

La disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale nell'ordinamento tributario nazionale

Sommario

In ambito tributario, nonostante l'assenza di una disposizione di portata generale in materia di abuso del diritto, la giurisprudenza nazionale sembra ormai unanime nel ritenere sussistente anche nell'ordinamento interno un principio generale di abuso del diritto quale presupposto per il disconoscimento di operazioni atte a conseguire il solo risultato del beneficio fiscale senza una reale ragione economica giustificatrice dell'operazione. Il quadro attuale, caratterizzato da un elevato grado di incertezza, sancisce il superamento e l'obsolescenza dell'art. 37-bis del DPR 600/1973 ed in tale contesto s'inserisce la legge delega fiscale che fissa alcuni principi ai quali la nuova normativa dovrà ispirarsi.

In ambito tributario non vi è attualmente una norma di portata generale atta a contrastare fenomeni di abuso del diritto, posto che il legislatore si è “limitato” alla previsione di specifiche disposizioni antielusive (e.g. art. 110, comma 10, TUIR, che limita la deducibilità dei costi provenienti da soggetti ubicati in Paesi *black list*, L. 724/94 relativa alla disciplina delle società di comodo) e all'inserimento all'interno del DPR 600/73, recante le disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi, dell'art. 37-bis, norma antielusiva di portata generale relativa il cui ambito applicativo è circoscritto alle imposte dirette e a specifiche fattispecie tassativamente elencate. Il fenomeno elusivo contemplato dal legislatore tributario all'interno di detta ultima disposizione è sostanzialmente sovrapponibile a quello di abuso del diritto di derivazione comunitaria e, secondo parte della dottrina, l'abuso costituisce propriamente una categoria generale (*genus*) rispetto all'elusione (*species*).



Il concetto di elusione fiscale

In particolare, l'elusione deve essere collocata in uno spazio intermedio tra lecito risparmio d'imposta ed evasione, in ragione del fatto che il contribuente non commette alcuna violazione diretta ma nella sostanza

distorce il quadro normativo per giungere ad un risultato che è in contrasto con la *ratio* della legge e la volontà del legislatore¹.

Pertanto, il concetto di elusione deve essere differenziato: a) dall'*evasione*; ove si è in presenza di una violazione di una norma tributaria specifica con il fine di occultare materia imponibile; b) dalla *simulazione* e dalla *frode*; ove nella prima il contribuente fa apparire una situazione oggettiva o soggettiva diversa da quella reale al fine di evadere, mentre nella seconda il contribuente occultava il reddito mediante inganni e artifici realizzando una evasione; c) dal *lecito risparmio d'imposta*, grazie al quale il contribuente consegue un vantaggio fiscale operando le scelte che è lo stesso ordinamento ad offrirgli in un'ottica di riduzione del carico fiscale.

Come viene osservato dalla Relazione governativa al DLgs 358/97 che ha introdotto nel nostro ordinamento l'art. 37-*bis* del DPR 600/73, il risparmio d'imposta si realizza quando il contribuente adotta il comportamento fiscalmente più conveniente tra una pluralità di soluzioni previste dal sistema tributario e aventi pari dignità, quali, ad esempio la scelta del tipo di società da utilizzare, la scelta tra cessione d'aziende ovvero di partecipazioni sociali.

L'art. 37-*bis* DPR 600/73: le valide ragioni economiche e i vantaggi fiscali indebiti

L'articolo 37-*bis* DPR 600/73, introdotto dal DLgs 58/19, consente all'Amministrazione finanziaria di disconoscere² i vantaggi tributari conseguiti mediante atti, fatti e negozi, anche collegati³ tra loro: a) privi di valide ragioni economiche; b) diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario; c) diretti ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti; d) a condizione che vengano poste in essere una o più operazioni di cui al comma terzo⁴.

¹ Quando ci riferiamo all'abuso del diritto ci muoviamo "nell'ambito di quel difficile confine fra il diritto del contribuente a perseguire legittimamente le soluzioni maggiormente vantaggiose sotto il profilo fiscale, in conformità al principio costituzionale di libera iniziativa economica di cui all'art. 41 Cost. e il dovere/potere dell'Amministrazione finanziaria di impedire che i contribuenti vadano oltre il legittimo risparmio d'imposta" (I. Vacca, L'abuso e la certezza del diritto, in CT 15/2014.

² L'Ufficio è legittimato a disconoscere il vantaggio fiscale dell'operazione, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione.

³ L'art. 37-*bis* DPR 600/73 pone l'accento sul disegno elusivo complessivamente architettato dal contribuente. Il fine elusivo può realizzarsi in una concatenazione causale di eventi, nella cui ideale continuità logico-fattuale si ravvisa la volontà di eludere. Assumono rilevanza, in particolare, la contiguità temporale e l'interdipendenza logica delle operazioni.

⁴ Trattasi ad esempio di trasformazioni, fusioni, scissioni, conferimenti, ecc.

È pertanto necessario, ai fini del disconoscimento da parte dell'Amministrazione finanziaria degli effetti tributari favorevoli conseguiti dal contribuente, che il comportamento tenuto da quest'ultimo, apparentemente conforme alla normativa fiscale, sia caratterizzato tanto dall'assenza di valide ragioni economiche (i.e. apprezzabili motivazioni di natura extra-fiscale per il compimento dell'operazione) quanto dall'aggiramento di obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario per il conseguimento di vantaggi fiscali indebiti (i.e. strumentalizzazione degli atti, fatti e negozi giuridici posti in essere per aggirare i principi dell'ordinamento tributario ed ottenere così vantaggi che il sistema tributario non avrebbe altrimenti concesso). Precisamente, come evidenzia autorevole dottrina, si aggira la norma quando si ricorre a stratagemmi legali pur di non realizzare la fattispecie ivi prevista, magari scomponendo l'operazione economica (e.g. scissione di una società e successiva vendita delle partecipazioni, in luogo della cessione diretta dei beni della società scissa). Costituisce aggiramento anche l'utilizzo della norma per finalità diverse da quelle per le quali è stata introdotta nel sistema.

La struttura dell'art. 37-*bis* citato dimostra ancora una volta come il legislatore tributario privilegi norme di tipo casistico in luogo a disposizioni di principio in grado di fornire definizioni generali utilizzabili nel sistema, poiché, nonostante il primo comma enunci criteri antielusivi di portata generale, il successivo comma terzo subordina l'applicazione della disposizione al compimento di una o più delle operazioni ivi indicate⁵.

Aspetti procedurali dell'art. 37-*bis* DPR 600/73

La legittimità della clausola *ex art. 37-*bis** del DPR 600/73 postula il rispetto da parte degli uffici finanziari di alcune norme procedurali.

In particolare, la norma dispone che: 1) l'avviso di accertamento deve essere emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente di chiarimenti da inviare entro sessanta giorni dalla ricezione della richiesta stessa; 2) nella richiesta di cui al punto precedente devono essere indicati i motivi in base ai quali l'ufficio ritiene applicabile la clausola antielusiva; 3) l'avviso di accertamento deve essere motivato con specifico riferimento alla giustificazioni fornite dal contribuente⁶; 4) le imposte possono essere

⁵ Sul punto, la dottrina ha chiarito ulteriormente che, se anche si volessero ricondurre i primi due commi ad un principio generale antielusivo, la collocazione della norma all'interno del DPR 600/73 (disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi) limiterebbe tale interpretazione poiché l'applicazione della disposizione è circoscritta (oltre che alle fattispecie indicate) alle imposte sui redditi.

⁶ L'avviso di accertamento, così come ogni atto impositivo, deve essere adeguatamente motivato, dovendo contenere le ragioni di fatto e di diritto su cui la maggior pretesa si fonda (art. 42 DPR 600/73). In tema di accertamento

richieste solo dopo la sentenza sfavorevole di primo grado, nei limiti consentiti dall'art. 68 del D.Lgs. 546/92.

Al fine di valutare i possibili effetti elusivi delle operazioni richiamate dall'art. 37-*bis* DPR 600/73, il contribuente può richiedere all'Amministrazione finanziaria un preventivo parere sull'operazione che intende porre in essere, presentando apposita istanza ai sensi dell'art. 21 della L 413/91 (interpello antielusivo).

La giurisprudenza nazionale in tema di divieto di abuso del diritto

Nel tempo, la giurisprudenza nazionale, sulla scorta di quella comunitaria, ha esteso la disposizione antielusiva recata dall'art. 37-*bis* DPR 600/73 a fattispecie diverse da quelle dallo stesso espressamente individuate, nella convinzione che sia immanente nell'ordinamento nazionale un principio generale antielusivo (c.d. "abuso del diritto"), mai codificato dal legislatore.

In passato, precisamente sino al 2007, la Suprema Corte riteneva legittime le rettifiche delle operazioni elusive (i.e. abusive) utilizzando schemi argomentativi incentrati sull'affermazione in via incidentale della nullità civilistica dei contratti per mancanza "di causa in concreto" o per "frode alla legge" (art. 1344 c.c.), incidendo, quindi, su consolidate strutture civilistiche; ma, a partire dal 2008, ha mutato il proprio orientamento sostenendo che le operazioni non incluse nell'elencazione di cui all'art. 37-

antielusivo, la motivazione deve però contenere un requisito in più. Il comma 5 dell'art. 37-*bis* DPR 600/73 impone che l'atto debba, a pena di nullità, essere motivato in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente in merito alla richiesta comunicata dall'ufficio. Sul punto la CT Provinciale di Milano, con sentenza 30 luglio 2008 n. 146, ha affermato che: a) l'avviso di accertamento deve dare conto delle deduzioni del contribuente, "sia pure superandole in tutto o in parte all'esito dei più approfonditi rilievi compiuti"; b) la finalità del contraddittorio preventivo è di pervenire già nella fase preliminare ad un riesame della questione, sulla base delle deduzioni del contribuente; c) la mancata considerazione delle deduzioni difensive comporta la nullità dell'atto impugnato. Sul tema la Cassazione con sentenza, 20 luglio 2007, n. 16097, pronunciandosi in merito all'applicazione della previgente norma antielusiva (art. 10 L. 408/90), ha affermato che il giudice di merito non può limitarsi a valutare le motivazioni dell'operazione adottate dal contribuente, senza prima accertare "l'effettiva sussistenza, da un lato, di concreti elementi dimostrativi di quelle "motivazioni" nonché del loro valore economico e, dall'altro, dell'entità del vantaggio fiscale (specificamente contestato dalla contribuente nel suo ricorso incidentale) eventualmente conseguito ed indi operare un esame globale della situazione concretamente accertata al fine di verificare che la "ragione economica" per la quale la fusione è stata operata trascenda effettivamente la "ricerca di un'agevolazione puramente fiscale".

bis sono perseguibili sulla base di un generale principio di divieto di abuso del diritto mai scritto, rilevabile d'ufficio in sede di giudizio, anche in assenza di qualsiasi evidenza nella fase istruttoria o dibattimentale.

Viene così a crearsi una sorta di dualismo tra l'elenco delle fattispecie richiamate dall'art. 37-*bis*, che hanno valenza solo in un'ottica di accertamento delle imposte sul reddito, e il nuovo profilo giurisprudenziale, in forza del quale il divieto dell'abuso trova applicazione in tutti i settori dell'ordinamento tributario quale nuovo principio antielusivo che si differenzia unicamente per gli aspetti procedurali.

In tale ambito, hanno giocato un ruolo chiave le sentenze nn. 30055/2008 e 30056/2008 in materia di *dividend washing* e la sentenza nn. 30057/2008 relativa ad operazioni di *dividend stripping*.

Dalle citate sentenze, nella motivazione identiche, si possono ricavare i seguenti punti fermi: 1) per i tributi non armonizzati la fonte del principio generale è da ricavarsi dall'art. 53 Cost., mentre per i tributi armonizzati si richiamano precedenti della giurisprudenza comunitaria (sentenze *Halifax e Part Service*); 2) il principio generale non contrasta né con le norme specifiche antielusive che appaiono mero sintomo della clausola generale, né con la riserva di legge di cui all'art. 23 Cost., in quanto non si ha l'imposizione di ulteriori obblighi non derivanti dalla legge; 3) legittima rilevabilità d'ufficio dei comportamenti elusivi/abusivi.

Tale orientamento, ormai pacificamente condiviso, è stato messo in discussione sotto diversi aspetti dalla dottrina la quale ha sottolineato che la materia tributaria è soggetta alla riserva di legge (art. 23 Cost.) che rende inammissibile un'estensione del campo di applicazione dell'art. 37-*bis* citato al di fuori dei casi previsti dal terzo comma. Inoltre, le Sezioni Unite hanno ritenuto di essere titolari di un potere di creazione del diritto proprio della Corte Costituzionale.

In merito alla rilevabilità d'ufficio, la Cassazione (sent. SS. UU. n. 30057/2008) ha affermato che "la fattispecie dell'abuso di diritto e la sua valutazione da parte del giudice non trova di per sé ostacolo nella mancata allegazione di tale situazione da parte dell'AF, ciò in quanto nel processo tributario, pur essendo l'oggetto del giudizio delimitato dalle ragioni poste a fondamento dell'atto di accertamento, il tema relativo all'esistenza, alla validità ed all'opponibilità all'Amministrazione finanziaria del negozio (dal quale scaturiscono costi e ricavi) deve ritenersi acquisito al giudizio per effetto dell'allegazione da parte del contribuente, il quale è gravato dell'onere di provare i presupposti di fatto per l'applicazione delle norme da cui discendono i costi ed i crediti vantati".

Detta affermazione sembra sminuire la cornice amministrativo-pubblicistica del diritto tributario poiché consente al giudice di mutare il fondamento giuridico della pretesa dell'Agenzia delle Entrate, circostanza che viola pacificamente il diritto di difesa del contribuente.

L'applicazione del divieto di abuso del diritto in materia tributaria affonda le radici nel diritto comunitario. Inizialmente, con la Sentenza, 14 dicembre 2000, causa C- 110/99, *Emsland Stärke*, concernente l'applicazione dell'abuso del diritto in ambito di dazi doganali, la Corte di Giustizia UE aveva individuato due elementi costitutivi della fattispecie dell'abuso del diritto: a) *l'elemento oggettivo*: dato dall'«insieme di circostanze oggettive dalle quali risulti che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dalla normativa comunitaria, l'obiettivo perseguito dalla detta normativa non è stato raggiunto»; b) *l'elemento soggettivo*: relativo alla «volontà di ottenere un vantaggio derivante dalla normativa comunitaria mediante la creazione artificiosa delle condizioni necessarie per il suo ottenimento».

Successivamente, con la Sentenza del 21 febbraio 2006, causa C- 255/02, *Halifax*, la Corte di Giustizia, estendendo al settore dell'IVA quell'orientamento già consolidatosi in altri settori del diritto europeo, ha modificando il proprio orientamento affermando che l'indice della presenza di abuso del diritto deve essere individuato nella mancanza di ogni altra giustificazione economica per l'attività se non quella di procurare un vantaggio fiscale. Nel caso di specie la Corte di Giustizia ha ritenuto abusivo il comportamento di una banca che, mediante la costituzione di una partecipata, voleva aggirare il divieto di detrazione dell'Iva sugli acquisti riguardante i soggetti che svolgono operazioni esenti. Secondo la Corte, quindi, l'abuso del diritto si realizza ogniqualvolta il contribuente fa un uso distorto delle norme giuridiche per ottenere vantaggi fiscali la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni⁷. Secondo l'avvocato generale, la definizione della portata di questo principio si traduce in un problema di determinazione dei limiti dell'interpretazione delle disposizioni europee che conferiscono certi diritti ai contribuenti; l'analisi deve essere bilanciata con i principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento, in forza dei quali i contribuenti hanno diritto di conoscere in anticipo la loro posizione fiscale e, a tal fine, di poter fare affidamento sul comune significato della terminologia della legislazione.

In seguito, con la Sentenza, 21 febbraio 2008, causa C-425/06, *Part Service*, la Corte di Giustizia ha confermato i principi affermati nella

⁷ Sentenza *Halifax* «nel settore IVA, perché possa parlarsi di un comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti 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».

sentenza *Halifax* ed in particolar modo l'essenzialità del vantaggio tributario indebito (i.e. contrario all'obiettivo perseguito da tali disposizioni).

Si può quindi confermare che i concetti di elusione fiscale e abuso del diritto sono sovrapponibili, in quanto tendono a realizzare un medesimo obiettivo, quello di neutralizzare l'ottenimento di un risparmio fiscale indebito, cioè contrario alle indicazioni del sistema.

Problematiche connesse all'applicabilità delle sanzioni amministrative e penali

La sovrapponibilità dei fenomeni di elusione ed abuso del diritto consente la trattazione unitaria della tematica relativa all'applicabilità delle sanzioni amministrative e penali.

Sul piano amministrativo, la corrente favorevole all'applicazione delle sanzioni in presenza di comportamenti elusivi (abusivi) ritiene che la dichiarazione predisposta in modo da usufruire di vantaggi fiscali indebiti sia infedele ai sensi dell'art. 1, comma 2, DLgs 471/97, con conseguente applicabilità della sanzione amministrativa, sul presupposto che l'art 37-*bis* citato rappresenta una norma sostanziale e come tale debba essere osservata ai fini della compilazione della dichiarazione. Per converso, l'orientamento che esclude l'applicabilità delle sanzioni amministrative muove dal presupposto che la disposizione abbia natura procedimentale e come tale sia destinata unicamente all'Amministrazione finanziaria. Inoltre, detta corrente sottolinea che la disposizione non prevede l'applicazione di alcuna sanzione se non quella di disconoscere i vantaggi tributari conseguiti⁸.

Anche la giurisprudenza di merito ha affermato che la punibilità mediante l'irrogazione di una sanzione non sarebbe coerente con la fattispecie elusiva, posto che nella fattispecie non si è in presenza di una violazione di una norma di legge.

Con riferimento poi al concetto di abuso del diritto di derivazione giurisprudenziale, la dottrina si è espressa in favore della non applicabilità delle sanzioni posto che l'origine giurisprudenziale del principio anti-abuso e l'assenza di un fondamento normativo determinano l'inapplicabilità di ogni tipo di sanzione, stante l'assenza di qualsivoglia tipizzazione normativa del comportamento suscettibile di essere censurato e sanzionato. Sul punto si è pronunciata anche la Corte di Cassazione, con Sentenza, 30 novembre 2011, n. 25537, nella quale i giudici hanno riconosciuto che il principio di legalità (art. 25 Cost.), che informa il sistema sanzionatorio tributario anche amministrativo, "porta ad escludere che una sanzione amministrativa in materia tributaria possa essere applicata a fronte della violazione non di una precisa disposizione di legge ma di un principio generale, quale quello

⁸ In tal senso CT Prov. Vicenza, Sentenza 28 gennaio 2009 n. 6; CT Prov. Salerno, 1 dicembre 2009 n. 378 e CT Prov. Milano, 13 dicembre 2006 n. 278.

antielusivo ritenuto immanente al sistema”. Ciò emergeva già chiaramente dalla citata sentenza *Halifax* della Corte di Giustizia europea del 21 febbraio 2006, la quale ha affermato che un comportamento abusivo può dar luogo solo ad un obbligo di rimborso delle imposte non versate, “ma mai all’irrogazione di sanzioni, per le quali è necessario un fondamento normativo chiaro ed univoco”.

Tuttavia, non mancano pronunce della giurisprudenza di legittimità che hanno ritenuto compatibile l’irrogazione di sanzioni anche a fattispecie relative all’abuso del diritto⁹.

Sul piano penale, parte della dottrina si è espressa in senso favorevole all’applicazione delle sanzioni in presenza di un comportamento elusivo, sempre ritenendo integrabile il reato di dichiarazione infedele *ex art. 4 del DLgs 74/2000*.

Altra dottrina ha affermato, invece, che i fenomeni elusivi (abusivi) non danno luogo ad una violazione di uno specifico divieto normativo, bensì ad una contrapposizione rispetto al fine voluto dal legislatore, giungendo così ad escludere la configurabilità dell’illecito di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all’art. 3 del DLgs 74/2000, nonché la configurabilità del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all’art. 2 del medesimo Decreto, distinguendosi l’abuso del diritto dalla frode fiscale.

Inoltre, come precisato per le sanzioni amministrative, con riferimento all’abuso del diritto, manca addirittura una disposizione di riferimento cui ancorare la violazione. La giurisprudenza di legittimità nonostante ciò è giunta più volte a considerare penalmente rilevanti le condotte elusive.

La disciplina dell’abuso del diritto e dell’elusione fiscale nella legge delega per la riforma fiscale (art. 5 e 8 L. 11 marzo 2014 n. 23)

Nell’ambito della Legge 11-3-2014 n. 23 concernente la delega al Governo volta ad emanare norme per un “sistema fiscale più equo,



trasparente ed orientato alla crescita”, l’art. 5, rubricato “Disciplina dell’abuso del diritto ed elusione fiscale”, si propone di introdurre nell’ordinamento tributario “una definizione generale di abuso del diritto da unificare con quella dell’elusione” al fine di applicarla a tutti i tributi diretti ed indiretti (Relazione al disegno di legge) e quindi a tutte le fattispecie caratterizzate da elementi elusivi. Infatti, nel diritto vigente non esiste una clausola generale

⁹ Corte di cassazione, Sentenza 19 maggio 2010, n. 12249 e Corte di Cassazione, Sentenza 25 maggio 2009, n. 120429.

anti-abuso, ma soltanto una norma che sanziona i comportamenti elusivi nell'ambito dei quali siano utilizzate una o più operazioni elencate nell'art. 37-*bis* DPR 600/73¹⁰ e che riguardano esclusivamente l'imposizione diretta¹¹.

In merito non ci si sofferma sulle già esaminate sentenze del 2008¹² pronunciate dalle SS.UU. della Cassazione, laddove si è pervenuti ad affermare l'esistenza di una clausola generale antielusiva non scritta, ma immanente nel sistema tributario italiano, ma si analizza il contenuto della norma di delega allo scopo di metterne in evidenza gli aspetti innovativi e le eventuali carenze.

I principi della delega

Innanzitutto il richiamato art. 5 stabilisce che i principi e i criteri direttivi della delega devono coordinarsi con la *Raccomandazione* della Commissione dell'Unione Europea del 6 dicembre 2012 n. 2012/772/UE (da ora in poi "Raccomandazione") in materia di pianificazione fiscale aggressiva nel settore dell'imposizione diretta che, nel documento della Commissione, viene definita come un modo per sfruttare "a proprio vantaggio gli aspetti tecnici di un sistema fiscale o le disparità esistenti fra due o più sistemi fiscali al fine di ridurre l'ammontare dell'imposta dovuta".

Secondo la Raccomandazione questa pratica può dar luogo a doppie detrazioni quando ad esempio la stessa perdita è detratta sia nello Stato della fonte che nello Stato di residenza, oppure ad una

¹⁰ L'art. 37-*bis* è stato inserito nel DPR sull'accertamento dall'art. 7, comma 1, D Lgs 8-10-1997 n. 358.

¹¹ Il Testo Unico delle Imposte sui Redditi prevede numerose norme antielusive specifiche tra le quali si ricordano, a titolo esemplificativo: la c.d. legislazione CFC (*Controlled Foreign Companies*) che disciplina la tassazione degli utili che derivano dalla partecipazione in società estere controllate (o collegate) aventi sede in Stati o territori a fiscalità privilegiata (art. 167 e 168); l'art. 110, comma 10, che dispone l'indeducibilità delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese localizzate in Stati *black list* diversi dai Paesi membri UE o SEE, salvo che le imprese estere svolgano un'attività commerciale effettiva oppure che le operazioni rispondano ad un effettivo interesse economico e che le stesse abbiano avuto concreta attuazione; l'art. 73, comma 5-*bis* e 5-*ter*, che, al fine di contrastare fenomeni di esteroinvestizione, stabilisce che, salvo prova contraria, si considerano residenti gli enti esteri che controllano società residenti quando siano a loro volta controllati da soggetti residenti in Italia oppure siano amministrati da un consiglio di amministrazione composto in prevalenza da amministratori residenti in Italia; l'art. 89, il quale prevede che i dividendi distribuiti da società residenti in Paesi a fiscalità privilegiata siano integralmente tassabili.

¹² Cassazione SS.UU., sentenze 23-12-2008, n. 30055, 30056, 30057.

doppia non imposizione quando i redditi che non sono tassati nello Stato della fonte non lo sono neppure nello Stato di residenza.

La Raccomandazione invita gli Stati membri ad adottare una norma generale antiabuso allo scopo di contrastare le condotte di pianificazione fiscale aggressiva e suggerisce l'inserimento della seguente clausola all'interno dell'ordinamento giuridico: "una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale deve essere ignorata. Le autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro < sostanza economica >". Viene poi precisato che "una costruzione o una serie di costruzioni è artificiosa se manca di sostanza commerciale". Inoltre, è stabilito che una costruzione artificiosa si propone lo scopo di eludere il pagamento delle imposte quando contrasta con "l'obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali che sarebbero altrimenti applicabili".

I *principi*, contenuti nel citato art. 5 della legge delega, ai quali il Governo si deve attenere nel decretare in tema di abuso del diritto sono i seguenti: a) il comportamento abusivo deve essere definito come un "uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione"; b) il contribuente deve essere libero di scegliere lo strumento giuridico che gli consente di applicare il minor onere fiscale pur tenendo conto che questa libertà viene meno quando lo scopo è quello di ottenere "indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva", mentre invece l'abuso è da escludere quando l'operazione è giustificata da "ragioni extrafiscali non marginali" che non sono soltanto quelle di carattere economico ma possono riguardare anche aspetti organizzativi al fine di un miglioramento "strutturale e funzionale dell'azienda"; c) gli strumenti giuridici di cui si è fatto un uso distorto devono essere dichiarati inopponibili nei confronti dell'amministrazione finanziaria che a sua volta deve avere il potere di "disconoscere" il risparmio d'imposta ottenuto; d) l'onere di provare il comportamento abusivo deve essere posto a carico dell'amministrazione finanziaria, mentre deve essere il contribuente a provare l'esistenza di "valide ragioni extrafiscali" che giustificano l'utilizzo degli strumenti che la finanza dichiara di non riconoscere; e) l'accertamento fiscale deve essere, a pena di nullità, debitamente motivato con la descrizione della condotta abusiva; f) regole procedurali rigorose devono essere previste allo scopo di garantire il contraddittorio con l'amministrazione finanziaria e il diritto di difesa del contribuente.

Inoltre, l'art. 8 della richiamata legge 23/2014, rubricato "Revisione del sistema sanzionatorio", delega il Governo a individuare "dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie"

A confronto con la normativa vigente

I principi della legge di delega si ispirano, in tutta evidenza, anche alla normativa oggi in vigore. Infatti, se si confrontano con l'art. 37-*bis* del DPR 600/73, si può osservare che i criteri di cui al precedente punto c (inopponibilità degli strumenti giuridici e disconoscimento dei risparmi d'imposta) si ritrovano quasi con le stesse parole nei commi 1 e 2 dell'art. 37-*bis*. I criteri di cui ai precedenti punti e) (accertamento motivato) e f) (garanzia del contraddittorio e del diritto alla difesa) si riscontrano nei commi 4 e 5 della norma vigente. Il principio di cui al punto d) (onere della prova), seppure non in modo esplicito, trova il suo riscontro nel comma 5 e nel comma 1 (laddove si fa riferimento agli atti, fatti e negozi "privi di valide ragioni economiche").

Sulla questione dell'onere di provare il comportamento abusivo che deve essere compito esclusivo dell'amministrazione finanziaria, principio che secondo autorevole dottrina¹³ risulta chiaro anche in relazione all'art. 37-*bis*, vi è stata una giurisprudenza della Cassazione pericolosamente oscillante, dal momento che alcune sentenze della Suprema Corte si sono pronunciate in modo inequivoco nel senso di addossare al contribuente il compito di dimostrare che la condotta, considerata elusiva nell'avviso di accertamento, tale non era.¹⁴ Su questo argomento, comunque, la legge delega ha introdotto un principio non più suscettibile di interpretazione giurisprudenziale.

Un principio nuovo e senz'altro da condividere, ispirato dalla giurisprudenza comunitaria e da quella della Suprema Corte¹⁵ è la locuzione utilizzata in luogo delle valide ragioni economiche, vale a dire "le ragioni extrafiscali non marginali". Questa dicitura, si ritiene volutamente ampia e generica, è poi completata nel testo della lettera b) punto 2) dell'art. 5 con il seguente chiarimento: "costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente

¹³ Cfr. M.Leo, Il divieto di abuso del diritto nella delega fiscale, *Il Fisco* 14/2014.

¹⁴ Per tutte: Cassazione, sentenze 11-6-2007 n. 13559 e 16-1-2008 n. 10257.

¹⁵ Cassazione, Sez. Tributaria, sentenza 21-1-2011 n. 1372 secondo la quale "si deve affermare che il carattere abusivo deve essere escluso per la compresenza, non marginale, di ragioni extra-fiscali che non si identificano necessariamente in una redditività immediata dell'operazione, ma possono essere anche di natura meramente organizzativa, e consistere in miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa".

una redditività immediata dell'operazione, ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente".

In sostanza si è voluto ampliare l'ambito delle motivazioni che possono indurre il contribuente ad adottare una determinata condotta fiscale: motivazioni che possono essere sia di natura economica che di natura organizzativa con lo scopo di razionalizzare l'assetto dell'impresa o del gruppo di imprese. Si pensi, ad esempio, al ricorso ad operazioni straordinarie quali la fusione o la scissione oppure ancora il conferimento d'azienda che possono mutare il volto di un gruppo societario.

Anche il principio di cui al punto *a*) (uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta) è in parte innovativo rispetto all'attuale definizione del comportamento elusivo contenuta nel comma 1 dell'art. 37-*bis* (atti, fatti e negozi anche collegati fra loro "diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario"). In questo caso il problema di fondo non sarà tanto quello di definire in modo chiaro il concetto di "uso distorto" degli strumenti giuridici anche se detto comportamento non si pone in contrasto, almeno formalmente, con le norme tributarie vigenti, perché l'uso è sempre distorto quando comporta un risparmio d'imposta *che altrimenti non spetterebbe*. La questione vera che si pone è stabilire quando l'uso non sia distorto, vale a dire quali circostanze debbano ricorrere affinché ci si possa avvalere delle norme giuridiche a disposizione, dalle quali si ottiene un risparmio d'imposta che non deriva da una condotta elusiva, senza correre il rischio di un disconoscimento e quindi di una riqualificazione giuridica dell'operazione posta in essere da parte dell'amministrazione finanziaria. Solo la lettura dei decreti attuativi consentirà di verificare se questo obiettivo sarà stato raggiunto.

Radicalmente nuovo è il principio di cui al punto *b*) (libertà di scelta dello strumento giuridico che permette di applicare il minor carico fiscale) che si pone in linea con il principio costituzionale della libertà d'impresa (art. 41 Cost.). Infine, il riferimento allo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come motivazione prevalente dell'operazione abusiva si riscontra parzialmente nel comma 1 dell'art. 37-*bis* con la novità del risparmio fiscale da intendere come "causa prevalente" del comportamento adottato.

In primo luogo si pone la questione dell' *applicabilità delle sanzioni amministrative* in presenza di un comportamento elusivo accertato dall'amministrazione finanziaria e non contestato dal contribuente oppure definito con sentenza del giudice tributario.

La dottrina prevalente¹⁶ ritiene che l'abuso del diritto che consente un illegittimo risparmio d'imposta non dovrebbe comportare mai l'irrogazione di sanzioni in quanto non ci si trova di fronte ad una violazione definita in modo chiaro e determinato tale da essere prevista per essa una sanzione precisa. Infatti, il comportamento che dà luogo all'applicazione di una sanzione deve essere stabilito dalla legge in modo espresso e non può derivare dalla mera interpretazione delle norme.

Il medesimo concetto è stato affermato con forza dalla giurisprudenza comunitaria, a cominciare dalla nota sentenza *Halifax*¹⁷ che ha rappresentato il momento iniziale e quindi più significativo dell'ingresso nella normativa comunitaria (e nazionale) del concetto di abuso del diritto. In questa sentenza la Corte di Giustizia ha disposto che a seguito di un comportamento abusivo vi può essere soltanto la restituzione dell'imposta risparmiata ma giammai l'applicazione di una sanzione per la quale è sempre necessario "un fondamento normativo chiaro ed univoco". A ben vedere, infatti, la sanzione che deriva dalla condotta abusiva è rappresentata dal disconoscimento degli atti giuridici posti in essere dal contribuente e pertanto dall'obbligo di corrispondere le imposte secondo l'operazione riqualficata dall'amministrazione finanziaria. Questa situazione non sempre si è verificata a seguito delle pronunce di giudici tributari che hanno talvolta confermato le sanzioni comminate dall'Agenzia delle entrate.

Ora, ci si attenderebbe che la nuova norma anti abuso del diritto prevedesse in modo esplicito l'esclusione dell'irrogazione di sanzioni amministrative per violazioni tributarie (ma forse questa disposizione non sarà prevista per non incorrere nel vizio di eccesso di delega).

Una seconda questione, ancora più delicata, di cui nella legge delega non si fa cenno, concerne la *configurabilità di una fattispecie criminosa*, rientrante fra quelle di cui al D Lgs 74/2000, *per effetto di una condotta abusiva del diritto*. In verità, nel disegno di legge delega originario veniva escluso *expressis verbis* il rilievo penale dell'abuso del diritto, ma nella versione definitiva ormai approvata dai due rami del Parlamento, detta esclusione è stata espunta, lasciando intendere che dovranno essere i giudici a valutare caso per caso la rilevanza penale delle condotte elusive.

¹⁶ Tra gli altri contributi, cfr. Circolare CNDCEC n. 13/R del 6-2-2010.

¹⁷ CGCE, sentenza 21-2-2006, C-255-02.

Se si esamina il testo della legge delega, si trova comunque un riferimento all'esigenza di distinguere l'elusione dall'evasione fiscale dal punto di vista delle disposizioni penali. Si veda, al riguardo, l'art. 8 sopra citato al paragrafo 1.1.2 dove, in relazione alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario, si dichiara la necessità di stabilire i confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale. Si auspica che questa distinzione possano portare i decreti attuativi a depenalizzare completamente le violazioni che si concretizzano nell'abuso del diritto tributario, concetto che nella sostanza è identico all'elusione fiscale.

L'esclusione della rilevanza penale dell'abuso del diritto dovrebbe comunque risultare in maniera chiara in forza del suo palese contrasto con i principi di legalità, tassatività e irretroattività della legge penale, in violazione delle regole contenute nell'art. 25 della Costituzione.

Come già scritto a proposito delle sanzioni amministrative, anche per quelle penali mancherebbe una fattispecie tipica, in quanto il comportamento elusivo è di per sé atipico. Inoltre, nel comportamento abusivo non ricorre mai il dolo specifico e quindi la condotta fraudolenta che è richiesta nei reati disciplinati dal D. Lgs. 74/2000.

Abuso e certezza del diritto

Il rapporto fra la condotta abusiva da un lato e l'esigenza della certezza del diritto dall'altro rappresenta un punto centrale del problema di come reprimere i comportamenti elusivi.

Ad esempio, la pretesa del giudice tributario (*rectius*, della Corte di Cassazione) di rilevare d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio l'abuso del diritto e quindi anche in mancanza di rilievi in tal senso contenuti nell'avviso di accertamento, contrasta con il principio della certezza del diritto.

Sul punto la Suprema Corte argomenta che il rango comunitario e costituzionale del principio del divieto di abuso del diritto comporta la sua applicazione d'ufficio da parte del giudice tributario, a prescindere dalle motivazioni esposte dalle parti in causa.

A tale considerazione è possibile obiettare che il processo tributario è un giudizio di impugnazione del provvedimento impositivo e quindi si fonda su atti predefiniti, quali le motivazioni dell'avviso di accertamento, il ricorso del contribuente, l'eventuale controricorso dell'Agenzia delle entrate. Non sembra che vi sia spazio per trattare questioni diverse dai fatti dedotti dalle parti e

quindi per rilevare violazioni di legge che non siano stati posti a fondamento della lite fra le parti.

Anche su questo punto la legge delega non dispone alcunché e questo rende quanto mai rischioso, in relazione al principio della certezza del diritto e del rapporto tributario, sancito nell'art. 23 della Costituzione, che siano i giudici a valutare la possibilità di far riferimento ad un comportamento abusivo non individuato neppure dagli organi dell'Amministrazione finanziaria.

Operazioni transnazionali abusive

Una disposizione di carattere generale che tratta del fenomeno dell'abuso del diritto in relazione a tutti i tributi e a tutte le fattispecie che astrattamente possono configurarsi come elusive deve necessariamente essere applicabile anche alle operazioni *cross border* che nel sistema economico-finanziario di oggi rappresentano una parte significativa del mondo degli affari. Su questo punto la legge delega non si esprime in modo diretto, ma il riferimento alla Raccomandazione rende esplicita l'esigenza di tener conto anche dei principi nella stessa contenuti in relazione "alle situazioni transfrontaliere limitate all'Unione e alle situazioni che coinvolgono paesi terzi".

A questo riguardo nella Raccomandazione si possono trovare regole volte a limitare l'uso delle convenzioni contro le doppie imposizioni per ottenere che un determinato reddito sia esentato da tassazione in entrambi gli Stati contraenti. Per conseguire questo risultato, secondo la Commissione UE, gli Stati membri possono inserire nel testo delle convenzioni medesime una clausola prudenziale del seguente tenore: "Ove la presente convenzione preveda che un elemento di reddito sia imponibile solo in uno degli Stati contraenti o che possa essere soggetto ad imposizione in uno degli Stati contraenti, all'altro Stato contraente è preclusa l'imposizione di tale elemento solo se detto elemento è soggetto a imposta nel primo Stato contraente".

E' pertanto augurabile che i decreti attuativi della legge delega sulla riforma fiscale terranno conto dell'esigenza di evitare la doppia esenzione del medesimo reddito o il doppio riconoscimento della medesima perdita.

