioni configurate sia dal legislatore delegato nel secondo comma lettera a) dell'art. 10-bis, sia dall'elencazione contenuta nel punto 4.4 nella Raccomandazione della commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva.

Per quanto riguarda il secondo presupposto dell'abuso del diritto, ovvero il conseguimento di un vantaggio fiscale indebito, il comma 2 lettera b) dell'art. 10-bis specifica la portata di tale elemento, individuandola nei *“benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario<sup>147</sup>”*. Tale precisazione pare ricalcare la definizione di condotta abusiva elaborata dalla giurisprudenza comunitaria ravvisabile nel *leading case*, in tema di abuso del diritto, della sentenza *Halifax*. Quest'ultima, infatti, afferma che la possibilità di configurare una condotta come abusiva dipenda, nonostante il rispetto formale delle disposizioni contenute nella sesta Direttiva e delle disposizioni

---

<sup>146</sup> Come si analizzerà nei paragrafi successivi, il comma 9 dell'art. 10-bis dispone per l'Amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva e quindi, di conseguenza, anche gli stessi elementi costitutivi di essa.

<sup>147</sup> Art. 10-bis, comma 2, lettera b), Legge n. 212/2000.

nazionali che la recepiscono, dall'ottenimento di “*un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni*<sup>148</sup>”. Oltre a ciò, tale previsione è coerente con quanto sancito dalla Raccomandazione sulla pianificazione fiscale aggressiva, che al punto 4.5 afferma che la finalità abusiva della condotta debba contrastare “*con la finalità, lo spirito e l'obiettivo delle disposizioni fiscali che sarebbero altrimenti applicabili*<sup>149</sup>”. È possibile constatare come il legislatore delegato, pur coordinato il sopracitato presupposto costitutivo con le direttive della Raccomandazione UE, abbia utilizzato una formulazione più ampia. Infatti, non solo introduce l'aspetto della non immediatezza dell'ottenimento del vantaggio fiscale indebito, ma menziona come destinatari dell'aggiramento della *ratio* non solo le disposizioni fiscali, ma anche i principi dell'ordinamento tributario, riferendosi sia alle norme interne sia a quelle sovranazionali aventi efficacia nell'ordinamento interno<sup>150</sup>. Inoltre, non è stata trasposta l'espressione “*che sarebbero altrimenti applicabili*” presente nella Raccomandazione. Questo perché il contrasto menzionato nelle sopracitate espressioni può configurarsi in maniera diversa. In un primo caso, che solitamente attiene a disposizioni che si riferiscono a deduzioni, crediti, detrazioni, nel contrasto tra l'applicazione del regime secondo la lettera della disposizione (che comporta l'attribuzione al contribuente dell'eventuale credito, deduzione o detrazione) e *ratio* della stessa disposizione. In un secondo caso, invece, che solitamente ha ad oggetto disposizioni che prevedono esenzioni, rinvii, aliquote agevolate, nel contrasto tra l'applicazione del regime ordinario dell'operazione e *ratio* di un differente, e meno favorevole, regime, che rimane occultato per effetto del ricorso all'operazione posta in essere. Secondo Zizzo, l'espressione utilizzata dalla Raccomandazione “*che sarebbero altrimenti applicabili*” prenderebbe in considerazione solamente il secondo caso. Tale affermazione poggia le proprie basi esclusivamente effettuando un'analisi da un punto di vista letterale dell'espressione utilizzata: ossia, considerando il termine “altrimenti” equipollente ad “altre norme” e quindi, nel nostro caso, a norme di un altro regime.

---

<sup>148</sup> Sentenza *Halifax*, punto 74.

<sup>149</sup> Raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva, paragrafo 4.5.

<sup>150</sup> Relazione illustrativa al decreto legislativo recante “*Disposizioni sulla certezza del diritto tra fisco e contribuente*”, pag. 7.

Invece, con la formulazione disposta dall'art. 10-bis si estenderebbe la disposizione ad entrambe le forme di contrasto<sup>151</sup>.

È fondamentale sottolineare come, il secondo comma lettera b) dell'articolo 10-bis introduce, o meglio ribadisce, una considerazione fondamentale in tema di abuso del diritto, ovvero che “il cuore” della fattispecie dell'abuso è l'ottenimento di un vantaggio fiscale indebito. Tale elemento è configurabile nella realizzazione di un vantaggio non voluto dall'ordinamento mediante una condotta che, pur non violando apertamente le disposizioni, le aggira. Tale aggiramento, quindi, determina la storpiatura delle finalità e dei principi definiti dal legislatore, procurando al contribuente un vantaggio fiscale in contrasto con la *ratio legis* sottostante all'operazione realizzata<sup>152</sup>. L'aggiramento posto in essere dal contribuente dovrà essere verificato e contestato sulla base del contenuto obiettivo espresso dai divieti e dagli obblighi aggirati, “senza lasciare spazio a giudizi di carattere discrezionale o ad opinioni soggettive<sup>153</sup>”. È sicuramente da apprezzare la scelta del legislatore delegato di ribadire e ricollocare al centro della nozione di abuso del diritto l'importanza della realizzazione di un vantaggio fiscale indebito. Infatti, si è assistito ad un sempre più crescente orientamento da parte della giurisprudenza e della prassi a configurare una condotta come abusiva unicamente sulla presenza o meno di valide ragioni extrafiscali nelle scelte effettuate dai contribuenti. Ciò determinava il venire meno di qualsiasi verifica circa il carattere indebito del risparmio fiscale, della violazione della *ratio legis* nelle operazioni implementate, vanificando in questo modo qualsiasi distinzione tra lecito ed illecito risparmio d'imposta<sup>154</sup>. Tale orientamento risulta tanto più grave considerando che il riferimento ai “vantaggi indebiti” era indicato sia nell'allora vigente art. 37-bis e sia nelle diverse definizioni di abuso del diritto di matrice

---

<sup>151</sup> Zizzo, *La nuova nozione di abuso del diritto e le raccomandazioni della Commissione europea*, in *Corriere Tributario* 47-48/2015, 4581.

<sup>152</sup> Mediante altre parole la Relazione illustrativa ribadisce quanto affermato. Infatti, riferendosi all'art. 10-bis, comma 2, lettera b) afferma che “*deve sussistere, quindi, la violazione della ratio delle norme o dei principi generali dell'ordinamento [...] la ricerca della ratio e la dimostrazione della violazione di essa deve costituire il presupposto oggettivo imprescindibile per distinguere il perseguimento del legittimo risparmio di imposta dall'elusione*”. Affinché, quindi, possa essere considerato indebito un vantaggio fiscale occorre constatare l'elusione di un principio fiscale, ossia l'aggiramento delle finalità previste dalle disposizioni tributarie, o la realizzazione di un risultato dalle stesse non voluto.

<sup>153</sup> Miele, *Abuso del diritto distinto dalle fattispecie di evasione*, in *Corriere Tributario* 4/2015, 245.

<sup>154</sup> Sull'argomento sono già state esposte delle brevi considerazioni al paragrafo 2.2, inoltre, senza pretesa di esaustività, si rimanda alle considerazioni effettuate da Vacca, in *L'abuso e la certezza del diritto*, op. cit., 1127.

giurisprudenziale. Oltre a ciò, nella stessa Relazione illustrativa all'articolo pocanzi citato, è ribadita la centralità della natura indebita del vantaggio fiscale, in quanto si legge che le norme antielusione trovano applicazione solamente qualora “*l'abuso di questa libertà [di agire] dà luogo a manipolazioni, scappatoie e stratagemmi che,*” nonostante tali libertà siano formalmente legali, “*finiscono per stravolgere con i principi del sistema*”.

Terzo e ultimo elemento costitutivo dell'abuso del diritto è lo scopo essenziale del risparmio fiscale indebito. Tale aspetto, pur con una formulazione diversa, riprende il contenuto dell'art. 5 della legge delega, che specificatamente alla lettera b) punto 1 disponeva che la finalità di ottenere un vantaggio fiscale indebito doveva configurare “*la causa prevalente dell'operazione abusiva*”. Come nell'analisi della legge delega è stato brevemente osservato, l'espressione “prevalente” poteva generare, nel caso fosse stata confermata dal legislatore delegato, numerose perplessità. Tale aggettivo, infatti, avrebbe comportato un'elevata discrezionalità in sede applicativa difficilmente gestibile sul piano giurisdizionale, inoltre, tale espressione sarebbe risultata in contrasto con la giurisprudenza comunitaria<sup>155</sup>. Inoltre, la conferma di tale formulazione sarebbe risultata divergente rispetto alla recente sentenza del Consiglio costituzionale francese<sup>156</sup>. Quest'ultimo ha affermato l'illegittimità della previsione che correlava l'abuso del diritto allo scopo “prevalente” del risparmio fiscale indebito, in quanto contraria al principio, desumibile dagli art. 4, 5, 6 e 16 della Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino del 1789, di piena accessibilità e conoscibilità delle leggi. Infine, l'aggettivo “prevalente” non sarebbe risultato in sintonia nemmeno con le disposizioni della Raccomandazione UE sulla pianificazione fiscale aggressiva. Il legislatore delegato, quindi, ha optato per abbandonare il carattere della prevalenza del risparmio fiscale, introducendo quello dell'essenzialità. Tale concetto risulta, quindi, coerente con quanto affermato dalla Corte di Giustizia (ad esempio, al paragrafo 75 della sentenza *Halifax* pocanzi citata si legge che l'operazione abusiva deve risultare da un insieme di elementi oggettivi “*che lo scopo delle operazioni controverse è*

---

<sup>155</sup> Si veda ad esempio Corte di Giustizia, sentenza 21 febbraio 2006, C-255/02, *Halifax*; Corte di Giustizia, sentenza 21 febbraio 2008, C-425/06, *Part Service*. Tale aspetto è stato inoltre evidenziato al paragrafo 1.2.1 del presente elaborato.

<sup>156</sup> Corte Costituzionale francese, sentenza 29 dicembre 2013, n. 685.

*essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale*") nonché con la Raccomandazione UE che al punto 4.2 qualifica l'abuso del diritto come una costruzione o una serie di costruzioni di puro artificio che siano state poste in essere *"essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione"*. La Relazione illustrativa specifica, inoltre, il carattere dell'essenzialità del risparmio fiscale indebito: l'operazione priva di sostanza economica posta in essere dal contribuente deve realizzare dei vantaggi fiscali indebiti che devono risultare fondamentali rispetto a qualsiasi altro scopo raggiunto dal soggetto, ovvero, *"che il perseguimento di tale vantaggio deve essere stato lo scopo essenziale della condotta stessa"*. Per il contribuente, quindi, la finalità di ottenere tale vantaggio deve assumere un peso predominante e fondamentale al momento della decisione di porre in essere quel determinato comportamento. Tale considerazione è possibile ravvisarla anche nella Raccomandazione, che considera fondamentale la finalità di ottenere un vantaggio indebito qualora qualsiasi altro scopo che sia presente, o potrebbe essere presente nell'operazione controversa, *"sembri per lo più irrilevante alla luce di tutte le circostanze del caso"*<sup>157</sup>. In base a quanto finora esposto la possibilità di configurare una condotta come abusiva dipenderà anche dalla verifica, necessariamente empirica, che il contribuente non avrebbe posto in essere tale operazione in assenza del vantaggio fiscale indebito. Constatato che il perseguimento del risparmio fiscale indebito deve rappresentare il fine essenziale, anche se non esclusivo, della condotta del contribuente, l'abuso del diritto è rilevabile sia in operazioni finalizzate esclusivamente alla realizzazione di un vantaggio fiscale indebito, senza alcuna altra convenienza economica, sia in operazioni finalizzate alla realizzazione di un vantaggio *"predominante"* rispetto alla sopracitata convenienza economica<sup>158</sup>.

### **2.3.2 Le cause di giustificazione e la libertà di scelta del contribuente**

Ribadendo quanto affermato pocanzi, per configurare una condotta abusiva è sufficiente che il perseguimento del risparmio fiscale indebito rappresenti lo scopo

---

<sup>157</sup> Raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva, paragrafo 4.6.

<sup>158</sup> Scuffi, *La codificazione dell'abuso del diritto secondo il D.lgs. n. 128/2015*, op. cit., 242.

essenziale ancorché non esclusivo. L'abuso del diritto, quindi, sussiste anche nei casi in cui nelle scelte del contribuente siano presenti altre ragioni economiche, altre finalità extrafiscali, risultanti però marginali, irrilevanti, insignificanti o comunque marginali rispetto allo scopo di conseguire un vantaggio fiscale indebito. Ecco quindi che viene introdotto dal legislatore delegato il concetto di "marginalità" che trova una sua precisa collocazione e definizione all'interno del comma 3 dell'art. 10-bis.

Quest'ultimo comma, infatti, preclude la possibilità di qualificare un comportamento come abusivo qualora sia giustificato "*da valide ragioni extrafiscali, non marginali*". Le ragioni extrafiscali non marginali, quindi, rappresentano un'esimente alla configurazione di una condotta come abusiva. Prima di analizzare più accuratamente il comma in questione, risulta necessario esprimere alcune considerazioni sul rapporto tra il concetto di "sostanza economica", definito nel primo comma dell'art. 10-bis, e le "valide ragioni extrafiscali". Il primo, qualora non sia presente nelle operazioni controverse, rappresenta un presupposto costitutivo dell'abuso del diritto. Conseguentemente, nel caso nell'operazione si connoti per la presenza della sostanza economica, non può essere rilevato un'eventuale abuso del diritto. Le valide ragioni extrafiscali, come precedentemente affermato, invece, configurano un mero esimente, escludendo la natura abusiva della condotta realizzata dal contribuente. Inoltre, le due espressioni non devono essere equiparate: la sostanza economica, infatti, riferendosi al vantaggio economico diverso da un mero risparmio fiscale derivante da un'operazione, risulta un elemento quantificabile da un punto di vista oggettivo, ovvero verificando la coerenza tra le operazioni effettivamente poste in essere ed i relativi obiettivi da realizzare, verificando i vantaggi conseguiti, la loro relativa natura fiscale o extrafiscale e la relativa consistenza. L'altro elemento, invece, ha un carattere più generale e si riferisce alle scelte effettuate dal contribuente nell'ambito della realizzazione di una condotta potenzialmente abusiva. Risulta, quindi, poggiare su un piano soggettivo, disponendo la necessità di identificare e valutare i motivi che hanno spinto il contribuente a realizzare quella specifica operazione<sup>159</sup>.

---

<sup>159</sup> In base a quanto affermato, la scelta del legislatore delegato di utilizzare come presupposto dell'abuso del diritto la "sostanza economica", anziché le "valide ragioni economiche" sancite dall'abrogato art. 37-bis, non risulta casuale. Infatti, secondo Leo tale scelta risulta finalizzata a escludere, in ogni caso, la possibilità di contestare una condotta perché abusiva in tutti quei casi in cui è possibile identificabile anche un minimo, ma pur sempre quantificabile, vantaggio economico. Per questo motivo, l'espressione "ragioni", caratterizzata da una maggiore astrattezza, è inserito solo

Inoltre, attraverso le disposizioni enunciate rispettivamente dai commi 1, 2 e 3 dell'art. 10-bis, è possibile constatare che la sostanza economica e le valide ragioni extrafiscali sono i due elementi che individuano il perimetro del fenomeno abusivo. Infatti, dalla lettura dell'articolo si può constatare come l'abuso del diritto, per definizione, non può essere mai contestato qualora nelle operazioni realizzate dal contribuente sia ravvisabile un qualche vantaggio economico. In questo caso, infatti, l'operazione non potrà essere classificata "priva di sostanza economica". Eppure, anche nei casi in cui un'operazione risulti priva di sostanza economica, nel caso siano presenti delle valide ragioni extrafiscali che giustifichino tale operazione, risulterebbe "corretta"<sup>160</sup>.

Affinché le valide ragioni extrafiscali possano costituire un'esimente alla configurazione dell'abuso del diritto devono possedere due caratteristiche, ovvero il carattere della non marginalità e la finalità di perseguire un "*miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente*"<sup>161</sup>, anche da un punto di vista gestionale o organizzativo.

Quanto alla prima caratteristica, essa sta a significare che tali ragioni extrafiscali possono risultare presenti, nelle operazioni implementate dai contribuenti, insieme alle ragioni fiscali. Conseguentemente a ciò risulta fondamentale e necessario, sia per il contribuente che per l'Amministrazione finanziaria, specificare la valenza da attribuire alle diverse ragioni, affinché si possa dimostrare la prevalenza delle une sulle altre e quindi l'abusività o meno dell'operazione realizzata. Benché la norma non risulta esaustiva rispetto a tale necessità, la relativa Relazione illustrativa, pur riconoscendo come la questione pocanzi esposta determina "*margini di incertezza*", rileva la non marginalità delle ragioni extrafiscali sulla base della loro "*intrinseca valenza*" rispetto alla realizzazione dell'operazione potenzialmente abusiva. Sotto questo punto di vista, le valide ragioni economiche extrafiscali sono rilevabili solamente se l'operazione non sarebbe stata realizzata in loro assenza e, di conseguenza, risulterà necessario dimostrare che, in assenza di tali ragioni, l'operazione non sarebbe stata attuata<sup>162</sup>. Appare evidente, quindi, che devono possedere un peso specifico rilevante per poter

---

successivamente nell'art. 10-bis, esclusivamente per identificare l'esimente delle valide ragioni extrafiscali non marginali (cfr. Leo, *L'abuso del diritto: elementi costitutivi e confini applicativi*, op. cit., 915 ss.).

<sup>160</sup> Leo, *L'abuso del diritto: elementi costitutivi e confini applicativi*, op. cit., 917.

<sup>161</sup> Art. 10-bis, comma 3, Legge n. 212/2000.

<sup>162</sup> Relazione illustrativa al decreto legislativo recante "*Disposizioni sulla certezza del diritto tra fisco e contribuente*", pag. 7.

fungere da esimente e, in base a quanto disposto dal nono comma dell'art. 10-bis, competerà al contribuente dimostrare la sussistenza di tali ragioni e la loro rilevanza. Nonostante ciò, data l'impossibilità di codificare le valide ragioni economiche extrafiscali, soprattutto per il fatto che nella maggioranza dei casi si riferiscono, ad esempio, a delle personali valutazioni imprenditoriali del contribuente, risulta evidente la possibilità che si configurino eventuali scontri tra contribuente ed Amministrazione finanziaria. Eventualità resa tanto più certa considerando il fatto che proprio sulla predominanza delle valide ragioni extrafiscali rispetto a quelle fiscali, o viceversa, si potrebbero "vincere le partite". Tuttavia, è fondamentale che tale esimente sia stato espressamente previsto ed identificato dal legislatore all'interno della norma come una sorta di giustificazione al comportamento del contribuente potenzialmente abusivo. Questo perché spesso, in passato, l'Agenzia delle Entrate e la giurisprudenza, applicando l'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, hanno qualificato come elusive operazioni, sia pur caratterizzate dalla presenza di valide ragioni economiche, a causa del percorso meno oneroso adottato dal contribuente per conseguire un determinato risultato<sup>163</sup>. Tale prassi dovrebbe essere evitata grazie all'introduzione dell'articolo 10-bis ed in particolare della natura esimente delle valide ragioni extrafiscali non marginali. Infatti, qualora fosse provata la loro presenza non potrebbe essere più configurata alcuna fattispecie abusiva. Tale considerazione è ulteriormente evidenziata e rafforzata dall'espressione "*in ogni caso*" del comma 3 del sopracitato articolo. La norma ribadisce, quindi, che qualora una certa condotta sia caratterizzata da valide ragioni extrafiscali non marginali, non potrà essere "in ogni caso" qualificata come abusiva, indipendentemente quindi dal percorso individuato per ottenere quel determinato risultato.

Infine, la seconda caratteristica dell'esimente considera rientranti tra le valide ragioni extrafiscali non marginali anche quelle di carattere organizzativo e gestionale finalizzate ad ottenere un "*miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa*", sebbene non generino una redditività immediata. Grazie a questo assunto il contribuente potrà beneficiare dell'esimente definito dal terzo comma dell'art. 10-bis,

---

<sup>163</sup> Ad esempio, si è assistito a casi in cui l'Amministrazione contestava al contribuente l'aver optato per una fusione al posto di una liquidazione di una società nonostante fosse stato realizzato un risultato economicamente apprezzabile. Od ancora, per aver effettuato un acquisto di quote e successivamente aver realizzato una fusione per incorporazione, anziché una fusione "ordinaria" con concambio.

provando che, nonostante dalle operazioni realizzate ottenga un certo vantaggio fiscale, in realtà quest'ultime rispondono ad esigenze di tipo organizzativo e gestionale, che hanno generato, o hanno lo scopo di generare, un miglioramento dell'attività imprenditoriale dal punto di vista strutturale o funzionale. Per esemplificare quanto detto, si può pensare all'attuazione di un'operazione di scissione societaria, effettuata senza un effettivo interesse economico, ma ritenuta necessaria per risolvere un insanabile dissidio tra i soci.

Infine, nonostante la legge delega alla lettera b) punto 2 riferisca i relativi miglioramenti organizzativi e funzionali esclusivamente “*all'azienda del contribuente*”, il legislatore delegato ha correttamente specificato ed ampliato la portata dell'esimente anche all'attività professionale del contribuente, non solo quindi all'attività imprenditoriale.

Il quarto comma dell'art. 10-bis stabilisce con estrema precisione che “*resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale*”<sup>164</sup>.

Tale disposizione, in coerenza con quanto sancito dal principio costituzionale di libera iniziativa economica (art. 41 Cost.), ribadisce un concetto già presente nello schema dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/73. Infatti, la Relazione illustrativa di quest'ultimo articolo escludeva la possibilità di configurare una condotta come elusiva in tutti quei casi in cui il contribuente, tra i vari percorsi espressamente previsti dall'ordinamento e posti ad uno stesso livello di dignità, optasse per quello fiscalmente più conveniente<sup>165</sup>. Un comportamento di questo tipo, infatti, sarebbe rientrato nel legittimo risparmio d'imposta. Inoltre, non si può rilevare alcun aggiramento delle disposizioni qualora il contribuente si limita a intraprendere un'alternativa che gli viene messa a disposizione dall'ordinamento, in quanto, una diversa soluzione contrasterebbe con il principio generale e riconosciuto da tutti i Paesi sviluppati, in base al quale, il contribuente è libero di gestire ed organizzare la propria attività nella maniera fiscalmente meno

---

<sup>164</sup> Art. 10-bis, comma 4, Legge n. 212/2000.

<sup>165</sup> La Relazione individua, senza pretesa di esaustività, alcuni percorsi espressamente previsti dal legislatore e collocati sullo stesso piano di dignità per i quali la norma anti elusiva non dovrebbe trovare applicazione nel caso il contribuente optasse per quello meno oneroso, ovvero: la scelta del tipo di società, la scelta tra cedere partecipazioni sociali o cedere l'azienda, la scelta di finanziarsi tramite capitale di debito o capitale proprio, ecc.

onerosa. La possibilità, quindi, per l'Amministrazione finanziaria di individuare l'abuso del diritto risultava limitata solamente nei casi di manipolazione, aggiramento, storpiatura delle libertà, che pur formalmente legali, contrastavano con i principi dell'ordinamento.

Nonostante ciò, spesso il comportamento dell'Amministrazione non si è rivelato coerente con quanto pocanzi affermato, anzi, in molti casi è intervenuta come se il contribuente dovesse massimizzare il proprio carico fiscale. In particolare, si è assistito a controversie in cui il contribuente, perseguendo il percorso fiscalmente più conveniente, era costretto a giustificare il risparmio fiscale così conseguito, senza alcuna attenzione al carattere indebito di quel risparmio ed avendo come parametro di confronto il percorso alternativo fiscalmente più oneroso<sup>166</sup>. Così facendo, in maniera alquanto sorprendente ed errata, l'elusione fiscale risultava configurabile in tutte quelle situazioni in cui il contribuente aveva deciso di non organizzare la propria attività per pagare più imposte possibili<sup>167</sup>.

Il legislatore delegato, quindi, attraverso il comma 4, ha voluto ribadire un concetto già precedentemente espresso, evidenziando mediante l'incipit "*resta ferma*" il carattere non innovativo della disposizione. Tale osservazione risulta ulteriormente confermata dalla Relazione illustrativa, che sottolinea come il suddetto comma "*ribadisce*" il principio generale garantito dalla libera iniziativa economica, che riconosce la possibilità per il contribuente di realizzare un legittimo risparmio d'imposta optando per il percorso fiscalmente meno oneroso<sup>168</sup>.

Tuttavia, la scelta del legislatore delegato di riaffermare con maggiore chiarezza e forza il sopracitato principio, "normativizzando" quanto presente nella Relazione illustrativa dell'art. 37-bis e nelle sentenze della Corte di Giustizia, ma soprattutto

---

<sup>166</sup> Senza pretesa di esaustività si segnalano le seguenti sentenze: Corte di Cassazione, 4 giugno 2014, n. 12502; Corte di Cassazione, 20 luglio 2007, n. 16097; Corte di Cassazione, 8 aprile 2009, n. 8487. In quest'ultima sentenza, ad esempio, si legge che "*basta anche la realizzazione di un singolo atto finalizzato soltanto ad ottenere un risparmio fiscale perché operi la disposizione antielusiva. [...] un'operazione economica posta in essere esclusivamente allo scopo di ottenere un risparmio fiscale, a prescindere da connotazione di frodolenza, è un'operazione che contrasta con l'utilità sociale, sia nel senso che pregiudica il principio di solidarietà, sia che produce un'indebita riduzione del gettito fiscale*".

<sup>167</sup> Manzitti, Fanni, *La norma generale antiabuso nello schema di Decreto delegato: buono il testo ottima la relazione*, in *Corriere Tributario* 21/2015, 1600.

<sup>168</sup> Tale concetto più volte affermato anche dalla giurisprudenza comunitaria. Si veda, ad esempio, Corte di Giustizia, sentenza 22 dicembre 2010, C-277/09, *RBS Deutschland Holdings GmbH*, paragrafo 53, che afferma la libertà per i contribuenti di organizzare la propria attività nella maniera più idonea al loro progetto imprenditoriale "*nonché allo scopo di limitare i loro oneri fiscali*".

connotarlo a limite positivo della definizione di abuso del diritto<sup>169</sup>, eviterà l'errata prassi amministrativa sopra esposta, non potendo più essere disconosciuto.

Per queste ragioni, risulta evidente come non potrà essere contestata dall'Amministrazione finanziaria la scelta del contribuente di optare per il percorso fiscalmente meno oneroso, purché tale decisione non determini l'aggiramento di disposizioni previste dall'ordinamento. Inoltre, non potrà essere rilevato alcun aggiramento qualora il contribuente decida di intraprendere una delle alternative espressamente previste e messe a disposizione dal sistema normativo. L'unico limite, quindi, che viene individuato dal legislatore, risulta il divieto di perseguire un vantaggio fiscale indebito. Affinché tale condizione possa essere accertata, risulta fondamentale e necessario verificare che il contribuente, mediante il proprio comportamento, abbia o meno aggirato o tradito le norme per conseguire tale risultato<sup>170</sup>. Il legislatore, quindi, ha voluto ribadire il concetto in base al quale non può essere configurato l'abuso del diritto senza la preventiva dimostrazione che il contribuente abbia tradito la *ratio legis*. Risulta evidente, ora, l'impossibilità per l'Amministrazione finanziaria di individuare una condotta abusiva, ad esempio, qualora il contribuente decida di attuare un'operazione di fusione anziché di liquidazione per eliminare una società. Infatti, nonostante la prima sia un'operazione a carattere neutrale mentre la seconda abbia natura realizzativa, il legislatore non dispone nessuna preferenza tra le due. Anzi, pur caratterizzandosi per profili fiscali differenti, si tratta di due possibilità espressamente previste dall'ordinamento e poste allo stesso livello di dignità<sup>171</sup>. Infatti, in tutti quei casi in cui è lo stesso ordinamento a prevedere la possibilità di adottare una certa opzione "vantaggiosa", configurando il relativo carico fiscale "vantaggioso" che la caratterizza, la decisione del contribuente

---

<sup>169</sup> È opportuno precisare che quanto sancito dal comma 4 dell'art. 10-bis non rappresenta un mero esimente così come previsto, invece, per le valide ragioni extrafiscali non marginali. Si tratta, tutt'al più, di un requisito che va ad integrare in negativo i presupposti necessari per delineare l'abuso del diritto.

<sup>170</sup> Si ricorda, come evidenziato nel paragrafo 1.2.1, che il carattere indebito del risparmio fiscale, perno della fattispecie abusiva, risulta individuato anche dalla giurisprudenza comunitaria. Per tutte, Corte di Giustizia, sentenza 21 febbraio 2008, C-425/06, *Part Service*, paragrafo 58 "il giudice nazionale deve innanzitutto controllare se il risultato perseguito dal soggetto passivo sia un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria agli obiettivi della Sesta Direttiva e, solo successivamente, se abbia costituito lo scopo essenziale dell'operazione realizzata".

<sup>171</sup> Il medesimo ragionamento può essere riproposto, ad esempio, nella decisione del contribuente di optare per un'operazione di scissione, di conferimento o cessione per separare una parte dell'azienda, oppure di realizzare un trasferimento della residenza fiscale attraverso un'operazione di fusione oppure mediante l'art. 166 TUIR (Trasferimento all'estero della residenza).

di intraprenderla, realizzando quindi i relativi presupposti, non potrà mai essere qualificata come abusiva. Ciò, anche nel caso in cui la scelta di intraprendere quella determinata opzione sia dipesa esclusivamente da ragioni fiscali, ragioni tuttavia che lo stesso ordinamento prevede ed offre, e quindi approva. Il contribuente, quindi, non dovrà giustificare all'Amministrazione finanziaria la propria condotta, dimostrando la presenza di valide ragioni extrafiscali, in quanto il suo comportamento risulta in origine già giustificato dall'ordinamento stesso.

Infine, è interessante evidenziare, come nella versione finale del quarto comma non è stata ripresa l'espressione "*salvo che queste ultime non configurino un caso di abuso del diritto*", che concludeva il sopracitato comma nello schema di decreto approvato dal Consiglio dei ministri il 24 dicembre 2014. Tale decisione, oltre a consolidare il principio di libertà di scelta del contribuente sopra descritto, elimina alcune possibili perplessità sulle possibili ricadute pratiche che avrebbe comportato tale espressione. Ad esempio, l'avvocato Leo individuava alcuni problemi circa la portata applicativa del quarto comma eventualmente così formulato. Egli evidenziava che una tale formulazione non avrebbe chiarito in maniera precisa e ferma la possibilità per il contribuente di scegliere liberamente tra le diverse alternative previste dall'ordinamento, aventi un diverso carico fiscale, purché si pongano su uno stesso piano di pari dignità. Tale presa di posizione è giustificata dal fatto che, l'utilizzo dell'espressione sopra riportata, avrebbe rinviato al comma 1, costringendo gli operatori a riavviare l'intero *iter* per verificare l'abusività o meno dell'operazione realizzata<sup>172</sup>.

### **2.3.3 Alcune brevi riflessioni sulla nuova fattispecie abusiva**

Secondo Carinci e Deotto, per quanto riguarda l'aspetto puramente definitorio, la nuova fattispecie introdotta dall'art. 10-bis non ha apportato rilevanti novità rispetto al contesto precedente. In base alla loro interpretazione, la nuova disciplina dell'abuso del diritto si applica sostanzialmente alle medesime vicende individuate dall'abrogato art. 37-bis, pur non essendo più confinata, come invece risultava esserlo quest'ultimo

---

<sup>172</sup> Leo, *L'abuso del diritto: elementi costitutivi e confini applicativi*, op. cit., 918.

articolo, al settore delle imposte dirette ed al verificarsi di limitate operazioni espressamente identificate.

Infatti, dalla lettura dei primi due commi dell'art. 10-bis, si nota che i tratti qualificanti della nuova fattispecie dell'abuso del diritto (*alias* elusione) individuati dal legislatore delegato risultano equivalenti rispetto a quelli identificati dalla disposizione antielusiva contenuta nell'art. 37-bis, ovvero<sup>173</sup>:

- l'aggiramento di una disposizione (non la violazione di quest'ultima);
- il perseguimento di un vantaggio fiscale indebito, ossia di un vantaggio che contrasta lo spirito ed i principi dell'ordinamento (o in altre parole che contrasta la *ratio legis*);
- l'assenza di valide ragioni economiche.

Tuttavia, ciò che è rilevante segnalare è che, contemporaneamente all'individuazione degli elementi che definiscono l'abuso del diritto (art. 10-bis, comma 1 e 2), il legislatore, nei primi cinque commi, inserisce ulteriori elementi che completano e precisano la definizione di tale fattispecie (si veda ad esempio il comma 3 ed il comma 4 dell'art. 10-bis). In particolare, si tratta di componenti che specificano in negativo la figura dell'abuso del diritto, individuando ciò che non va qualificato come abuso del diritto<sup>174</sup>. Nonostante questi elementi fossero già presenti nelle considerazioni della Dottrina, o nella giurisprudenza nazionale e comunitaria, o nelle varie Relazioni illustrative, non essendo esplicitamente espressi in una norma rimanevano al vaglio caso per caso degli operatori e spesso venivano dimenticati. Ora, invece, la puntuale codificazioni di questi elementi all'interno dell'art. 10-bis eviterà che giudici ed Amministrazione finanziaria possano disconoscerli o non considerarli nelle relative valutazioni.

Tuttavia, secondo Contrino e Marcheselli, l'impatto innovativo della nuova disciplina dell'abuso del diritto è possibile riscontrarlo se si focalizza l'attenzione sugli elementi costitutivi della nuova fattispecie, in particolare sui relativi elementi positivi<sup>175</sup>. Infatti, è possibile constatare come quest'ultimi siano differenti, sia da un punto di vista

---

<sup>173</sup> Carinci, Deotto, *Abuso del diritto ed effettiva utilità della novella: Much ado about nothing?*, in *Il fisco* 32-33/2015, 3110.

<sup>174</sup> Carinci, Deotto, *Abuso del diritto ed effettiva utilità della novella: Much ado about nothing?*, op. cit., 3110.

<sup>175</sup> Contrino, Marcheselli, *L'obbligo di motivazione "rinforzata" ed il riassetto degli oneri probatori nel "nuovo" abuso del diritto*, in *Corriere Tributario* 1/2016, 16.

quantitativo sia qualitativo, rispetto a quelli individuabili nella definizione di elusione sancita dall'art. 37-bis e nel principio generale antiabuso non scritto. Rispetto a quest'ultimo, la giurisprudenza nelle ultime sentenze individuava due elementi positivi (o in altre parole ciò che deve essere presente per configurare tale fattispecie) della definizione di abuso del diritto: (a) l'utilizzo distorto, anche se non contrastante con alcuna norma, di uno strumento giuridico previsto dall'ordinamento e (b) l'ottenimento tramite ciò di un vantaggio indebito o in altre parole di un risparmio fiscale indebito.

Anche nel testo dell'abrogato art. 37-bis sono due gli elementi positivi della nozione di elusione: (a) l'aggiramento di obblighi e divieti previsti dal sistema e (b) il conseguimento di riduzioni d'imposte o di rimborsi altrimenti indebiti.

Entrambe le nozioni contemplano l'assenza di valide ragioni economiche, per il quale incombe l'onere di dimostrazione a carico del contribuente, come mero elemento negativo (o in altri termini ciò che non deve essere presente per configurare l'abuso del diritto o elusione). Esso poteva scongiurare la qualificazione di una condotta ritenuta abusiva, nonostante risultassero sussistenti i due requisiti positivi della nozione.

Invece, la formulazione dell'art. 10-bis, è caratterizzata dalla presenza di tre elementi positivi, ossia: la realizzazione di un'operazione priva di sostanza economica; l'ottenimento, tramite essa, di un vantaggio fiscale indebito e l'essenzialità di tale vantaggio rispetto agli altri eventuali scopi per i quali l'operazione è stata posta in essere.

Sintetizzando, invece, le considerazioni effettuate sulla natura indebita del risparmio d'imposta ed il quarto comma, che ribadisce la libertà di scelta del contribuente, è possibile trarre le seguenti conclusioni: in base alla nuova disciplina dell'abuso del diritto il contribuente, pur rispettando le norme, è libero di scegliere, anche per motivazioni esclusivamente fiscali, fra le diverse alternative che gli vengono messe a disposizione dall'ordinamento; nonostante ciò, l'Amministrazione finanziaria potrà contestare tale libertà dimostrando la violazione della *ratio* delle norme o dei principi del sistema, provando, quindi, che il contribuente abbia perseguito un risparmio fiscale indebito; conseguentemente, la verifica della violazione della *ratio legis* nelle condotte del contribuente rappresenta un presupposto oggettivo imprescindibile per discernere il legittimo risparmio d'imposta dall'abuso (*alias* elusione). Tuttavia, come è stato

brevemente accennato nel precedente paragrafo, anche nel caso in cui venga accertata la presenza di quest'ultimo elemento controverso, il contribuente, dimostrando di aver agito per valide ragioni extrafiscali non marginali, potrà evitare che il suo comportamento venga qualificato come abusivo<sup>176</sup>. In questo modo, quindi, il contribuente potrà mantenere i propri vantaggi fiscali realizzati.

Riprendendo le considerazioni effettuate sui vantaggi fiscali indebiti è possibile riscontrare, tramite le disposizioni dell'art. 10-bis, la creazione di un sistema in cui esisteranno vantaggi fiscali indebiti non perseguibili e vantaggi fiscali indebiti perseguibili dall'Amministrazione finanziaria<sup>177</sup>. In particolare, il raggiungimento di un vantaggio fiscale indebito non potrà essere contestato dall'Amministrazione, per quanto riguarda l'applicazione della disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale, qualora lo schema realizzato dal contribuente sia dotato di sostanza economica oppure quando risulta non essenziale rispetto a qualsiasi altro scopo perseguito dal contribuente, o ancora, qualora il contribuente provi di aver agito, nonostante l'ottenimento di vantaggi fiscali indebiti mediante operazioni prive di sostanza economica, sulla base di valide ragioni extrafiscali non marginali.

Per contro, per configurare l'abuso del diritto, l'Amministrazione finanziaria potrà contestare tali vantaggi fiscali indebiti qualora risultino essenziali, oppure realizzati mediante uno schema privo di sostanza economica oppure qualora non siano presenti valide ragioni extrafiscali non marginali.

Risulta evidente, quindi, che attraverso il dettato normativo dell'articolo 10-bis, alcuni vantaggi fiscali indebiti non potranno essere contestati dall'Amministrazione finanziaria, finendo quindi per essere allineati ai vantaggi fiscali riconosciuti ed approvati dall'ordinamento, o in altri termini ai vantaggi riguardanti la lecita pianificazione fiscale.

Infine, è interessante evidenziare, come la possibilità di qualificare un'operazione come abusiva o meno dipenderà anche da tutta una serie di comparazioni che necessariamente dovranno effettuare i vari operatori. In particolare, si fa riferimento:

---

<sup>176</sup> Si rinvia al paragrafo 2.4.3 per l'analisi del riparto dell'onere della prova come definito dall'art. 10-bis, comma 9.

<sup>177</sup> Beghin, *La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori*, in *Il fisco* 23/2015, 2210.

alla necessità di esaminare e stabilire se gli effetti significativi delle operazioni realizzate siano o meno diverse dai vantaggi fiscali; alla necessaria verifica se i vantaggi fiscali conseguiti dal contribuente tradiscano o meno i principi dell'ordinamento e la relativa essenzialità di quest'ultimi; all'analisi se le ragioni extrafiscali possano essere reputate valide o meno e successivamente marginali o non marginali.

In base a ciò, risulta evidente, che gli effetti derivanti dall'applicazione dell'art. 10-bis dipenderanno in maniera rilevante dai giudizi dei diversi operatori (Amministrazione, magistrati, consulenti, ecc.), che necessariamente risulteranno condizionati dal soggetto che li effettua. Ciò, potrebbe determinare delle perplessità circa il perseguimento, mediante la nuova clausola generale anti abuso, della certezza del diritto. In particolare risulterebbe alquanto dubbia la possibilità per il contribuente di riuscire a predeterminare con assoluta certezza le conseguenze ed il carico fiscale delle operazioni realizzate.

#### **2.4L'articolo 10-bis (Legge 212/2000): disposizioni procedurali della nuova fattispecie**

Nei primi paragrafi di questo capitolo, dedicato alla nuova disciplina dell'abuso del diritto introdotta dall'art. 10-bis, l'analisi è stata indirizzata soprattutto sugli aspetti definatori e strutturali della nuova nozione di abuso del diritto, esaminando e comparando quanto esposto dal legislatore delegato con i criteri dettati dalla legge delega<sup>178</sup>, con le Raccomandazioni UE<sup>179</sup> e con il dettato normativo dell'abrogato art. 37-bis del D.P.R. n. 600/73. Successivamente, invece, l'attenzione si focalizzerà sugli aspetti procedurali e processuali della nuova fattispecie, che, anticipando quanto si andrà ad esporre, realizzano un generale rafforzamento del diritto di difesa del contribuente<sup>180</sup>.

Infatti, recependo i criteri direttivi esposti dal legislatore delegante alle lettere d), e) ed f) dell'art. 5, comma 1, della sopracitata legge delega, il legislatore delegato introduce

---

<sup>178</sup> Art. 5, comma 1, Legge n. 23/2014.

<sup>179</sup> Raccomandazione della commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva del 6 dicembre 2012 n. 2012/772/UE.

<sup>180</sup> Contrino, Marcheselli, *Difesa nel procedimento e nel processo dopo la riforma dell'abuso del diritto*, in *Corriere Tributario* 38/2015, 3896.

nell'art. 10-bis specifiche regole procedurali destinate ad assicurare un efficace contraddittorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente e salvaguardare il diritto di difesa di quest'ultimo. Inoltre, la Relazione illustrativa, riferendosi esclusivamente ai commi dal 6 al 9, evidenzia come il procedimento ivi disciplinato tratteggia “*l'unica modalità attraverso cui l'abuso del diritto può essere rilevato ed accertato*<sup>181</sup>” ed in caso di una sua mancata osservazione si lederebbe fortemente il diritto di difesa del contribuente.

Infine, è interessante sottolineare che talune delle disposizioni che si andranno ora ad esaminare, quantomeno per alcuni aspetti di esse, configurano delle previsioni innovative rispetto al passato, come ad esempio, la possibilità di proporre istanza di interpello preventivo, la procedura di contestazione dell'abuso, la disciplina del contraddittorio anticipato e la non rilevabilità d'ufficio<sup>182</sup>.

### 2.4.1 L'interpello antiabuso e disapplicativo

All'interno della nuova disciplina dell'abuso del diritto è presente la figura dell'interpello<sup>183</sup>. Quest'ultimo, rinvenibile anche in altri ambiti, rappresenta un fondamentale strumento per il cittadino, fungendo da “*mezzo di colloquio diretto tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente*<sup>184</sup>”. La previsione di questo strumento attribuisce al contribuente non più un ruolo solamente passivo nei confronti dei poteri pubblici, ma altresì un ruolo attivo, caratterizzato da diritti verso la pubblica amministrazione<sup>185</sup>, tra i quali, ad esempio, la possibilità di esercitare il diritto di interpello. Tale istituto è finalizzato a fare conoscere, al contribuente che se ne avvale, il parere dell'Amministrazione finanziaria, “*interpellandola*” circa la correttezza di un'operazione che intende porre in essere oppure circa l'interpretazione da attribuire

---

<sup>181</sup> Relazione illustrativa al decreto legislativo recante “*Disposizioni sulla certezza del diritto tra fisco e contribuente*”, pag. 9.

<sup>182</sup> Lovecchio, *Divieto di abuso del diritto: l'incognita applicazione futura della giurisprudenza “invasiva”*, in *Il fisco* 35/2015, 3321.

<sup>183</sup> Le prime tracce della figura dell'interpello sono rinvenibili al periodo storico dell'Impero romano. In particolare, esso era denominato “*rescritto*”, che significa “risposta”. Senza pretese di esaustività, le principali caratteristiche di tale figura, che ancora oggi sussistono nei nuovi interPELLI, erano: (a) il riconoscimento del diritto del cittadino di ricevere una risposta alle sue domande circa l'esatta interpretazione ed applicazione di una determinata disposizione e (b) la relativa risposta della controparte elaborata esclusivamente sul contesto ed il caso dichiarato dal cittadino, senza alcun controllo preliminare ad opera dell'autorità circa la veridicità di quanto domandato dal soggetto.

<sup>184</sup> Tulliani, *Elusione fiscale e abuso del diritto. Prospettive future tra luci ed ombre*, op. cit., 300.

<sup>185</sup> Massimino, *Osservazioni sul diritto di interpello*, in *Rivista di diritto tributario* 1/2006, 109 ss.

ad una determinata disposizione tributaria. La principale funzione dell'interpello è, appunto, quella di far comprendere al contribuente, prima che ponga in essere un determinato comportamento, l'opinione dell'Amministrazione su quest'ultimo. La possibilità di sapere anticipatamente il giudizio del Fisco circa una determinata questione, quindi, oltre a poter determinare una riduzione del numero delle controversie, rappresenta uno strumento funzionale a garantire la certezza del diritto. Infatti, soprattutto in un settore in costante evoluzione come quello tributario, non sempre è agevole per gli operatori economici sapere con certezza le conseguenze fiscali e la reazione dell'Amministrazione finanziaria verso le operazioni che verranno realizzate, rendendo così tale strumento ancora più importante.

Prima di analizzare le disposizioni relative all'istituto dell'interpello contenute nell'art. 10-bis è opportuno evidenziare come tale strumento sia stato riformato in un primo momento dall'art. 1 del decreto legislativo del 5 agosto 2015 n. 128, recante "Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente" e successivamente dal decreto legislativo del 24 settembre 2015 n. 156, recante "Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario"<sup>186</sup>.

---

<sup>186</sup> Si veda, tra gli altri, Liberatore, *L'Agenzia delle Entrate spiega il nuovo interpello*, in *Pratica Fiscale* 18/2016, 17 ss.; Rizzardi, *I nuovi interpelli tra unitarietà della disciplina e specificità delle singole categorie*, in *Corriere Tributario* 20/2016, 1535 ss.

In sintesi, mediante il titolo uno del D.Lgs. n. 156 del 24 settembre 2015, è stata attuata una revisione e riorganizzazione della disciplina degli interpelli, resa concretamente applicabile in seguito all'emanazione da parte dell'Agenzia delle Entrate di due distinti documenti: il Provvedimento n. 27 del 4 gennaio 2016 e la Circolare n. 9/E del 1 aprile 2016. Sono stati introdotti, quindi, quattro differenti tipologie di interpello (interpello ordinario "puro" o qualificatorio, interpello probatorio, interpello antiabuso ed interpello disapplicativo) tutti rubricati nel nuovo articolo 11 dello Statuto dei diritti del contribuente (Legge 212/2000), come modificato dal D.Lgs. n. 156/2015.

Rinviano l'analisi delle due tipologie in interpello contenute nell'art. 10-bis al paragrafo 2.4.1, si illustrano brevemente le caratteristiche dell'interpello ordinario "puro" o qualificatorio e dell'interpello probatorio, come definite dal D.Lgs. n. 156/2015 e dai documenti precedentemente menzionati dell'Agenzia delle Entrate.

La prima tipologia di interpello, rubricata al comma 1, lettera a) dell'art. 11 dello Statuto, disciplina il diritto del contribuente di ricevere dall'Amministrazione dei chiarimenti attinenti a fatti personali e concreti, aventi ad oggetto l'applicazione di norme tributarie, qualora sussistano obiettive condizioni di incertezza relative alla corretta interpretazione della normativa, oppure alla corretta qualificazione di fattispecie nelle disposizioni tributarie. Nel primo caso si tratta del c.d. interpello ordinario "puro" e si concretizza in una domanda relativa alla norma; il secondo caso è il c.d. interpello qualificatorio, in cui la domanda non riguarda tanto la disposizione stessa, ma bensì la riferibilità di un fatto ad una specifica norma. La circolare, inoltre, circoscrive l'area di applicazione di questo interpello: la domanda deve riferirsi ad una fattispecie non complessa o ricorrente, sono esclusi i quesiti riguardanti l'accertamento dell'esistenza di un fatto (es. l'accertamento della residenza) così come quelli che necessitano accertamenti tecnici (es. accertamenti sulla natura illecita di un provento).

La seconda tipologia di interpello, contenuta nell'art. 11, comma uno, lettera b) dello Statuto dei diritti del contribuente, è finalizzato ad ottenere una risposta circa la presenza delle condizioni oppure sull'adeguatezza degli elementi probatori pretesi dalla legge per poter godere di un determinato regime

Il comma 5 dell'art.10-bis (introdotto dal D.Lgs. n. 128/2015 e modificato dall'art. 7, comma 15 del D.Lgs. n. 156/2015) disciplina la figura dell'interpello antiabuso. Esso prevede la facoltà per il contribuente di “*proporre interpello ai sensi dell'articolo 11, comma uno, lettera c), per conoscere se le operazioni costituiscano fattispecie di abuso del diritto*<sup>187</sup>”. In altri termini, mediante tale istituto, il contribuente può interrogare l'Amministrazione finanziaria sull'eventuale carattere abusivo del diritto di fatti, atti e negozi, anche tra loro collegati, che intende porre in essere. Esso, coerentemente con i presupposti dell'abuso del diritto definiti dall'art. 10-bis, è una fattispecie aperta<sup>188</sup>, nel senso che tale istituto non è circoscritto ad istanze aventi ad oggetto specifiche operazioni o disposizioni di legge.

L'interpello antiabuso ha rimpiazzato il vecchio interpello antielusivo (art. 21, comma 9, Legge n. 413/1991), che conseguentemente è stato abrogato dall'art. 7, comma 6, del D.Lgs. n. 156/2015. In questo modo, il rinnovamento di tale figura pare coerente, sia da un punto di vista strutturale che temporale, con il rinnovamento avvenuto della disciplina dell'abuso del diritto. Rispetto al sopracitato articolo 21, l'ambito di applicazione dell'interpello antiabuso non include le istanze relative all'ipotesi di interposizione (art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/73), rientranti nell'ambito dell'interpello ordinario, né quelle relative alla qualificazione di una specifica spesa tra quelle di pubblicità e di propaganda oppure tra quelle di rappresentanza, (art. 108 TUIR) che, invece, sono appartenenti alle ipotesi di interpello ordinario qualificatorio. Inoltre, ulteriori differenze sono presenti per effetto della nuova disciplina dell'abuso del diritto (Legge 212/2000, art. 10-bis) che, stante l'abrogazione dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/73, ha esteso la fattispecie dell'abuso del diritto a qualsiasi operazioni e ad ogni settore impositivo. Tale considerazione determina specifiche peculiarità in merito alle caratteristiche che devono possedere le istanze di interpello antiabuso. Infatti, data la portata generale dell'abuso del diritto, le istanze formulate non potranno contenere un quesito di ordine generico, chiedendo all'Agenzia delle Entrate un

---

fiscale. Il contribuente, in questo caso, può avanzare la domanda esclusivamente per i casi che prevedono espressamente il riferimento all'interpello di cui all'art. 11, comma uno, lettera b) dello Statuto all'interno delle relative disposizioni.

Infine, come sancito dall'art. 12 del D.Lgs. n. 156/2015, si evidenzia come la nuova disciplina degli interpelli è entrata in vigore dal 1 gennaio 2016.

<sup>187</sup> Art. 10-bis, comma 5, Legge n. 212/2000.

<sup>188</sup> Rizzardi, *I nuovi interpelli tra unitarietà della disciplina e specificità delle singole categorie*, op. cit., 1539.

giudizio circa l'eventuale abusività di una specifica condotta o operazione, ma bensì dovranno contenere<sup>189</sup>:

- gli elementi qualificanti l'operazione/i;
- il settore impositivo rispetto al quale l'operazione pone il dubbio applicativo;
- le puntuali norme di riferimento (incluse quelle suscettibili di una contestazione in termini di abuso del diritto in relazione all'operazione rappresentata);
- l'esimente sancito dal terzo comma dell'articolo 10-bis.

Ulteriormente a questa tipologia di interpello, il terzo comma dell'art. 1 del D.Lgs. n. 128/2015, riformulato dall'art. 7, comma 14, del D.Lgs. n. 156/2015, prevede il cosiddetto interpello disapplicativo<sup>190</sup>. L'istanza dell'interpello disapplicativo è formulata dal contribuente con l'obiettivo di ottenere un parere dall'Amministrazione finanziaria (ai sensi dell'articolo 11, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente) circa la disapplicazione di una disposizione antielusiva che, teoricamente, risulta applicabile all'operazione che intende realizzare, riducendo detrazioni, crediti d'imposta, deduzione, ecc. Affinché ciò possa realizzarsi, il contribuente deve dimostrare che nella situazione concreta in cui si trova ad agire non possono manifestarsi gli effetti elusivi che le varie norme intendono evitare<sup>191</sup>. In caso di risposta sfavorevole da parte dell'Amministrazione vige la cosiddetta tutela differita: il contribuente, quindi, potrà comunque fornire la dimostrazione vista pocanzi in sede amministrativa e contenziosa, anche ai fini dell'accertamento. La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 9/E del primo aprile 2016, esclusivamente a titolo esemplificativo, individua le seguenti fattispecie per le quali presentare istanza di interpello disapplicativo: i fenomeni di *dividend washing* (art. 109 TUIR) e le situazioni di riporto delle perdite anche nelle operazioni straordinarie (art. 84 e art. 172 TUIR).

Senza pretesa di esaustività, verranno ora esposti gli aspetti principali della disciplina che accomuna i vari interpelli, illustrati e commentati anche dalla circolare

---

<sup>189</sup> Circolare Agenzia delle Entrate n. 9/E del 1° aprile 2016.

<sup>190</sup> Tale interpello risulta corrispondente a quello disciplinato dall'abrogato art. 37-bis, ottavo comma del D.P.R. n. 600/73.

<sup>191</sup> Committeri, Scifoni, *Revisione degli interpelli: migliorano dialogo e collaborazione tra Fisco e contribuente?*, in Corriere Tributario 42/2015, 4198.

dell'Agenzia delle Entrate n. 9/E del primo aprile 2016, rinviando alla suddetta circolare eventuali approfondimenti.

I soggetti che possono presentare l'istanza di interpello sono: il contribuente (anche non residente) oppure il sostituto o responsabile d'imposta, purché l'istanza riguardi casi concreti e personali<sup>192</sup>.

Quanto ai termini di presentazione dell'istanza, quest'ultima deve essere presentata prima della scadenza dei termini previsti per la presentazione della dichiarazione dei redditi, oppure per l'adempimento di altri obblighi tributari relativi all'oggetto a cui si riferisce l'istanza<sup>193</sup>.

L'istanza di interpello deve includere, a pena di inammissibilità, sia i dati identificativi (compreso il codice fiscale) dell'istante e, in caso, del relativo legale rappresentante, sia una specifica e dettagliata descrizione della fattispecie. Oltre a ciò, ulteriori elementi devono essere inclusi, per i quali l'Amministrazione finanziaria può chiedere eventualmente al contribuente una regolarizzazione entro 30 giorni in caso di una loro carenza. Essi sono<sup>194</sup>:

- l'individuazione della tipologia di interpello tra quelle disciplinate dall'art. 11 della Legge n. 212/2000;
- le precise disposizioni per le quali si interpella l'Amministrazione;
- la chiara e lineare presentazione della soluzione proposta;
- l'indicazione dei recapiti e del domicilio presso i quali devono essere inviate le comunicazioni e la risposta;
- la sottoscrizione.

I tempi di risposta dell'Amministrazione finanziaria, invece, si differenziano a seconda della tipologia di interpello: essi risultano, nei casi di interpello ordinario, entro 90 giorni dalla presentazione dell'istanza, mentre per tutte le altre tipologie di interpello entro 120 giorni<sup>195</sup>. Nelle situazioni in cui l'Amministrazione non riesca ad elaborare una risposta all'istanza è prevista la possibilità di domandare all'istante, per un'unica volta, un'integrazione di quanto presentato<sup>196</sup>. Nei casi in cui l'Amministrazione finanziaria non trasmetta, entro i termini previsti, una risposta al contribuente, si forma

---

<sup>192</sup> Art. 2, comma 1, D.Lgs. n. 156/2015.

<sup>193</sup> Art. 2, comma 2, D.Lgs. n. 156/2015.

<sup>194</sup> Art. 3, comma 1 e 3, D.Lgs. n. 156/2015.

<sup>195</sup> Art. 11, comma 3, Legge n. 212/2000.

<sup>196</sup> Art. 4, comma 1, D.Lgs. n. 156/2015.

il cosiddetto “silenzio assenso”, valido per tutte le tipologie di interpello. Tale situazione determina la condivisione da parte dell'Amministrazione della soluzione, inclusa nell'interpello, individuata dal contribuente. La risposta dell'Amministrazione non può essere impugnata dal contribuente e, alla stregua di quanto disposto dalla precedente formulazione dell'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente, essa deve essere scritta e motivata. Inoltre, tale risposta, nei limiti della fattispecie oggetto dell'istanza e limitatamente al richiedente, vincolando ogni organo dell'Amministrazione, determina la nullità di qualsiasi altro atto sanzionatorio/impositivo non coerente con essa (o con il c.d. “silenzio assenso”). Tale effetto, stante la possibilità di rettifica, si riferisce anche alle operazioni che il contribuente pone in essere successivamente, a condizioni che siano comunque riconducibili alla fattispecie oggetto dell'istanza di interpello (ad esempio, ciò si può verificare per determinate operazioni che si caratterizzano per ripetersi nel tempo). Per concludere questa breve analisi della disciplina degli interpelli si evidenzia come l'unica tipologia di interpello ad essere obbligatoria è quella di tipo disapplicativo<sup>197</sup>, mentre tutti gli altri sono facoltativi<sup>198</sup>.

Infine, riferendosi esclusivamente all'interpello antielusivo/antiabuso e disapplicativo, è interessante evidenziare, come la vicinanza temporale della revisione della disciplina dell'abuso del diritto e della riorganizzazione della disciplina degli interpelli abbia generato non poche criticità agli operatori. Infatti, si è configurata una situazione caratterizzata da diverse modifiche normative, collegate in qualche modo tra di esse, temporalmente vicine e con diverse efficacie temporali. In particolare, si è assistito alla mancata coincidenza temporale tra l'efficacia dell'abrogazione dell'articolo 37-bis (operativa specificatamente dal 2 settembre 2015), l'introduzione del nuovo interpello antiabuso (in vigore dal primo ottobre 2015) e le relative modifiche ad opera del D.Lgs. n. 156/2015 (efficaci dal primo gennaio 2016). L'Agenzia delle Entrate, quindi, si è trovata ad affrontare:

---

<sup>197</sup> In particolare, tale obbligatorietà, nelle fattispecie per cui si renda dovuta la formulazione dell'istanza di interpello disapplicativo, si fonda principalmente sulla possibilità di sanzionare (ai sensi dell'art. 11, nuovo comma 7-ter, D.Lgs. n. 471/1997) i casi di mancata presentazione.

<sup>198</sup> Si evidenzia che, solamente per gli interpelli probatori, il contribuente deve indicare nella dichiarazione l'eventuale mancata presentazione oppure l'eventuale risposta sfavorevole dell'Amministrazione finanziaria. In caso contrario scatterà l'applicazione di una sanzione ai sensi dell'art. 8, nuovi commi 3-ter, 3-quater e 3-quinquies, D.Lgs. n. 471/1997.

- istanze disapplicative già presentate secondo le disposizioni dell'art. 21, comma 9 (Legge n. 413/91) nonostante le novità definite dal D.Lgs. n. 128/2015 (in particolare l'abrogazione dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/73);
- istanze di interpello antiabuso elaborate sulla base della disciplina dell'art. 10-bis, comma 5, Legge n. 212/2000;
- istanze di interpello antiabuso disciplinate dal nuovo art. 11, comma 1, lett. c) (Legge n. 212/2000) presentabili dal primo gennaio 2016.

In questa situazione “*paradossale*” si è reso necessario l'intervento dell'Agenzia delle Entrate che, attraverso la risoluzione n. 104/E del 15 dicembre 2015, ha cercato di coordinare le diverse novità introdotte nell'ordinamento, cercando di “*salvaguardare la buona fede dei contribuenti*<sup>199</sup>”.

La risoluzione di cui sopra ha chiarito che, per le istanze presentate prima dell'abrogazione dell'art. 37-bis (ovvero entro il 1° settembre 2015 e per le quali non sia ancora stata elaborata una risposta da parte dell'Amministrazione finanziaria), essendo state formulate sulla base della disciplina in vigore all'epoca, sono valide e verranno esaminate in base al contesto normativo dell'epoca<sup>200</sup>. In caso contrario, tali istanze, pur conformi alla disciplina in vigore all'epoca dei fatti, sarebbero state giudicate inammissibili in quanto prive degli elementi necessari ai sensi dell'art. 10-bis. L'Agenzia, applicando correttamente il principio *tempus regit actum*, ha stabilito che a tali istanze si applicheranno le disposizioni procedurali dell'art. 21, comma 9, Legge n. 413/91 e la procedura di istruttoria ai sensi del D.M. n. 195/97.

Le istanze di interpello presentate tra il 2 ed il 30 settembre 2015 risultano, invece, quelle più complesse. Ciò, a causa dell'assenza di un valido principio normativo di riferimento per effetto della non coincidenza temporale tra l'abrogazione dell'art. 37-bis e l'entrata in vigore dell'art. 10-bis dello Statuto del contribuente. L'Agenzia delle Entrate ha optato per non dichiarare inammissibili tali istanze. Anzi, sulla base del principio di buona fede e collaborazione nei rapporti tra contribuente ed Amministrazione<sup>201</sup>, l'Agenzia segnalerà al contribuente sia l'assenza di un perimetro normativo di riferimento fondamentale per poter esprimere un parere, sia la possibilità

---

<sup>199</sup> Committeri e Scifoni, *Le istanze di interpello antiabuso tra modifiche legislative non coordinate e sforzi interpretativi dell'Agenzia*, in *Corriere Tributario* 8/2016, 585 ss.

<sup>200</sup> Nella risoluzione si legge, infatti, che l'Amministrazione finanziaria formulerà il proprio parere “*limitatamente alla richiesta applicazione dell'art. 37-bis*”.

<sup>201</sup> Si veda l'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente.

di presentare un'ulteriore istanza di interpello "aggiornata" alle nuove disposizioni sancite nell'art. 10-bis. Il contribuente, inoltre, potrà evitare di allegare nuovamente gli atti presentati nella prima istanza e non gli potrà essere contestato il difetto di preventività. Tale previsione troverà applicazione a condizione che la nuova istanza sia trasmessa entro 60 giorni dalla ricezione dell'invito di presentare la nuova istanza e che contenga lo stesso oggetto della prima<sup>202</sup>.

Le istanze presentate nel periodo compreso tra il primo ottobre ed il 31 dicembre 2015, invece, devono essere configurate ai sensi dell'art. 10-bis, comma 5, dello Statuto del contribuente. Inoltre, l'Agenzia afferma che, qualora l'istanza di interpello sia stata presentata ai sensi della procedura sancita dall'art. 21, comma 9, Legge n. 413/1991, benché considerato implicitamente abrogato dalla risoluzione in esame<sup>203</sup>, nel caso tale "errata presentazione" sia stata causata da un mero errore materiale del contribuente, l'Agenzia esaminerà comunque il contenuto di tale istanza e lo valuterà ai sensi dell'art. 10-bis comma 5. Ciò, presuppone per il Fisco la necessità di svolgere accurate analisi alle istanze così ricevute, al fine di verificare il contenuto concreto di queste ultime.

Infine, le nuove istanze antiabuso presentate dal contribuente dal primo gennaio 2016 devono risultare conformi all'art. 10-bis, comma 5 come modificato dall'art. 7, comma 15, del D.Lgs. n. 156/2015. Quest'ultime, inoltre, per effetto del provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 27/E del 4 gennaio 2016, andranno presentate direttamente, in via transitoria fino al 31 dicembre 2017, alla Direzione Centrale Normativa della medesima Agenzia<sup>204</sup>. In altre parole, per l'anno in corso e per il successivo, le istanze di interpello antiabuso andranno direttamente inviate a tale Direzione anziché, come accade invece per tutte le altre tipologie di interpello, alla Direzione Regionale competente individuata sulla base del domicilio fiscale del contribuente istante. Tale decisione, secondo Committeri e Scifoni, segnala la rilevante importanza che riveste la materia oggetto dell'interpello antiabuso, in merito alla quale gli Uffici sono chiamati ad esprimere un parere, nonché la necessità di assicurare ai

---

<sup>202</sup> Mastromatteo e Santacroce, *Interpelli antielusivi ed anti-abuso: gestione differenziata in ragione della data di presentazione*, in *Il fisco* 6/2016, 509.

<sup>203</sup> Secondo Committeri e Scifoni, così facendo l'Agenzia delle Entrate ha, di fatto, anticipato l'abrogazione dell'art. 21, comma 9, Legge n. 413/1991, avvenuta solo successivamente, per effetto dell'art. 7, comma 6, D.Lgs. n. 156/2015, dal 1° gennaio 2016 (in *Le istanze di interpello antiabuso tra modifiche legislative non coordinate e sforzi interpretativi dell'Agenzia*, op.cit., 589).

<sup>204</sup> Si veda il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 27/E del 4 gennaio 2016, punto 2.3.

contribuenti “la maggiore uniformità possibile alle posizioni espresse dall'Amministrazione finanziaria<sup>205</sup>”.

## **2.4.2 Il contraddittorio preventivo obbligatorio endoprocedimentale**

Il legislatore delegante disponeva la necessità di prevedere, all'interno della nuova disciplina dell'abuso del diritto, delle puntuali regole procedurali finalizzate sia alla realizzazione di un adeguato contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria, sia alla tutela del diritto di difesa<sup>206</sup>.

La finalità del contraddittorio è principalmente quella di fare in modo che “*le differenti opinioni in ordine alla realtà fattuale ed alla corretta applicazione delle disposizioni consentano di giungere alla migliore decisione in merito all'esistenza dei fatti ed all'interpretazione del diritto*”<sup>207</sup>. Da un punto di vista ideale, quindi, il contraddittorio implica necessariamente l'individuazione ed il rispetto di una serie di fasi, ossia: (a) innanzitutto, la presa di posizione da parte di uno dei soggetti coinvolti nel contraddittorio rispetto alla fattispecie oggetto della controversia; (b) la necessità di fissare e concedere alla controparte un termine entro cui formulare le proprie argomentazioni; (c) la risposta della controparte; (d) la decisione, entro un determinato termine, del soggetto chiamato a pronunciarsi in merito alle argomentazioni presentate dalle parti ed, infine, (e) l'elaborazione di un atto finale motivato in relazione a tutti i ragionamenti valutati dal decisore.

Il legislatore delegato, coerentemente con i criteri direttivi individuati della legge delega evidenziati pocanzi ed elaborando un modello di contraddittorio conforme a quello ideale di cui sopra, disciplina all'interno del sesto e settimo comma dell'art. 10-bis il contraddittorio previsto nei casi di contestazione dell'abuso del diritto. Si evidenzia, inoltre, che la necessità di prevedere un contraddittorio è stata anche ribadita dalla Corte costituzionale. Quest'ultima evidenzia che, proprio nell'ambito dell'abuso del diritto, il contraddittorio preventivo fra contribuente ed Amministrazione finanziaria

---

<sup>205</sup> Committeri e Scifoni, *Le istanze di interpello antiabuso tra modifiche legislative non coordinate e sforzi interpretativi dell'Agenzia*, op.cit., 586.

<sup>206</sup> Art. 5, lettera f), Legge n. 23/2014.

<sup>207</sup> Frasoni e Coli, *Abuso del diritto e proroga del termine per l'accertamento*, in *Corriere Tributario* 10/2016, 755.

è oramai considerato un valore dell'ordinamento ed una regola insita all'intero sistema<sup>208</sup>. Ed ancora, la Cassazione afferma che il contraddittorio, in tutti quei casi in cui possono essere emanati degli atti idonei a determinare degli effetti negativi al contribuente, come proprio nell'ambito delle contestazioni di abuso del diritto, deve sempre essere assicurato<sup>209</sup>.

Detto ciò, dalla lettura congiunta dei commi 6 e 7 è possibile affermare che il contraddittorio risulta così definito:

- innanzitutto il contribuente deve conoscere, prima dell'emissione dell'atto impositivo, che l'Amministrazione finanziaria gli contesta un potenziale abuso del diritto. Ciò si concretizza nell'invio al contribuente, precedentemente all'emissione dell'atto impositivo, di una richiesta di chiarimenti (c.d. *contraddittorio endoprocedimentale*) in cui sono evidenziati i motivi per cui l'Amministrazione ravvisa l'abuso;
- il contribuente ha 60 giorni per rispondere ai chiarimenti richiesti;
- l'Amministrazione ha non meno di 60 giorni dalla ricezione dei chiarimenti del contribuente (o dalla scadenza del termine per formularli) per effettuare le dovute valutazioni;
- la richiesta di chiarimenti deve essere notificata dall'Amministrazione finanziaria al contribuente entro il termine di decadenza fissato per la notificazione dell'atto impositivo (ai sensi dell'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973);
- l'eventuale avviso di accertamento deve essere motivato soprattutto con particolare riferimento alle argomentazioni esposte dal contribuente<sup>210</sup>;
- la previsione della nullità dell'avviso eventualmente emesso in violazione di tale procedura.

Il contraddittorio definito dalla nuova disciplina dell'abuso del diritto, nonostante inizialmente possa risultare coincidente con quello previsto dall'abrogato comma 4 dell'art. 37-bis<sup>211</sup>, in realtà presenta importanti elementi di novità e di rottura rispetto al passato.

---

<sup>208</sup> Corte costituzionale, 26 maggio 2015, n. 132; cfr. Corte di Cassazione, 12 gennaio 2009, n. 351.

<sup>209</sup> Corte di Cassazione, 14 gennaio 2015, n. 406.

<sup>210</sup> Il contenuto dell'atto impositivo verrà successivamente analizzato nel paragrafo 2.4.3.

<sup>211</sup> In sintesi, il comma 4 dell'art. 37-bis disponeva l'invio, anche tramite raccomandata, da parte dell'Amministrazione finanziaria al contribuente di una richiesta di chiarimenti, prima della notificazione dell'avviso di accertamento. In tale richiesta dovevano essere esposti i motivi per cui

La prima novità è riscontrabile nella esplicita previsione che l'invito a fornire i chiarimenti deve avvenire tramite la procedura della notificazione. Grazie a questa espressione si eviterà di replicare una certa prassi interpretativa dell'Amministrazione finanziaria che, in passato, accettava la comunicazione di tale invito anche in forma telefonica o verbale<sup>212</sup>. Oltre a ciò, l'elemento che rappresenta una vera e propria novità è riscontrabile nella previsione di una proroga automatica dei termini di accertamento. Infatti, il secondo periodo del comma 7 dell'art. 10-bis stabilisce che, tra la data di ricevimento dei chiarimenti (oppure dalla scadenza dei termini per presentarli) e quella di decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere di accertamento, deve essere presente un intervallo temporale di non meno 60 giorni. L'ultimo periodo del settimo comma, tuttavia, così conclude *“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<sup>213</sup>”*. Secondo Frasoni e Coli, ciò si tratta di un *“particolare congegno<sup>214</sup>”* funzionale sia a garantire l'interesse dell'Amministrazione finanziaria a non veder intaccata l'efficacia della propria attività accertatrice a causa delle puntuale e rigorosa scansione temporale dei momenti definiti dai commi 6 e 7, sia a garantire al contribuente un contraddittorio effettivo ed efficace. Allo scopo di comprendere completamente tale previsione è necessario esprimere alcune considerazioni relative a due aspetti: la fattispecie di tale congegno ed i relativi effetti che produce. Il primo aspetto (ossia la fattispecie) è individuato dall'espressione *“in difetto”*. Tale espressione si riferisce implicitamente alla situazione *“normale”* descritta dal periodo precedente, ossia quella in cui tra la data di ricevimento dei chiarimenti (oppure dalla scadenza dei termini per presentarli) e quella di decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere di accertamento sussistano non meno di 60 giorni. È evidente, quindi, l'intento del legislatore delegato di indicare con il termine *“in difetto”* l'eventualità che si realizzi un contesto inverso a quello *“normale”*, ossia quello in cui tra la data di ricevimento dei chiarimenti (oppure dalla scadenza dei termini per presentarli) e quella di decadenza dell'Amministrazione

---

l'Amministrazione reputava applicabile la disposizione antielusiva. Il contribuente doveva inviare la risposta alla richiesta entro 60 giorni dalla data di ricezione di quest'ultima. In caso di mancato rispetto di tale procedura, l'avviso di accertamento sarebbe risultato nullo.

<sup>212</sup> Corte di Cassazione, 12 gennaio 2009, n. 351.

<sup>213</sup> Art. 10-bis, comma 7, Legge n. 212/2000.

<sup>214</sup> Frasoni e Coli, *Abuso del diritto e proroga del termine per l'accertamento*, op. cit., 756.

finanziaria dal potere di accertamento intercorrono meno di 60 giorni. In altre parole, la previsione di proroga automatica del termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo, sancita dal settimo comma dell'art. 10-bis, si riferisce e si applica esclusivamente nei casi in cui tra la data di scadenza del termine per rispondere (oppure eventualmente la data della risposta) alla richiesta di chiarimenti e la scadenza del termine ordinario di accertamento sussistano meno di 60 giorni. In qualsiasi caso, inoltre, la prima data, ossia quella di scadenza del termine per rispondere, deve precedere la seconda, ovvero quella di scadenza del termine ordinario di accertamento. Il legislatore delegato non contempla la situazione in cui il termine per rispondere scada già successivamente al termine ordinario: in questa ipotesi, quindi, non si verificherà nessuna proroga<sup>215</sup>.

Quanto al secondo aspetto della disciplina della proroga definita dall'art. 10-bis, l'effetto che determina la realizzazione della sopracitata fattispecie è, in estrema sintesi, la proroga automatica del termine di decadenza fino alla concorrenza dei 60 giorni. Il legislatore delegato, come si legge nel settimo comma, ultimo periodo dell'art. 10-bis, dispone che l'attuazione della proroga agisce in relazione al termine ordinario, definendo l'ampiezza massima di quest'ultima a 60 giorni. In altri termini, da un lato, la disposizione individua con precisione il *dies a quo* della proroga, ossia il giorno di scadenza del termine ordinario di accertamento, che è fisso e invariabile; dall'altro lato, risulta variabile il numero dei giorni della proroga, risultanti dalla differenza tra i 60 giorni ed il numero di giorni che esistono tra il termine per la risposta alla richiesta ed il termine per la decadenza del potere di accertamento<sup>216</sup>. Dalle considerazioni sopra esposte pare evidente che, attraverso il meccanismo della proroga automatica, il termine ordinario di decadenza del potere di notificazione dell'atto impositivo può estendersi al massimo di 60 giorni<sup>217</sup>. Secondo Contrino e Marcheselli, attraverso il congegno della proroga automatica definito dalla nuova disciplina dell'abuso del diritto, il termine di decadenza ordinario risulta essere il termine per la richiesta di chiarimenti, anziché quello per la notificazione dell'avviso

---

<sup>215</sup> Riassumendo le considerazioni fin qui esposte è possibile affermare che la proroga automatica interviene esclusivamente qualora la scadenza del termine per rispondere precede la scadenza del termine per l'accertamento e l'intervallo temporale tra le due scadenze sia minore a 60 giorni.

<sup>216</sup> Fransoni e Coli, *Abuso del diritto e proroga del termine per l'accertamento*, op. cit., 757.

<sup>217</sup> Ad esempio, dato che il 31 dicembre scade il termine ordinario, esso potrà essere prorogato al massimo fino al 29 febbraio o primo marzo (nel caso di anno bisestile oppure no).

di accertamento. Ciò, se da un lato rappresenta uno strumento a garanzia di un pieno ed efficace diritto al contraddittorio, dall'altro lato genera alcuni dubbi: perché tale meccanismo si attua solo per le fattispecie di abuso del diritto? La salvaguardia del diritto di difesa del contribuente vale più con riferimento ad alcune tipologie di accertamento rispetto ad altre? In altri casi può essere quindi ridotta? Sulla base di queste critiche sorgono alcune perplessità circa la coerenza di detto strumento della proroga automatica con i principi di uguaglianza e ragionevolezza presenti nell'ordinamento<sup>218</sup>.

Prima di concludere l'analisi del sesto e settimo comma è necessario esprimere ulteriori brevi considerazioni. Innanzitutto è da apprezzare la scelta del legislatore delegato, coerentemente con l'orientamento maggioritario della giurisprudenza<sup>219</sup>, di introdurre la previsione della nullità nel caso di mancato adempimento del contraddittorio, in quanto il criterio direttivo della legge delega (nello specifico l'art. 5, lett. f) della Legge n. 23/2014) risultava sprovvisto di alcun genere di indicazione. Inoltre, non può che essere valutata positivamente l'esplicita previsione che obbliga l'Amministrazione finanziaria, già dalla fase amministrativa, a comunicare al contribuente la contestazione di un potenziale abuso del diritto, indicandone in modo preciso e puntuale i motivi. Per concludere, le espressioni “*senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi*” ed “*apposito atto*” utilizzati dal comma 6 dell'art. 10-bis per descrivere il procedimento di accertamento dell'abuso, stanno a indicare che, in tutti i casi in cui l'Amministrazione finanziaria reputa di avere a disposizione elementi sufficienti per poter contestare un'operazione in virtù dell'abuso del diritto, deve elaborare uno specifico atto contenente i motivi per cui l'Amministrazione configura l'abuso del diritto, senza includere nessun altro eventuale addebito o contestazione. Questi ultimi, se presenti, saranno oggetto di una separata contestazione<sup>220</sup>. Tale previsione conferma la scelta

---

<sup>218</sup> Contrino e Marcheselli, *Difesa nel procedimento e nel processo dopo la riforma dell'abuso del diritto*, op. cit., 3899.

<sup>219</sup> Corte costituzionale, 26 maggio 2015, n. 132. Si evidenzia, tuttavia, un certo orientamento della Corte di Giustizia europea e della Cassazione che dispone la nullità dell'atto impositivo solamente qualora il mancato rispetto del contraddittorio abbia generato una conclusione diversa rispetto a quella che si sarebbe verificata in caso di un corretto adempimento del contraddittorio (Corte di Giustizia, sentenza 3 luglio 2014, C-129/13, *Kamino*; Corte di Cassazione n. 16036/2015).

<sup>220</sup> Santacroce e Sbandi, *La nuova disciplina antiabuso ed il diritto di interpello: riferibilità dell'istituto ai tributi doganali*, in *Il fisco* 44/2015, 4209.

del legislatore delegato di elaborare una fattispecie indipendente ed autonoma all'interno dell'ordinamento.

### **2.4.3 La motivazione “rinforzata” dell'avviso di accertamento ed il riparto degli oneri della “prova”**

L'ottavo e nono comma dell'art. 10-bis rappresentano, rispettivamente, l'attuazione dei criteri e principi direttivi delle lettere e) ed f) definiti nell'art. 5 comma 1 della Legge delega n. 23/2014. In estrema sintesi, il primo riguardava il contenuto della motivazione dell'atto impositivo, mentre il secondo si riferiva alla definizione degli oneri probatori tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

Affinché si possa comprendere appieno la portata, soprattutto applicativa, dei sopramenzionati commi, è necessario ricordare che in virtù della nuova definizione di abuso del diritto, gli elementi costitutivi della nuova fattispecie risultano tre, ossia un'operazione caratterizzata da: (a) l'assenza di sostanza economica, (b) la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito e (c) il carattere essenziale che deve possedere il vantaggio indebito rispetto a tutti gli altri eventuali fini. Come si è potuto osservare nel paragrafo 2.3.3, proprio quest'ultimo presupposto positivo dell'abuso del diritto rappresenta l'elemento di novità rispetto alle nozioni di elusione ed abuso del diritto passate. Conseguentemente, è evidente che l'Amministrazione finanziaria dovrà rilevare ed accertare la presenza di tale elemento per poter qualificare una condotta come abusiva, in quanto anche l'assenza di uno ed un solo presupposto costitutivo vanifica la possibilità di applicare l'art. 10-bis. Per poter accertare l'essenzialità del vantaggio fiscale indebito l'Amministrazione finanziaria dovrà indagare sulle motivazioni del contribuente a porre in essere quella determinata operazione, dimostrando che, in base alle prove raccolte, l'ottenimento del vantaggio fiscale indebito rispetto ad eventuali ragioni extrafiscali ha rappresentato la finalità essenziale dell'agire<sup>221</sup>.

Ciò che ora risulta logico riflette, invece, un significativo cambiamento rispetto al passato: precedentemente per rilevare l'elusione o l'abuso del diritto era sufficiente per

---

<sup>221</sup> Si sottolinea come tali considerazioni valgano indipendentemente dal ruolo del contribuente durante l'attività di accertamento, ovvero risulta irrilevante il fatto che il contribuente, in questa fase, dimostra la presenza di eventuali ragioni extrafiscali a sostegno della propria condotta.

l'Amministrazione finanziaria accertare solamente i primi due presupposti (lettera (a) e (b)) mentre l'elemento delle valide ragioni extrafiscali rimaneva al di fuori dalla nozione di elusione o d'abuso del diritto. Quest'ultimo compariva, come elemento di preclusione alla possibilità di configurare l'abuso/elusione, solamente successivamente, nel corso del procedimento o del processo, ad opera del contribuente. Ora, ribadendo quanto pocanzi affermato, per potere configurare l'abuso del diritto l'Amministrazione finanziaria deve, indipendentemente dal comportamento del contribuente, accertare e verificare anche l'essenzialità del vantaggio fiscale indebito, indagando sul rapporto tra quest'ultimo elemento ed eventualmente la presenza di ragione extrafiscali. Tali considerazioni sono riprese, sotto altri termini, nell'ottavo e nono comma dell'art. 10-bis. In particolare, il primo obbliga l'Amministrazione finanziaria a motivare, a pena di nullità, l'atto impositivo specificatamente rispetto alla condotta abusiva, mentre il secondo attribuisce ad essa l'onere di provare la sussistenza di un comportamento abusivo rispetto alla nozione di abuso del diritto definita nel primo e nel secondo comma dell'art. 10-bis. Ciò, determina l'impossibilità per l'Amministrazione di rilevare l'abuso del diritto senza provare ed accertare la presenza di tutti e tre gli elementi costitutivi della nuova fattispecie, in quanto, anche la sola assenza di uno di essi determinerà l'illegittimità dell'atto impositivo, indipendentemente dalle difese presentate dal contribuente.

L'ottavo comma dell'art. 10-bis disciplina la motivazione "rinforzata" dell'atto impositivo che, a pena di nullità, deve specificamente illustrare:

- la condotta abusiva;
- i principi e le norme eluse;
- l'ottenimento di indebiti vantaggi fiscali;
- la risposta dell'Amministrazione ai chiarimenti eventualmente presentati dal contribuente secondo il comma 6.

Da un punto di vista letterale la norma non prevede esplicitamente il rinvio all'essenzialità del vantaggio fiscale indebito conseguito dal contribuente come "causa" dell'agire dell'Amministrazione. Ciò nonostante, è palese come questo elemento debba essere presente nel contenuto della motivazione dell'atto, quantomeno

per due ordini di motivi<sup>222</sup>. Il primo, di carattere generale, in quanto, data la previsione di indicare nella motivazione la condotta abusiva, considerando che l'essenzialità del risparmio fiscale indebito è uno dei presupposti di quest'ultima, allora anche tale elemento deve essere presente all'interno della motivazione. Il secondo motivo, di carattere particolare, poggia invece le relative basi sulla previsione sancita dal comma 9. Quest'ultimo, in particolare, dispone l'onere per l'Amministrazione di dimostrare la presenza di tutti gli elementi costitutivi dell'abuso del diritto (comma 1 e 2), compreso, quindi, anche l'essenzialità del vantaggio fiscale indebito.

Il comma 9, invece, ripartisce con assoluta precisione l'onere della "prova" tra Amministrazione e contribuente: la prima deve *"deve dimostrare la sussistenza della condotta abusiva [...] in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2"*<sup>223</sup>, mentre il secondo dovrà provare la rilevanza dell'esimente delle valide ragioni extrafiscali non marginali (comma 3). In realtà, è necessario sottolineare l'apprezzabile scelta del legislatore delegato di utilizzare l'espressione *"onere di dimostrare"* anziché *"onere della prova"*. Infatti, come evidenziato nel paragrafo 2.2, benché la legge delega prescriveva al legislatore delegato di disciplinare l'onere della prova, alcuni elementi costitutivi dell'abuso del diritto non sono concreti o totalmente concreti e la relativa dimostrazione non risulta, da un punto di vista giuridico, propriamente una prova<sup>224</sup>. Molti di essi, infatti, sono elementi oggetto di valutazioni giuridiche<sup>225</sup>, valutazioni di utilità economica o di efficienza<sup>226</sup>, di pareri e di ipotetici raffronti<sup>227</sup>, anziché fatti oggetto di mero accertamento.

Ritornando brevemente all'analisi del presupposto dell'essenzialità, una lettura non approfondita dell'ottavo e nono comma potrebbe far ritenere che essi riguardano due ambiti separati: il primo, la disciplina della motivazione dell'atto impositivo, mentre il secondo, la disciplina della "dimostrazione" in giudizio degli elementi accertati

---

<sup>222</sup> Contrino e Marcheselli, *L'obbligo di motivazione "rinforzata" ed il riassetto degli oneri probatori nel "nuovo" abuso del diritto*, op. cit., 19.

<sup>223</sup> Art. 10-bis, comma 9, Legge 212/2000.

<sup>224</sup> Contrino e Marcheselli, *Difesa nel procedimento e nel processo dopo la riforma dell'abuso del diritto*, op. cit., 3897.

<sup>225</sup> Si pensi ad esempio alla valutazione della natura indebita del vantaggio fiscale di un'operazione.

<sup>226</sup> Ad esempio la valutazione se il contribuente attraverso la scelta di un determinato percorso economico-giuridico realizza risultati provvisti di sostanza economica diversi dal mero risparmio fiscale.

<sup>227</sup> Si pensi alla comparazione tra il carico tributario ottenuto dal contribuente attraverso l'operazione concretamente posta in essere e quello che sarebbe stato ottenuto attraverso l'operazione "evitata" ed il relativo carico tributario eluso.

dall'Amministrazione ed eventualmente dell'esimente del contribuente. Se così fosse l'Amministrazione finanziaria avrebbe l'onere di dimostrare l'essenzialità del risparmio fiscale solo in giudizio. In realtà, anche questa considerazione è errata per due ordini di motivi<sup>228</sup>: il primo, dato che l'oggetto del processo sono esclusivamente gli elementi allegati nell'avviso di accertamento, non è ammessa l'allegazione di altri e diversi elementi in giudizio, in quanto si modificherebbe l'oggetto del processo; il secondo motivo, invece, si basa sul contraddittorio. Infatti, come si è analizzato in precedenza, se la finalità di quest'ultimo è principalmente la salvaguardia del diritto di difesa del contribuente, è evidente che deve riguardare tutti gli elementi costitutivi della contestazione. Ora, dal momento che l'essenzialità è un presupposto della contestazione dell'abuso del diritto, non può essere allegata solamente in giudizio in quanto verrebbe meno un possibile elemento oggetto del contraddittorio.

Merita una particolare attenzione il rapporto tra essenzialità del risparmio fiscale indebito e valide ragioni extrafiscali non marginali, relativo al contesto disciplinato dal nono comma. In particolare, considerando che il primo elemento costituisce il "rovescio logico" del secondo elemento e, quindi, la dimostrazione dell'uno annullerebbe l'altro, il comma 9 nel disporre contemporaneamente sia l'onere per l'Amministrazione di provare l'essenzialità e sia l'onere per il contribuente di provare la presenza delle valide ragioni, pare cadere in una contraddizione logica. In altre parole affermare che se *"l'Amministrazione finanziaria non dimostra l'essenzialità vince il contribuente, che però, nello stesso caso e contemporaneamente, perde se non dimostra l'inessenzialità"*<sup>229</sup>, è all'apparenza una contraddizione che porterebbe all'elisione delle due disposizioni. In realtà tale errata constatazione non considera che le dimostrazioni dei due elementi, da parte del contribuente e dell'Amministrazione, non sono coincidenti. Innanzitutto, i due soggetti sopra menzionati sono due parti del rapporto assai diverse: il primo esercita la propria attività economica dalla quale ricava ricchezza, mentre il secondo, nell'esercizio dei suoi poteri, deve indagare sui dei fatti economici altrui. Il relativo procedimento amministrativo è caratterizzato, quindi, da

---

<sup>228</sup> Marcheselli, *Il giusto processo tributario europeo. Efficienza e giustizia nel diritto finanziario d'Europa*, Frosinone, 2016, 135.

<sup>229</sup> Contrino e Marcheselli, *L'obbligo di motivazione "rinforzata" ed il riassetto degli oneri probatori nel "nuovo" abuso del diritto*, op. cit., 21.

una parte, da una fase istruttoria che determina l'emanazione di un atto provvedimentale e, dall'altra parte, da un'attività difensiva ad opera del contribuente. In base a queste considerazioni, quindi, benché gli oneri dimostrativi dell'Amministrazione finanziaria e del contribuente vertano sullo stesso oggetto, ossia l'essenzialità dell'indebito vantaggio fiscale e le valide ragioni economiche extrafiscali non marginali, possono comunque coesistere, in quanto si collocano in due differenti aree conoscitive. Infatti, non si può non prendere atto che i dati conoscibili ed a disposizione dell'Amministrazione siano molto differenti rispetto a quelli posseduti e conosciuti dal contribuente. In altre parole, essa deve dimostrare l'essenzialità del vantaggio fiscale ed il contribuente le valide ragioni, avendo a disposizione un insieme di dati ed informazioni almeno in parte differenti, *“come due giocatori che devono giocare le proprie carte ma utilizzando due mazzi diversi”*<sup>230</sup>. Ecco, quindi, che l'Amministrazione finanziaria deve provare l'essenzialità del risparmio fiscale indebito attraverso tutta una serie di elementi e di informazioni conoscibili da un soggetto che, pur esercitando diligentemente i propri poteri istruttori, è estraneo all'attività del contribuente. Ciò, si concretizza nell'utilizzo di parametri standard (o normali) che possono essere generali o di settore: mediante i primi l'Amministrazione si domanda come agirebbe un individuo medio posto nelle stesse condizioni della controparte, mentre mediante i secondi si allarga l'analisi agli individui operanti nello stesso settore della controparte. Oltre a questi, l'Amministrazione può dimostrare l'essenzialità sulla base di quello che conosce della singola operazione posta in essere e dell'attività del contribuente<sup>231</sup>. È evidente che a quest'ultima non competono alcun genere di considerazioni circa le eventuali decisioni strategiche future in base alle quali l'operazione contestata è stata realizzata dal contribuente, oppure sulle possibili interrelazioni e sinergie di un'operazione con altre aree o processi dell'attività. Infatti, è bene evidenziare, che il dovere istruttorio dell'Amministrazione finanziaria, derivante dall'art. 97 della Costituzione, comprende solamente tutto ciò che è *“ragionevolmente conoscibile e verificabile”*<sup>232</sup> da quest'ultima, che rimane pur

---

<sup>230</sup> Marcheselli, *Il giusto processo tributario europeo. Efficienza e giustizia nel diritto finanziario d'Europa*, op. cit., 139.

<sup>231</sup> Contrino e Marcheselli, *L'obbligo di motivazione “rinforzata” ed il riassetto degli oneri probatori nel “nuovo” abuso del diritto*, op. cit., 21.

<sup>232</sup> Marcheselli, *Il giusto processo tributario europeo. Efficienza e giustizia nel diritto finanziario d'Europa*, op. cit., 140.

sempre, anche nell'esercizio dei suoi poteri, una parte esterna ed estranea all'operazione controversa. Solamente successivamente interviene il contribuente, il quale può confutare le dichiarazioni dell'Agenzia ed eventualmente dimostrare l'inessenzialità, o in altre parole la presenza di valide ragioni extrafiscali non marginali che l'Amministrazione non poteva rilevare mediante i relativi parametri standard.

#### **2.4.4 La non rilevabilità d'ufficio dell'abuso del diritto e le possibili scelte difensive del contribuente**

Sempre all'interno del comma 9, il legislatore delegato esclude la rilevabilità d'ufficio dell'abuso del diritto. Tale previsione secondo Contrino e Marcheselli, risultando implicitamente affermata sia dai criteri direttivi della legge delega sia dai commi dell'art. 10-bis attuativi di tali criteri, non necessitava di una esplicita trasposizione legislativa<sup>233</sup>. Infatti, come è stato analizzato nei precedenti paragrafi con riferimento sia alla legge delega (paragrafo 2.2) sia all'art. 10-bis (paragrafi 2.4.2 e 2.4.3), se l'abuso del diritto deve essere individuato e contestato prima dell'emissione dell'avviso di accertamento e successivamente deve essere dimostrato e motivato nell'avviso stesso, il tutto a pena di nullità, è palese l'impossibilità di rilevarlo per la prima volta d'ufficio in giudizio. Nonostante ciò, l'esplicita codificazione della non rilevabilità d'ufficio dell'abuso del diritto rappresenta una rilevante novità all'interno del sistema, funzionale a garantire quella certezza giuridica venuta assai meno in passato da un certo orientamento giurisprudenziale della Corte di Cassazione. Quest'ultima consentiva al giudice tributario di rilevare in giudizio l'esistenza di una condotta abusiva anche nei casi in cui l'Amministrazione finanziaria non l'avesse qualificata come tale nell'avviso di accertamento<sup>234</sup>. Ciò, comportava il venire meno di

---

<sup>233</sup> Contrino e Marcheselli, *Difesa nel procedimento e nel processo dopo la riforma dell'abuso del diritto*, op. cit., 3899.

<sup>234</sup> Si veda, tra le altre, Corte di Cassazione, 23 dicembre 2008, n. 30055, “[...] ne discende, in conformità alla giurisprudenza di questa Corte, la sicura rilevabilità d'ufficio delle eventuali cause d'invalidità o d'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria del contratto stesso [...]”; Corte di Cassazione, 11 maggio 2012, n. 7393, “[...] lo status comunitario e costituzionale del principio di divieto di abuso del diritto determina la sua applicazione d'ufficio da parte del giudice tributario, a prescindere, da qualsiasi allegazione, al riguardo, ad opera delle parti in causa”; Corte di Cassazione, 20 ottobre 2011, n. 21782, “Il rango comunitario o costituzionale del principio del divieto di abuso del diritto richiede, inoltre, la necessità della sua applicazione d'ufficio in base alla superiore

tutte quelle cautele procedurali sancite dall'abrogato art. 37-bis (contraddittorio anticipato, motivazione "rinforzata" a pena di nullità, onere probatorio in capo all'Amministrazione finanziaria) funzionali a salvaguardare un efficace e pieno diritto di difesa del contribuente. Attraverso l'art. 10-bis, invece, il legislatore delegato sancendo la non rilevabilità d'ufficio dell'abuso del diritto mira a eliminare le conseguenze negative sopra esposte. Inoltre, mediante tale previsione si ribadisce la tesi secondo cui l'Amministrazione finanziaria termina l'esercizio del proprio potere attraverso l'emissione dell'atto impositivo, all'interno del quale espone le motivazioni dell'accertamento<sup>235</sup>. Non risulta possibile per l'Amministrazione ed il giudice, quindi, effettuare alcun tipo di integrazione in giudizio e le eventuali pronunce d'ufficio del giudice rimangono circoscritte alle sole eccezioni proposte dalle parti (art. 112 c.p.c.). Sulla base di queste considerazioni, nei casi in cui l'Amministrazione finanziaria non evidenzierà nell'avviso di accertamento le ragioni per le quali individua l'abuso del diritto, il giudice deve annullare quell'atto; qualora, invece, l'Amministrazione configurerà una determinata condotta in un certo modo, il giudice non potrà riqualificare d'ufficio la condotta in termini di abuso del diritto. Nonostante tali considerazioni l'effettiva efficacia di tale novità non è così certa. Tale previsione, infatti, determina una forte restrizione dei poteri della giurisprudenza: in passato, infatti, il giudice giustificava il proprio intervento d'ufficio tramite il principio "*iura novit curia*", per mezzo del quale, pur nell'area circoscritta dai fatti identificati dalle parti, "*il potere di riqualificazione della fattispecie rientra nelle sue prerogative primarie*"<sup>236</sup>. Tale previsione rappresenta un principio di carattere generale che si riferisce a qualsiasi situazione oggetto di giudizio. Ciò rende, quindi, difficilmente decifrabile il rapporto ora creatosi tra un divieto rivolto al giudice, definito da una disposizione sostanziale definitiva, e le previsioni sancite dai principi di diritto processuale. Oltre a ciò, secondo Carinci e Deotto, sarà fondamentale verificare come la giurisprudenza si adeguerà a tale prescrizione. In particolare, è forte il rischio che quest'ultima possa continuare a rifarsi nuovamente al principio immanente del divieto

---

giurisprudenza". *Contra* Corte di Cassazione, 4 aprile 2014, n. 7961 e Corte di Cassazione, 29 dicembre 2014, n. 27087.

<sup>235</sup> Gallo, *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, op. cit., 1337.

<sup>236</sup> Manzitti e Fanni, *La norma generale antiabuso nello Schema di Decreto delegato: buono il testo ottima la relazione*, op. cit., 1603.

di abuso del diritto, anziché utilizzare la relativa codificazione positiva, in quanto i principi si prestano ad essere più versatili e malleabili rispetto alle norme<sup>237</sup>.

Quanto alle possibili scelte difensive del contribuente è necessario inizialmente riassumere quanto fin qui analizzato. Innanzitutto, l'Amministrazione finanziaria deve<sup>238</sup>:

- verificare che l'operazione posta in essere dal contribuente integri i presupposti costitutivi dell'abuso del diritto individuati dall'art. 10-bis, in particolare comma 1 e 2;
- comunicare e contestare al contribuente la presenza degli elementi costitutivi dell'abuso del diritto, dimostrando la presenza di tali elementi;
- riconoscere al contribuente il diritto di difesa verso tale presa di posizione;
- nel caso in cui il contribuente esponga le proprie difese, spiegare esplicitamente le ragioni per cui tali difese non possono essere considerate.

Il contribuente, invece, può innanzitutto decidere se utilizzare il contraddittorio amministrativo. In caso di mancata adozione, può in qualsiasi caso esporre tutte le sue difese, rischiando solamente un giudizio negativo del suo agire in sede di ripartizione delle spese processuali. Inoltre, sia durante il contraddittorio sia in giudizio, sono numerose le scelte difensive che il contribuente può adottare<sup>239</sup>. Innanzitutto, può denunciare che l'atto è invalido per vizi procedimentali (ad esempio può contestare il mancato adempimento di un contraddittorio effettivo e regolare, ecc.) o formali (ad esempio il venir meno di alcuni elementi della c.d. motivazione rinforzata, oppure qualora l'atto non includa la motivazione che alleggi la presenza di tutti e tre i presupposti dell'abuso, ecc.). Il contribuente, inoltre, può procedere alle confutazioni di merito, quali ad esempio: la constatazione che l'atto impositivo non dimostra la presenza di tutti e tre i presupposti costitutivi dell'abuso del diritto; la rilevazione che l'operazione realizzata non è priva di sostanza economica, in quanto coerente e congrua rispetto al risultato economico-giuridico conseguito attraverso uno schema equivalente, se non addirittura più efficiente e conforme a quello utilizzato come

---

<sup>237</sup> Carinci e Deotto, *Abuso del diritto ed effettiva utilità della novella: Much ado about nothing?*, op. cit., 3112.

<sup>238</sup> Contrino e Marcheselli, *L'obbligo di motivazione "rinforzata" ed il riassetto degli oneri probatori nel "nuovo" abuso del diritto*, op. cit., 22.

<sup>239</sup> Marcheselli, *Il giusto processo tributario europeo. Efficienza e giustizia nel diritto finanziario d'Europa*, op. cit., 141.

parametro *standard* dall'Amministrazione finanziaria per la contestazione dell'abuso del diritto; può inoltre allegare che l'operazione realizzata non comporta alcun tipo di vantaggio tributario qualora il relativo onere fiscale risulta equivalente a quello dell'operazione *standard* individuata dall'Amministrazione; o, infine, la constatazione che il risparmio fiscale conseguito non risulta indebito, in quanto l'operazione realizzata non contrasta con la *ratio legis* dell'operazione normale utilizzata come modello dall'Amministrazione. Fino a questa fase il contribuente si difende senza la necessità di attuare iniziative di carattere probatorio. Infatti, dal momento che compete all'Amministrazione finanziaria la dimostrazione dei presupposti dell'abuso del diritto (assenza di sostanza economica, conseguimento di un risparmio fiscale indebito ed il carattere dell'essenzialità), qualora non riesca neppure ad affermarli nell'atto, quest'ultimo deve essere annullato. In questo caso il contribuente, quindi, potrebbe vincere la controversia senza effettuare alcun tipo di confutazione specifica, in quanto, se da un lato è evidente che quest'ultimo non ha alcun onere di confutare ciò che non è stato affermato, dall'altro lato, il giudice deve controllare l'esistenza dei fatti costitutivi della pretesa tributaria, soprattutto i presupposti costitutivi dell'abuso del diritto<sup>240</sup>. Invece, nei casi in cui i fatti risultano affermati dall'Amministrazione, il contribuente ha l'onere di confutarli: se essi sono avvalorati da dimostrazioni e prove, quest'ultimo può contestare la loro relativa attendibilità ad esempio. Inoltre, il contribuente può rilevare eventuali vizi, non rilevabili d'ufficio, del contraddittorio e/o della motivazione. Infine, il contribuente può avviare delle iniziative di carattere probatorio, per le quali, tuttavia, è onerato esclusivamente per la dimostrazione della presenza di valide ragioni extrafiscali non marginali.

Per concludere, dalle considerazioni precedentemente esposte, è possibile individuare un certo "*effetto collaterale*" generato dalle nuove disposizioni dell'art. 10-bis. Infatti, secondo Contrino e Marcheselli, data la previsione, a pena di nullità, di contestare e motivare l'abusività di un'operazione nell'avviso di accertamento, se ciò da un lato preclude la possibilità al giudice di rilevare d'ufficio l'abuso del diritto, dall'altro potrebbe attribuire ai contribuenti più spavaldi un ulteriore strumento di difesa. Più precisamente, scaduti i termini d'accertamento, il contribuente potrebbe difendersi

---

<sup>240</sup> Contrino e Marcheselli, *L'obbligo di motivazione "rinforzata" ed il riassetto degli oneri probatori nel "nuovo" abuso del diritto*, op. cit., 23.

“*confessando l'abuso del diritto*”, o in altre parole, dichiarando l'infondatezza dell'atto che accerti ad esempio un caso potenziale di evasione fiscale, provando, tramite una puntuale descrizione del disegno abusivo realizzato, che si tratta di un caso di abuso del diritto. Per effetto della nuova disciplina dell'abuso del diritto, ciò deve determinare l'annullamento dell'atto di accertamento<sup>241</sup>. Citando una celebre espressione del prof. Giovannini si può affermare che è “*il diritto che si vendica*”<sup>242</sup>. Inizialmente, infatti, il principio dell'abuso del diritto e la rilevabilità d'ufficio sono stati elaborati dalla giurisprudenza per controbattere ad alcune difese che sostenevano che, nonostante i casi in giudizio risultassero abusivi/elusivi, risultavano comunque incensurabili in difetto di una disposizione antielusiva scritta. A seguito delle novità introdotte dalla nuova disciplina dell'abuso del diritto, la difesa contro molti accertamenti potrà poggiare proprio sul fatto che la condotta risulta abusiva ed è espressamente prevista e disciplinata dalla legge, ma non può essere più condannata in quanto non rilevata nell'atto impositivo.

#### **2.4.5 La reazione dell'Amministrazione finanziaria all'abuso del diritto: l'inopponibilità ed il disconoscimento dei vantaggi**

La reazione dell'Amministrazione finanziaria (la c.d. sanzione impropria) alla configurazione di un'operazione abusiva, ai sensi degli elementi costitutivi della fattispecie indicati nei primi commi dell'art. 10-bis, è indicata nel secondo periodo del comma 1, in cui si legge che “*tali operazioni non sono opponibili*” all'Amministrazione; quest'ultima “*ne disconosce i vantaggi*” calcolando “*i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi*”, considerando “*quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni*”<sup>243</sup>.

Tale previsione risulta “*già contenuta nel citato art. 37-bis*”<sup>244</sup>, onde per cui le considerazioni effettuate per l'abrogato art. 37-bis risultano traslabili all'art. 10-bis. Due sono gli elementi principali individuabili nella reazione dell'Amministrazione

---

<sup>241</sup> Contrino e Marcheselli, *Difesa nel procedimento e nel processo dopo la riforma dell'abuso del diritto*, op. cit., 3900.

<sup>242</sup> Giovannini, *Il diritto tributario per principi*, 2012, Giuffrè Editore, Milano.

<sup>243</sup> Art. 10-bis, comma 1, Legge 212/2000.

<sup>244</sup> Relazione illustrativa al decreto legislativo recante “*Disposizioni sulla certezza del diritto tra fisco e contribuente*”.

finanziaria: la non opponibilità ed il conseguente disconoscimento dei vantaggi. Attraverso il primo elemento, la condotta abusiva del contribuente, ed in particolare l'aspetto fiscale relativo a tale condotta, è inefficace esclusivamente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. In questo modo il contribuente non può beneficiare del risparmio fiscale indebito realizzato attraverso la sua condotta. Ciò che non viene pregiudicato, invece, sono gli effetti giuridici delle operazioni realizzate che, ai fini civilistici, rimangono efficaci tra le parti e verso i soggetti terzi diversi dagli Uffici<sup>245</sup>. Ciò, trova conferma anche nella Relazione ministeriale allo "Schema di decreto del 12 settembre 1997" (D.Lgs. n. 358/1997) in cui viene evidenziato e ribadito che la previsione "dell'inopponibilità" conferma la rilevanza esclusivamente fiscale dell'elusione (*alias* abuso del diritto), sottolineando che, da un punto di vista civilistico, gli effetti delle condotte non risultano compromessi<sup>246</sup>. In altre parole, dal punto di vista fiscale, gli effetti delle operazioni abusive vengono ridefiniti "*come se in virtù dell'operazione elusiva fosse stata posta in essere l'operazione elusa*"<sup>247</sup>. Inoltre, è da apprezzare la chiarezza della Relazione illustrativa al decreto legislativo n. 128/2015 nello specificare che, qualora venga configurato un comportamento abusivo, ciò non determina la nullità dei negozi conclusi dal contribuente, ma bensì esclusivamente l'inefficacia ai fini tributari. Infatti, come è stato affermato anche con riferimento alla medesima previsione sancita dall'abrogato art. 37-bis, l'eventuale conseguenza della nullità dei negozi in caso di condotta abusiva non rappresenterebbe la soluzione idonea<sup>248</sup>. Infatti, tale eventualità risulta contrastante alle indicazioni sancite dallo Statuto dei diritti del contribuente, in particolare all'art. 10 comma 3, in cui si legge "*le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto*"<sup>249</sup>; inoltre, secondo Tulliani, una tale soluzione sarebbe "*insufficiente ed eccessiva*"<sup>250</sup>.

---

<sup>245</sup> Miele, *Abuso del diritto, effetti incerti*, 26 febbraio 2014, in *Il Sole 24 Ore*.

<sup>246</sup> Ciò ribadito anche dalla Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 84/E, del 27 novembre 2013.

<sup>247</sup> Cfr. Falsitta, *Corso istituzionale di Diritto Tributario*, 2011, CEDAM, Milano, 213; Falsitta, *Corso istituzionale di diritto tributario*, 2014, CEDAM, Milano, 133.

<sup>248</sup> Si precisa che l'utilizzo dello strumento della nullità dei negozi è sostenuto da una giurisprudenza minoritaria. Si cita, ad esempio, la sentenza n. 20816 della Corte di Cassazione, del 12 maggio 2005, che afferma che l'ordinamento tributario, nell'azione di contrasto alle condotte abusive, può utilizzare lo strumento della nullità dei negozi come estrema soluzione. Ciò in caso di assenza di strumenti alternativi di contrasto per "*non subire passivamente le possibili operazioni fraudolente poste in essere dai contribuenti*".

<sup>249</sup> Art. 10, comma 3, Legge 212/2000.

<sup>250</sup> Tulliani, *Elusione fiscale ed abuso del diritto. Prospettive future tra luci ed ombre*, op. cit., 56.

Quanto al secondo elemento, si legge nella Relazione illustrativa al decreto legislativo n. 128/2015, conseguentemente all'inopponibilità della condotta abusiva all'Amministrazione finanziaria, quest'ultima *“ne disconosce i vantaggi realizzati dal contribuente applicando i tributi in base alle disposizioni eluse”*<sup>251</sup>. L'Amministrazione finanziaria, quindi, deve comparare l'operazione considerata elusiva con quella elusa, verificando che entrambe le operazioni realizzano, o avrebbero potuto realizzare, il medesimo effetto economico-giuridico. Successivamente, si analizza l'eventuale differenziale che emerge dal confronto delle due operazioni: qualora risulti un differenziale “positivo” quest'ultimo viene disconosciuto<sup>252</sup>, mentre, qualora il differenziale risulti nullo (o in altri termini il risultato delle due operazioni comparate risulti equivalente), non realizzandosi nessun reale vantaggio tributario, quest'ultimo non viene disconosciuto<sup>253</sup>. Infine, è opportuno sottolineare che il legislatore delegato, nonostante la previsione del disconoscimento dei vantaggi, considera quanto già versato dal contribuente a seguito delle operazioni abusive. Anche questo aspetto risulta già presente nell'abrogato art. 37-bis per effetto del quale l'Amministrazione finanziaria non può sommare l'imposta già versata dal contribuente con quella ridefinita per effetto dell'operazione elusa. Ciò sta ad indicare che l'operazione elusiva è neutrale dal punto di vista tributario: l'elusione viene contrastata attraverso il disconoscimento dello schema elusivo, che determina una riqualficazione e rideterminazione dell'imposta dovuta. Tuttavia, in ogni caso, viene sempre prevista la possibilità per il contribuente di vedersi riconosciuto le eventuali imposte già pagate a seguito dell'operazione abusiva posta in essere. Infine, per comprendere come concretamente funziona “la reazione” dell'Amministrazione finanziaria sopra delineata, è interessante analizzare la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 84/E/2013, che, pur riguardando una fattispecie rientrante nell'abrogato art. 37-bis, ben evidenzia il meccanismo dell'inopponibilità e del disconoscimento dei

---

<sup>251</sup> Relazione illustrativa al decreto legislativo recante *“Disposizioni sulla certezza del diritto tra fisco e contribuente”*.

<sup>252</sup> Infatti, si legge nella Relazione ministeriale allo Schema di decreto del 12 settembre 1997 (D.Lgs. n. 358/1997), che la verifica circa l'elusività di una determinata operazione *“deve avvenire attraverso un confronto oggettivo tra regimi fiscali, quello previsto dalla norma elusa e quello che il contribuente ha effettivamente applicato, dandosi per implicita la maggiore onerosità del primo rispetto al secondo”*.

<sup>253</sup> Risoluzione del Ministero delle Finanze, del 29 dicembre 2000, n. 200/E. Si evidenzia, inoltre, che nei casi in cui dalla comparazione tra operazione effettivamente realizzata dal contribuente ed operazione “ordinaria” risulti un carico tributario equivalente, non sussisterebbe alcun vantaggio fiscale e quindi non si potrebbe configurare alcuna elusione (Cfr. Falsitta, *Corso istituzionale di Diritto Tributario*, 2014, CEDAM, Milano, 243).

vantaggi. Oggetto della questione è una trasformazione di una società di capitali (in particolare una S.R.L.) in una società di persone (in particolare una società semplice), reputata elusiva dall'Amministrazione finanziaria. Dalla lettura della Risoluzione si evince che la società semplice, pur conservando tale conformazione, deve proseguire ad adempiere agli obblighi disposti alle società di capitali, ossia liquidare le imposte secondo le regole Ires e Irap e tenere i libri e le scritture contabili come prescritto per tali forme di società. In base a ciò, dal punto di vista soggettivo figura una società semplice e, in quanto tale, non può né aderire al regime del consolidato fiscale nazionale, né alla procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo, in quanto tali opzioni sono previste esclusivamente per le società di capitali. In quest'ultima analisi, quindi, l'Amministrazione finanziaria attraverso il disconoscimento dell'operazione abusiva, non solo sottopone a tassazione i vantaggi tributari realizzati a seguito dell'operazione abusiva, ma anche ridetermina l'operazione posta in essere in modo permanente, allo scopo di ripristinare giuridicamente la situazione che si sarebbe configurata senza la condotta abusiva<sup>254</sup>.

In sintesi è possibile affermare come il concetto di inopponibilità riguardi l'operazione in sé, ovvero, qualora l'Amministrazione abbia riqualificato l'operazione (elusiva) posta in essere dal contribuente con quella ideale "normale" (elusa), quest'ultimo non potrà né opporre al Fisco di aver realizzato una diversa operazione (quella elusiva anziché quella elusa), né pretendere di essere tassato con il relativo regime fiscale previsto dall'operazione elusiva. Il disconoscimento, invece, che si concretizza tramite l'invio dell'avviso di accertamento, riguarda il vantaggio conseguito dal contribuente tramite l'operazione realizzata, e quindi, la relativa rideterminazione del carico fiscale secondo l'operazione elusa, oltre all'eventuale riconoscimento delle imposte già pagate nell'operazione elusiva. Per tali ragioni, il disconoscimento si riferisce esclusivamente al rapporto Amministrazione-contribuente, mentre l'inopponibilità potrebbe estendersi fino a comprendere anche soggetti che non hanno realizzato alcun vantaggio<sup>255</sup>. Proprio tale ragione, come verrà brevemente analizzato nel paragrafo 2.4.7, tali soggetti non elusori e quindi, non destinatari di alcun avviso di accertamento, hanno il diritto di chiedere istanza di rimborso allo scopo di ottenere le imposte eventualmente

---

<sup>254</sup> Miele, *Abuso del diritto, effetti incerti*, 26 febbraio 2014, in *Il Sole 24 Ore*.

<sup>255</sup> Beghin, *La "tassazione differenziale" e la "non opponibilità" al Fisco delle operazioni elusive*, in *Rivista di diritto tributario* 3/2016, 301.

pagate nell'operazione inopponibile all'Amministrazione finanziaria. Infine, è interessante evidenziare e ribadire due aspetti particolari circa la reazione dell'ordinamento disciplinata dall'art. 10-bis: il primo, si riferisce alle conseguenze relative all'inopponibilità ed al disconoscimento dei vantaggi. Ciò, si ribadisce, riguarda esclusivamente gli effetti fiscali dell'operazione contestata, non determinando la nullità o l'annullabilità dei contratti conclusi dai contribuenti. Infatti, l'Amministrazione, tra le altre cose, non ha alcun interesse ad eliminare dei negozi conclusi e perfezionati dai contribuenti. Tale ente, infatti, opera per identificare tali operazioni controverse, riqualificarle e, infine, tassarle. Il secondo aspetto si riferisce al fatto che, in base allo schema applicativo definito dall'art. 10-bis, l'Amministrazione finanziaria per poter recuperare quanto eluso dal contribuente dovrà sostituire una fattispecie concretamente realizzata dal contribuente con una prospettata da tale Ufficio, ma che il contribuente non ha implementato. Ciò determina la tassazione di una condotta in luogo di un'altra, applicando le disposizioni proprie della fattispecie elusa al posto di quelle della fattispecie elusiva realizzata<sup>256</sup>.

#### **2.4.6 Analisi e riflessioni del regime sanzionatorio previsto dall'art. 10-bis**

Il tredicesimo comma dell'art. 10-bis tratta uno dei temi più controversi ma allo stesso tempo rilevanti delle fattispecie abusive: la disciplina dei profili sanzionatori. Il legislatore delegato se da un lato ha escluso qualsiasi rilevanza penale connessa all'abuso del diritto, dall'altro ha previsto esclusivamente l'irrogazione di sanzioni tributarie amministrative. In particolare, il comma 13 prevede che i fenomeni di abuso del diritto non comportano "*fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie*", restando "*ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie*"<sup>257</sup>.

È sicuramente da apprezzare l'utilizzo da parte del legislatore di una formulazione assai chiara e concisa, capace di eliminare qualsivoglia dubbio circa le conseguenze sanzionatorie del nuovo abuso del diritto. Infatti, come successivamente verrà

---

<sup>256</sup> Beghin, con specifico riferimento alla reazione del Fisco per contrastare i comportamenti abusivi, parla di "*tassazione differenziale*" ed "*effetto sostitutivo*" (Cfr. Beghin, *La "tassazione differenziale" e la "non opponibilità" al Fisco delle operazioni elusive*, op. cit., 295 ss.).

<sup>257</sup> Art. 10-bis, comma 13, Legge n. 212/2000.

brevemente analizzato, è bene ricordare che in passato si è assistito a numerose pronunce giurisprudenziali assai contrastanti e divergenti tra di esse, creando al contribuente rilevanti profili di incertezza in quest'ambito. In altre parole, il contribuente era costretto ad operare nella situazione paradossale in cui la constatazione del regime sanzionatorio previsto per l'elusione fiscale si ravvisava solamente al momento in cui l'organo giudicante si pronunciava nel caso concreto<sup>258</sup>. Il regime sanzionatorio previsto dall'art. 10-bis verrà successivamente analizzato sotto diversi aspetti, sia per comprendere meglio tale disposizione e sia per capire le scelte effettuate dal legislatore delegato. Si focalizzerà l'attenzione, quindi, sui criteri direttivi definiti dalla Legge delega n. 23/2014, in particolare nell'art. 8 (Revisione del sistema sanzionatorio) e sul dettato normativo del comma 13; si ripercorrerà brevemente l'evoluzione dell'orientamento giurisprudenziale domestico e comunitario circa tale argomento e si analizzerà il predetto comma anche sulla base "del principio di proporzionalità".

La Legge n. 23/2014 delega il Governo non solo alla codificazione della nuova figura dell'abuso del diritto, ma altresì alla definizione dei relativi profili sanzionatori. Ciò dovrebbe garantire agli operatori interni ed investitori stranieri un mercato caratterizzato da una certa stabilità e certezza nell'applicazione delle disposizioni fiscali e sanzionatorie. Tuttavia, in merito all'aspetto sanzionatorio, come evidenziato nel paragrafo 2.2, nel silenzio dell'art. 5 della predetta legge, riguardante la disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale, è possibile identificare al primo comma dell'art. 8 (Revisione del sistema sanzionatorio) un seppur minimo quanto indefinito criterio direttivo. Quest'ultimo, infatti, delega il Governo ad individuare i confini tra i fenomeni di evasione fiscale ed elusione e le relative conseguenze sanzionatorie<sup>259</sup>. Nonostante tale poca chiarezza, è possibile individuare in maniera implicita ulteriori criteri direttivi, grazie sia ad un'analisi complessiva dell'art. 8 e sia tramite una comparazione tra le previsioni sancite nella versione finale della legge delega e le numerose bozze dalle quali è stata forgiata. Quanto al primo aspetto, l'indicazione del legislatore delegante di "*individuare i confini tra evasione fiscale ed elusione e le relative conseguenze sanzionatorie*" si traduce sia nella necessità di attuare una certa gradazione, dal punto di vista delle sanzioni applicabili, in caso di condotte che

---

<sup>258</sup> Bardini, *Regime sanzionatorio dell'elusione fiscale*, Torino, 2016, 115.

<sup>259</sup> Art. 8, comma 1, Legge n. 23/2014.

violano direttamente una norma (evasione) o che aggirano la *ratio legis* (abuso del diritto), sia nella necessità di escludere l'opzione di non applicare alcun tipo di sanzione (amministrativa o penale) alla realizzazione di fattispecie abusive<sup>260</sup>. La prima constatazione può essere ricavata anche dall'individuazione, nel primo comma dell'art. 8, quale parametro di riferimento per la revisione del sistema sanzionatorio del "principio di proporzionalità": esso, tra le altre cose, afferma che è necessario prevedere un certo equilibrio tra l'entità delle sanzioni irrogate e la gravità dei comportamenti realizzati. L'eventualità di escludere qualsiasi tipo di conseguenza sanzionatoria, invece, avrebbe determinato un rilevante squilibrio tra l'interesse dell'Amministrazione finanziaria di reprimere e prevenire la realizzazione di comportamenti abusivi e la libera iniziativa economica dei contribuenti<sup>261</sup>. Ciò è evidenziato anche nella Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 128/2015, in cui si legge che la soluzione dell'irrelevanza dell'abuso del diritto dal punto di vista sanzionatorio sarebbe "*non adeguata*" dal momento in cui l'ordinamento deve disporre di strumenti "*deterrenti*" nei confronti di operazioni che determinano "*risultati indesiderati dal punto di vista dell'ordinamento fiscale*"<sup>262</sup>. Quanto al secondo aspetto, è bene evidenziare, che prima di giungere al testo finale della legge delega sono state deliberatamente non adottate dalle Camere determinate proposte che indirettamente forniscono al legislatore delegato ulteriori indicazioni direttive. Senza pretesa di esaustività, a confermare l'esigenza di prevedere una qualche sanzionabilità delle condotte abusive, sono stati respinti durante i lavori parlamentari diversi emendamenti che configuravano espressamente l'irrelevanza totale sotto l'aspetto sanzionatorio delle fattispecie elusive<sup>263</sup>. Inoltre, è interessante evidenziare, anche alla luce del regime sanzionatorio finale previsto dall'art. 10-bis, "la distanza" tra la legge delega e la proposta di legge n. 950, presentata il 15 maggio 2013 ad opera del deputato Zanetti. Quest'ultima, infatti, sulla quale si tornerà successivamente, elaborava l'abuso del

---

<sup>260</sup> Gallo, *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, op. cit., 1338.

<sup>261</sup> Ciò nonostante, è bene ricordare che la Corte di Giustizia europea prevede, come conseguenza alla rilevazione di un'operazione abusiva, unicamente il ripristino della situazione che si sarebbe manifestata in assenza di tale operazione (Cfr. sentenza C-255/02 *Halifax* e sentenza C-110/99 *Emsland-Stärke*). La medesima Corte evidenzia che per poter applicare eventuali sanzioni serve un "*fondamento chiaro ed univoco*" non ravvisabile nell'abuso del diritto (Cfr. sentenza C-255/02 *Halifax*, punto 93 e 94 e sentenza C-110/99 *Emsland-Stärke*, punto 56).

<sup>262</sup> Relazione illustrativa al decreto legislativo recante "*Disposizioni sulla certezza del diritto tra fisco e contribuente*", 10.

<sup>263</sup> Gallo, *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, op. cit., 1338.

diritto come una fattispecie autonoma che, in quanto tale, richiedeva la predisposizione di uno specifico ed autonomo regime sanzionatorio. Sulla base di tali criteri direttivi il legislatore delegato ha optato per escludere la rilevanza penale nell'abuso del diritto ed al contempo confermare l'applicabilità delle sole sanzioni amministrative<sup>264</sup>.

Il primo periodo del tredicesimo comma dell'art. 10-bis afferma, appunto, che “*le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie*”<sup>265</sup>. Tale affermazione pare in contrasto con le recenti pronunce della Corte di Cassazione. In particolare, dalla celebre sentenza *Dolce&Gabbana*<sup>266</sup> si è sviluppato un certo orientamento giurisprudenziale, riproposto anche in numerose sentenze successive<sup>267</sup>, che prevedeva l'irrogazione di sanzioni penali alle sole condotte elusive contrastate da specifiche norme (ad esempio l'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973). In altre parole, la Corte di Cassazione prevedeva la rilevanza penale, e quindi la possibilità di configurare i reati previsti dal D.Lgs. n. 74/2000 (in particolare i reati dell'art. 4 e 5, ossia di dichiarazione infedele ed omessa dichiarazione), per la “*la condotta che corrisponde ad una specifica ipotesi di elusione espressamente prevista dalla legge*”<sup>268</sup>. La Corte, a sostegno di tale previsione, evidenziava tre ordini di motivi, di seguito sintetizzati: il primo, riguardante la definizione di imposta evasa indicata nell'art. 1 lettera f) del D.Lgs. n. 74/2000; il secondo, riguardante la previsione sancita dall'art. 16 del sopracitato decreto, che afferma la possibilità per il contribuente di interpellare il Comitato per l'applicazione delle norme antielusive ed infine, il terzo, riguardante la riforma del sistema penale-tributario (Legge n. 516/82), che, dal 2000, ha spostato l'attenzione dell'ordinamento dal prevenire i reati di pericolo al contrasto dei reati di danno. Tuttavia, la Dottrina maggioritaria ha correttamente affermato che le fattispecie oggetto di tale sentenza non costituivano dei fenomeni di elusione, ma bensì di evasione<sup>269</sup>. Per tale motivo, il legislatore delegato non è stato influenzato da tale sentenza, classificata come una sorta di *leading case*

---

<sup>264</sup> Si evidenzia, senza pretesa di esaustività, come anche altri Stati tra i quali la Francia, Ungheria, Stati Uniti e Belgio ad esempio, applicano solamente le sanzioni amministrative, mentre Germania e Spagna ad esempio, non prevedono alcuna sanzione.

<sup>265</sup> Art. 10-bis, comma 13, Legge n. 212/2000.

<sup>266</sup> Corte di Cassazione, sentenza 28 febbraio 2012, n. 7739, *Dolce&Gabbana*.

<sup>267</sup> Ad esempio, Corte di Cassazione, sentenza 9 settembre 2013, n. 36894; Corte di Cassazione, sentenza 24 febbraio 2014, n. 8797.

<sup>268</sup> Corte di Cassazione, sentenza 28 febbraio 2012, n. 7739, *Dolce&Gabbana*.

<sup>269</sup> Su questo argomento Stevanato, *Rilevanza penale dell'elusione, un "obiter dictum" in una vicenda di esteroinvestizione societaria*, in *Dialoghi Tributari* 2/2012, 216 ss.

della sanzionabilità penale delle condotte elusive, circa la rilevanza penale delle condotte integranti i presupposti dell'art. 10-bis.

Per quanto riguarda il principio del divieto di abuso del diritto è evidente che, in base a quanto pocanzi affermato, era preclusa la possibilità di irrogare sanzioni penali. In particolare, nella sentenza di cui sopra, la Corte, confermando quanto affermato dalla giurisprudenza comunitaria<sup>270</sup>, ribadiva che il carattere generale e generico posseduto dal principio del divieto di abuso del diritto, non permetteva a quest'ultimo di “integrare quei requisiti di tipicità che presiedono alla configurazione della fattispecie incriminatrice<sup>271</sup>”. Secondo Colli Vignarelli, inoltre, anche il principio del divieto di abuso del diritto derivante dall'art. 53 della Costituzione, applicabile nell'ambito delle imposte dirette, non può determinare l'irrogazione di alcuna sanzione, in quanto tale precetto non realizza i requisiti di chiarezza e determinatezza di cui sopra. Inoltre, qualora fosse stata affermata la tesi opposta, si sarebbe configurata una disparità di trattamento a seconda che i contribuenti avessero realizzato operazioni abusive nell'ambito delle imposte dirette (applicazione del principio domestico del divieto di abuso del diritto) oppure nell'ambito delle imposte indirette (applicazione del principio comunitario del divieto di abuso del diritto)<sup>272</sup>.

Inoltre, la scelta del legislatore delegato di optare per l'irrilevanza penale delle condotte rientranti nell'art. 10-bis è giustificata da tre ordini di motivi individuabili nella legge delega<sup>273</sup>: (a) la diversità tra le fattispecie di evasione fiscale e di elusione fiscale; (b) l'elaborazione di una nozione di abuso del diritto distante da qualsiasi punto di contatto con le fattispecie, penalmente rilevanti, della frode, della simulazione o della falsità; (c) il carattere residuale del nuovo abuso del diritto.

È opportuno constatare, inoltre, che la previsione dell'irrilevanza penale sancita dal comma 13 presenta dei problemi di coordinamento con quanto affermato dal comma 5 dell'art. 1 del D.Lgs. n. 128/2015. Quest'ultimo comma, si ricorda, limita la retroattività delle disposizioni sancite dall'art. 10-bis alle operazioni realizzate precedentemente alla data di entrata in vigore della nuova disciplina, a condizione che

---

<sup>270</sup> Si veda la nota 261.

<sup>271</sup> Corte di Cassazione, sentenza 28 febbraio 2012, n. 7739, *Dolce&Gabbana*.

<sup>272</sup> Colli Vignarelli, *Elusione, abuso del diritto e applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Bollettino Tributario* 9/2009, 677.

<sup>273</sup> Relazione illustrativa al decreto legislativo recante “*Disposizioni sulla certezza del diritto tra fisco e contribuente*”, 11.

entro tale data non sia stato ancora notificato il relativo atto impositivo. Ciò determinerebbe un'evidente disparità di trattamento tra le operazioni poste in essere prima dell'entrata in vigore dell'art. 10-bis a cui sia stato o meno notificato il relativo atto impositivo. Le prime risulterebbero ancora assoggettate a possibili sanzioni penali, mentre le seconde no. In altre parole, il problema che si pone si concretizza nella superiorità del principio del *favor rei*, in base al quale “nessuno può essere punito per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce reato<sup>274</sup>” rispetto a quanto sancito dal comma 5 dell'art. 1 del D.Lgs. n. 128/2015, oppure nella predominanza di quest'ultimo rispetto a tale principio. Secondo l'interpretazione di Consolo, la superiorità e la forza di tale principio, confermata anche dalla Corte di Giustizia europea<sup>275</sup>, oltre al rispetto del principio di uguaglianza definito dall'art. 3 della Costituzione, determina l'esclusione della previsione dell'irrilevanza penale dell'abuso del diritto dall'ambito di applicazione del quinto comma dell'art. 1 del D.lgs. 128/2015<sup>276</sup>. Tale orientamento è confermato anche dalla Corte di Cassazione che ribadisce l'irrilevanza penale, oltre per le condotte abusive realizzate dopo il primo ottobre 2015 (data di entrata in vigore della nuova disciplina dell'abuso del diritto), per effetto del principio sancito dall'art. 2 del Codice Penale, anche per quelle precedenti a tale data. Si legge, inoltre, come si debba considerare che “il comma 5 dell'art. 1 del D.Lgs. n. 128/2015 abbia inteso introdurre una limitazione temporale esclusivamente alla efficacia retroattiva della disciplina tributaria dell'abuso del diritto e non anche a quella penale<sup>277</sup>”. Infine, è interessante evidenziare, che nel caso in cui il legislatore avesse previsto la possibilità di irrogare delle sanzioni penali in aggiunta a quelle amministrative, di cui si tratterà successivamente, ciò avrebbe potuto comportare dei problemi di “convivenza” tra di esse<sup>278</sup>. Infatti, l'eventuale afflittività delle sanzioni amministrative avrebbe potuto impedire la possibilità di applicare la duplice sanzione

---

<sup>274</sup> Art. 2, comma 2, c.p.

<sup>275</sup> Ad esempio, Corte di Giustizia, sentenza 3 maggio 2005, C-387/02, C-391/02, C-403/02, paragrafi 68-69.

<sup>276</sup> Consolo, *I profili sanzionatori amministrativi e penali del nuovo abuso del diritto*, in *Corriere Tributario* 39/2015, 3971.

<sup>277</sup> Corte di Cassazione, 7 ottobre 2015, n. 40272, paragrafi 18-20.

<sup>278</sup> Scuffi, *La codificazione dell'abuso del diritto secondo il D.lgs. n. 128/2015*, op. cit., 249.

per effetto del principio del *ne bis in idem* così come elaborato dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo<sup>279</sup>.

Il secondo periodo del comma 13 dell'art. 10-bis, invece, introduce la sanzionabilità amministrativa delle condotte abusive, prevedendo che “*resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative*”. Innanzitutto è possibile affermare come l'uso dell'espressione “*resta ferma*” desta qualche perplessità, in quanto, da un punto di vista letterale, fino ad oggi non si è assistito ad un orientamento giurisprudenziale e dottrinale uniforme verso tale argomento. Infatti, con particolare riferimento alla norma antielusiva dell'abrogato art. 37-bis, la Dottrina ha elaborato due diversi orientamenti: il primo, caratterizzato dall'attribuzione al sopracitato articolo natura procedimentale, prevedeva di escludere la possibilità di irrogare sanzioni amministrative; il secondo, attribuendo un carattere sostanziale all'art. 37-bis, riconosceva la sanzionabilità amministrativa delle condotte elusive. Inoltre, è interessante evidenziare come i sostenitori dei due diversi orientamenti portavano a fondamento della loro tesi il principio di uguaglianza definito dall'art. 3 della Costituzione. In particolare, coloro che sostenevano la sanzionabilità amministrativa dell'elusione affermavano che quest'ultima e le fattispecie di evasione realizzavano gli stessi effetti, ovvero la sottrazione di gettito allo Stato. Perciò, per l'articolo sopra richiamato, dovevano essere sottoposte alle medesime sanzioni. Coloro che sostenevano la tesi opposta, invece, affermavano la divergenza tra condotte elusive ed abusive. Le prime caratterizzate dall'aggiramento della norma, mentre le secondo dalla relativa violazione. Perciò, data l'evidente diversità tra le due fattispecie, applicando al contrario il principio di uguaglianza, si rendeva necessaria la previsione di un regime sanzionatorio diverso<sup>280</sup>. Detta mancanza di uniformità d'orientamento è rinvenibile anche nella giurisprudenza. Infatti, senza pretesa di esaustività, si segnala come più volte le Commissioni Tributarie si sono pronunciate precludendo la sanzionabilità amministrativa dell'elusione, sostenendo la natura procedimentale dell'art. 37-bis o affermando come il semplice disconoscimento dei vantaggi tributari realizzati di per sé

---

<sup>279</sup> Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 4 marzo 2014, *Grande Stevens*. Tale principio, sostanzialmente, prevede che sanzioni amministrative di importi elevati e fortemente afflittive possono essere equiparate a sanzioni penali e che lo stesso fatto non può essere punito da due sanzioni penali.

<sup>280</sup> Colli Vignarelli, *Elusione, abuso del diritto e applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie*, op. cit., 677.

una conseguenza sufficiente per le condotte elusive<sup>281</sup>. In altre situazioni, invece, la Corte di Cassazione ha avvalorato l'irrogazione di sanzioni amministrative nei casi di elusione<sup>282</sup>. Tuttavia, la sentenza della Corte di Cassazione del 30 novembre 2011, n. 25537, attraverso un preciso *iter* motivazionale<sup>283</sup>, riproposto anche in numerose sentenze successive<sup>284</sup>, ha di fatto confutato il carattere procedimentale dell'art. 37-bis, sancendo quindi la sanzionabilità amministrativa dell'elusione c.d. codificata. Quanto, invece, al principio del divieto di abuso del diritto, possano essere riproposte le considerazioni evidenziate, sia dalla giurisprudenza comunitaria e domestica e sia dalla Dottrina, durante la trattazione dell'irrelevanza penale delle fattispecie previste dall'art. 10-bis. L'applicazione del principio del divieto di abuso del diritto, quindi, a differenze delle ipotesi di elusione c.d. codificata, non comporta l'irrogazione di alcun tipo di sanzione, né penale né amministrativa<sup>285</sup>. Tuttavia, nelle sentenze più recenti, la Corte di Cassazione sembra riconoscere la sanzionabilità amministrativa di tale principio, sostenendo come quest'ultimo “*si traduca poi nel citato principio antielusivo, che trova fondamento nell'art. 37-bis del D.P.R. 600/1973*”<sup>286</sup>.

In base a quanto affermato, sia con riferimento ad i criteri direttivi della legge delega e sia con riferimento ad i vari orientamenti dottrinali e giurisprudenziali evidenziati, la scelta effettuata dal legislatore delegato circa la sanzionabilità delle condotte integranti

---

<sup>281</sup> Commissione Tributaria provinciale di Milano, sezione XIV, sentenza 13 dicembre 2006, n. 278 e Commissione Tributaria provinciale di Vicenza, sezione III, sentenza 28 gennaio 2009, n. 6.

<sup>282</sup> Corte di Cassazione, sentenza 17 ottobre 2008, n. 25374; Corte di Cassazione, sentenza 19 maggio 2010, n. 12249.

<sup>283</sup> Le argomentazioni a sostegno della sanzionabilità amministrativa sono, in sintesi, le seguenti:

- l'attribuzione all'art. 37-bis del carattere di “fondamento chiaro ed univoco” previsto dalla giurisprudenza comunitaria per poter sanzionare l'abuso del diritto;
- la conformità dell'art. 37-bis ad integrare le disposizioni dell'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 471/1997. Quest'ultimo, infatti, non afferma che per poter irrogare delle sanzioni amministrative risulta necessario che il reddito indicato nella dichiarazione rispetto a quello accertato debba essere inferiore a causa di una violazione della legge oppure di un relativo aggiramento;
- il rinvio del comma 6 dell'art. 37-bis alle disposizioni sancite dall'art. 68 del D.Lgs. n. 546/92 (Pagamento del tributo e delle sanzioni pecuniarie in pendenza del processo), all'interno del quale si menziona espressamente le sanzioni pecuniarie.

<sup>284</sup> Ad esempio Corte di Cassazione, 6 marzo 2015, n. 4561; Commissione Tributaria Reg. Lazio, 6 novembre 2015, n. 5801; Commissione Tributaria Reg. Friuli-Venezia Giulia, 13 febbraio 2014, n. 88; Commissione Tributaria Reg. Toscana, 11 febbraio 2013, n. 15.

<sup>285</sup> Cfr. Corte di Cassazione, 25 maggio 2009, n. 12042, in cui si legge che l'impossibilità di irrogare sanzioni amministrative dipende dalla “*presenza di obiettive condizioni di incertezza sulla portata della norma sanzionatoria, nel cui ambito di applicazione è riconducibile la violazione di un principio di ordine generale, come l'abuso del diritto*”.

<sup>286</sup> Corte di Cassazione, 6 marzo 2015, n. 4561. Circa la sanzionabilità amministrativa dell'abuso del diritto anche Corte di Cassazione, 13 giugno 2014, n. 13475; Commissione Tributaria Reg. Veneto, 26 ottobre 2015, n. 1611; Commissione Tributaria Reg. Lombardia, 4 settembre 2015, n. 3756.

i presupposti dell'art. 10-bis può essere considerata prevedibile. Oltre a ciò, la chiara e precisa individuazione delle conseguenze sanzionatorie è sicuramente da apprezzare dal punto di vista della certezza del diritto. Infatti, tale ferrea presa di posizione del legislatore delegato pone fine all'alternarsi ed al sovrapporsi di differenti orientamenti giurisprudenziali circa la sanzionabilità amministrativa e/o penale delle condotte elusive o abusive, che rendeva quantomeno difficile al contribuente la possibilità di sapere e prevedere i rischi e le conseguenze del suo comportamento. Inoltre, si eliminano eventuali differenze di trattamento a seconda che le condotte del contribuente fossero classificate come abusive o rientranti nella c.d. elusione codificata.

Dalla lettura degli aspetti definatori della nuova disciplina, che rappresentano in un certo modo la codificazione del principio generale del divieto di abuso del diritto, rimane qualche perplessità circa la compatibilità di tali previsioni con il principio di determinatezza previsto dal sistema punitivo<sup>287</sup>. In altre parole, l'assenza di un "fondamento chiaro ed univoco" che comportava per la giurisprudenza comunitaria e domestica la non sanzionabilità delle condotte abusive, pare non completamente superato dalla novella legislativa. Infatti, si può osservare che gli indici evidenziati nel comma 2 lettera a) utilizzati per definire le operazioni prive di sostanza economica, risultano alquanto indeterminati e vaghi. Anche l'esimente delle valide ragioni extrafiscali non marginali, data l'assenza di una sua puntuale esemplificazione, ma bensì lasciato alle libere considerazioni di contribuenti ed Amministrazione Finanziaria, pare incerto. In base a queste osservazioni, se da un lato il principio della riserva di legge risulta soddisfatto dalla novella legislativa, permane ancora qualche incertezza circa il principio di precisione. Rispetto a quest'ultimo è necessario interrogarsi se deve essere valutato in maniera rigorosa, ossia se esso presupponga la precisa e preventiva determinazione dei comportamenti vietati, oppure, quantomeno nell'ambito dell'abuso del diritto, se possa essere valutato in maniera più flessibile.

Il nuovo regime sanzionatorio verrà successivamente analizzato sulla base del principio di proporzionalità di matrice comunitaria<sup>288</sup>. Infatti, come già evidenziato, la Legge delega n. 23/2014 afferma la necessità di attuare i relativi criteri direttivi

---

<sup>287</sup> Consolo, *Profili sanzionatori amministrativi e penali del nuovo abuso del diritto*, op. cit., 3967.

<sup>288</sup> Bardini, *Regime sanzionatorio dell'elusione fiscale*, op. cit., 130 ss.

coordinandoli con i principi sanciti dalla Raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE. Inoltre, nello stesso D.Lgs. n. 128/2015, si evidenzia come “*le disposizioni legislative delegate vanno emanate in attuazione del diritto dell’Unione europea in materia di abuso del diritto fiscale*”. Sulla base di tali indicazioni è evidente che la disciplina dell’abuso del diritto, nonché il relativo regime sanzionatorio, deve essere conforme ai principi comunitari, tra i quali appunto quello di proporzionalità<sup>289</sup>. Quest’ultimo prevede che, in merito all’applicazione di un certo regime sanzionatorio, esso deve assicurare un’equilibrata ponderazione tra l’interesse dell’Amministrazione finanziaria, circa il rispetto del principio della capacità contributiva, e la salvaguardia della libertà economica e dei diritti dei contribuenti. Il controllo circa la conformità di un determinato profilo sanzionatorio a tale principio si concretizza in una procedura tesa ad analizzare tre parametri, ossia idoneità, necessità e proporzionalità in senso stretto del regime sanzionatorio. Successivamente, tali elementi verranno brevemente esaminati nel caso concreto delle sanzioni previste dall’art. 10-bis. Tale verifica dovrà valutare che le disposizioni nazionali non si discostino né in eccesso né in difetto dal principio di proporzionalità<sup>290</sup>. Tale principio si sofferma, come evidenziato da numerose sentenze, anche sulla necessità di valutare la previsione di una certa sanzione sulla base della gravità e delle caratteristiche delle condotte che mira a punire<sup>291</sup>.

Allo scopo di verificare il rispetto del principio di proporzionalità è necessario inizialmente verificare il parametro “dell’idoneità” di un determinato regime sanzionatorio. Ciò si concretizza nell’evidenziare se la previsione sanzionatoria dell’art. 10-bis risulta efficace e dissuasiva a contrastare le fattispecie abusive. È particolarmente evidente che la previsione di una sanzione amministrativa, in aggiunta alle conseguenze derivanti dall’inopponibilità al Fisco delle condotte abusive, determina per i contribuenti un effetto assolutamente afflittivo e dissuasivo, tale da garantire concretezza e forza alla clausola generale anti abusiva.

---

<sup>289</sup> Il rispetto del principio di proporzionalità nei regimi sanzionatori elaborati dagli Stati membri è già stato oggetto di pronunce della Corte di Giustizia europea. Ad esempio, sentenza 19 luglio 2012, causa C-263/11 *Ainārs Rēdlihs c. Valsts ienēmumu dienests*; sentenza 26 febbraio 2013, causa C-617/10 *Åkerberg Fransson*.

<sup>290</sup> Nella sentenza della Corte di Giustizia, del 17 luglio 2014, causa C-272/13 *Equoland*, ad esempio, si desume che le sanzioni devono essere adeguate agli scopi perseguiti ma senza eccedere quanto necessario per ottenerli.

<sup>291</sup> Si veda, ad esempio, Corte di Giustizia, 17 luglio 2014, causa C-272/13 *Equoland*; Corte di Giustizia, 19 luglio 2012, causa C-263/11 *Ainārs Rēdlihs c. Valsts ienēmumu dienests*.

Più complessa, invece, risulta la valutazione del regime sanzionatorio previsto dall'art. 10-bis circa l'idoneità a rispondere correttamente al secondo parametro della procedura di verifica del principio di proporzionalità, ovvero la necessità delle conseguenze sanzionatorie. Innanzitutto, una sanzione risulta necessaria quando non è possibile sostituirla con una diversa previsione che sia meno lesiva per gli interessi dei contribuenti, ma pur sempre idonea secondo il parametro del test di proporzionalità<sup>292</sup>. Il legislatore delegato ha optato per l'irrogazione delle sanzioni amministrative nella convinzione che l'inopponibilità al Fisco delle operazioni elusive ed il relativo disconoscimento dei vantaggi conseguiti non fosse sufficiente a contrastare i comportamenti abusivi. Proprio a causa di tale ultima considerazione, risulta necessario evidenziare le conseguenze della c.d. sanzione impropria. Infatti, non si può non notare che l'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria delle condotte ritenute elusive può comportare al contribuente un onore tributario ingente ed imprevedibile. Inoltre, la riqualificazione ai fini fiscali dell'operazione elusiva, come se il contribuente avesse realizzato l'operazione elusa anziché quella elusiva, può determinare delle conseguenze che, se conosciute anticipatamente dal contribuente, avrebbero quantomeno scoraggiato quest'ultimo alla realizzazione di tale operazione. In sintesi, mediante tale previsione, non solo il contribuente subisce una tassazione maggiore rispetto a quella prevista mediante l'operazione elusiva, ma altresì pone in dubbio la convenienza stessa e l'economicità dell'operazione posta in essere. A seguito di queste considerazioni non è per nulla evidente e sicura la sussistenza del parametro della necessità delle sanzioni amministrative.

Infine, qualora si considerasse presente l'elemento della necessità, occorrerebbe valutare tale regime sanzionatorio sulla base del terzo parametro del test di proporzionalità: la proporzionalità in senso stretto. Tale fase si concretizza sostanzialmente nell'analisi e nella verifica dell'intensità e dell'afflittività delle sanzioni previste. La previsione di una sanzionabilità amministrativa senza alcuna ulteriore specificazione presenta rilevanti criticità. Infatti, tale previsione determina il medesimo trattamento sanzionatorio sia per le condotte abusive sia per le condotte evasive penalmente non rilevanti. In altre parole, ciò determina l'uguagliare la condotta degli elusori a quella degli evasori. Considerando la comprovata maggior

---

<sup>292</sup> Bardini, *Regime sanzionatorio dell'elusione fiscale*, op. cit., 131.

gravità delle fattispecie evasive rispetto a quelle elusive, tale risposta sanzionatoria prevista risulta evidentemente incompatibile sia con il principio di proporzionalità sia con il principio di uguaglianza definito dall'art. 3 della Costituzione<sup>293</sup>. Con particolare riferimento a quest'ultimo aspetto, la scelta del legislatore delegato di disciplinare il fenomeno dell'abuso del diritto come una figura indipendente ed autonoma stride con la previsione di equiparare, sia pur da un punto di vista sanzionatorio, quest'ultimo con un distinto fenomeno quale quello evasivo. Secondo Beghin “*manca una previsione di gradualità dei carichi*”<sup>294</sup>, prevedendo sanzioni più lievi per le condotte abusive rispetto a quelle evasive penalmente non rilevanti. Ciò consentirebbe di rispettare sia il principio di proporzionalità sia quello di uguaglianza, ribadendo anche sotto questo punto di vista la distinzione tra le due fattispecie<sup>295</sup>. Inoltre, sempre nel rispetto del principio di proporzionalità, il legislatore delegato avrebbe potuto e dovuto prevedere un ulteriore gradualità del regime sanzionatorio previsto tra l'abuso del diritto nazionale e quello transnazionale<sup>296</sup>. Quest'ultimo infatti, che si contraddistingue in sintesi nell'abuso delle libertà di circolazione dell'Unione Europea, sfruttando le disarmonie fiscali dei vari Stati membri, non solo determina degli effetti fiscali negativi per il singolo Stato in questione, ma altresì incide negativamente sulla “*concorrenza fiscale tra gli Stati membri, sulla corretta ripartizione dei poteri impositivi tra gli stessi e l'equità internazionale*”<sup>297</sup>. Per tali ragioni, data la maggior gravità di tali condotte, sulla base delle stesse ragioni individuate pocanzi si sarebbe auspicato l'individuazione di sanzioni amministrative più pesanti per tali comportamenti abusivi transnazionali rispetto a quelli nazionali.

Il legislatore delegato, infine, data le considerazioni sopra riportate circa la necessità di prevedere una gradualità delle sanzioni ed il carattere autonomo e peculiare del nuovo abuso del diritto, avrebbe potuto configurare un regime sanzionatorio *ad hoc*, peculiare

---

<sup>293</sup> Consolo, *I profili sanzionatori amministrativi e penali del nuovo abuso del diritto*, op. cit., 3969.

<sup>294</sup> Beghin, *La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori*, op. cit., 2210.

<sup>295</sup> Si evidenzia, inoltre, come la necessità di prevedere la distinzione tra le due fattispecie è evidenziata anche nella Legge delega n. 23/2014. L'art. 8, infatti, dispone “*l'individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie*”.

<sup>296</sup> Infatti, nel paragrafo 4.1, la Raccomandazione della commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva invita gli Stati membri all'elaborazione di una clausola generale antiabuso adeguata ai contesti nazionali, ai contesti transfrontalieri circoscritti all'Unione Europea ed ai contesti che coinvolgono paesi terzi.

<sup>297</sup> Bardini, *Regime sanzionatorio dell'elusione fiscale*, op. cit., 133.

e dedicato alla fattispecie disciplinata dall'art. 10-bis<sup>298</sup>. Tuttavia, non si può non evidenziare come tale previsione sia stata presa in considerazione dal legislatore, ma successivamente volutamente abbandonata. Infatti, sempre nella medesima proposta n. 950, citata precedentemente in questo paragrafo, il deputato Zanetti suggeriva l'irrogazione di una specifica sanzione per le condotte abusive. In particolare, quanto alla sanzionabilità amministrativa, riconoscendo la minor gravità dei comportamenti abusivi rispetto a quelli evasivi, si prospettava l'irrogazione di una sanzione variabile da un minimo del 50% ad un massimo del 100% (anziché da un minimo del 100% ad un massimo del 200% nei casi di evasione) della maggiore imposta accertata. Tuttavia, tale intervallo veniva aumentato e reso più pesante rispetto a quello previsto per l'evasione, nei casi di maggiore pericolosità e gravità sociale, quali lo spostamento all'estero di base imponibile o di imposte altrimenti dovute in Italia. In queste situazioni la sanzione si sarebbe mossa da un minimo del 150% ad un massimo del 300%, anziché da un minimo del 100% e un massimo del 200%. Inoltre, solo nelle circostanze pocanzi evidenziate e per le stesse motivazioni, le condotte abusive avrebbero determinato anche una qualche sanzionabilità penale<sup>299</sup>.

#### **2.4.7 Cenni ad ulteriori aspetti della nuova disciplina dell'abuso del diritto**

Per concludere l'analisi del nuovo art. 10-bis è necessario effettuare alcune brevi considerazioni riguardanti l'iscrizione a ruolo dei tributi accertati (comma 10), la richiesta di rimborso da parte dei soggetti terzi (comma 11) ed il carattere residuale del nuovo abuso del diritto (comma 12).

Per quanto riguarda il primo argomento è evidente, dalla lettura del decimo comma, la coincidenza tra lo schema previsto in tema di riscossione da quest'ultimo e quello previsto dal sesto comma dell'art. 37-bis. Non si rileva, quindi, nessuna rilevante novità in tema di riscossione dei tributi<sup>300</sup>. Senza pretesa di esaustività, il modello di

---

<sup>298</sup> Cfr. Carinci e Deotto, *Abuso del diritto ed effettiva utilità della novella: Much ado about nothing?*, op. cit., 3114; Bardini, *Regime sanzionatorio dell'elusione fiscale*, op. cit., 132.

<sup>299</sup> Proposta di legge d'iniziativa del deputato Zanetti, *Disposizioni concernenti il contrasto dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto in materia tributaria*, 15 maggio 2013, pag. 3.

<sup>300</sup> Carinci e Deotto, *Abuso del diritto ed effettiva utilità della novella: Much ad about nothing?*, op. cit., 3113.

riscossione indicato al comma 10 prevede la sospensione della riscossione, fino alla sentenza di primo grado, qualora il contribuente ricorra contro il provvedimento; in seguito, si applica la regola della riscossione frazionata (*pro quota*). Ciò determina la possibilità per l'Agenzia delle Entrate di pretendere il pagamento di solo una parte delle imposte oggetto dell'avviso di accertamento. La riscossione frazionata, inoltre, prevede uno schema che “segue l'andamento del processo”. Ovvero, progressivamente all'avvicinarsi al grado più elevato del processo, la frazione (la quota) che deve essere pagata dal contribuente aumenta gradualmente, in base alla considerazione che l'esito della sentenza risulta sempre più certo ed attendibile<sup>301</sup>. Oltre a quanto dettato specificatamente dal comma 10 dell'art. 10-bis, si evidenzia la possibilità per il contribuente di chiedere, qualora sussistano i presupposti per la relativa applicazione, la sospensione degli effetti dell'atto impugnato, la c.d. *fase cautelare* (se concessa la sospensione della riscossione rimane fino alla pubblicazione della sentenza di primo grado)<sup>302</sup>.

Il comma 11, invece, disciplina la possibilità per i soggetti che non hanno partecipato all'operazione abusiva di richiedere il rimborso delle imposte pagate. Tale previsione non apporta rilevanti novità rispetto al passato, in quanto riprende i contenuti del comma 7 dell'art. 37-bis. L'undicesimo comma dell'art. 10-bis prevede una sorta di tutela dei contribuenti in buona fede “*diversi da quelli nei cui confronti sono applicate le disposizioni*” del sopracitato articolo. Tali soggetti, quindi, che non sono intervenuti alla realizzazione dell'operazione abusiva, ma hanno sopportato un certo carico tributario relativo ad essa, presentando una specifica richiesta di rimborso all'Agenzia delle Entrate possono ottenere la restituzione dei tributi pagati nei limiti dei tributi e degli interessi effettivamente riscossi. L'istanza di rimborso deve essere formulata all'Agenzia delle Entrate “*entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto*

---

<sup>301</sup> Ciò alla stregua di quanto previsto dall'art. 68 del D.Lgs. n. 546/1992 e dell'art. 19 del D.Lgs. n. 472/1997.

<sup>302</sup> Art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992. Si evidenzia, inoltre, che per effetto dell'art. 9 del D.Lgs. n. 156/2016 sono state introdotte rilevanti modifiche al D.Lgs. n. 546/1992. Nel caso di specie, l'art. 52 secondo comma e l'art. 62-bis del D.Lgs. n. 546/1992, in attuazione dell'art. 9 del D.Lgs. n. 156/2016, disciplina la possibilità per il contribuente di estendere la tutela cautelare lungo tutta l'evoluzione del processo tributario e non solo limitatamente al primo grado di giudizio. In base a ciò, il contribuente potrebbe non dover corrispondere nulla fino alla sentenza della Corte di Cassazione.

*definitivo ovvero è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale*<sup>303</sup>. Si evidenzia, inoltre, che il termine di decadenza per poter presentare la richiesta di rimborso, sancito ad un anno dal momento in cui l'accertamento diviene definitivo, risulta incomprensibilmente più serrato rispetto a quelli previsti per le richieste di rimborso ordinarie. Oltre a ciò, il fatto che il contribuente terzo interessato da tale comma potrebbe non essere a conoscenza o addirittura ignorare il *dies a quo* per presentare l'istanza di rimborso, rende tale previsione ancora più angusta nella sua effettiva applicazione<sup>304</sup>. Inoltre, senza pretesa di esaustività, si segnala la posizione di Lovecchio, il quale afferma che la procedura sancita dall'undicesimo comma, palesemente mutuata dal sopracitato art. 37-bis, potrebbe essere dichiarata costituzionalmente incompatibile, con particolare riferimento agli art. 3 e 53 della Costituzione, a causa "*dell'innovativa estensione della procedura di rimborso delle imposte assolte da parte di altri soggetti alla generalità delle fattispecie di abuso del diritto*"<sup>305</sup>.

Infine, il dodicesimo comma sancisce il carattere residuale della nuova disciplina dell'abuso del diritto. È bene ricordare, infatti, che la funzione delle disposizioni anti elusive o anti abusive, presenti negli ordinamenti giuridici, è proprio quella di colmare i "vuoti normativi" creati dalle frequenti lacune della disciplina tributaria<sup>306</sup>. È noto, che l'abuso del diritto occupa uno spazio situato tra quanto esplicitamente codificato dalle norme come vietato e quanto non contemplato come tale. Proprio per tali ragioni sia l'art. 10-bis che la relativa Relazione illustrativa attribuiscono alla clausola anti abuso in esame la funzione di "*norma di chiusura del sistema*"<sup>307</sup>: in sede di accertamento l'Amministrazione finanziaria potrà applicare la disciplina anti abuso del diritto sancita dall'articolo in esame esclusivamente qualora i vantaggi fiscali oggetto della contestazione non possano essere contrastati contestando la violazione di altre

---

<sup>303</sup> Art. 10-bis, comma 11, Legge 212/2000.

<sup>304</sup> Per un maggiore approfondimento dell'argomento si veda, tra gli altri, Glendi, Consolo, Contrino, *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, 2016, Ipsoa, Milano.

<sup>305</sup> Lovecchio, *Divieto di abuso del diritto: l'incognita applicazione futura della giurisprudenza "invasiva"*, in *Il fisco* 35/2015, 3321.

<sup>306</sup> Fedele, *Il valore dei principi nella giurisprudenza tributaria*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2013, I, 875; La Rosa, *L'accertamento tributario antielusive: profili procedurali e processuali*, in *Rivista di Diritto Tributario*, I, 2014, 499.

<sup>307</sup> Miele, *Abuso del diritto distinto dalle fattispecie di evasione*, in *Corriere Tributario* 4/2015, 244.

precise norme presenti nell'ordinamento<sup>308</sup>. In tutti quei casi, quindi, che la condotta del contribuente risulta integrare una fattispecie di simulazione, evasione o interposizione fittizia ad esempio, si deve applicare la disciplina tipica prevista dal sistema tributario per questi specifici fenomeni. Così facendo viene meno il rischio di ripetere l'errore osservato in passato di veder applicare la disciplina dell'abuso del diritto a tali fattispecie<sup>309</sup>. Ciò creava rilevanti problemi in termini di certezza del diritto, in quanto, in contrasto con il principio di legalità dell'imposizione, tale situazione rendeva per i contribuenti critica e difficile la prevedibilità delle conseguenze fiscali del loro agire. Si evidenzia, inoltre, che nonostante la previsione sancita dal dodicesimo comma dell'art. 10-bis potrebbe essere considerata inutile, in quanto conferma sostanzialmente la distinzione già nota (o meglio, che dovrebbe essere già nota) delle diverse fattispecie sopra menzionate<sup>310</sup>, essa risulta fondamentale per quanto riguarda l'attività dell'Amministrazione finanziaria. Infatti, quest'ultima potrà accertare e successivamente contestare una condotta in termini di abuso del diritto, verificando in ogni caso la sussistenza degli elementi costitutivi della nuova disciplina introdotta dal legislatore, solo residualmente, ovvero, solo se il risparmio fiscale non potrà essere disconosciuto contestando la violazione di precisi precetti normativi. In caso contrario, l'Amministrazione dovrà operare applicando le disposizioni proprie (con riferimento sia all'ambito sostanziale, procedimentale e sanzionatorio) sancite dalla disciplina del diverso precetto normativo violato. Inoltre, si sottolinea, che la previsione sancita dal comma 11 è rafforzata da quanto sancito dal comma 6. In base a tale comma l'abuso del diritto deve essere contestato mediante uno specifico atto contenente esclusivamente i rilievi della fattispecie abusiva, mentre eventuali altre e diverse contestazioni ed addebiti dovranno essere oggetto di una diversa e separata contestazione.

In base a queste considerazioni è evidente come, benché il legislatore delegato abbia optato per una clausola generale anti abuso riferibile a tutti i tributi, il relativo ambito

---

<sup>308</sup> Art. 10-bis, comma 12, Legge 212/2000.

<sup>309</sup> Si veda, tra le altre, Corte di Cassazione, 11 febbraio 2013, n. 3243; Corte di Cassazione, 27 febbraio 2013, n. 4901.

<sup>310</sup> Ad esempio, per quanto riguarda il rapporto tra evasione ed abuso del diritto, è evidente come il primo sia un sottoinsieme del secondo. Mentre l'evasione si concretizza nella violazione di norme mediante atti e condotte nascoste, soprattutto allo scopo di nascondere della ricchezza prodotta, l'abuso del diritto, com'è noto, consta nell'aggiramento di precetti normativi effettuato mediante atti e condotte palesi. Cfr. Carinci e Deotto, *Abuso del diritto ed effettiva utilità della novella: Much ado about nothing?*, op. cit., 3112.

di applicazione risulta circoscritto e ridotto, non solo alla realizzazione degli elementi costitutivi definiti nei primi commi dell'art. 10-bis, ma altresì alla natura residuale della nuova disciplina sancita dal dodicesimo comma del sopracitato articolo. In conclusione, le contestazioni aventi ad oggetto l'abuso del diritto risulteranno ben distinte dalle contestazioni aventi ad oggetto situazioni di evasione, interposizione e simulazione, riducendo, quindi, le possibilità di rilevare l'abuso del diritto. Ciò, inoltre, determinerà la riduzione del cosiddetto fenomeno già menzionato di "abuso dell'abuso del diritto"<sup>311</sup>.

---

<sup>311</sup> Miele, *Abuso del diritto distinto dalle fattispecie di evasione*, op. cit., 244.



### **3. APPLICAZIONE DELLA NUOVA DISCIPLINA DELL'ABUSO DEL DIRITTO ALLE OPERAZIONI DI SCISSIONE E TRASFORMAZIONE**

#### **3.1 Introduzione**

Il seguente capitolo tratterà l'applicazione della nuova disciplina dell'abuso del diritto, definita dall'art. 10-bis, a dei casi concreti aventi ad oggetto delle operazioni straordinarie, in particolare delle operazioni di scissione e trasformazione. Infatti, considerando che soprattutto queste ultime operazioni sono state generalmente viste con sospetto dal legislatore e dall'Amministrazione, la verifica circa l'applicabilità dell'art. 10-bis in tale contesto rappresenta un'importante prova circa la bontà e l'efficacia di tale disposizione anti abuso del diritto<sup>312</sup>.

È bene evidenziare che il contesto attuale in cui i diversi operatori si troveranno ad agire è caratterizzato dalla presenza sia di una norma anti abuso di carattere generale, ossia il sopracitato art. 10-bis che ha abrogato la precedente disposizione anti elusiva semi generale definita dall'art. 37-bis, sia da un insieme di specifiche norme anti elusive relative alle operazioni straordinarie (es. comma 7, art. 172 del TUIR).

Nel prosieguo del capitolo dapprima si introdurranno gli aspetti generali e definitivi delle operazioni di scissione e trasformazione, mentre successivamente si focalizzerà l'attenzione sui relativi pareri del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive e sulle risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate<sup>313</sup>. In particolare, alla luce del contesto definito dapprima dall'art. 37-bis ed ora dall'art. 10-bis, verranno soprattutto

---

<sup>312</sup> Della Valle, *Le operazioni straordinarie nella nuova disciplina dell'abuso*, Torino, 2016, 69.

<sup>313</sup> Si ricorda, che il Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive è stato soppresso a causa delle previsioni sancite dal decreto legge n. 223/2006, art. 29, commi 3 e 4 (decreto Bersani-Visco).

analizzati alcuni controversi pareri e risoluzioni che qualificavano delle determinate operazioni di scissione e trasformazione come elusive.

### **3.2 Caratteristiche generali delle operazioni di scissione**

Senza pretesa di esaustività verranno esposte le caratteristiche principali delle operazioni di scissione, le relative forme ed i profili fiscali, allo scopo di inquadrare e rendere più comprensibile il perimetro delle pronunce del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive e delle risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate.

L'istituto della scissione si connota come uno strumento a disposizione degli imprenditori per realizzare attività di ristrutturazione, riordino e riorganizzazione dei complessi aziendali<sup>314</sup>. Tale operazione straordinaria è disciplinata dagli articoli dal 2506 al 2506-quater del codice civile. In particolare, dall'analisi dell'art. 2506 c.c. è possibile ricavare una prima classificazione di tale operazione, ossia la distinzione tra scissione totale (o integrale) e scissione parziale. Mediante la prima forma di scissione la società scissa cessa di esistere, trasferendo l'intero patrimonio a più società beneficiarie, siano esse neocostituite o preesistenti. Attraverso la scissione parziale, invece, la società che si scinde continua ad esistere, trasferendo solo una porzione del proprio patrimonio ad una società preesistente, oppure ad una neocostituita, oppure a più società preesistenti o neocostituite.

A seguito di queste operazioni, alla compagine sociale della società che si scinde vengono assegnate le quote o le azioni della società beneficiaria (o delle società beneficiarie) preesistente o neocostituita. Per effetto di ciò, la scissione può essere proporzionale, non proporzionale o asimmetrica. La prima forma di scissione prevede l'assegnazione, ai soci della società scissa, di quote o azione delle varie società beneficiarie in misura proporzionale alle quote o azioni che questi ultimi possedevano nella società "originaria". Invece, la seconda tipologia di scissione consente, a particolari condizioni, di assegnare ai soci della società scissa una partecipazione nella società beneficiaria non proporzionale a quella precedentemente posseduta. Infine, la cosiddetta scissione asimmetrica, al verificarsi di determinate condizioni, consente di

---

<sup>314</sup> Potito, *Le operazioni straordinarie nell'economia delle imprese*, Torino, 2013, 221.

attribuire ad alcuni soci solamente quote o azioni della società scissa, non assegnando a questi ultimi alcun legame partecipativo con le società beneficiarie.

### 3.2.1 Profili fiscali dell'operazione di scissione

Le principali disposizioni riguardanti gli aspetti fiscali emergenti a seguito dell'attuazione di un'operazione di scissione sono racchiuse all'interno dell'art. 173 del Tuir, in particolare nei primi tre commi.

Il primo comma afferma che l'operazione in esame, da un punto di vista fiscale e con riferimento a tutte le società coinvolte nell'operazione di scissione, non determina alcune plusvalenze o minusvalenze; il secondo comma stabilisce l'irrilevanza ai fini tributari degli eventuali avanzi o disavanzi risultanti dall'operazione; il terzo comma esclude, ad eccezione di eventuali conguagli, che il rapporto di cambio delle partecipazioni originarie determini degli effetti reddituali nei confronti dei soci della società scissa<sup>315</sup>.

Il legislatore, quindi, attraverso l'art. 173 del Tuir afferma il carattere neutrale, da un punto di vista fiscale, dell'operazione di scissione. Ciò determina, che attraverso l'operazione di scissione, le società partecipanti mantengono, anche da un punto di vista fiscale, piena continuità di vita, risultando solamente organizzate e strutturate in una maniera diversa.

### 3.3 Scissione ed elusione fiscale

L'operazione di scissione, proprio per le sue peculiari caratteristiche e la relativa neutralità fiscale che possiede, è stata sottoposta fin dal passato a numerose attenzioni

---

<sup>315</sup> «1. La scissione totale o parziale di una società in altre preesistenti o neocostituite non dà luogo a realizzo né a distribuzione di plusvalenze e minusvalenze dei beni della società scissa [...].

2. Nella determinazione del reddito delle società partecipanti alla scissione non si tiene conto dell'avanzo o del disavanzo conseguenti al rapporto di cambio delle azioni o quote ovvero all'annullamento di azioni o quote [...].

3. Il cambio delle partecipazioni originarie non costituisce né realizzo né distribuzione di plusvalenze o di minusvalenze né conseguimento di ricavi per i soci della società scissa, fatta salva l'applicazione, in caso di conguaglio, dell'articolo 47, comma 7, e, ricorrendone le condizioni, degli articoli 58 e 87". (Scissione di società, art. 173 del Tuir, comma 1, 2, 3).

da parte del legislatore e dell'Amministrazione, pur con esiti non sempre coerenti ed apprezzabili.

Infatti, soprattutto in passato, a causa del sedicesimo comma dell'art. 123-bis del D.P.R. n. 917/1986, tale operazione è stata pesantemente penalizzata. In particolare, tale articolo, relativo alle disposizioni anti elusive, risultava alquanto oppressivo nei confronti delle operazioni di scissione in quanto, ampliando la portata dell'allora disposizione anti elusiva semi generale disciplinata dall'art. 10 della Legge n. 408/1990, oltre a far rientrare in detta norma anche le operazioni in esame, disponeva una presunzione assoluta di elusività indirizzata a due particolari forme di scissione. Le due tipologie "demonizzate" dall'allora legislatore erano la scissione con conferimento di singoli beni e la scissione non proporzionale<sup>316</sup>. Tale disposizione, alquanto opinabile, è stata oggetto di numerose critiche da parte della Dottrina. Ad esempio, Ubicini sosteneva la difficoltà per gli addetti ai lavori di comprendere la scelta del legislatore di bollare con tanta rigidità e fermezza tali operazioni, escludendo per di più la possibilità di fornire prova contraria, come invece avveniva per tutte le altre operazioni straordinarie<sup>317</sup>. Inoltre, con particolare riferimento alla presunzione assoluta di elusività riferita alle scissioni non proporzionali, sempre Ubicini affermava che mediante tale previsione "si corre il rischio di svuotare l'istituto del suo originario significato economico"<sup>318</sup>. Tale contesto subì un'importante cambiamento con l'introduzione dell'art. 9, sesto comma, del D.Lgs. n. 358, dell'8 ottobre 1997, attraverso il quale si disponeva l'abrogazione del sedicesimo comma dell'art. 123-bis. In questo modo le operazioni di scissione venivano collocate tra le ipotesi di elusione previste dalla Legge n. 408/1990, escludendo qualsiasi riferimento a particolari fattispecie caratterizzate da presunzioni assolute di elusività. A ciò si aggiunge l'introduzione durante l'anno 1997 della nuova disposizione antielusiva semi generale disciplinata dall'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973. Da allora, e fino all'introduzione della nuova disciplina dell'abuso del diritto, le operazioni di scissione, figurando tra le ipotesi specificatamente tipicizzate nel comma 3 dell'art. 37-bis, qualora possedevano i

---

<sup>316</sup> Infatti, secondo il sedicesimo comma dell'art. 123-bis del D.P.R. n. 917/1986 la disciplina definita dall'art. 10 della Legge n. 408/1990 si applica anche alle operazioni di scissione, "disconoscendosi in ogni caso i vantaggi tributari nell'ipotesi di scissioni non aventi per oggetto aziende o complessi aziendali [...] ovvero in quelle di assegnazione ai partecipanti di ciascuno dei soggetti beneficiari di azioni o quote in misura non proporzionale alle rispettive partecipazioni nella società scissa".

<sup>317</sup> Ubicini, *La scissione di società*, in Bollettino tributario 14/1994, 1086 ss.

<sup>318</sup> Vedi nota 317.

presupposti per l'applicazione della sopracitata norma antielusiva, potevano ricadere nel campo di applicazione di tale disciplina.

Successivamente, l'operazione di scissione è stata oggetto numerose volte del parere, non sempre coerente e lineare tra le varie richieste, dell'ormai soppresso Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, nonché da interpretazioni amministrative. In seguito, anche con l'ausilio di alcuni pareri circa l'elusività o meno di varie operazioni di scissione, si verificherà se la nuova disciplina dell'abuso del diritto possa aver introdotto un cambiamento di valutazione rispetto a certe operazioni in passato viste con "diffidenza".

Occorre premettere, inoltre, che per effetto delle scelte adottate dal legislatore nell'elaborare la nuova disposizione generale antielusiva, tutti gli operatori dovranno seguire un preciso *iter* nel valutare l'abusività o meno di una determinata operazione. Inizialmente, si dovrà osservare se l'operazione realizzata presenta sostanza economica, in termini di effetti economici e giuridici che con tale iniziativa i soggetti conseguono, verificando la coerenza tra la scelta adottata e le finalità civilistiche degli istituti impiegati ed infine osservando l'esito finale conseguito. Qualora l'operazione sia priva di sostanza economica occorrerà verificare se il risparmio fiscale conseguito possa essere qualificato come indebito, ovvero contrario ai principi, alle disposizioni fiscali del nostro ordinamento o, in altri termini, in violazione della *ratio legis* sottostante all'operazione realizzata. Se questa verifica si concluderà con la classificazione del vantaggio fiscale come indebito, gli operatori dovranno comparare tale vantaggio con l'eventuale presenza di valide ragioni extrafiscali non marginali. Si dovrà verificare, quindi, l'essenzialità del risparmio fiscale indebito nella realizzazione dell'operazione realizzata, o comunque, che le eventuali valide ragioni extrafiscali non siano state fondamentali e decisive nell'adozione di quella determinata operazione e per il conseguimento di quel determinato risultato finale.

Tale percorso argomentativo verrà riproposto in alcuni dei casi in seguito analizzati.

### 3.3.1 Operazioni di scissione e successiva cessione di quote ed elusione

L'attenzione dell'ormai soppresso Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive si è più volte soffermata verso una particolare operazione di scissione, ossia la scissione seguita da una cessione delle partecipazioni dei soci coinvolti. Tale operazione è stata più volte vista con sospetto e classificata come elusiva da parte del Comitato, ma ora, grazie all'introduzione della nuova disciplina dell'abuso del diritto, tali considerazioni potrebbero cambiare.

Tra le prese di posizione più emblematiche è interessante annoverare i pareri n. 27 e 28 del 4 ottobre 2006. Entrambi i pareri si caratterizzano per riguardare una situazione in cui dei soci di una società decidono di effettuare una scissione proporzionale, conferendo il patrimonio immobiliare e finanziario ad una società beneficiaria che rimarrebbe di proprietà dei soci originari, mentre il controllo della società scissa (all'interno della quale è confluita l'attività caratteristica della società originaria) verrebbe ceduto, mediante una cessione di partecipazioni, a dei nuovi soci. Il Comitato qualificò tale processo come elusivo, affermando che *“non si comprendono i motivi che avrebbero condotto i soci a non utilizzare lo strumento più congruo [...] della cessione del ramo d'azienda relativo all'attività caratteristica”*<sup>319</sup>. Sulla base di tale considerazione, quindi, le due operazioni realizzate determinerebbero l'aggiramento dell'art. 86 del Tuir, secondo comma (riguardante la tassazione ordinaria delle plusvalenze derivanti dalla cessione del ramo d'azienda), sfruttando il regime della neutralità fiscale e beneficiando successivamente del più favorevole regime di tassazione dei *capital gains*.

È bene evidenziare che, sia pur in pendenza della disciplina antielusiva dettata dall'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, tali conclusioni già allora furono giudicate con perplessità da parte degli studiosi. Infatti, in questi casi, oltre alla superficialità con cui il Comitato giudicò non rilevanti le motivazioni a sostegno di tali operazioni<sup>320</sup>, destò ancora più perplessità la valutazione della cessione del ramo d'azienda come

---

<sup>319</sup> Parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive n. 27 del 4 ottobre 2006.

<sup>320</sup> In entrambi i casi l'operazione di scissione fu giustificata come soluzione necessaria per aumentare la competitività della società in un mercato sempre più complesso, garantendo quindi la continuità futura dell'attività stessa.

operazione più congrua per tale tipologia di situazioni. Tale presa di posizione, infatti, apparì nettamente in contrasto con la “*libertà di scegliere la forma operativa ritenuta più congrua*”<sup>321</sup>.

Tali conclusioni, alla luce della nuova disciplina dell'abuso del diritto, risultano oltremodo coerenti con le nuove disposizioni che, inoltre, dalle considerazioni che seguiranno, scongiurerebbero definitivamente tali ipotesi di elusività. Infatti, proprio in virtù dei due punti critici esposti pocanzi (irrilevanza delle motivazioni a sostegno della scissione e successiva cessione delle quote e comparazione con l'operazione più congrua della cessione del ramo d'azienda) risulta fondamentale riesaminarli in virtù dell'art. 10-bis, in particolare dei commi 3 e 4.

Il terzo comma dell'art. 10-bis, come evidenziato nel precedente capitolo, afferma che “*in ogni caso*” non è possibile qualificare un'operazione come abusiva qualora sia giustificata da valide ragioni extrafiscali non marginali, rientrando in tale esimente anche quelle di carattere organizzativo e gestionale, che determinano un miglioramento strutturale o funzionale dell'attività esercitata. Ciò significa che un'attenta dimostrazione della presenza di tali valide ragioni extrafiscali non marginali, determinanti per la realizzazione di una specifica operazione, “sterilizzerebbe” in ogni caso l'applicazione della norma anti abuso. Proprio in considerazione della precisione normativa e del tenore letterale utilizzato dal legislatore si ritiene, con maggior fermezza rispetto al passato, che le motivazioni a sostegno delle operazioni oggetto dei due pareri, risultano tuttora sufficienti per scongiurare il carattere abusivo di dette situazioni.

Quanto, invece, all'indicazione dell'operazione più congrua che gli operatori avrebbero dovuto seguire, ciò pare in netto contrasto con il quarto comma dell'art. 10-bis. Quest'ultimo, si ricorda, evidenzia e ribadisce un principio tanto importante quanto a volte sottovalutato, ossia: riconosce al contribuente la libertà di scegliere tra i diversi regimi disposti dall'ordinamento e tra le varie operazioni aventi un diverso carico fiscale. Dunque, nell'esercizio delle proprie strategie imprenditoriali, nulla vieta al contribuente di organizzare la propria attività optando per il “percorso giuridico” avente un minor carico fiscale, operando nella cosiddetta lecita pianificazione fiscale.

---

<sup>321</sup> Confalonieri, *Trasformazione, fusione, conferimento, scissione e liquidazione delle società*, Milano, 2016, 738.

Come già evidenziato nel paragrafo 2.3.2, benché tale principio fosse già contenuto nella Relazione illustrativa all'art. 37-bis ed in numerose sentenze domestiche e comunitaria, si è assistito, come in questo caso, a frequenti pronunce che tacciavano di elusività operazioni realizzate da soggetti colpevoli di non aver scelto l'alternativa più onerosa. Inoltre, riferendo ai pareri n. 27 e 28 ciò che viene evidenziato nella Relazione all'art. 10-bis, non può rilevare ai fini dell'applicazione dell'abuso del diritto il fatto che la scissione sia neutrale dal punto di vista fiscale mentre la cessione del ramo d'azienda abbia natura realizzativa<sup>322</sup>. Anzi, l'unico limite a tale libertà è circoscritto alla sola realizzazione di un vantaggio fiscale indebito. Ora, risulta alquanto improbabile qualificare l'eventuale risparmio fiscale conseguito dalle operazioni oggetto dei due pareri come indebito, in quanto è lo stesso ordinamento giuridico che prevede tale regime neutrale, onde per cui non si comprende il motivo per cui i contribuenti non dovrebbero servirsi di tale strumento espressamente previsto. Inoltre, in questo specifico caso, risulterebbe superfluo e non necessario la dimostrazione, ad onere del contribuente, dell'eventuale presenza delle valide ragioni extrafiscali non marginali, in quanto non vi è alcun indebito vantaggio. Quest'ultimo, infatti, è mera conseguenza della realizzazione dell'operazione di scissione e del relativo profilo fiscale. Onde per cui, non può essere rilevato alcun aggiramento della norma e nessuna violazione della *ratio legis* nello scegliere una specifica operazione espressamente prevista e riconosciuta dal legislatore. L'operazione, inoltre, è certamente legittima a prescindere dalle successive operazioni che si intendono realizzare nella società scissa<sup>323</sup>. Rispetto queste ultime, infine, è bene evidenziare che la scelta di realizzare il regime fiscale più favorevole assegnato alla cessione di partecipazioni rispetto a quello relativo alla cessione dei beni, ovvero il ramo d'azienda, non può essere considerato un indice di elusività, in assenza di ulteriori elementi che attestino l'eventuale aggiramento delle disposizioni o il carattere indebito del risparmio fiscale ottenuto. Anzi, si evidenzia che è il legislatore stesso ad aver previsto un regime fiscale più favorevole alla cessione delle partecipazioni, non

---

<sup>322</sup> Cavalli e Pacitto, *Scissione parziale di una società controllante in società beneficiarie, proprie controllate*, Torino, 2016, 197.

<sup>323</sup> Si evidenzia, infatti, che in alcune pronunce l'Agenzia delle Entrate, pur riconoscendo la correttezza dell'operazione di scissione realizzata dai contribuenti, ha affermato come tale idoneità sarebbe preclusa qualora a tale operazione susseguiva una cessione delle partecipazioni (ad esempio si veda la risoluzione Agenzia delle Entrate n. 56/E e 58/E del 22 marzo 2007).

inserendo nell'ordinamento alcuna disposizione o principio generale “*che contrasti la scissione quale strumento per perseguire finalità economiche*”<sup>324</sup>. Tale scelta, quindi, rientra nella lecita e non abusiva possibilità per il contribuente di optare per il regime fiscale meno oneroso tra quelli previsti nell'ordinamento, così come previsto dal comma 4 dell'art. 10-bis.

Ora, da un punto di vista generale, riprendendo l'*iter* evidenziato alla fine del paragrafo 3.3, si può affermare come l'operazione di scissione e successiva cessione delle partecipazioni di per sé posseda sostanza economica. Infatti non c'è dubbio che mediante tale operazione si creino effetti economici e giuridici, quali ad esempio il cambiamento della compagine societaria. Inoltre, è possibile constatare come vi sia piena coerenza tra la definizione civilistica delle singole operazioni realizzate, ovvero la realizzazione di un'operazione di scissione e la seguente cessione di partecipazioni, con il loro relativo fondamento giuridico. Infatti, la scissione è funzionale nonché propedeutica ad una cessione partecipativa. Inoltre, secondo Rossi, risulta configurare l'opzione più coerente e lineare per trasferire in un “*involucro societario*” un'attività d'impresa scissa, che successivamente, il singolo socio decide di cedere a nuovi investitori<sup>325</sup>. Infatti, per raggiungere i medesimi risultati, le possibili ulteriori opzioni risultano essere o più complesse oppure non perfettamente sovrapponibili a quella in esame. A mero titolo esemplificativo, come evidenziato da Rossi, si può considerare una operazione in cui una società attua una cessione dei cespiti ad una società neocostituita direttamente dall'acquirente (*Newco*), seguita dalla distribuzione di dividendi ai/al socio.

Appurata la presenza di sostanza economica in tale operazione, tuttavia, è possibile scongiurare l'eventuale realizzazione di un vantaggio fiscale indebito, in quanto il carattere fiscalmente neutrale dell'operazione di scissione, con riferimento sia a tutte le società coinvolte e sia ai soci di esse, è puntualmente regolamentato e codificato dall'art. 173 del Tuir. Ciò, permette di affermare che, l'eventuale risparmio fiscale conseguito risulta pienamente approvato e riconosciuto dall'ordinamento, in quanto è esso stesso che lo prevede e lo disciplina. Inoltre, anche nel caso in cui il socio

---

<sup>324</sup> Circolare Assonime n. 20 del 12 aprile 2007.

<sup>325</sup> Rossi, *L'abuso del diritto nelle operazioni di scissione e di “leveraged buy out”*, in *Corriere Tributario* 7/2015, 496.

vendesse le partecipazioni, con eventuale monetizzazione del relativo plusvalore, non pare configurare alcun risparmio fiscale indebito in quanto risulta coerente con la disciplina tributaria che contraddistingue le cessioni di partecipazioni.

Per tali considerazioni, in questa analisi sia pur generica risulta addirittura superfluo comparare l'essenzialità del vantaggio fiscale conseguito, non essendo appunto indebito, con l'eventuale presenza delle valide ragioni extrafiscali non marginali.

### 3.3.2 Operazioni di scissione non proporzionale ed elusione

La scissione non proporzionale, soprattutto quando si caratterizza per l'attribuzione di immobili ad una o più società beneficiarie, ha rappresentato generalmente un'operazione "delicata"<sup>326</sup> dal punto di vista dell'elusività. È bene evidenziare che tale strumento, di per sé, non possa essere inquadrato come elusivo, ma tale carattere potrebbe risultare all'interno di una più ampia operazione all'interno della quale la scissione non proporzionale rappresenta solo un tassello di uno schema più complesso. Come ricordato precedentemente, l'abrogazione del sedicesimo comma dell'art. 123-bis del D.P.R. n. 917/1986, ha eliminato agli operatori un importante impedimento al pieno utilizzo della scissione non proporzionale<sup>327</sup>. Nonostante ciò, se in una prima fase l'oggi soppresso Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive ha ritenuto non elusive di per sé le operazioni di scissione non proporzionale<sup>328</sup>, soprattutto dal 2005 in poi sempre più frequentemente si è assistito a numerosi pareri indirizzati a qualificare tali operazioni come abusive<sup>329</sup>.

Ora, sulla base della nuova disciplina dell'abuso del diritto e riprendendo l'*iter* esposto alla fine del paragrafo 3.3, da un punto di vista generale, è possibile verificare che

---

<sup>326</sup> Confalonieri, *Trasformazione, fusione, conferimento, scissione e liquidazione della società*, op. cit., 740.

<sup>327</sup> Si evidenzia, inoltre, che l'utilizzo di tale strumento è previsto e riconosciuto dallo stesso Codice Civile che, al secondo comma dell'art. 2506, riconosce che "per consenso unanime, ad alcuni soci non vengano distribuite azioni o quote di una delle società beneficiarie della scissione, ma azioni o quote della società scissa".

<sup>328</sup> "L'operazione di scissione, anche non proporzionale, è un'operazione fiscalmente neutrale e di per sé non elusiva", parere Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive n. 5 del 24 febbraio 2005, così come n. 9 del 25 marzo 2004 e n. 16 del 20 ottobre 2003. Inoltre, sempre a conferma della non elusività delle operazioni di scissione non proporzionale si evidenzia, tra gli altri, il parere n. 22 del 29 settembre 2004.

<sup>329</sup> A mero titolo esemplificativo si evidenziano i pareri del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive n. 11 del 5 maggio 2005, n. 17 del 13 luglio 2005, n. 34 del 14 ottobre 2005, n. 8 del 22 marzo 2007.

L'operazione di scissione non proporzionale di per sé non possa integrare i presupposti applicativi dell'art. 10-bis<sup>330</sup>. Infatti, tale strumento, producendo palesi effetti economici e giuridici, quali ad esempio il cambiamento della compagine societaria della società scissa e la creazione di una nuova società attraverso l'assegnazione di attività e passività concrete, non può essere classificato dall'Amministrazione finanziaria come "privo di sostanza economica". Anche spostando l'analisi sulla verifica circa la normalità dell'operazione realizzata, si evidenzia, come accennato precedentemente, che tale istituto è compreso tra le ipotesi delle diverse forme di scissione previste dall'art. 2506 del codice civile. Quanto alla verifica circa il carattere indebito del risparmio fiscale eventualmente conseguito tramite tale operazione, è indubbio che ciò possa essere scongiurato per il semplice fatto che il regime di neutralità fiscale è previsto e riconosciuto dall'ordinamento stesso all'interno dell'art. 173 del Tuir. Per tali considerazioni, come per le operazioni di scissione evidenziate nel precedente paragrafo, la scissione non proporzionale non può essere considerata realizzata in abuso del diritto. Tutto ciò anche senza indagare l'essenzialità del vantaggio fiscale indebito e la presenza di valide ragioni extrafiscali non marginali, in quanto, si ripete, è evitato sin dall'origine l'eventualità che l'Amministrazione possa classificare come indebito un relativo vantaggio fiscale ottenuto<sup>331</sup>.

In seguito, attraverso l'analisi di alcuni pareri aventi ad oggetto delle operazioni di scissione non proporzionale, si cercherà di trasferire, in casi concreti e con maggiore precisione, alcune disposizioni della nuova disciplina antiabuso. Grazie alle caratteristiche proprie di tale forma di scissione, evidenziate precedentemente in questo capitolo, essa determina il cambiamento degli assetti proprietari sia nella società scissa sia in quella beneficiaria. Mediante un'operazione di questo tipo, quindi,

---

<sup>330</sup> Rossi, *L'abuso del diritto nelle operazioni di scissione e di "leveraged buy out"*, op. cit., 491 ss.

<sup>331</sup> È interessante segnalare anche l'analisi, sia pur generica, realizzata da Assonime nella circolare del 4 agosto 2016, n. 21. Essa ha ad oggetto la scissione non proporzionale, operazione spesso ritenuta in passato un mero strumento per celare un'assegnazione di beni ai soci. Tale studio non si focalizza sulla presenza o meno nell'operazione della sostanza economica, ma bensì sulla verifica circa la natura del vantaggio conseguito. Assonime rileva che le operazioni di scissione non proporzionale, sia che si riferiscano ad aziende sia a singoli *asset*, sono lecite da un punto di vista civilistico. Onde per cui, il carattere fiscalmente neutrale che possiede tale operazione è la mera conseguenza della legittimità ai fini civilistici della scissione non proporzionale (nel rispetto dei limiti disposti dalla normativa fiscale). Inoltre, Assonime ha scongiurato l'attribuzione di finalità assegnatorie a tale operazione straordinaria, evidenziando che gli elementi trasferiti alle società beneficiarie non escono dal regime dei beni dell'impresa. Oltre a ciò viene ribadito che i soci mantengono il costo fiscale originariamente posseduto delle partecipazioni, non determinandosi quindi né salti d'imposta né doppie deduzioni.

si potrebbe realizzare un'indiretta assegnazione dei beni ai soci, sfruttando il regime della neutralità fiscale ed aggirando quello previsto per l'assegnazione dei beni. Quest'ultimo, infatti, risulta più oneroso in quanto determina la tassazione dell'eventuali plusvalenze realizzate, ai sensi dell'art. 86 del D.P.R. n. 917/1986. Inoltre, il valore normale dei beni assegnati forma anche base imponibile ai fini IVA (art. 13, comma 2, lett. c), D.P.R. n. 633/1972). Tali concetti sono stati ripresi in numerosi pareri del soppresso Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive che, esaminando diverse operazioni di scissione non proporzionale realizzate dai contribuenti, si è pronunciato in termini di elusività<sup>332</sup>. Tali operazioni, infatti, venivano classificate come strumento per realizzare dei "meri contenitori" all'interno dei quali far confluire la proprietà di alcuni immobili, precedentemente in possesso della società scissa, a ciascuno socio. Quest'ultimo, eventualmente, avrebbe potuto poi utilizzare tali beni per le più diverse finalità extra imprenditoriali. Anche con la nuova disciplina dell'abuso del diritto, in caso di realizzazione di società contenitori e quindi non realmente operanti o prive dell'operatività sussistente prima dell'operazione, tali operazioni di scissione non proporzionale potrebbero essere qualificate come prive di sostanza economica<sup>333</sup>. Infatti, è opportuno ricordare che la scissione è funzionale ad una riorganizzazione e ristrutturazione della società, che nel caso di specie sembra mancare. Tuttavia, è bene evidenziare che il comma 12 dell'art. 10-bis afferma che l'applicazione della nuova disciplina antiabuso deve fungere da norma di chiusura del sistema. In questo caso il nostro ordinamento prevede precise norme di contrasto alle società senza impresa realizzate solo per il mero godimento di beni, ad esempio l'art. 30 della Legge n. 724/1994 e l'art. 4, comma 5 del D.P.R. n. 633/1972, onde per cui non dovrebbe scattare automaticamente l'applicazione della nuova clausola generale antielusiva, ma potrebbero trovare applicazioni tali specifiche disposizioni.

Inoltre, l'Amministrazione finanziaria ha talvolta qualificato come elusive delle operazioni di scissione non proporzionale dalle quali venivano costituite delle società beneficiarie realmente operative. Veniva contestata l'artificialità dell'operazione

---

<sup>332</sup> Ad esempio, parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive n. 22 del 29 settembre 2004, n. 48 del 16 novembre 2005, n. 41 del 17 novembre 2005, n. 18 del 16 maggio 2006, n. 31 del 4 ottobre 2006, n. 10 del 22 marzo 2007, n. 22 del 9 maggio 2007.

<sup>333</sup> Leo, *L'abuso del diritto nella scissione immobiliare*, in *Il fisco* 34/2016, 3256.

implementata, caratterizzata per determinare gli stessi effetti ottenibili con la liquidazione della società stessa o l'assegnazione dei beni ai soci<sup>334</sup>. Orbene, soprattutto con l'introduzione dell'art. 10-bis, tale considerazione risulta errata quantomeno per due ordini di motivi. Il primo, si concretizza nella valutazione delle operazioni alternative utilizzate come parametro normale di confronto da parte dell'Amministrazione<sup>335</sup>. Esse, in primo luogo, devono essere perfettamente equivalenti all'operazione realizzata dal contribuente, producendo gli stessi effetti economico-giuridici. Ciò non pare verificato nel caso concreto. Infatti, tramite la cessione dei beni viene trasferita la proprietà degli immobili ai soci, ossia risultano confluire nella cosiddetta sfera personale, mentre tramite la scissione non proporzionale i beni restano all'interno del contesto societario<sup>336</sup>. Inoltre, tanto la liquidazione quanto l'assegnazione di beni, sembrano poggiare a logiche ispirate alla cessazione dell'attività, mentre la scissione non proporzionale pare, proprio per la sua funzione di riorganizzazione, finalizzata alla continuazione dell'attività stessa sotto altre forme<sup>337</sup>. In secondo luogo, non può essere confrontata la scissione non proporzionale direttamente con la cessione dei beni ai soci o la liquidazione della società, ma altresì le operazioni da confrontare risultano essere la scissione con la cessione dei beni ai soci, o la liquidazione, ed il seguente conferimento in *newco* da parte dei soci dei relativi beni assegnati<sup>338</sup>. In base a ciò pare evidente come l'operazione ordinaria risulta essere la scissione non proporzionale, mentre quella più artificiosa o meno lineare risulta essere la cessione di beni (o liquidazione) seguita dal conferimento.

Il secondo motivo per cui la presa di posizione dell'Amministrazione pare errata è evidenziato dal comma 4 dell'art. 10-bis. Il legislatore, codificando il principio della libertà di scelta del contribuente tra i diversi regimi opzionali e le diverse operazioni

---

<sup>334</sup> L'utilizzo della scissione non proporzionale (avente natura neutrale) anziché l'operazione di liquidazione (avente natura realizzativa) avrebbe evitato anche tutte quelle spese derivanti dalla messa in liquidazione della società.

<sup>335</sup> Tale analisi risulta necessaria in quanto l'art. 10-bis, nel prevedere l'inopponibilità delle operazioni abusive, ne disconosce i vantaggi applicando le imposte sulla base delle disposizioni eluse, ma considera quanto eventualmente già versato dal contribuente a seguito dell'operazione elusiva.

<sup>336</sup> Deotto, *Accertamento. Scritti di resistenza tributaria*, 2015, Ipsoa, Milano.

<sup>337</sup> Muraro, *L'aprioristico predominio delle "valide ragioni economiche" nella formulazione del giudizio di elusività*, in *Rivista di Diritto Tributario* 7/2007, 393 ss.

<sup>338</sup> Zanetti, *Scissione non proporzionale mai elusiva se c'è dissidio tra i soci*, in *Eutekne*, 11 gennaio 2011.

offerte dalla legge, esclude la possibilità di qualificare un'operazione come abusiva in tutti quei casi in cui il contribuente scelga una via, prevista e riconosciuta dall'ordinamento, meno onerosa. In particolare, analizzando la comparazione tra scissione e cessione di beni, l'ordinamento non evidenzia alcuna preferenza tra le due operazioni, anzi, le due diverse nature che le caratterizzano (neutrale per la prima, realizzativa per la seconda) sono espressamente previste dal legislatore e poste sullo stesso piano. Proprio per tali ragioni, il contribuente è libero di organizzare la propria attività nel modo a lui più conveniente, utilizzando gli strumenti che l'ordinamento stesso gli offre. In tali situazioni, il comportamento del contribuente pare rientrare nella cosiddetta lecita pianificazione fiscale, definita proprio dal legislatore attraverso il quarto comma sopracitato. Quindi, risulta ribadita con maggiore chiarezza e decisione rispetto al passato la libertà per gli operatori di optare per l'operazione fiscalmente più conveniente tra quelle disciplinate e previste come legittime da parte dell'ordinamento tributario e civilistico. Inoltre, le contestazioni che tacciavano di elusività scissioni definite prive di qualsiasi finalità di riorganizzazione aziendale o imprenditoriale, ma funzionali esclusivamente allo scioglimento del vincolo societario, alla luce del nuovo art. 10-bis parrebbero risultare superate<sup>339</sup>. Infatti, come evidenziato precedentemente, se in passato il Comitato a fondamento della propria tesi di elusività individuava nella liquidazione l'operazione congrua al caso specifico, ora, tale orientamento pare scongiurato definitivamente, soprattutto grazie alle puntualizzazioni contenute nella Relazione illustrativa all'art. 10-bis<sup>340</sup>. Infatti, la Relazione afferma come non sia possibile configurare alcuna condotta abusiva qualora il contribuente realizzi un'operazione di fusione, anziché l'istituto della liquidazione, per estinguere una società<sup>341</sup>. Il legislatore, in altre parole, pone sullo stesso piano le due operazioni nonostante siano regolamentate da disposizioni fiscali differenti, in quanto l'ordinamento non esprime alcuna preferenza tra le due.

Al di là di tali considerazioni è opportuno sottolineare che l'elemento fondamentale che d'ora in poi dovrebbe rappresentare il fulcro per qualificare un'operazione di

---

<sup>339</sup> Ad esempio, Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive parere del 16 maggio 2006 n. 18.

<sup>340</sup> Leo, *L'abuso del diritto nella scissione immobiliare*, op. cit., 3257.

<sup>341</sup> Relazione illustrativa al decreto legislativo recante "*Disposizioni sulla certezza del diritto tra fisco e contribuente*", 8. È evidente che, nonostante il testo della Relazione menzioni la sola operazione di fusione, le medesime considerazioni ben si possono traslare alle altre operazioni straordinarie, tra le quali l'operazione di scissione.

scissione (ma in generale qualsiasi condotta) come elusiva o meno risulta essere l'analisi dell'eventuale vantaggio indebito conseguito<sup>342</sup>. Infatti, in numerosi pareri del Comitato, l'applicazione o meno della disciplina antielusiva definita dall'abrogato art. 37-bis è stata spesso circoscritta, rispettivamente, in merito all'assenza o alla presenza di valide ragioni economiche a sostegno dell'operazione di scissione<sup>343</sup>. L'art. 10-bis, ricollocando definitivamente il concetto di vantaggio fiscale indebito al centro della definizione di abuso del diritto, dovrebbe evitare tale degenerazione. A ciò si aggiunge che nel testo della nuova normativa la presenza di valide ragioni extrafiscali non marginali interviene in un momento successivo alla configurazione dell'abuso del diritto. In sintesi, il risparmio fiscale conseguito dal contribuente per effetto dell'operazione di scissione non proporzionale, rispetto ad esempio all'assegnazione dei beni ai soci, non potrà essere qualificato come indebito in quanto giustificato sin dal principio dall'art. 173 del Tuir. Se è lo stesso ordinamento a prevedere un determinato regime fiscale per tali operazioni, sia in virtù della loro funzione di riorganizzazione e ristrutturazione aziendale, sia coerentemente con la natura civilistica non realizzativa che possiedono, qualora il contribuente se ne avvale, rispettando la relativa *ratio* appena evidenziata, l'Amministrazione non potrà sindacarne l'abusività. Il risparmio così conseguito è legittimo in quanto previsto dall'ordinamento in caso di coerente esercizio dell'operazione di scissione. L'Amministrazione finanziaria, quindi, non potrà più qualificare un'operazione come abusiva basandosi esclusivamente sulla comparazione con l'alternativa più onerosa. Infine, è opportuno evidenziare che, anche considerando la sussistenza di tutti i presupposti definiti dall'art. 10-bis, la presenza di valide ragioni extrafiscali non marginali evita l'applicazione della nuova disposizione antiabuso. Rimandando le relative osservazioni più approfondite al successivo paragrafo, si evidenzia il caso concreto in cui due soci proprietari ciascuno del 50% di una società, a causa di

---

<sup>342</sup> Circa l'individuazione della natura indebita del vantaggio conseguito quale elemento principale ed imprescindibile per poter qualificare una determinata operazione come elusiva si cita, tra gli altri, Beghin, *Scissione parziale e proporzionale, successiva vendita delle partecipazioni ed elusione tributaria: le cattive abitudini sono dure a morire*, in Rivista di Diritto Tributario 2/2009, 602 ss.; Beghin, *La scissione societaria, l'elusione fiscale ed i mulini a vento di Cervantes*, in Rivista di Diritto Tributario 2/2010, 56 ss.; Muraro, *L'aprioristico predominio delle "valide ragioni economiche" nella formulazione del giudizio di elusività*, in Rivista di Diritto Tributario 7/2007, 393 ss.

Tali considerazioni, inoltre, possono essere riproposte rispetto a qualsiasi operazione contestata.

<sup>343</sup> Ad esempio, Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive parere del 4 ottobre 2006 n. 31.

profonde divergenze, decidono di effettuare una scissione non proporzionale. Tale operazione determina la costituzione di due società neocostituite, controllate rispettivamente al 100% da solo uno dei due soci, esercitanti i due diversi rami d'azienda precedentemente operanti nella società scissa. Tale operazione, sulla base della disposizione antielusiva definita dall'abrogato art. 37-bis, è stata oggetto in passato di giudizi non sempre lineari da parte dell'Amministrazione finanziaria. Infatti, attraverso la risoluzione n. 5/E/2006 è stata classificata come elusiva, mentre mediante la risoluzione n. 56/E/2007 è stata preclusa l'applicazione dell'art. 37-bis. Alla luce della nuova disciplina dell'abuso del diritto, la presenza di conflitti fra i soci non marginali configurerebbe una valida ragione extrafiscale che, in quanto tale, “*in ogni caso*”<sup>344</sup> esclude il carattere abusivo di tale operazione. Sulla base di quanto esposto dalla Relazione illustrativa all'art. 10-bis, è possibile affermare che l'operazione sopra descritta non sarebbe stata implementata in assenza di tale motivazione. Si evidenzia, infatti, che un insanabile conflitto tra i soci all'interno di una società può comportare conseguenze estreme. Ad esempio la società potrebbe essere messa in liquidazione, con conseguente scomparsa del complesso societario, oppure un socio potrebbe recedere, determinando la diminuzione delle risorse per poter effettuare nuovi investimenti futuri<sup>345</sup>. Tuttavia, come si evidenzierà successivamente, allo scopo di escludere la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di qualificare questi casi come abusivi risulterà fondamentale riuscire adeguatamente a provare il contrasto tra i soci.

### **3.4 Operazioni di scissione e valide ragioni extrafiscali non marginali**

Come è stato precedentemente evidenziato, mediante la nuova disciplina dell'abuso del diritto, l'esimente delle valide ragioni extrafiscali non marginali rappresenta l'ultima fase di un'eventuale processo di verifica circa l'abusività di una determinata operazione. Onde per cui, qualora l'operazione analizzata non possieda tutti i presupposti indicati dall'art. 10-bis non risulterà nemmeno necessario dimostrare la

---

<sup>344</sup> Art. 10-bis, comma 3, Legge n. 212/2000.

<sup>345</sup> Cimino, *Note in tema di elusione e scissione non proporzionale*, in *Rassegna Tributaria* 4/2010, 1038.

presenza di tali ragioni per scongiurare l'applicazione della norma antielusiva. In caso contrario, anche qualora siano identificati tutti i presupposti costitutivi del nuovo abuso del diritto, la presenza di valide ragioni extrafiscali non marginali eviterà l'applicazione della norma antielusiva<sup>346</sup>. In linea generale è possibile affermare che, l'espressione utilizzata dal legislatore per descrivere tali ragioni, ossia “[...] *di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa* [...]”<sup>347</sup> pare perfetta per legittimare la scissione societaria, ossia una di quelle operazioni di riorganizzazione aziendale finalizzate non tanto all'ottenimento di un qualche vantaggio fiscale, bensì alla ristrutturazione del complesso aziendale.

### **3.4.1 Caratteristiche generali delle valide ragioni extrafiscali non marginali**

L'individuazione delle valide ragioni extrafiscali non marginali, sulla base di quanto detto pocanzi, risulta fondamentale in quanto, dato che “*non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate*”<sup>348</sup> da tali ragioni, è possibile che gran parte degli accertamenti possano essere risolti a favore del contribuente grazie a questo elemento. Rispetto ad altri diversi elementi, il legislatore non è stato preciso nell'individuare tale esimente, specificando che, affinché possa essere rilevato, le ragioni debbano essere dominanti, anche di carattere organizzativo o gestionale, e che siano funzionali a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa. Sarà onere del contribuente interpretare tali concetti e trasferirli nella situazione concreta. Ciò risulta rilevante, soprattutto da un punto di vista pratico, dal momento in cui, per effetto del nono comma dell'art. 10-bis, a quest'ultimo competerà la dimostrazione di tale esimente e quindi l'individuazione delle valide ragioni extrafiscali non marginali<sup>349</sup>.

---

<sup>346</sup> Tale considerazione è evidenziata, tra gli altri autori, da Sammartino che, con termini diversi, sostiene che la classificazione di un'operazione come elusiva dipenderà dall'individuazione dei diversi presupposti evidenziati dall'art. 10-bis, ma, in ultima istanza, se tale operazione risulterà sostenuta da valide ragioni extrafiscali non marginali, non potrà comunque essere applicata la disciplina dell'articolo pocanzi citato. (Sammartino, *Sanzionabilità dell'elusione fiscale*, in *Rassegna Tributaria* 2/2015, 403 ss.).

<sup>347</sup> Art. 10-bis, comma 4, Legge n. 212/2000.

<sup>348</sup> Art. 10-bis, comma 4, Legge n. 212/2000.

<sup>349</sup> Sammartino, *Sanzionabilità dell'elusione fiscale*, op. cit., 403 ss.

Per tali considerazioni è fondamentale determinare come identificarle e le relative peculiarità che devono possedere. Tali ragioni, quindi, affinché possano essere qualificate come un esimente assoluto devono essere<sup>350</sup>:

- differenti, per definizione, da quelle meramente fiscali;
- oggettive nella loro valutazione e quindi verificabili. Inoltre, qualora risultino essere strettamente soggettive o personali che siano quantomeno certificate da documenti o dichiarazioni di soggetti terzi;
- effettive, ovvero devono corrispondere alla verità nella situazione concreta. Infatti, l'eventuale creazione artificiosa di tali ragioni determinerebbe comunque la possibilità di subire l'applicazione della norma anti abuso;
- non marginali. Tale elemento, opportunamente definito nella Relazione illustrativa, si riscontra quando l'intera operazione realizzata dal contribuente non sarebbe stata conseguita in assenza di tali ragioni<sup>351</sup>;
- funzionali a “*finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente*”<sup>352</sup>. Rientrano, quindi, tutte quelle ragioni, anche di carattere organizzativo o gestionale che, pur non producendo una redditività immediata, producano successivamente un miglioramento dell'attività dal punto di vista strutturale o funzionale rispetto alla situazione precedente all'operazione implementata<sup>353</sup>.

### **3.4.2 Esempificazioni delle possibili valide ragioni extrafiscali non marginali**

Sulla base dei tratti più generali evidenziati precedentemente è possibile individuare, anche considerando alcuni pareri del soppresso Comitato consultivo per l'applicazione

---

<sup>350</sup> Consiglio nazionale del notariato, *Abuso del diritto nella pratica notarile: rilevanza delle valide ragioni extrafiscali nelle operazioni societarie straordinarie*, studio n. 56-2016/T.

<sup>351</sup> Relazione illustrativa al decreto legislativo recante “*Disposizioni sulla certezza del diritto tra fisco e contribuente*”, 7.

<sup>352</sup> Art. 10-bis, comma 3, Legge n. 212/2000.

<sup>353</sup> Tale posizione è espressa anche in una recente sentenza della Corte di Cassazione del 14 gennaio 2015 n. 439.

delle norme antielusive, alcune valide ragioni extrafiscali non marginali che potrebbero fungere da esimente assoluto soprattutto per le operazioni di scissione<sup>354</sup>.

In particolare, una valida ragione extrafiscale non marginale potrebbe essere assicurata dall'ottimizzazione della gestione a seguito di una attività scissa e gestita in due distinti rami d'azienda. Infatti, la separazione dell'attività complessiva in due distinti rami, ciascuno dei quali controllati da soggetti diversi, potrebbe essere funzionale ad un'organizzazione aziendale più efficace ed efficiente.

Un'ulteriore ragione potrebbe essere individuata in un insanabile dissidio tra i soci, tale da produrre effetti negativi nell'attività. In questo caso la scissione potrebbe rappresentare un valido strumento per risolvere tale problema. Tale operazione risulterebbe, inoltre, funzionale e sorretta da valide ragioni, anche qualora fosse realizzata allo scopo, o per la necessità, di riorganizzare l'attività a seconda dei diversi profili di responsabilità dei soci coinvolti.

La volontà di realizzare un ricambio generazionale nella gestione dell'attività, così come la decisione di voler frazionare il rischio d'impresa, oppure separare il rischio derivante dall'attività principale dell'impresa dalla componente patrimoniale immobiliare, potrebbero tutte fungere da valide ragioni extrafiscali non marginali.

Ulteriori valide ragioni potrebbero essere rinvenute in una scissione realizzata allo scopo di separare le diverse attività aziendali all'interno di distinti rami, allo scopo di favorire l'acquisizione da parte di un soggetto esterno interessato solo ad una parte dell'azienda.

Infine, si evidenzia che uno degli aspetti più critici circa detto tema, soprattutto da un punto di vista applicativo, risulterà essere l'efficace dimostrazione dell'esistenza di tali ragioni<sup>355</sup>. Sulla base di tale considerazione, pare opportuno sostenere la prova delle valide ragioni extrafiscali non marginali con qualsiasi documento che rivesta un ruolo centrale nelle scelte strategiche ed imprenditoriali dell'impresa, quali ad esempio, i verbali di assemblea, o la relazione accompagnatoria degli amministratori al progetto di scissione (art. 2506-ter c.c.)<sup>356</sup>, o qualsiasi altro documento che attesti i motivi per aver implementato un'operazione di scissione. Onde per cui, tale onere di allegazione

---

<sup>354</sup> Si evidenzia come tali considerazioni potrebbero essere trasferite ed utilizzate rispetto anche ad altre operazioni straordinarie aventi caratteri simili con le operazioni di scissione.

<sup>355</sup> Leo, *L'abuso del diritto nella scissione immobiliare*, op. cit., 3254.

<sup>356</sup> Si sottolinea come, tra le funzioni di tale relazione, rientra anche quella di descrivere e giustificare l'operazione di scissione realizzata.

dei fatti a sostegno delle ragioni del contribuente risulterà decisivo sia in fase precontenziosa che contenziosa.

### **3.5 Considerazioni preliminari sull'operazione di trasformazione**

Prima di analizzare il tema dell'elusione nelle operazioni di trasformazione è utile descrivere brevemente le principali caratteristiche di tale istituto. Esso, dal primo gennaio 2004, ha subito importanti modifiche per effetto dell'intervento della riforma del diritto societario<sup>357</sup>. Infatti, rispetto ad altre operazioni straordinarie<sup>358</sup>, l'operazione di trasformazione è rimasta, nel corso degli anni, pressoché identica all'impostazione originaria contenuta nel codice del 1942. Risultava evidente, quindi, sia la necessità di ricalibrare tale operazione alla luce dell'evoluzione del contesto economico giuridico, sia di uniformarla, anche dal punto di vista normativo, alle altre operazioni straordinarie. In sintesi, il legislatore si è focalizzato sulla semplificazione delle procedure inerenti alla realizzazione di tale istituto e sul riconoscimento delle cosiddette trasformazioni eterogenee.

L'operazione di trasformazione è ora disciplinata da undici articoli del codice civile, in particolare dall'art. 2498 all'art. 2500-novies. L'art. 2498 del c.c. esprime sinteticamente il carattere di tale istituto, evidenziando come, mediante il ricorso a tale operazione, si determina solamente un cambiamento dell'atto costitutivo. Ciò significa che sostanzialmente avviene esclusivamente una trasformazione della forma giuridica della società, che si realizza nel passaggio da un certo tipo di società ad un altro. Conseguentemente, se da un lato l'organizzazione che effettua la trasformazione non cessa d'esistere, dall'altro non vi è una vera e propria costituzione di una nuova società. Semplicemente è sempre la medesima che continua il proprio percorso con una conformazione giuridica nuova, ma conservando i diritti e gli obblighi risultanti precedentemente alla trasformazione.

Prima della sopracitata riforma l'unica forma di trasformazione espressamente prevista e riconosciuta era quella omogenea, ovvero quella riguardante le sole società

---

<sup>357</sup> D.Lgs. n. 6 del 17 gennaio 2003.

<sup>358</sup> Ad esempio, le operazioni di scissione e fusione hanno subito importanti modifiche già nel 1991, ad opera del D.Lgs. n. 22 del 16 gennaio 1991.

commerciali. Permanevano, invece, dubbi sulla possibilità di effettuare trasformazioni eterogenee, ossia operazioni caratterizzate da “passaggi” da società di capitali o di persone a soggetti differenti (associazioni, cooperative, consorzi, ecc.) e viceversa. Con l'avvento della riforma si riconosce agli operatori la piena libertà di scelta della forma giuridica attribuibile alla loro attività, ammettendo sia le trasformazioni omogenee sia eterogenee.

Infine, tre fattori possono determinare la convenienza a realizzare un'operazione di trasformazione per evitare il cosiddetto “rischio di forma giuridica”<sup>359</sup>:

- caratteristiche dell'attività da svolgere (grado di rischio dell'attività, grado di responsabilità richiesto, dimensioni delle strutture e dei fattori produttivi richiesti per svolgere l'attività, ecc.);
- fattore umano (caratteristiche personali dei soci, fiducia tra le persone coinvolte nell'attività, avversione al rischio, entità delle risorse che intendono impiegare nell'attività, ecc.);
- fattori di origine esterna (evoluzione dei mercati, modifiche normative, cambiamenti tecnologici, ecc.).

Tali elementi rendono le diverse forme societarie più o meno convenienti cosicché, un eventuale cambiamento nel tempo dei fattori pocanzi citati, o una scelta iniziale della veste giuridica errata o provvisoria, potrebbero determinare la necessità di passare da un tipo di società ad un altro.

### **3.5.1 Profili fiscali generali ed elusione**

Anche le operazioni di trasformazione, come per quelle di scissione precedentemente analizzate, godono del principio della neutralità fiscale. In particolare, con specifico riferimento alle trasformazioni omogenee, l'art. 170 del Tuir dispone che l'implementazione di tale operazione non determina redditi imponibili o perdite deducibili. In altre parole, non si determina alcun realizzo né alcuna distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni, anche relative alle rimanenze ed al valore di avviamento. Benché a seguito dell'operazione di trasformazione si determina l'interruzione del periodo d'imposta, il principio della neutralità fiscale è conseguente

---

<sup>359</sup> Potito, *Le operazioni straordinarie nell'economia delle imprese*, op. cit., 254.

“all’assenza di effetti traslativi in tale operazione nonché alla continuità di destinazione dell’impresa commerciale dei beni e dei valori fiscalmente riconosciuti<sup>360</sup>”. Le trasformazioni eterogenee, invece, disciplinate dall’art. 171 del Tuir, posseggono una disciplina più articolata, a seconda che vi partecipino enti commerciali o non commerciali.

La realizzazione di tale operazione ha sempre attirato l’attenzione dell’Amministrazione finanziaria in funzione antielusiva, rientrando tra le operazioni individuate dapprima dalla Legge n. 408/1990 e successivamente dall’art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973. In molti casi la trasformazione è stata contestata in quanto strumento implementato per realizzare i presupposti soggettivi necessari per poter accedere ad uno specifico regime o una specifica agevolazione. In altri termini, risultava un mero mezzo per poter ottenere un beneficio fiscale disciplinato dalla legge.

Successivamente, analizzando un celebre caso tacciato di elusività, si cercherà di verificare se le argomentazioni a sostegno di tali contestazioni siano, alla luce del nuovo articolo 10-bis, ancora valide, sempre che lo siano state in base alla disciplina antielusiva d’allora.

### **3.5.2 Elusività della trasformazione da S.p.a. in S.r.l. agricola**

La risoluzione n. 177/E del 28 aprile 2008 rappresenta uno dei casi più controversi e paradossali affrontati dalla Dottrina in termini di elusività dell’operazione di trasformazione. Nel caso specifico, l’Agenzia delle Entrate è stata interpellata in merito all’applicazione del regime introdotto dalla Legge n. 296 del 27 dicembre 2006, art. 1 comma 1093. Quest’ultimo prevedeva la possibilità, non solo per gli imprenditori individuali e per le società di persone, ma anche per le società a responsabilità limitata, di determinare il reddito agrario su base catastale, ai sensi dell’art. 32 del Tuir, anziché mediante la disciplina ordinaria per la determinazione del reddito d’impresa<sup>361</sup>. Tale regime agevolativo, tuttavia, era precluso alle società per azioni ed alle società in accomandita per azioni. Il legislatore, probabilmente, aveva

---

<sup>360</sup> Cotto, *Applicazione dell’abuso del diritto alle operazioni di trasformazione*, Torino, 2016, 307.

<sup>361</sup> Inoltre, ai sensi del D.Lgs. n. 99 del 29 marzo 2004, tali enti dovevano essere qualificati come società agricole.

scelto di concedere l'utilizzo di tale regime sulla base di un metodo "assai approssimativo" di natura dimensionale. Secondo la Dottrina sarebbe stato più preciso prevedere una serie di parametri dimensionali, definiti ad esempio sulla base dei ricavi totali, del patrimonio investito, ecc., che dovevano essere rispettati per poter accedere a tale regime<sup>362</sup>. In ogni caso, nella risoluzione sopra citata, l'Agenzia configurava come elusiva, ai sensi dell'allora disposizione antielusiva definita dall'art. 37-bis, l'operazione di trasformazione di una società per azioni in una società a responsabilità limitata allo scopo di beneficiare del regime agevolativo previsto dalla Legge n. 296/2006. In particolare, l'Agenzia connotava l'operazione realizzata dal contribuente come un "utilizzo improprio degli strumenti civilistici", sottolineando la sussistenza di "tutti gli elementi richiesti dalla norma [l'art. 37-bis] per considerare elusiva l'operazione"<sup>363</sup>. Tale orientamento, riproposto anche in successive occasioni in cui l'ordinamento concedeva l'accesso ad un determinato regime fiscale sulla base della veste giuridica del contribuente, è stato oggetto di rilevanti critiche da parte della Dottrina d'allora. Ora, grazie all'introduzione dell'art. 10-bis, parrebbe risultare più arduo per l'Amministrazione riproporre le medesime contestazioni.

In questa risoluzione, infatti, l'Agenzia delle Entrate articola le sue contestazioni fondando il proprio ragionamento sull'assenza di valide ragioni economiche extrafiscali a sostegno dell'operazione realizzata dal contribuente, senza indagare la presenza di ulteriori presupposti. Tale *modus operandi* è stato erroneamente riproposto in altre numerose risoluzioni e pareri del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, cosicché, tali ragioni, sono divenute nel corso degli anni un vero e proprio "ago della bilancia" circa l'applicazione della norma antielusiva dell'epoca<sup>364</sup>. È bene evidenziare che le valide ragioni extrafiscali, così come previste dall'abrogato art. 37-bis, non risultavano codificate, ma altresì presupponevano una valutazione soggettiva in merito alle scelte economiche effettuate dall'imprenditore. In base a ciò, l'Amministrazione finanziaria, applicando la disciplina antielusiva sulla base della sola sussistenza o meno di tale elemento, esponeva il contribuente a delle contestazioni giustificate da elementi tutt'altro che oggettivi e certi, ma bensì giustificate da

---

<sup>362</sup> Stevanato, *Trasformazione in s.r.l. agricola ed elusione tributaria: è davvero aggirato lo spirito della legge?*, in *Corriere Tributario* 21/2008, 1719.

<sup>363</sup> Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 177/E del 28 aprile 2008.

<sup>364</sup> Beghin, *La trasformazione di società per ragioni esclusivamente fiscali: ancora equivoci in tema di elusione tributaria*, in *Rivista di diritto tributario* 2/2008, 623.

valutazioni derivanti da convincimenti propri dell'Amministrazione. Oltre a ciò, si evidenzia che, benché tali ragioni fossero collocate tra gli elementi costitutivi del primo comma dell'art. 37-bis, esse dovevano fungere da mero esimente, risultando quindi rilevanti non tanto nella loro assenza ma quanto nella loro eventuale presenza. Attraverso il nuovo art. 10-bis un simile errore sembra difficilmente riproponibile. Il legislatore, infatti, ha opportunamente introdotto il concetto di sostanza economica tra i presupposti della nuova disciplina, attribuendo, in maniera più chiara ed evidente, alla presenza di valide ragioni extrafiscali esclusivamente una funzione di esimente. Infatti, come analizzato nel paragrafo 2.3.1, attraverso il concetto di sostanza economica e la sua relativa descrizione ed esemplificazione in vari indici deriva una valutazione oggettiva e concreta di tale presupposto, a differenza di quanto accadeva per le valide ragioni dell'art. 37-bis. Oltre a ciò, l'aver attribuito a tali ragioni, in maniera più chiara ed esplicita ed in un comma distinto rispetto a quello riguardante gli elementi costitutivi della nuova disciplina antiabuso, la funzione di mero esimente, determina l'impossibilità di ricondurle alla stregua di un presupposto dell'art. 10-bis. Tutto ciò escluderebbe la possibilità che vengano utilizzate dall'Amministrazione finanziaria come perno delle proprie contestazioni.

Inoltre, nella risoluzione in esame, l'Amministrazione, elevando a presupposto centrale per l'applicazione dell'art. 37-bis la presenza o meno di tali ragioni economiche, tralasciava la verifica circa l'illegittimità di un eventuale vantaggio fiscale ottenuto, eliminando così qualsivoglia distinzione tra le operazioni rientranti in una lecita pianificazione fiscale e quelle riconducibili al campo dell'elusione. Ora, l'art. 10-bis, ricollocando al centro della propria definizione il concetto di vantaggio fiscale indebito e specificando, anche nella relativa Relazione illustrativa<sup>365</sup>, il ruolo fondamentale che riveste tale aspetto, dovrebbe eliminare qualsiasi contestazione che non ruoti attorno a tale concetto. Infatti, nonostante nel caso in esame è palese che l'operazione di trasformazione sia stata effettuata esclusivamente per usufruire del regime fiscale agevolato<sup>366</sup>, non si può non classificare come lecito tale obiettivo. Dal momento in cui il legislatore ha previsto un determinato regime fiscale per le società a responsabilità

---

<sup>365</sup> La Relazione illustrativa, infatti, evidenzia come l'individuazione del carattere indebito del vantaggio ottenuto debba rappresentare il presupposto oggettivo imprescindibile per distinguere il perseguimento del legittimo risparmio d'imposta dall'elusione.

<sup>366</sup> Anzi, si evidenzia come è lo stesso contribuente che, nell'istanza, afferma di aver realizzato tale operazione allo scopo di godere del regime agevolato.

limitata, senza disporre di alcun requisito per godere di tale concessione, sarebbe illogico attribuire tale regime esclusivamente alle società aventi *ab origine* la veste di S.r.l., escludendo quelle che si sono trasformate in tale tipo per godere della disciplina agevolata. In altre parole, così facendo, sarebbe come concedere la possibilità di accedere a tale regime in modo elettivo, ossia solo se la società sin dal momento della sua costituzione possiede la veste giuridica di società a responsabilità limitata<sup>367</sup>. La realizzazione di un'operazione di trasformazione, quindi, finalizzata a godere di un regime previsto e concesso dal legislatore non può determinare alcun vantaggio fiscale indebito. Si evidenzia, inoltre, che fra gli elementi che possono rendere conveniente la realizzazione di un'operazione di trasformazione, indicati nel paragrafo 3.5, è presente l'eventuale cambiamento della normativa esistente oppure l'introduzione di nuove disposizioni da parte del legislatore o della pubblica amministrazione. Se oltre a ciò si considera che la Relazione illustrativa all'art. 10-bis definisce il vantaggio fiscale indebito come fondamentalmente un vantaggio derivante dalla violazione della *ratio* di un principio o di una disposizione dell'ordinamento, allora, nel caso in esame, non può essere configurato alcun risparmio fiscale indebito. Infatti, come evidenziato precedentemente, non è stata tradita né la *ratio* alla base dell'operazione di trasformazione né tantomeno la *ratio* della Legge n. 296/2006.

Oltre alle considerazioni pocanzi effettuate, riguardanti per lo più alcuni degli elementi costitutivi della definizione di elusione (sia rispetto all'abrogato art. 37-bis, sia rispetto all'art. 10-bis), il legislatore, all'interno della nuova disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale, ha introdotto uno specifico comma che dovrebbe scongiurare *ab origine* qualsiasi contestazione simile a quella esaminata. In particolare, il comma 4 dell'art. 10-bis afferma che “*resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale*”. Tale disposizione riprende un principio che, pur presente nella Relazione illustrativa all'art. 37-bis<sup>368</sup>, è risultato numerose volte disatteso dalla condotta

---

<sup>367</sup> Vacca, *L'abuso e la certezza del diritto*, op. cit., 1132.

<sup>368</sup> La Relazione illustrativa all'art. 37-bis evidenzia che non è configurabile alcuna condotta elusiva, ma bensì rientra nel mero risparmio d'imposta quando “*tra i vari comportamenti posti dal sistema fiscale su un piano di pari dignità, il contribuente adotta quello fiscalmente meno oneroso. Non c'è aggiramento fintanto che il contribuente si limita a scegliere tra due alternative che in modo strutturale e fisiologico l'ordinamento gli mette a disposizione. Una diversa soluzione finirebbe per contrastare con un principio diffuso in tutti gli ordinamenti tributari dei paesi sviluppati, che consentono al contribuente di regolare i propri affari nel modo fiscalmente meno oneroso, e dove le norme antielusione scattano solo quando*

dell'Amministrazione finanziaria. Proprio per tali ragioni il legislatore ha optato per prevedere espressamente tale concetto, elevandolo all'interno del corpo di una norma di rango primario, così da evitare una sua mancata applicazione. L'introduzione di tale comma, e con particolare riferimento al principio della libertà di scelta tra regimi opzionali diversi, dovrebbe evitare l'applicazione del divieto di abuso del diritto in tutti quei casi in cui il contribuente organizza la propria attività scegliendo il percorso meno oneroso, ossia, in questo specifico caso, conformandosi al regime fiscale più favorevole. Oltre alla citata Relazione illustrativa all'art. 37-bis, anche la Dottrina ha più volte confermato tale principio, sottolineando che la norma antielusiva “*non è stata concepita per imporre ai privati, sempre e comunque, di adottare la via fiscalmente più onerosa*”<sup>369</sup>. Anche la Corte di Cassazione ha confermato numerose volte tale orientamento, confermando che la scelta della via fiscalmente meno onerosa non possa configurare un comportamento contrario all'ordinamento, soprattutto quando è proprio quest'ultimo a prevedere ed offrire ai contribuenti tale possibilità<sup>370</sup>. O ancora, in altre sentenze ha ribadito che l'Amministrazione finanziaria non possa contestare una determinata operazione implementata dal contribuente, imponendogliene un'altra, esclusivamente in quanto quest'ultima possiede un carico fiscale superiore<sup>371</sup>. Con specifico riferimento al caso in esame, è evidente che la scelta del contribuente di optare tra i diversi regimi “offerti dal legislatore”, non possa determinare alcun indebito vantaggio fiscale, bensì un legittimo risparmio d'imposta specificatamente previsto dal legislatore. Infatti, qualora l'ordinamento preveda un determinato regime fiscale, disciplinando le condizioni per potervi accedere, il problema dell'elusione è già evitato in principio. Infatti, il legislatore non può che presupporre e considerare che il contribuente possa conformarsi al fine di possedere i requisiti definiti *ex lege* per godere del regime meno oneroso. In altre parole, qualora un contribuente, allo scopo di godere di un regime agevolato definito *ex lege*, si adoperi per possedere i presupposti richiesti dallo stesso legislatore per accedere a tale regime, non potrà essere rilevato da

---

*l'abuso di questa libertà dà luogo a manipolazioni, scappatoie e stratagemmi, che - pur formalmente legali - finiscono per stravolgere i principi del sistema”.*

<sup>369</sup> Stevanato, *Trasformazione in s.r.l. agricola ed elusione tributaria: è davvero aggirato lo spirito della legge?*, op. cit., 1719.

<sup>370</sup> Corte di Cassazione, 26 agosto 2015, n. 17175; Corte di Cassazione, 5 dicembre 2014, n. 25758.

<sup>371</sup> Corte di Cassazione, 21 gennaio 2011, n. 1372.

parte dell'Amministrazione finanziaria un qualche vantaggio tributario contrario all'ordinamento<sup>372</sup>.

Infine, nonostante quanto detto pocanzi sembra escludere con certezza future contestazioni simili a quella esaminata in questo paragrafo, è interessante evidenziare alcune considerazioni più complesse del dott. Alessandro Cotto<sup>373</sup>. Quest'ultima evidenza, che benché il quarto comma dell'art. 10-bis afferma in maniera assoluta l'impossibilità per l'Amministrazione finanziaria di contestare ai contribuenti "la scelta tra regimi opzionali diversi", la Relazione illustrativa potrebbe rendere meno certa tale presunzione. In particolare, si legge nella Relazione che l'unico limite all'esercizio della libertà definita nel comma 4 "è costituito dal divieto di perseguire un vantaggio fiscale indebito<sup>374</sup>". Tale orientamento è ripreso anche dall'Agenzia delle Entrate che, nel ribadire il carattere del quarto comma dell'art. 10-bis, sottolinea l'esistenza di un limite dettato "dal divieto di perseguire un vantaggio fiscale indebito, contrario alla ratio lesi o ai principi dell'ordinamento tributario<sup>375</sup>". Ora, sebbene la legge pare fugare qualsiasi dubbio circa l'applicazione e la *ratio* del sopracitato comma, sulla base della Relazione illustrativa e delle considerazioni dell'Agenzia delle Entrate parrebbe esserci ancora un qualche spazio per l'Amministrazione finanziaria per contestare, in termini di abuso del diritto, la scelta del contribuente di optare per un determinato regime fiscale, ossia quando quest'ultima viola la *ratio legis* o i principi del sistema. Ciò, pare fortemente in contrasto con le considerazioni effettuate in questo paragrafo, in quanto, si ribadisce, la scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi non può che comportare un legittimo risparmio d'imposta.

---

<sup>372</sup> Beghin, *La trasformazione di società per ragioni esclusivamente fiscali: ancora equivoci in tema di elusione tributaria*, op. cit., 628.

<sup>373</sup> Cotto, *Applicazione dell'abuso del diritto alle operazioni di trasformazione*, op. cit., 317.

<sup>374</sup> Relazione illustrativa al decreto legislativo recante "Disposizioni sulla certezza del diritto tra fisco e contribuente", 8.

<sup>375</sup> Audizione del Direttore dell'Agenzia delle Entrate Rossella Orlandi del 19 maggio 2015 al Senato della Repubblica, VI Commissione finanze e tesoro.



## **CONCLUSIONI**

Dalle riflessioni evidenziate in questo elaborato si evince come il tema dell'abuso del diritto (*alias* elusione fiscale) rivesta un ruolo centrale all'interno dell'ordinamento domestico e comunitario. Proprio l'esigenza di contrastare tempestivamente ed efficacemente tale fenomeno ha portato il legislatore italiano a introdurre delle disposizioni, ossia l'art. 10 della Legge n. 408 del 1990 e l'articolo 37-bis del D.P.R. n. 600/73, non sempre completamente efficaci a risolvere il problema in questione. Per ovviare ai vuoti normativi di volta in volta creati dalle sopracitate disposizioni antielusive semigenerali è stato introdotto nel nostro sistema il cosiddetto principio del divieto di abuso del diritto, in un primo momento ricavandolo dal medesimo principio elaborato dalla Corte di Giustizia europea ed in un secondo momento ricavandolo dai principi costituzionali. Al di là delle critiche mosse da gran parte della Dottrina all'indirizzo di entrambe le scelte adottate, proprio la convivenza all'interno dell'ordinamento di una norma semigenerale antielusiva e di un principio non scritto antiabuso, ha generato quell'ambiente incerto ed ostile ai contribuenti a cui, attraverso la riforma dell'abuso del diritto, il legislatore ha tentato di porre fine. Il legislatore, attraverso l'introduzione del nuovo art. 10-bis all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente, ribadisce definitivamente l'equivalenza tra fenomeni elusivi e fenomeni abusivi. Oltre a ciò, nell'accorpore in un'unica norma situazioni in passato contrastate attraverso norme scritte e principi antielusivi, si è cercato di porre rimedio alle diverse lacune che nel corso degli anni hanno manifestato sia l'art. 37-bis, sia il principio del divieto di abuso del diritto. Tali lacune, il più delle volte frutto di storpiature e forzature delle disposizioni/dei principi ad opera dell'Amministrazione finanziaria, impattavano negativamente sull'attività degli operatori e sui rapporti Fisco-contribuente. La definizione di abuso del diritto tratteggiata dal nuovo articolo 10-bis risulta essere conforme a quella espressa dalla Raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva. In questo modo si è cercato di superare qualsiasi particolarismo previsto dall'ordinamento italiano su tale materia, realizzando una nozione di abuso del diritto coerente con quella europea, che dovrebbe contribuire a dare stabilità al sistema e generare effetti positivi anche dal punto di vista della

competitività internazione dell'ordinamento domestico. Grazie alla precisione con cui il legislatore individua gli elementi costitutivi dell'abuso del diritto non c'è dubbio che l'ambiente in cui si troveranno ad agire gli operatori risulterà più chiaro e definito. Infatti, rispetto al passato, ora è evidente che il fenomeno dell'abuso è caratterizzato da tre presupposti: l'assenza di sostanza economica, la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito e che tale vantaggio abbia rappresentato lo scopo essenziale dell'agire del contribuente. Tali elementi costituiranno il fondamento necessario per ogni accertamento tributario nel quale si contesti un'operazione ritenuta abusiva. Tramite l'art. 10-bis il legislatore ha voluto ribadire un concetto tanto importante quanto spesso disatteso in passato, ossia che l'abuso è il risparmio fiscale indebito. Oltre a ciò risulta eliminata una certa prassi del passato che individuava un vantaggio fiscale indebito in tutte quelle operazioni non sorrette da valide ragioni economiche. Ora, a tali ragioni, è stato attribuito con maggiore forza e chiarezza rispetto ad un tempo il ruolo di mero esimente assoluto nella configurabilità di una condotta abusiva. In altre parole, è ribadita la possibilità per il contribuente di implementare operazioni solo per finalità fiscali, purchè non indebite, e di poter scegliere fra alternative comportanti un diverso carico fiscale. Oltre a tali elementi definitivi, risultano assai rilevanti e innovativi la regolamentazione di tutta una serie di aspetti procedurali (ad esempio la possibilità di proporre istanza di interpello preventivo, la procedura di contestazione dell'abuso, la non rilevabilità d'ufficio, ecc.) tali da modificare certe erronee prassi del passato. Inoltre, la previsione di un preciso regime sanzionatorio determina il venir meno di tutti quei differenti orientamenti, sia con riferimento all'art. 37-bis, sia al principio antiabuso, che rendevano quantomeno incerte per i contribuenti le conseguenze di una loro condotta abusiva (*alias* elusiva).

Le disposizioni della nuova disciplina antiabuso non possono che determinare un contesto più chiaro e certo rispetto al passato. Infatti, si è evidenziato anche grazie all'analisi di alcuni casi concreti del passato erroneamente tacciati di elusività, che alcune paradossali contestazioni subite dai contribuenti dovrebbero venire meno, soprattutto grazie alla precisa codificazione nell'art. 10-bis di alcuni elementi e principi già presenti tuttavia all'interno dell'ordinamento. Tuttavia, è bene sottolineare, anche alla luce di ciò che è avvenuto in passato, che un vero e proprio giudizio circa la bontà di tale riforma potrà essere espresso solamente osservando l'applicazione, da

parte dell'Amministrazione finanziaria ed addetti ai lavori, di tale disciplina a delle situazioni concrete. Sarà fondamentale, quindi, l'approccio, anche culturale, che i diversi operatori avranno nel cimentarsi con la nuova clausola generale antiabuso.



## **Bibliografia**

### **Riviste e volumi**

ARTUSO E., *La non elusività della scissione tra valide ragioni economiche e future vicende del rapporto partecipativo*, in *Rivista di Diritto Tributario* 6/2007, 411 ss.

AZZONI V., *Sull'abuso del diritto e le sanzioni penal-tributarie*, in *Bollettino Tributario* 2/2016, 164 ss.

BARBAGALLO D., PETROLINI L., RAIMONDI L., *Il contrasto all'elusione e il recepimento del generale principio anti abuso nell'ordinamento italiano, da creazione giurisprudenziale a norma sostanziale. Spunti per un'analisi comparata: l'esperienza britannica*, in *Rivista di Diritto Bancario* 12/2013, 1 ss.

BARDINI F., *Regime sanzionatorio dell'elusione fiscale*, in *Il nuovo abuso del diritto. Analisi normativa e casi pratici*, a cura di Miele L., Torino, 2016.

BASILAVECCHIA M., *Norma antielusione e relatività delle operazioni imponibili IVA*, in *Corriere Tributario* 19/2006, 1466 ss.

BEGHIN M., *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, 2013, CEDAM, Padova.

BEGHIN M., *L'abuso del diritto tra capacità contributiva e certezza dei rapporti Fisco-contribuente*, in *Corriere Tributario* 11/2009, 823 ss.

BEGHIN M., *La "tassazione differenziale" e la "non opponibilità" al Fisco delle operazioni elusive*, in *Rivista di Diritto Tributario* 3/2016, 295 ss.

BEGHIN M., *La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori*, in *Il fisco* 23/2015, 2207 ss.

BEGHIN M., *La scissione societaria, l'elusione fiscale ed i mulini a vento di Cervantes*, in *Rivista di Diritto Tributario* 2/2010, 56 ss.

BEGHIN M., *La sentenza Cadbury-Schweppes e il "malleabile" principio della libertà di stabilimento*, in *Rassegna Tributaria* 3/2007, 983 ss.

BEGHIN M., *La trasformazione di società per ragioni esclusivamente fiscali: ancora equivoci in tema di elusione tributaria*, in *Rivista di Diritto Tributario* 2/2008, 621 ss.

BEGHIN M., *Poche luci e tante ombre giurisprudenziali in materia di elusione ed abuso nelle imposte sui redditi*, in Bollettino Tributario 13/2009, 997 ss.

BEGHIN M., *Scissione parziale e proporzionale, successiva vendita delle partecipazioni ed elusione tributaria: le cattive abitudini sono dure a morire*, in Rivista di Diritto Tributario 2/2009, 602 ss.

BEGHIN M., *Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria: dalla nullità negoziale all'abuso del diritto nel sistema impositivo nazionale*, in Elusione ed abuso del diritto tributario, a cura di Guglielmo Maisto, Milano, 2009.

BORRELLI P., *La (non sempre facile) distinzione tra i concetti di abuso, interposizione, anti economicità*, in Il fisco 34/2014, 3312 ss.

CARBONE S. M., *Brevi riflessioni sull'abuso del diritto comunitario: commercio internazionale ed esercizio delle libertà individuali*, in Il diritto del commercio internazionale 25/2011, 67 ss.

CARINCI A. e DEOTTO D., *Abuso del diritto ed effettiva utilità della novella: Much ado about nothing?*, in Il fisco 32-33/2015, 3107 ss.

CAVALLI F. e PACITTO P., *Scissione parziale di una società controllante in società beneficiarie, proprie controllate*, in Il nuovo abuso del diritto. Analisi normativa e casi pratici, a cura di Miele L., Torino, 2016.

CIMINO F. A., *Note in tema di elusione e scissione non proporzionale*, in Rassegna Tributaria 4/2010, 1029 ss.

COLLI VIGNARELLI A., *Elusione, abuso del diritto e applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie*, in Bollettino Tributario 9/2009, 677 ss.

COMMITTERI G. M. e SCIFONI G., *Le istanze di interpello antiabuso tra modifiche legislative non coordinate e sforzi interpretativi dell'Agenzia*, in Corriere Tributario 8/2016, 585 ss.

COMMITTERI G. M. e SCIFONI G., *Revisione degli interPELLI: migliorano dialogo e collaborazione tra Fisco e contribuente?*, in Corriere Tributario 42/2015, 4193 ss.

CONFALONIERI M., *Trasformazione, fusione, conferimento, scissione e liquidazione delle società*, 2016, Gruppo 24 Ore, Milano.

CONSOLO G., *I profili sanzionatori amministrativi e penali del nuovo abuso del diritto*, in Corriere Tributario 39/2015, 3966 ss.

- CONTRINO A. e MARCHESELLI A., *Difesa nel procedimento e nel processo dopo la riforma dell'abuso del diritto*, in *Corriere Tributario* 38/2015, 3896 ss.
- CONTRINO A. e MARCHESELLI A., *Luci e ombre nella struttura dell'abuso fiscale "riformato"*, in *Corriere Tributario* 37/2015, 3787 ss.
- CONTRINO A. e MARCHESELLI A., *L'obbligo di motivazione "rinforzata" e il riassetto degli oneri probatori nel "nuovo" abuso del diritto*, in *Corriere Tributario* 1/2016, 15 ss.
- CORRADO LEDA R., *La ricerca di una fonte per il principio generale antielusivo all'ombra della Corte di Giustizia*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale* 2/2012, 703 ss.
- COTTO A., *Applicazione dell'abuso del diritto alle operazioni di trasformazione*, in *Il nuovo abuso del diritto. Analisi normativa e casi pratici*, a cura di Miele L., Torino, 2016.
- DELLA VALLE E., *Le operazioni straordinarie nella nuova disciplina dell'abuso*, in *Il nuovo abuso del diritto. Analisi normativa e casi pratici*, a cura di Miele L., Torino, 2016.
- DEOTTO D., *Accertamento. Scritti di resistenza tributaria*, 2015, Ipsoa, Milano.
- DEOTTO D., *L'abuso del diritto non va confuso con l'evasione né con il legittimo risparmio d'imposta*, in *Corriere Tributario* 12/2013, 951 ss.
- DEOTTO D., *L'abuso del diritto tributario può essere individuato solo per esclusione*, in *Il fisco* 21/2014, 2070 ss.
- ESCALAR G., *Nuovo delitto di infedele dichiarazione e irrilevanza penale dell'elusione*, in *Corriere Tributario* 16/2016, 1215 ss.
- FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, 2014, CEDAM, Milano.
- FALSITTA G., *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di Guglielmo Maisto, Milano, 2009.
- FRANSONI G. e COLI F., *Abuso del diritto e proroga del termine per l'accertamento*, in *Corriere Tributario* 10/2016, 755 ss.
- FRANSONI G., *Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*, in *Corriere Tributario* 1/2011, 13 ss.

GALLO F., *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rassegna Tributaria* 6/2015, 1315 ss.

GIOVANNINI A., *L'abuso del diritto nella legge delega fiscale*, in *Rivista di Diritto Tributario* 3/2014, 231 ss.

GIOVANNINI A., *La delega unifica elusione e abuso del diritto: nozione e conseguenze*, in *Corriere Tributario* 24/2014, 1827 ss.

GIOVANNINI A., *Note controcorrente su nullità dell'avviso senza contraddittorio e non rilevabilità d'ufficio dell'abuso*, in *Corriere Tributario* 46/2015, 4506 ss.

GIOVANNINI A., *Note controcorrente sulla sanzionabilità dell'abuso del diritto*, in *Corriere Tributario* 11/2015, 823 ss.

GLENDI C., CONSOLO C., CONTRINO A., *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, 2016, Ipsoa, Milano.

LA ROSA S., *Abuso del diritto ed elusione fiscale: differenze ed interferenze*, in *Diritto e pratica tributaria* 4/2012, 707 ss.

LAMEDICA T., *Abuso del diritto ed elusione d'imposta: a margine della prima sentenza della Cassazione*, in *Corriere Tributario* 44/2015, 4409-4410.

LAMEDICA T., *Abuso del diritto ed elusione: disciplina unificata*, in *Corriere Tributario* 18/2014, 1429-1430.

LAMEDICA T., *Abuso del diritto: il punto sulla decorrenza e sull'irrilevanza penale*, in *Corriere Tributario* 41/2015, 4165-4166.

LAMEDICA T., *Abuso del diritto: un apposito atto e una proroga inaspettata dei termini per l'accertamento*, in *Corriere Tributario* 30/2015, 2373-2374.

LAMEDICA T., *Dalle Sezioni Unite della Cassazione una nuova versione sull'obbligo del contraddittorio*, in *Corriere Tributario* 1/2016, 81-82.

LAMEDICA T., *L'abuso del diritto e gli atti impositivi già notificati*, in *Corriere Tributario* 31/2015, 2449-2450.

LAMEDICA T., *L'abuso del diritto ha ultimato il suo percorso*, in *Corriere Tributario* 34/2015, 2625-2626.

LAMEDICA T., *La delega fiscale considera l'abuso del diritto e l'elusione*, in *Corriere Tributario* 16/2014, 1278.

LAMEDICA T., *Proroga dei termini per l'accertamento ma solo nella disciplina dell'abuso del diritto*, in *Corriere Tributario* 47-48/2015, 4653-4654.

- LEO A., *L'abuso del diritto nella scissione immobiliare*, in *Il fisco* 34/2016, 3252 ss.
- LEO M., *Il divieto di abuso del diritto nella delega fiscale*, in *Il fisco* 14/2014, 1313 ss.
- LEO M., *L'abuso del diritto: elementi costitutivi e confini applicativi*, in *Il fisco* 10/2015, 915 ss.
- LEO M., *Le imposte sui redditi nel testo unico*, 2010, Giuffrè Editore, Milano.
- LETTIERI N., MARINI G., MERONE G., *L'abuso del diritto nel dialogo tra corti nazionali ed internazionali*, 2014, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli.
- LIBERATORE G., *L'Agenzia delle Entrate spiega il nuovo interpello*, in *Pratica Fiscale* 18/2016, 17 ss.
- LIPRINO V., *Il difficile equilibrio tra libertà di gestione e abuso del diritto nella giurisprudenza della Corte di Giustizia: il caso Part Service*, in *Rivista di Diritto Tributario* 4/2008, 113 ss.
- LIPRINO V., *Il difficile equilibrio tra libertà di gestione ed abuso del diritto nella giurisprudenza della Corte di Giustizia: il caso Part Service*, in *Rivista di Diritto Tributario* 5/2008, 113 ss.
- LOVECCHIO L., *Abuso del diritto e ripensamenti della Corte di Cassazione: i primi effetti dell'attuazione della delega fiscale?*, in *Bollettino Tributario* 22/2015, 1654 ss.
- LOVECCHIO L., *Divieto di abuso del diritto: l'incognita applicazione futura della giurisprudenza "invasiva"*, in *Il fisco* 35/2015, 3319 ss.
- LOVISOLO A., *L'art. 53 Cost. come fonte della clausola generale antielusiva ed il ruolo delle valide ragioni economiche tra abuso del diritto, elusione fiscale ed anti economicità delle scelte imprenditoriali*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria* 3/2009, 229 ss.
- MANZITTI A. e FANNI M., *Abuso ed elusione nell'attuazione della delega fiscale: un appello perché prevalgano la ragione e il diritto*, in *Corriere Tributario* 15/2014, 1140 ss.
- MANZITTI A. e FANNI M., *La norma generale antiabuso nello schema di Decreto delegato: buono il testo ottima la relazione*, in *Corriere Tributario* 21/2015, 1597 ss.
- MARCHESELLI A., *Il giusto processo tributario europeo. Efficienza e giustizia nel diritto finanziario d'Europa*, 2016, Key Editore, Frosinone.

- MASSIMINO L., *Osservazioni sul diritto di interpello*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 1/2006, 109 ss.
- MASTROBERTI A., *Interpello antielusivo: debutto insidioso per la presentazione delle istanze*, in *Pratica Fiscale* 3/2016, 15 ss.
- MASTROMATTEO A. e SANTACROCE B., *Interpelli antielusivi ed anti-abuso: gestione differenziata in ragione alla data di presentazione*, in *Il fisco* 6/2016, 507 ss.
- MIELE L., *Abuso del diritto distinto dalle fattispecie di evasione*, in *Corriere Tributario* 4/2015, 243 ss.
- MIELE L., *Il nuovo abuso del diritto. Analisi normativa e casi pratici*, 2016, Eutekne, Torino.
- MURARO D., *L'aprioristico predominio delle "valide ragioni economiche" nella formulazione del giudizio di elusività*, in *Rivista di Diritto Tributario* 7/2007, 393 ss.
- PIANTAVIGNA P., *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, 2011, Giappichelli Editore, Torino.
- PISTONE P., *Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di Guglielmo Maisto, Milano, 2009.
- POGGIOLI M., *La Corte di Giustizia elabora il concetto di "comportamento abusivo" in materia IVA e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositiva: epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria?*, in *Rivista di Diritto Tributario* 3/2006, 122 ss.
- POTITO L., *Le operazioni straordinarie nell'economia delle imprese*, 2013, G. Giappichelli Editore, Torino.
- RIZZARDI R., *Elusione e abuso del diritto: verso un contesto armonizzato a livello europeo e nazionale*, in *Corriere Tributario* 47/2013, 3726 ss.
- RIZZARDI R., *I nuovi interpelli tra unitarietà della disciplina e specificità delle singole categorie*, in *Corriere Tributario* 20/2016, 1535 ss.
- ROSSI L. e PRIVITERA A., *Riporto di perdite fiscali e interessi passivi nelle fusioni alla luce del nuovo abuso del diritto*, in *Corriere Tributario* 10/2016, 731 ss.
- ROSSI L., *L'abuso del diritto nelle operazioni di scissione e di "leveraged buy out"*, in *Corriere Tributario* 7/2015, 491 ss.

- SANTACROCE B. e SBANDI E., *La nuova disciplina antiabuso e il diritto di interpello: riferibilità dell'istituto ai tributi doganali*, in *Il fisco* 44/2015, 4207 ss.
- SCUFFI M., *La codificazione dell'abuso del diritto secondo il D.Lgs. n. 128/2015*, in *Rivista di Diritto Tributario* 3/2015, 235 ss.
- SERRANO' M. V., *Brevi considerazioni sulle prospettive di riforma in tema di "abuso del diritto o elusione fiscale"*, in *Bollettino Tributario* 7/2015, 485 ss.
- STEVANATO D., *Trasformazione in s.r.l. agricola ed elusione tributaria: è davvero aggirato lo spirito della legge?*, in *Corriere Tributario* 21/2008, 1719 ss.
- TABELLINI P.M., *Fusioni di società ed elusione fiscale*, in *Rassegna Tributaria* 3/1994, 1133 ss.
- TABELLINI P. M., *L'elusione della norma tributaria*, 2007, Giuffrè Editore, Milano.
- TABET G., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in *Bollettino Tributario* 2/2009, 85 ss.
- TESAURO F., *La motivazione degli atti d'accertamento anti elusivi ed i suoi riflessi processuali*, in *Corriere Tributario* 44/2009, 3634 ss.
- TULLIANI D., *Elusione fiscale e abuso del diritto. Prospettive future tra luci ed ombre*, 2013, Lulu.
- UBICINI G., *La scissione di società*, in *Bollettino Tributario* n. 14/1994, 1086 ss.
- VACCA I., *L'abuso e la certezza del diritto*, in *Corriere Tributario* 15/2014, 1127 ss.
- VASSALLO L., *Il nuovo abuso del diritto*, 2015, Giuffrè Editore, Milano.
- ZIZZO G., *Abuso del diritto, scopo di risparmio d'imposta e collegamento negoziale*, in *Rassegna Tributaria* 3/2008, 869 ss.
- ZIZZO G., *Clausola antielusione e capacità contributiva*, in *Rassegna Tributaria* 2/2009, 486 ss.
- ZIZZO G., *Gli obiettivi della riforma e la clausola generale per il contrasto dell'abuso del diritto*, in *Corriere Tributario* 37/2012, 2848 ss.
- ZIZZO G., *L'abuso del diritto tra incertezze della delega e raccomandazione europee*, in *Corriere Tributario* 39/2014, 2997 ss.
- ZIZZO G., *L'abuso dell'abuso del diritto*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria* 6/2008, 465 ss.

ZIZZO G., *L'elusione tra ordinamento nazionale e ordinamento comunitario: definizioni a confronto e prospettive di coordinamento*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di Guglielmo Maisto, Milano, 2009.

ZIZZO G., *La nozione di abuso nel nuovo articolo 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *il Corriere Giuridico* 11/2015, 1337 ss.

ZIZZO G., *La nuova nozione di abuso del diritto e le raccomandazioni della Commissione europea*, in *Corriere Tributario* 47-48/2015, 4577 ss.

### **Normativa, prassi e giurisprudenza**

Circolare Agenzia delle Entrate, 13 dicembre 2007, n. 67/E.

Circolare Agenzia delle Entrate, 1 aprile 2016, n. 9/E.

Circolare Assonime, 12 aprile 2007, n. 20.

Circolare Assonime, 4 agosto 2016, n. 21.

Circolare Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, 6 febbraio 2010, n. 13/IR.

Commissione Tributaria provinciale di Milano, sezione XIV, sentenza 13 dicembre 2006, n. 278.

Commissione Tributaria provinciale di Vicenza, sezione III, sentenza 28 gennaio 2009, n. 6.

Commissione Tributaria Reg. Lombardia, 4 settembre 2015, n. 3756.

Commissione Tributaria Reg. Veneto, 26 ottobre 2015, n. 1611.

Consiglio nazionale del notariato, "Abuso del diritto nella pratica notarile: rilevanza delle valide ragioni extrafiscali nelle operazioni societarie straordinarie", studio n. 56-2016/T.

Corte Costituzionale francese, 29 dicembre 2013, n. 685.

Corte Costituzionale, 26 maggio 2015, n. 132.

Corte di Cassazione, 15 novembre 2000, n. 14776.

Corte di Cassazione, 29 luglio 2004, n. 14515.

Corte di Cassazione, 5 maggio 2006, n. 10353.

Corte di Cassazione, 29 settembre 2006, n. 21221.

Corte di Cassazione, 13 ottobre 2006, n. 22023.

- Corte di Cassazione, 20 luglio 2007, n. 16097.  
Corte di Cassazione, 16 gennaio 2008, n. 8772.  
Corte di Cassazione, 21 aprile 2008, n. 10257.  
Corte di Cassazione, 17 ottobre 2008, n. 25374.  
Corte di Cassazione, 23 dicembre 2008, n. 30055.  
Corte di Cassazione, 23 dicembre 2008, n. 30056.  
Corte di Cassazione, 23 dicembre 2008, n. 30057.  
Corte di Cassazione, 12 gennaio 2009, n. 351.  
Corte di Cassazione, 21 gennaio 2009, n. 1465.  
Corte di Cassazione, 8 aprile 2009, n. 8487.  
Corte di Cassazione, 25 maggio 2009, n. 12042.  
Corte di Cassazione, 19 maggio 2010, n. 12249.  
Corte di Cassazione, 3 novembre 2010, n. 22309.  
Corte di Cassazione, 21 gennaio 2011, n. 1372.  
Corte di Cassazione, 30 novembre 2011, n. 25537.  
Corte di Cassazione, 28 febbraio 2012, n. 7739.  
Corte di Cassazione, 11 maggio 2012, n. 7393.  
Corte di Cassazione, 11 febbraio 2013, n. 3243.  
Corte di Cassazione, 27 febbraio 2013, n. 4901.  
Corte di Cassazione, 4 aprile 2014, n. 7961.  
Corte di Cassazione, 4 giugno 2014, n. 12502.  
Corte di Cassazione, 13 giugno 2014, n. 13475.  
Corte di Cassazione, 5 dicembre 2014, n. 25758.  
Corte di Cassazione, 29 dicembre 2014, n. 27087.  
Corte di Cassazione, 14 gennaio 2015, n. 406  
Corte di Cassazione, 14 gennaio 2015, n. 439.  
Corte di Cassazione, 6 marzo 2015, n. 4561.  
Corte di Cassazione, 26 agosto 2015, n. 17175.  
Corte di Cassazione, 7 ottobre 2015, n. 40272.  
Corte di Giustizia, 14 dicembre 2000, causa C-110/99, Emsland-Stärke.  
Corte di Giustizia, 21 febbraio 2006, causa C-255/02, Halifax.  
Corte di Giustizia, 12 settembre 2006, causa C-196/04, Cadbury-Schweppes.

- Corte di Giustizia, 5 luglio 2007, causa C-321/05, Kofoed.
- Corte di Giustizia, 21 febbraio 2008, causa C-425/06, Part Service.
- Corte di Giustizia, 22 dicembre 2010, causa C-277/09, RBS Deutschland Holdings GmbH.
- Corte di Giustizia, 29 marzo 2012, C-470/10, 3M Italia.
- Corte di Giustizia, 3 luglio 2014, causa C-129/13, Kamino.
- Corte di Giustizia, del 17 luglio 2014, causa C-272/13, Equoland.
- Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, 4 marzo 2014, Grande Stevens.
- Disegno di legge, "Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita", 15 giugno 2012, n. 5291.
- Parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, 20 ottobre 2003, n. 16.
- Parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, 25 marzo 2004, n. 9.
- Parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, 29 settembre 2004, n. 22.
- Parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, 24 febbraio 2005, n. 5.
- Parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, 5 maggio 2005, n. 11.
- Parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, 13 luglio 2005, n. 17.
- Parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, 14 ottobre 2005, n. 34.
- Parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, 16 novembre 2005, n. 48.
- Parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, 17 novembre 2005, n. 41.
- Parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, 16 maggio 2006, n. 18.
- Parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, 4 ottobre 2006, n. 27.

Parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, 4 ottobre 2006, n. 28.

Parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, 4 ottobre 2006, n. 31.

Parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, 22 marzo 2007, n. 8.

Parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, 22 marzo 2007, n. 10.

Parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, 9 maggio 2007, n. 22.

Proposta di legge d'iniziativa del deputato Zanetti, "Disposizioni concernenti il contrasto dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto in materia tributaria", 15 maggio 2013.

Provvedimento Agenzia delle Entrate, 4 gennaio 2016, n. 27.

Raccomandazione della Commissione sulla pianificazione fiscale aggressiva, 6 dicembre 2012, n. 772/UE.

Relazione illustrativa al decreto legislativo recante "Disposizioni sulla certezza del diritto tra fisco e contribuente".

Relazione ministeriale allo "Schema di decreto del 12 settembre 1997" (D.Lgs. n. 358/1997).

Risoluzione Agenzia delle Entrate, 9 gennaio 2006, n. 5/E.

Risoluzione Agenzia delle Entrate, 22 marzo 2007, n. 56/E.

Risoluzione Agenzia delle Entrate, 22 marzo 2007, n. 58/E.

Risoluzione Agenzia delle Entrate, 28 aprile 2008, n. 177/E.

Risoluzione Agenzia delle Entrate, 27 novembre 2013, n. 84/E.

Risoluzione Agenzia delle Entrate, 15 dicembre 2015, n. 104/E.