



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI
"M.FANNO"**

**DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO, INTERNAZIONALE E
COMUNITARIO**

**CORSO DI LAUREA MAGISTRALE IN
ECONOMIA E DIRITTO**

TESI DI LAUREA

**"L'INOPPONIBILITA' DELLE OPERAZIONI ABUSIVE EX
ARTICOLO 10-BIS DELLO STATUTO DEI DIRITTI DEL
CONTRIBUENTE (LEGGE 212/2000)"**

RELATORE:

CH.MO PROF. MAURO BEGHIN

LAUREANDA: ALESSANDRA ZARABLA

MATRICOLA N. 1104605

ANNO ACCADEMICO 2015 – 2016

Il candidato dichiara che il presente lavoro è originale e non è già stato sottoposto, in tutto o in parte, per il conseguimento di un titolo accademico in altre Università italiane o straniere.
Il candidato dichiara altresì che tutti i materiali utilizzati durante la preparazione dell'elaborato sono stati indicati nel testo e nella sezione "Riferimenti bibliografici" e che le eventuali citazioni testuali sono individuabili attraverso l'esplicito richiamo alla pubblicazione originale.

Firma dello studente

A mia Madre

INDICE

INTRODUZIONE	11
---------------------------	-----------

CAPITOLO I

CARATTERI GENERALI DELL'ELUSIONE

O ABUSO DEL DIRITTO.....	13
---------------------------------	-----------

1.1 L'elusione tributaria, conseguenza di un sistema incentrato sul principio della riserva	13
1.2 Reazioni alle pratiche elusive basate sull'impiego di strumenti giuridici extrafiscali: l'interpretazione funzionale, la frode alla legge e l'interposizione fittizia.....	17
1.3 Le prime codificazioni normative dell'elusione: l'art. 10 della l.408/1990 e l'art. 37-bis del d.p.r. 600/1973	27
1.4 L'evoluzione giurisprudenziale in tema di abuso del diritto	31
1.5 La clausola generale antielusiva: il nuovo articolo 10-bis della l. 212/2000	35
1.6 I vantaggi fiscali sindacabili sul piano dell'elusione.....	40
1.7 Le valide ragioni extrafiscali.....	49
1.8 L'elusione come "zona grigia" tra l'evasione ed il legittimo risparmio d'imposta.....	56

CAPITOLO II

L'INOPPONIBILITA' ALL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

DI ATTI, FATTI E NEGOZI ABUSIVI.....	61
---	-----------

2.1 L'effetto di inopponibilità di cui all'art. 10-bis come forma di inefficacia relativa.....	61
2.2 Il disconoscimento dei vantaggi tributari in capo all'elusore tra sostituzione di norme e determinazione dell'imposta elusa	71
2.3 Elusione fiscale ed imposta di registro: sostituzione di fattispecie versus riqualificazione dei fatti economici.....	83
2.4 Peculiarità e profili applicativi problematici dell'avviso di accertamento antielusivo, mezzo per attuare la tassazione differenziale	90
2.5 Gli effetti dell'inopponibilità per i soggetti terzi: il rimborso.....	103

CONCLUSIONE.....	109
BIBLIOGRAFIA	111
ATTI PARLAMENTARI	127
ATTI GIURIDICI DELL'UNIONE EUROPEA.....	127
GIURISPRUDENZA	128
PRASSI	129

INTRODUZIONE

L'elusione fiscale è indubbiamente uno degli argomenti più interessanti del diritto tributario. È un istituto più che mai affascinante, non di certo banale, bensì misterioso ed accattivante. Non è una tematica di facile intuizione, ma per poterla capire è necessario abbandonare una visione puramente "tecnica" del diritto tributario, andare oltre il suo dato scritto, e coglierne lo spirito.

Il diritto tributario, infatti, non è un puro "feticcio", un simulacro di una forma senza sostanza, ma è un essere vivente che evolve con la società. Esso non è fatto meramente da un insieme di disposizioni scritte sulla carta, ma è molto di più, è fatto di principi da cogliere, da svelare, pervaso da uno spirito che solo i veri cultori della materia possono cogliere. La vera natura del diritto tributario è dunque un mistero che l'intellettuale deve risolvere, abbandonando la gretta "cultura dei materiali" e approcciandosi alla materia con mente aperta, elastica, al fine di leggere oltre il dato scritto e cogliere la *ratio legis* più profonda.

Questa è una premessa imprescindibile per chiunque voglia proseguire nella lettura di questo elaborato di laurea, e capire davvero in cosa consista questa misteriosa elusione fiscale.

I più, udendo l'argomento della mia tesi, hanno sorriso. Molti infatti, professionisti e cultori del diritto *in primis*, svalutano l'importanza di tale istituto, lo minimizzano, poiché non lo hanno realmente compreso. Essi si fermano al dato scritto, relegando tutto ciò che va oltre a pure astrazioni mentali, a fragili impalcature ideate dagli intellettuali *pourparler*.

Nostro dovere è, invece, approcciarci alla materia in modo proattivo. Solo così si potrà comprendere il fascino dell'istituto dell'elusione o abuso del diritto, e altresì la sua necessità come strumento di contrasto nel nostro ordinamento. L'elusione fiscale è infatti una piaga endemica che affligge la nostra società, al pari della più nota evasione fiscale, ma in maniera più silenziosa, occulta, raffinata, capziosa. Sono ormai decenni che è stata avvertita per la prima volta la necessità di combattere tali comportamenti elusivi, sia per motivi di gettito, sia per motivi di uguaglianza e capacità contributiva in ossequio agli articoli 3 e 53 della nostra Costituzione.

Come si vedrà nel primo capitolo dell'elaborato, in mancanza di una legislazione tributaria *ad hoc*, in un primo momento dottrina e giurisprudenza si sono avvalse di strumenti extratributari per contrastare gli effetti negativi delle pratiche elusive. Tutto ciò, fino a quando non si è arrivati negli anni novanta alle prime codificazioni normative dell'elusione, grazie alle quali il legislatore ha finalmente riconosciuto una propria identità e dignità a tale istituto. La

situazione si è però complicata nel decennio successivo, con l'emersione della simile figura dell'abuso del diritto, di matrice giurisprudenziale, che ha ancor più aggravato il clima di confusione, incertezza e diffidenza che ammantava l'istituto dell'elusione. Con il D.lgs n. 123/2015 il Governo ha recentemente introdotto una clausola generale antielusiva nel corpo dell'articolo 10-bis nella legge 212 del 2000, al fine di ristabilire finalmente la certezza nell'ordinamento. Ma sarà stato davvero raggiunto questo ambizioso obiettivo? La risposta a questa domanda spero sarà chiara al lettore alla fine di questa trattazione.

Al fine di far comprendere meglio in cosa consista effettivamente l'elusione o abuso del diritto, negli ultimi paragrafi del primo capitolo illustrerò dapprima i presupposti che la nuova norma individua come determinanti per la qualificazione di un atto, fatto o negozio come abusivo, poi la distinzione tra tale istituto e le contigue figure dell'evasione e della lecita pianificazione fiscale.

Il cuore dell'elaborato di tesi è però costituito dal secondo capitolo, nel quale si approfondiranno la natura e gli effetti dell'inopponibilità delle operazioni elusive. E' questa una tematica che è stata alquanto trascurata in dottrina, poiché la gran parte degli scritti si è sempre soffermata sulla definizione dell'elusione o dell'abuso del diritto, ma davvero pochi di essi si sono cimentati ad indagare gli effetti concreti che la contestazione di elusione comporta. Pertanto, nel mio piccolo, con questo elaborato di laurea ho voluto approfondire tale tematica, sperando di conferire maggior chiarezza in merito. In primo luogo mostrerò differenze e affinità di tale inopponibilità peculiare del diritto tributario con alcuni istituti civilistici, per poi studiarne, nel modo il più possibile completo, gli effetti che essa estrinseca nei confronti dei soggetti elusori e dei terzi coinvolti nell'operazione abusiva. Al fine di chiarire ancor meglio in cosa consista tale inopponibilità, se ne mostrerà la differenza anche con l'effetto giuridico della riqualificazione conseguente all'interpretazione degli atti nell'imposta di registro, poiché troppo spesso le due figure sono state confuse. Un'attenzione particolare è stata infine dedicata all'avviso di accertamento antielusivo, del quale verranno poste in luce peculiarità e problematiche applicative.

Si auspica che la trattazione che seguirà non solo sarà il più chiara possibile per il cortese lettore, ma sia capace di far percepire l'utilità e il fascino dell'elusione tributaria, generando in Lui interesse e curiosità nei confronti di questo istituto.

Non mi rimane che augurarVi una buona lettura.

Padova, settembre 2016

CAPITOLO I

CARATTERI GENERALI DELL'ELUSIONE

O ABUSO DEL DIRITTO

SOMMARIO: 1.1 L'elusione tributaria, conseguenza di un sistema incentrato sul principio della riserva; 1.2 Reazioni alle pratiche elusive basate sull'impiego di strumenti giuridici extrafiscali: l'interpretazione funzionale, la frode alla legge e l'interposizione fittizia; 1.3 Le prime codificazioni normative dell'elusione: l'art. 10 della l.408/1990 e l'art. 37-bis del d.p.r. 600/1973; 1.4 L'evoluzione giurisprudenziale in tema di abuso del diritto; 1.5 La clausola generale antielusiva: il nuovo articolo 10bis della l. 212/2000; 1.6 I vantaggi fiscali sindacabili sul piano dell'elusione; 1.7 Le valide ragioni extrafiscali; 1.8 L'elusione come "zona grigia" tra l'evasione ed il legittimo risparmio d'imposta.

1.1 L'elusione tributaria, conseguenza di un sistema incentrato sul principio della riserva

Fornire una definizione in positivo di un fenomeno evanescente e complesso come quello dell'elusione fiscale non è stato un compito facile per il legislatore tributario. Una prima definizione, infatti, si è avuta solo nel 1997, con la codificazione normativa di tale istituto tributario nell'art. 37-bis del d.p.r. 600/1973. Ma l'elusione fiscale non è un problema dei tempi moderni, bensì un fenomeno che nasce già con le prime codificazioni normative. Causa è l'intrinseca indole dell'uomo, sempre volta all'inganno e alla ricerca di scappatoie e stratagemmi per aggirare gli ostacoli. Il prelievo fiscale è stato infatti percepito sempre come un qualcosa di "odioso", un "sacrificio che si sopporta malvolentieri"¹ e che, di conseguenza, il contribuente ha sempre cercato di minimizzare. Tra gli strumenti che egli ha utilizzato a tal fine, particolare rilievo rivestono le pratiche elusive.

¹ Cfr. TABELLINI P.M., *Elusione fiscale*, in Enc. Dir., Giuffrè, 1999, Agg. III, p.545.

Il concetto di elusione fiscale non è assoluto, bensì relativo². Relativo in quanto dipendente dal modello legislativo corrente, ovvero funzione diretta della quantità e qualità delle norme che compongono il sistema tributario. In tale ottica, il sistema fiscale di tipo casistico ha costituito un terreno più che mai fertile per il proliferare delle pratiche elusive nel nostro Paese³. Il limite intrinseco di una legislazione di tipo fenomenico, costituita dall'elencazione di una serie di fattispecie tipizzate, consiste, infatti, nella constatazione che "queste formule tanto diversificate che dovrebbero prevedere tutti i casi possibili (...) creano più scappatoie di quante ne evitino"⁴. Allo scopo di integrare e completare la normativa, il legislatore deve continuamente intervenire, attuando una vera e propria "strategia della rincorsa"⁵, per neutralizzare il contribuente che abbia trovato uno stratagemma per aggirarla. E' proprio l'illusorio tentativo del nostro legislatore di cogliere tutta la complessità del reale, attraverso un'ipertrofica legislazione analitica e tassativa⁶, ad aver costituito l'*humus* dell'elusione. Eludere, come si evince già dalla sua etimologia latina⁷, significa infatti prendersi gioco, aggirare. E un sistema legislativo "atomizzato" come il nostro, frammentato al punto tale che ogni norma costituisce una microentità circoscritta, fornisce diverse occasioni per essere "aggirato". Invero, nel nostro ordinamento basato sul principio della riserva di legge ex articolo 23 della Costituzione, sono fattispecie imponibili, aventi rilevanza fiscale, solo ed esclusivamente quelle previste dal legislatore⁸. Spetta pertanto imprescindibilmente al legislatore il compito di intercettare i fatti economici da tassare, conformandosi, però, ai principi dell'ordinamento interno ed europeo. Ogni fattispecie è tassativamente e minuziosamente disciplinata, affinché ogni contribuente sappia con certezza che, integrando un dato presupposto, incorrerà in un preciso carico impositivo. Una legislazione siffatta per casi, anziché per principi, se da un lato è la configurazione migliore per garantire la certezza

² Così CIPOLLINA S., *La legge civile e la legge fiscale. Il problema della elusione fiscale*, Padova, CEDAM, 1992, p.125.

³ GALLO F., *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione*, Dir. prat. trib., 1992, pag. 1762 rileva che un esempio della tendenza a privilegiare i profili casistici piuttosto che le nozioni generali ce l'offre il testo unico delle imposte sui redditi nel quale, ormai, in seguito alla soppressione dell'art.80 d.p.r. 597/1973, un concetto residuale e generale di reddito tassabile non emerge più ma sono presupposti d'imposta solo quelli tassativamente elencati dalle norme del testo stesso.

⁴ Cfr. CIPOLLINA S., *La legge civile, op.cit.*, p.127. Di parere simile è TRIVOLI A., *Contro l'introduzione di una clausola generale antielusiva nell'ordinamento tributario vigente*, Dir. prat. trib., 1992, I, pag. 1339 il quale ritiene che "l'ingegnosità nell'individuare e nell'attuare comportamenti che conducono ad una incidenza tributaria ottimale o perfino nulla, è grandemente facilitata dal sistema casistico che attualmente informa il nostro sistema tributario".

⁵ Di tale avviso DE MITA E., *Diritto tributario e diritto civile: profili costituzionali*, in Riv. dir. trib., 1995, I, p.151.

⁶ CIPOLLINA S., *La legge civile, op.cit.*, p.125 parla di "*folie de vouloir tout prévoir*" del legislatore.

⁷ Eludere deriva dal latino e-ludere, che significa "rendere vano", "prendersi giuoco", "beffarsi" (Cfr. TABELLINI P.M., *L'elusione della norma tributaria*, Milano, Giuffrè, 2007, p.4 nota 4).

⁸ CIPOLLINA S., *Elusione fiscale*, in Digesto disc. priv., sez. comm., V, Torino, Utet, 1990, p. 220 scrive che, a causa del sistema legislativo casistico, entrano in gioco l'"habilité" e la "malitia" dei contribuenti, ma sempre tali "da restare entro i confini di un gioco leale".

del diritto, dall'altro, però, non assicura l'uguaglianza tributaria. Il divenire legislativo lascia infatti spazi vuoti di diritto non tassati, difficilmente colmabili, così da dare adito alla fantasia del contribuente per sfruttare tali "lacune"⁹. Si badi bene che, in merito, si parla non di lacune in senso tecnico, bensì in senso assiologico¹⁰. L'elusione si pone dunque come una "strumentalizzazione" di tali imperfezioni presenti nella normativa tributaria¹¹: l'elusore opera alla luce del sole e rispetta formalmente le norme ma, "quando nella legge c'è un buco, c'è sempre un elusore che ci si infila dentro e si mette in condizione di ritagliarsi una scappatoia"¹². E' l'esistenza delle regole stesse, delle loro minuziose e analitiche disposizioni che formano la trama del tessuto legislativo, a permettere l'innestarsi di pratiche elusive, che appunto sfruttano le sue smagliature. Nel mettere in atto la fattispecie elusiva si realizza, cioè, un'inversione della tradizionale massima "*narra mihi factum, dabo tibi jus*": il contribuente, infatti, essendo consapevole delle conseguenze fiscali che la legge associa ad un determinato comportamento, "crea" la fattispecie a lui più favorevole, in modo da minimizzare il carico fiscale¹³. Il comportamento elusivo si risolve, così, in una applicazione strumentale delle norme tributarie, in quanto il contribuente, preso atto della conformazione casistica dell'ordinamento, pone in essere una condotta che, aggirando la fattispecie astratta, gli consente di evitare il regime fiscale previsto da una determinata norma impositiva, ma anche di conseguire il risultato economico tassato dalla norma aggirata¹⁴. L'elusore non integra il presupposto d'imposta della fattispecie legislativa che intende aggirare, così da evitare il sorgere dell'obbligazione tributaria ad esso conforme; pone invece in essere una situazione alternativa, ottenendo il medesimo risultato ma con un minor onere tributario¹⁵. In tal modo il contribuente ottiene un vantaggio fiscale, consistente in un risparmio d'imposta o in un rimborso, che sia formalmente rispettoso della disciplina tributaria, ma non del suo spirito. L'elusore non viola alcuna disposizione, bensì aggira la legge tributaria, tradendo lo spirito del micro-sistema impositivo di riferimento.

Invero, già in virtù del principio costituzionale di uguaglianza e di perequazione nei carichi d'imposta, si evince come le pratiche elusive comportino notevoli distorsioni, poiché fanno sì

⁹ Sul punto osserva MOSCHETTI F., *La capacità contributiva*, in AMATUCCI A. (a cura di), *Trattato di Diritto Tributario*, I, Padova, 1994, p. 236 che l'elusione è frutto del vizio dell'assenza di una norma di legge (richiesta nella specie ex artt. 23, 53 e 3 Cost.). Egli propone dunque l'eccezione di illegittimità costituzionale per carenza della norma impositiva laddove non prevede la tassazione di fattispecie analoghe a quelle tassate.

¹⁰ Cfr. FRANSONI G., *Appunti su abuso di diritto e "valide ragioni economiche"*, in *Rass. trib.*, 2010, 4, p.932, il quale parla di un vero e proprio fallimento della programmazione normativa.

¹¹ Cfr. LUPI R., *L'elusione come strumentalizzazione delle regole fiscali*, in *Rass. trib.*, 1994, p.225.

¹² ID., *ibid.*

¹³ ID., *op.cit.*, p.226.

¹⁴ Cfr. PERLINGIERI G., *Profili civilistici dell'abuso tributario. L'inopponibilità delle condotte elusive*, Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2012, p.44.

¹⁵ In tal senso AMATUCCI A., *La funzione antiabuso dell'interpretazione del diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 5, p.881.

che fattispecie esprimenti una medesima forza economica siano tassate diversamente¹⁶. In virtù degli articoli 3 e 53 della Costituzione, infatti, il sistema deve colpire con la medesima forza impositiva situazioni analoghe dal punto di vista della capacità contributiva, anche se raggiunte attraverso percorsi differenti¹⁷. L’attuazione del principio di uguaglianza richiede, però, un intervento del legislatore fiscale. L’applicazione delle disposizioni fiscali che regolano le fattispecie aggirate, in luogo di quelle disciplinanti le operazioni poste in essere, richiede necessariamente, in virtù del principio della riserva di legge, una disposizione con funzione antielusiva. Senza una normativa in tal senso, infatti, non si potrebbe mai contestare l’elusione ma, la scelta di percorsi più favorevoli da un punto di vista fiscale, sarebbe sempre etichettata come lecita pianificazione fiscale. Dunque, in un sistema fiscale incentrato sul principio costituzionale della riserva, in mancanza di “anticorpi”¹⁸ antielusivi appositamente previsti nell’ordinamento, il vantaggio fiscale conseguito attraverso una scansione negoziale inadeguata non può assumere la connotazione elusiva. Così, in assenza di disposizioni tributarie in merito, l’Amministrazione si è vista costretta ad utilizzare strumenti di contrasto extratributari, al fine di reagire ugualmente alle pratiche di aggiramento della legge.

¹⁶ Autorevole dottrina (Benvenuto Griziotti *in primis*, poi Luigi Vittorio Berliri ed Enrico Allorio) vede infatti nell’imposta uno strumento della giustizia distributiva e della ripartizione, tra più soggetti passivi, di un carico comune. Proprio per questo, ad avviso di Allorio, l’ingiustizia tributaria che si consuma alterando la ripartizione dei carichi, è un’ingiustizia doppia, lesiva sia della correttezza del rapporto tra Stato e singolo contribuente, che dei rapporti tra lo Stato e tutti i membri della platea contributiva dei soggetti passivi della stessa imposta (Cfr. FALSITTA G., *Convergenze e divergenze tra Enrico Allorio e Benvenuto Griziotti nella ricostruzione del fenomeno tributario*, in RAGUCCI G.(a cura di), *Il contributo di Enrico Allorio allo studio del diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2015, p. 36).

¹⁷ BEGHIN M., *Il dividend stripping tra clausole generali antielusive, disposizioni ordinarie con funzione antielusiva e abnorme impiego di strumentazione civilistica*, in BEGHIN M., *L’elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, CEDAM, 2013, p.166.

¹⁸ Espressione utilizzata da MOSCHETTI F., *“Abusiva captazione” di norme fiscali di favore ed “anticorpi” civilistici in uno “Stato sociale di diritto”*, in *Fisco*, 2006, 43, p.14958.

1.2 Reazioni alle pratiche elusive basate sull'impiego di strumenti giuridici extrafiscali¹⁹: l'interpretazione funzionale, la frode alla legge e l'interposizione fittizia

Il primo vero tentativo di combattere l'elusione fiscale si deve agli esponenti della cosiddetta Scuola di Pavia, i quali, nel decennio tra gli anni '20 e '30 del XX secolo, concepirono lo strumento ermeneutico come un possibile ed efficace mezzo di reazione dell'ordinamento al fenomeno elusivo. Punto di partenza del lavoro scientifico dei suoi maggiori esponenti (Griziotti, seguito da Pugliese, Vanoni e Jarach) consistette nel recupero della configurazione "democratica" e "comunitaria" della fiscalità, contrapposta all'antico e diffuso retaggio dell'odiosità dell'imposta. La legge finanziaria, a loro avviso, risulta elemento essenziale della vita sociale, in quanto il vivere nella comunità genera inevitabilmente spese comuni, e il tributo appare come lo strumento che veicola i criteri per la ripartizione di tali costi, in difetto del quale l'organizzazione stessa non potrebbe esistere. La vera natura della legge finanziaria sarebbe quella politica, in quanto condizione indispensabile di esistenza dello Stato. In tale ottica l'imposta rappresenta la quota individuale, da calcolare con criteri di giustizia "distributiva", con la quale si attua il concorso di ciascuno alla pubblica contribuzione. Benvenuto Griziotti fu il primo a porre l'attenzione sul fatto che le norme giuridiche di ripartizione create dal legislatore fossero lacunose, ossia difettose, frammentarie, incomplete²⁰. Per sopperire a tale problema, egli ideò la teoria dell' "interpretazione funzionale o antielusiva", in base alla quale le norme impositive devono essere oggetto di un'interpretazione non formalistica, ma flessibile, particolarmente attenta alla *ratio* e alla funzione delle disposizioni²¹. Al fine di andare oltre "lo scudo della forma giuridica", si postula un'applicazione delle imposte aderente alla sostanza economica delle operazioni, basata sulla precisa conoscenza delle rispettive "funzioni e cause elementari", ovvero dell'elemento politico, giuridico, economico-sociale e tecnico componente l'entrata²². Invero,

¹⁹ Come osserva CONTRINO A., *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto*, Bologna, Cisalpino, 1996, p.92 tali strumenti sono considerati solo strumenti "potenziali" di contrasto ai fenomeni di elusione, in quanto l'astratta e teorica idoneità di tali strumenti ad assolvere a funzioni antielusive non si traduce automaticamente in concreta ed effettiva utilizzabilità sul piano pratico, a fronte dei limiti intrinseci che ciascuno strumento può presentare e dei problemi sistematici che possono manifestarsi per il fatto di perseguire finalità diverse da quelle che sono connaturali e, nel contempo, di operare in un settore dell'ordinamento non solo estraneo da quello in cui hanno avuto origine, ma addirittura con caratteristiche e problematiche del tutto peculiari.

²⁰ Cfr. FALSITTA G., *Convergenze e divergenze tra Enrico Allorio e Benvenuto Griziotti nella ricostruzione del fenomeno tributario*, in RAGUCCI G. (a cura di), *Il contributo di Enrico Allorio allo studio del diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2015, p.28ss.

²¹ Cfr. CONTRINO A., *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto*, Bologna, Cisalpino, 1996, p.94ss.

²² Per una trattazione approfondita dello studio funzionale delle imposte e della correlata interpretazione funzionale si rimanda a GRIZIOTTI B., *L'interpretazione funzionale delle leggi finanziarie*, in Riv. dir. fin. sc.

l'interpretazione funzionale prospettata dal Griziotti corrisponde all'analogia, in entrambe le sue forme dell'*analogia legis* e dell'*analogia iuris*²³. Per elidere le lacune della legge, cioè, l'interprete deve ricorrere all'integrazione sia utilizzando i criteri giuridici analoghi di altre leggi d'imposta (*analogia legis*), sia sfruttando i principi generali del diritto finanziario e soprattutto i principi superiori dell'uguaglianza, dell'universalità e della necessaria correlazione tra contribuzione e capacità contributiva a quei tempi racchiusi negli articoli 24 e 25 dello Statuto albertino (*analogia iuris*)²⁴. Dunque, posto che il prelievo tributario assolve la funzione economico sociale di soddisfare il fabbisogno finanziario pubblico, Griziotti sosteneva la necessità di interpretare la norma che lo disciplina in modo da applicarla con riguardo alla reale sostanza economica dei fatti stessi, piuttosto che alla forma giuridica²⁵. L'interpretazione funzionale, ad avviso degli esponenti della Scuola pavese, permetteva così di risolvere il problema dell'elusione, estendendo la disciplina tributaria della fattispecie elusa, individuata mediante la ricerca dei risultati economici perseguiti realmente dalle parti, a fattispecie analoghe utilizzabili per eluderla²⁶. Una volta che il legislatore ha, mediante una precisa disposizione di legge, individuato il fenomeno economico tassabile, l'interprete deve assegnare ad essa la massima estensione possibile, in modo da assicurare l'imposizione di tutto ciò che si configura come economicamente equivalente²⁷. Seguendo tale impostazione, l'elusione della norma tributaria degraderebbe, ad avviso del Griziotti, a mero pseudo-problema, in quanto l'ermeneutica normativa renderebbe l'aggiramento del dettato legislativo virtualmente impossibile²⁸. Se infatti l'interpretazione funzionale fosse in grado di includere nella fattispecie della norma elusa il comportamento elusivo, l'elusione non sarebbe più tale,

fin., 1949, I, p.347ss e MELIS G., *Sull'“interpretazione antielusiva” in Benvenuto Griziotti e sul rapporto con la Scuola tedesca del primo dopoguerra: alcune riflessioni*, in Riv. dir. trib., 2008, I, p.413ss.

²³ Cfr. FALSITTA G., *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in MAISTO G. (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Quaderni della Riv. dir. trib., 2009, 4, p.9ss.

²⁴ Gran parte della dottrina ritiene non sia ammissibile l'analogia nel diritto tributario. Espresso è il divieto di integrazione analogica per le norme sanzionatorie o quelle che disciplinano esenzioni e agevolazioni. Più discusso è il divieto concernente le norme disciplinanti fattispecie imponibili, ma la dottrina maggioritaria ritiene che esse non siano integrabili analogicamente, adducendo tali motivi: 1) perché le norme tributarie non possono presentare lacune in senso tecnico; 2) queste sono norme a fattispecie esclusiva; 3) in materia vige il principio della riserva di legge per cui sono imponibili solo le fattispecie espressamente previste come tali dal legislatore. Non è invece esclusa *a priori* l'integrazione analogica delle norme tributarie sui procedimenti o processuali, per le quali la dottrina maggioritaria ritiene ammissibile l'analogia (Sul punto si vedano BEGHIN M., *Diritto tributario*, CEDAM, 2015, p.144ss e TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario vol I*, Torino, UTET, 2012, p.58ss, LUPI R., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario tributario. Principi generali e questioni di diritto positivo.*, Milano, IPSOA, 2001, p.237ss).

²⁵ Cfr. TABELLINI P.M., *L'elusione della norma tributaria*, Milano, Giuffrè, 2007, p.48.

²⁶ Cfr. AMATUCCI A., *La funzione antiabuso dell'interpretazione del diritto tributario*, in Dir. prat. trib., 2012, 5, p.891.

²⁷ MELIS G., *Sull'“interpretazione antielusiva” in Benvenuto Griziotti e sul rapporto con la Scuola tedesca del primo dopoguerra: alcune riflessioni*, in Riv. dir. trib., 2008, I, p.415.

²⁸ CONTRINO A., *op. cit.*, p.97.

ma sarebbe semplicemente una delle ipotesi alla quale si applica la norma impositiva²⁹. La teoria dell'interpretazione funzionale, però, è stata duramente criticata, in quanto lesiva dell'esigenza di certezza del diritto perseguita dall'ordinamento. L'integrazione del presupposto d'imposta che essa avrebbe comportato, infatti, appariva agli occhi della dottrina maggioritaria in contrasto con il principio fondamentale della riserva di legge, in quanto avrebbe assoggettato a tassazione fattispecie non espressamente previste dal legislatore.

In risposta a tali obiezioni, gli esponenti della Scuola pavese ricercarono nell'ordinamento un fondamento normativo della loro teoria, che rinvennero nell'articolo 8 della legge di registro R.D. 30 dicembre 1923 n.3267, il cui comma 1 recitava "le tasse sono applicate secondo l'intrinseca natura e gli effetti degli atti, anche se non vi corrisponde il titolo o la forma apparente". Gli effetti di cui trattava la disposizione, a loro avviso, erano gli effetti economici: il tributo doveva essere applicato non in dipendenza della forma adottata per il negozio prescelto, ma in ragione degli effetti economici perseguiti con esso (c.d. teoria economica). Partendo da tali premesse, in seno alla Scuola pavese si giunse ad affermare che il principio espresso dall'art.8 del R.D. dell'imposta di registro costituiva un principio antielusivo immanente al sistema tributario, valido per tutte le imposte, in base al quale l'Amministrazione finanziaria era tenuta a colpire con i tributi gli effetti economici degli atti, al di là della forma giuridica, e a valorizzare il collegamento negoziale tra più atti, adottati in forma separata, ma riconducibili alla medesima operazione. Ad essa si oppose un diverso orientamento (c.d. teoria giuridica), il quale sosteneva, al contrario, che l'Amministrazione finanziaria avesse l'obbligo di ricercare i soli effetti giuridici dell'atto soggetto ad imposizione, sulla base dei quali imporre il tributo, prescindendo dal *nomen iuris* attribuitogli dalle parti e astenendosi dalla valorizzazione degli effetti economici³⁰. Dopo anni di dibattiti, la validità di questa seconda tesi fu confermata dall'introduzione dell'art. 20 del d.p.r. 131/1986 (che riprodusse il testo dell'art. 19 del d.p.r. 634/1972), dove fu positivizzato il riferimento ai soli effetti giuridici degli atti³¹. Ma, nonostante tale puntualizzazione, il

²⁹ TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario vol I*, Torino, UTET, 2012, p.49. Ad avviso di CONTRINO A., *op.cit.*, p.97 l'impiego dell'interpretazione funzionale avrebbe consentito di "confinare l'elusione in un ambito a tal punto ristretto da farla apparire, non più come una patologia lacerante, bensì come una fenomenologia episodica. Per un approfondimento sulla differenza tra gli effetti dell'interpretazione (ovvero riqualificazione) e della disciplina antielusiva si veda *infra* par.2.3.

³⁰ Per un'esposizione approfondita delle diverse tesi si veda GIRELLI G., *op.cit.*, p.62-68.

³¹ Tale articolo statuisce dunque che l'Ufficio del registro è obbligato sì ad indagare la reale natura giuridica dell'atto attraverso un'indagine complessiva di esso e delle relative clausole, prescindendo da un'inesatta qualificazione delle parti, ma non può andare al di là della qualificazione civilistica e degli effetti giuridici di esso. Osserva MARONGIU G., *L'abuso del diritto nella legge di registro tra principi veri e principi asseriti*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 2, p.10363 che "solo questa lettura dell'art. 20 t.u. rispetta i principi costituzionali della riserva di legge nell'individuazione del presupposto impositivo (art. 23 Cost.), della tutela dell'iniziativa economica privata (art. 41 Cost.), e del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.) e non a caso questa è l'interpretazione accolta dalla totalitaria dottrina". Per un approfondimento sul tema si veda anche RENDA A.,

pensiero della Scuola pavese continuò ad avere una forte influenza e, per lungo tempo, l'articolo 20 del d.p.r. 131/1986 è stato utilizzato, alquanto discutibilmente, come norma antielusiva.

Accanto al tentativo di contrastare l'elusione mediante un'interpretazione "più disinvolta" della norma e degli atti, parte della dottrina ha proposto un inquadramento sistematico dell'elusione come *species* della figura civilistica della frode alla legge disciplinata dal Codice Civile³². Come noto, un contratto è ritenuto in frode alla legge ex art. 1344 c.c. quando la sua causa è illecita in quanto "il contratto costituisce il mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa". Secondo tale istituto, il fine pratico individuale perseguito dalle parti attraverso un contratto, seppur operante sul solo piano dei motivi, quando è volto ad aggirare una norma imperativa può inficiare una causa negoziale tipica, che di per sé sarebbe lecita³³. Un contratto la cui causa è illecita è dichiarato nullo ex art. 1418 c.c.: pertanto, ad avviso dell'orientamento che vede l'elusione come una forma di frode alla legge, la reazione ad una pratica elusiva consisterebbe nella nullità del contratto utilizzato per attuarla. Tale dottrina ha cercato dunque di desumere dalla disciplina delle nullità civilistiche, ed in particolare dalla frode alla legge ex art. 1344 c.c., un principio generale antielusione per contrastare il dilagante fenomeno. Tuttavia, è doveroso sottolineare come le norme giuridiche si distinguano generalmente in due specie: le norme imperative, il cui fine è limitare una libertà, e le norme permissive, che servono a liberare da una limitazione³⁴. A loro volta, le norme imperative si distinguono in norme imperative proibitive e norme imperative precettive: le prime vietano di raggiungere un determinato risultato economico, ovvero vietano un comportamento che identificano puntualmente, senza lasciare alternative; le seconde impongono un comportamento in funzione di un dato risultato, pur non vietando che lo stesso risultato possa essere raggiunto mediante modalità alternative. Per configurare la frode ex art.1344 c.c. occorre, in particolare, l'aggiramento di una norma imperativa proibitiva, idonea a configurare un divieto in senso proprio.

L'evoluzione del divieto di abuso del diritto tributario nell'orientamento della Corte di Cassazione (2011-2013), in *Dir. e Prat. Trib.*, 2013, 5, p.935ss.

³² Cfr. LUPI R., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario tributario. Principi generali e questioni di diritto positivo.*, Milano, IPSOA, 2001, p.286ss. Di parere favorevole a tale inquadramento MORELLO U., *Frode alla legge*, in *Digesto disc. priv. Sez. civ. VIII*, 1992, p.501ss e GENTILI A., *Abuso del diritto giurisprudenza tributaria e categorie civilistiche*, in *Ianus*, 2009, 1, p.1ss.

³³ Secondo le Sezioni Unite "il contratto in frode alla legge è caratterizzato dalla consapevole divergenza tra la causa tipica del contratto prescelto e la determinazione causale delle parti indirizzata all'elusione di una norma imperativa. Pertanto, ove si accerti che le parti abbiano posto in essere un negozio in frode alla legge [...] la nullità inficia l'intero negozio" (Cfr. TABELLINI P.M., *L'elusione della norma tributaria*, Milano, Giuffrè, 2007, p.13).

³⁴ Cfr. TABELLINI P.M., *L'elusione della norma, op.cit.*, p.84. (ID., *ivi.*, p.85). Analogamente si distingue tra norme imperative formali e materiali (per un approfondimento si veda MORELLO U., *Frode alla legge*, in *Digesto disc. priv. Sez. civ. VIII*, 1992, p.501ss).

Controversa è, però, la tesi secondo la quale le norme tributarie possono qualificarsi come imperative proibitive, e pertanto suscettibili di causare la nullità di un contratto se eluse ex artt. 1344 e 1418 c.c. Ad avviso di gran parte della dottrina, infatti, le norme tributarie, seppur inderogabili, non potrebbero essere considerate imperative di tipo proibitivo, in quanto disciplinano esclusivamente le conseguenze fiscali dei contratti imponendo oneri a carico del contribuente. Pur perseguendo interessi prioritari pubblici e generali, le norme tributarie sono tipicamente strutturate in funzione della mera predisposizione dei regimi imponibili e, per loro natura, non prevedono divieti, bensì obblighi differenziati casisticamente e tassativamente: l'art. 1344 c.c. sarebbe dunque inapplicabile al settore del diritto tributario³⁵. Le norme cui si riferisce l'art. 1344 c.c. sarebbero solo le norme imperative proibitive civilistiche, ovvero le norme che vietano il compimento di determinati negozi. Di conseguenza, l'aggiramento delle norme tributarie non integra il presupposto indefettibile della frode alla legge.

Altra parte della dottrina ha teorizzato che, in costanza di una pratica elusiva, ci si dovrebbe avvalere di un'altra forma di nullità civilistica, ovvero della nullità testuale per difetto di causa ex art. 1418 comma 2 e 3. A suo avviso, posto che le operazioni elusive sarebbero realizzate esclusivamente per conseguire un risparmio fiscale indebito, difetterebbe la causa concreta del contratto utilizzato per porle in essere. Tale orientamento deriva, però, dalla concezione della causa del contratto quale funzione economico-individuale di esso, ovvero sintesi degli interessi comuni alle parti. Tale concezione non può essere evidentemente accolta, in quanto la causa in astratto di un contratto coincide con la sua funzione economico-sociale: gli interessi delle parti potranno rilevare solo come ragioni, relegati al rango di meri motivi³⁶. Pur in presenza di un risparmio fiscale esclusivo, dunque, la causa del contratto, non è assente, semmai non meritevole³⁷. Ciò per la ragione che, distinguendo nettamente il codice civile la causa dai motivi, anche quando questi siano comuni alle parti e determinanti del consenso (art. 1345 c.c.), per causa deve necessariamente intendersi la funzione che il contratto è obiettivamente in grado di svolgere a prescindere dalle ragioni concrete e contingenti che hanno spinto i contraenti a concluderlo³⁸. Sì che, se il contratto tipico concluso ai fini di ottenere un risparmio fiscale risulta idoneo a perseguire la sua tipica funzione sociale o giuridica, esso non può essere considerato privo di causa, né in astratto né

³⁵ In tal senso TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario vol I*, Torino, UTET, 2015, p.255, PERLINGIERI G., *Profili civilistici dell'abuso tributario. L'inopponibilità delle condotte elusive*, Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2012, p.63ss, PROSPERI F., *L'abuso del diritto nella fiscalità vista da una civilista*, in *Dir. prat. trib.*, 212, I, p.717ss, CARTA L., FRATINI F., *Elusione tributaria e verifica fiscale*, Cacucci editore, 2000 e FEDELE Andrea, *Assetti negoziali e forme d'impresa tra opponibilità, simulazione e riqualificazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, 12, I, p. 1096ss.

³⁶ Di tale avviso ROMANO S., *La pretesa nullità di negozi elusivi di norma fiscali*, in *Contratti*, 2008, 12, p. 1162ss.

³⁷ Cfr. PERLINGIERI G., *op.cit.*, p.69ss

³⁸ Cfr. PROSPERI F., *op.cit.*, p.734.

in concreto: non vi sono dunque i presupposti per l'applicabilità dall'art. 1418 c.c. alle pratiche elusive.

Né la nullità per frode alla legge, né la nullità per difetto di causa appaiono dunque strumenti idonei ad essere utilizzati per contrastare le condotte elusive³⁹. Il problema non risiede nell'impossibilità di utilizzare una strumentazione civilistica per risolvere controversie tra contribuente e Pubblica Amministrazione: il novero degli strumenti di reazione in campo tributario ben può rispondere all'idea di trasversalità rispetto ad altri settori del diritto⁴⁰. La questione è che le reazioni giuridiche devono attuarsi in un quadro di conformità al sistema, attente ai suoi profili funzionali e osservanti i criteri di proporzionalità e ragionevolezza.

Orbene, è doveroso sottolineare come la nullità civilistica in tutte le sue forme appaia un rimedio indubbiamente ultroneo, inefficiente e sproporzionato rispetto alle finalità del diritto tributario. "Radendo al suolo" il negozio giuridico, essa elimina altresì la materia imponibile, con la conseguenza che l'interesse erariale a percepire le imposte verrebbe leso. Dal momento in cui l'Erario attinge il gettito prevalentemente dalla dinamica negoziale, il sistema tributario non è stato programmato per l'invalidazione del contratto, bensì per la sua preservazione⁴¹. Gli strumenti in questione sono invece connotati da una spiccata invasività, dal momento che non si limitano ad esplicitare i loro effetti sul piano tributario, ma vanno ad incidere direttamente alla radice civilistica della fattispecie, espungendola dal mondo degli effetti giuridici⁴². La sanzione della nullità è dunque, al contempo, insufficiente ed eccessiva: insufficiente, perché non consente al Fisco di recuperare le imposte eluse; eccessiva, poiché sarebbe sufficiente per gli interessi dell'erario disapplicare il contratto ai fini fiscali, piuttosto che condurre alla sua eliminazione⁴³. A precludere l'utilizzo del rimedio della nullità è

³⁹ CONTRINO A., *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto*, Bologna, Cisalpino, 1996, p.133 individua un importante limite dell'istituto civilistico della frode alla legge: l'essere azionabile esclusivamente per le attività elusive perpetrate mediante contratti e, attraverso il disposto dell'art. 1324 c.c., anche attraverso atti unilaterali. Tale istituto, dunque, copre solo una parte dell'attività elusiva, poiché vasta è la casistica dei comportamenti elusivi non negoziale.

⁴⁰ Di tale avviso BEGHIN M., *L'elusione tributaria tra inopponibilità dei vantaggi fiscali, nullità dei contratti ed "invasivo" esercizio della funzione giurisdizionale*, in Fisco, allegato n.11, 2006, p.41ss. Per l'utilizzabilità di strumentazione civilistica, nella valutazione più "generalista" del fenomeno si vedano GARCEA A., *Il legittimo risparmio d'imposta*, Padova, CEDAM, 2000, *passim*, e CIPOLLINA S., *La legge civile e la legge fiscale. Il problema della elusione fiscale*, Padova, CEDAM, 1992, *passim*, e CONTRINO A., *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto*, Bologna, Cisalpino, 1996, p.120ss.

⁴¹ Cfr. TABELLINI P.M., *L'elusione della norma*, *op. cit.*, p.107.

⁴² In tal senso POGGIOLI M., *La Corte di Giustizia elabora il concetto di "comportamento abusivo" in materia d'Iva e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria*, in Riv. dir. trib., 2006, III, p.136.

⁴³ Cfr. CIPOLLINA S., *La legge civile e la legge fiscale. Il problema della elusione fiscale*, Padova, CEDAM, 1992, p.154. Sul punto TABELLINI P.M., *L'elusione della norma*, *op. cit.*, p.335 asserisce che "la nullità sistematica costituirebbe un rimedio peggiore del male e finirebbe con il riflettersi a danno della stessa collettività". Si vedrà pertanto, *infra* par 2.1, che lo strumento di contrasto dell'inopponibilità predisposto dal legislatore non comporta la nullità dei negozi, bensì una forma di inefficacia relativa e conseguente disconoscimento dei vantaggi.

intervenuto, per questo, l'art. 10 comma 3 dello Statuto dei diritti del contribuente, ove si prevede che “le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto”.

Tuttavia, nonostante la dottrina abbia ben presto dimostrato l'inadeguatezza degli strumenti civilistici per contrastare le pratiche elusive, la Corte di Cassazione nelle sentenze n.20398/2005⁴⁴, n.22932/2005 e n.20816/2005⁴⁵ si è avvalsa di essi, seppur *incidenter tantum*⁴⁶. In assenza, *ratione temporis*, di una normativa antielusione alla quale fare appello, in tali sentenze la Cassazione ha ritenuto di poter utilizzare le nullità civilistiche per neutralizzare delle operazioni di *dividend washing*⁴⁷ e di *dividend stripping*⁴⁸ che, a suo

⁴⁴ In essa la Corte afferma che “attraverso i due contratti, prevedenti un acquisto e un trasferimento di azioni pressoché contestuali e previamente programmati, nessuna delle parti conseguiva alcun vantaggio economico. Tale mancanza di ragione, che investe nella sua essenza lo scambio tra le prestazioni contrattuali attuato attraverso il collegamento negoziale, costituisce, a prescindere da una sua valenza come indizio di simulazione oggettiva o interposizione fittizia, un difetto di causa, il quale dà luogo, ai sensi degli artt. 1418, comma 2, e 1325, n. 2), del codice civile, a nullità dei contratti collegati (tipici) di acquisto e rivendita di azioni, in quanto dagli stessi non consegue per le parti alcun vantaggio economico, all'infuori del risparmio fiscale” (Cfr. CASSAZIONE CIVILE, SEZ. TRIB., sentenza n. 20398 del 21 ottobre 2005, in Fisconline).

⁴⁵ In essa la Corte afferma che” l'Amministrazione finanziaria, quale terzo interessato alla regolare applicazione delle imposte, è legittimata a dedurre (prima in sede di accertamento fiscale e poi in sede contenziosa) la simulazione assoluta o relativa dei contratti stipulati dal contribuente, o la loro nullità per frode alla legge, ivi compresa la legge tributaria (art. 1344 del codice civile)” (Cfr. CASSAZIONE CIVILE, SEZ. TRIB., sentenza n. 20816 del 26 ottobre 2015, in Fisconline).

⁴⁶ Per autorevoli commenti a tali sentenza si vedano BEGHIN M., *L'usufrutto azionario tra lecita pianificazione fiscale, elusione tributaria e interrogativi in ordine alla funzione giurisdizionale*, in BEGHIN M., *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, CEDAM, 2013, p.146ss, BEGHIN M., *Il dividend stripping tra clausole generali antielusive, disposizioni ordinarie con funzione antielusiva e abnorme impiego di strumentazione civilistica*, in BEGHIN M., *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, CEDAM, 2013, p.159ss, MOSCHETTI F., “*Abusiva captazione*” di norme fiscali di favore ed “*anticorpi*” civilistici in uno “*Stato sociale di diritto*”, in Fisco, 2006, 43, p.14955ss, PELOSI A. C., *Riflessioni su recenti orientamenti giurisprudenziali in tema di causa del contratto e abuso del diritto*, in MAISTO G. (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Quaderni della Riv. dir. trib., 2009, 4, p. 49ss, LUNELLI R., *Dividend washing e dividend stripping nella giurisprudenza della Corte di Cassazione: tra validità, nullità radicale, invalidità relativa ed inopponibilità. Alcune riflessioni sulla “specialità” delle regole tributarie*, in Fisco, 2006, 25, I, p.3810ss e BUSA V., *La nullità civilistica come strumento generale antielusivo: riflessioni a margine di recenti orientamenti della Cassazione civile*, in Fisco, 2006, 45, p.6916ss.

⁴⁷ Le operazioni di *dividend washing* si articolavano in tre fasi: vendita da parte di un fondo comune di investimento (o di una sicav) di azioni ad una società finanziaria, alla vigilia del pagamento dei dividendi; tempestivo incasso dei dividendi e fruizione del credito d'imposta da parte della società finanziaria acquirente; immediata rivendita delle azioni al fondo (Cfr. TABELLINI P.M., *L'elusione della norma tributaria*, Milano, Giuffrè, 2007, p.326ss). Finalità dell'operazione era quella di realizzare un vantaggio fiscale mediante imputazione: a) al fondo comune di investimento di una plusvalenza da negoziazione di titolo allora fiscalmente irrilevante ex art. 9 l.n. 77/83, invece di un dividendo soggetto a ritenuta a titolo d'imposta ; b) alla società di capitali, di una minusvalenza fiscalmente deducibile e di un dividendo, con relativo credito d'imposta e ritenuta d'acconto scomputabili dall'imposta stessa (Cfr. PELOSI A. C., *Riflessioni su recenti orientamenti giurisprudenziali in tema di causa del contratto e abuso del diritto*, in MAISTO G. (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Quaderni della Riv. dir. trib., 2009, 4, p. 50). Tali operazioni sono state espressamente vietate con l'entrata in vigore del comma 6-bis dell'art. 14 del d.p.r. 22 dicembre 1986 n.917.

⁴⁸ Le operazioni di *dividend stripping* avevano come protagonisti, da un lato, una società esteroresidente e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, che cedeva il diritto d'usufrutto sulle azioni emesse da una propria società controllata con sede nel territorio dello Stato, dall'altro una società residente che tale diritto acquistava, al fine di poter godere del credito d'imposta altrimenti non spettante. Fine dell'operazione è creare i presupposti per l'incasso dei citati dividendi assistiti da credito d'imposta e retrocessi, in un secondo tempo, alla nuda proprietaria delle azioni sotto forma di pagamento del prezzo dell'usufrutto (Cfr. TABELLINI P.M.,

avviso, erano prive di un sostrato economico, poiché volte unicamente ad ottenere un vantaggio fiscale mediante l'utilizzo (indiretto) del credito d'imposta. Nelle prime due sentenze la Corte ha dichiarato la nullità, per difetto di causa, dei negozi che danno vita a dette operazioni: riguardo alle fattispecie di *dividend washing*, delle collegate compravendite a parti invertite delle medesime azioni; riguardo a quelle di *dividend stripping*, dell'usufrutto di azioni⁴⁹. Nell'ultima sentenza, invece, la Corte si è avvalsa di una contestazione di frode alla legge per decretare la nullità di un'operazione di usufrutto azionario. In questi casi, i giudici non si sono resi conto del fatto che lo strumento della nullità per mancanza di causa o per frode alla legge ha operato un irragionevole "massacro delle strutture civilistiche", manifestatamente esorbitante rispetto all'obiettivo dell'Amministrazione finanziaria di percepire imposte su fattispecie espressive di capacità contributiva⁵⁰.

Si badi bene, però, che nei casi affrontati in queste sentenze l'Amministrazione finanziaria aveva notificato ai contribuenti l'avviso di accertamento facendo leva su una situazione d'interposizione fittizia ex art. 37 comma 3 d.p.r. 600/1973. Solo successivamente, nel corso del giudizio, i giudici si erano avvalsi dello strumento della nullità civilistica. Anche il negozio dell'interposizione fittizia, infatti, è stato utilizzato, nelle more di una disciplina esplicitamente antielusiva, come strumento di reazione alle pratiche elusive⁵¹. L'interposizione fittizia di persona è un istituto civilistico compreso nel *genus* della simulazione, ovvero è una forma di simulazione personale o soggettiva. Si ha una fattispecie di simulazione qualora si verifichi una divaricazione tra la situazione esteriore e la situazione sostanziale, ovvero tra la volontà apparente e la volontà effettiva. In particolare si ha simulazione assoluta quando le parti stipulano un negozio, ma in realtà non vogliono concludere alcun negozio. Si ha, invece, simulazione relativa, quando le parti pongono in essere un negozio, cosiddetto simulato, ma in realtà vogliono concluderne uno diverso,

L'elusione della norma tributaria, Milano, Giuffrè, 2007, p.326ss). Tali operazioni sono state espressamente vietate con l'entrata in vigore del comma 7-bis dell'art. 14 del d.p.r. 22 dicembre 1986 n.917.

⁴⁹ ZIZZO G., *Nullità negoziali ed elusione tributaria*, in *Corr. trib.*, 2006, 27, p.2143. In senso conforme a tale orientamento giurisprudenziale si è pronunciata l'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 39/E del 27 giugno 2007 nella quale afferma: "si ritiene, in conformità a quanto argomentato nelle sentenze n. 20398 e n. 22932 del 2005, che le operazioni di *dividend washing* e di *dividend stripping*, siano nulle per mancanza assoluta della causa dei contratti di acquisto e rivendita di azioni (o del contratto di costituzione o cessione del diritto di usufrutto) e che il contenzioso in corso vada utilmente proseguito, sul presupposto che i contratti con i quali sono state poste in essere le operazioni in argomento sono invalidi ai sensi degli artt. 1418, secondo comma, e 1325, n. 2), del codice civile".

⁵⁰ In tali termini BEGHIN M., *L'elusione tributaria tra inopponibilità dei vantaggi fiscali, nullità dei contratti ed "invasivo" esercizio della funzione giurisdizionale*, in *Fisco*, allegato n.11, 2006, p.41ss.

⁵¹ Contro tale orientamento CASSAZIONE CIVILE, SEZ. TRIB., sentenza n. 3979 del 3 aprile 2000, in *Fisconline* la quale afferma che "l'art. 37, comma 3, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che prevede l'imputazione al possessore effettivo dei redditi di cui appaia titolare un altro soggetto, si applica alle sole ipotesi di interposizione fittizia, e cioè simulata, nel possesso del reddito. Per contro, tale disposizione non può trovare applicazione nel caso in cui si verifichi un effettivo trasferimento della fonte produttiva del reddito". Per commenti della dottrina in merito si vedano FEDELE Andrea, *Assetti negoziali e forme d'impresa tra opponibilità, simulazione e riqualificazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, 12, I, p. 1096ss.

cosiddetto dissimulato. La simulazione può inoltre cadere sui soggetti, nel caso della succitata interposizione fittizia, se si fa apparire come parte del negozio un soggetto, mentre in realtà ne è parte un altro soggetto. Altrimenti può riguardare la natura del negozio o un suo elemento, dando luogo a simulazione oggettiva. Gli articoli 1415 comma 2 c.c. e 1417 c.c., come noto, consentono a qualunque terzo estraneo alla pattuizione del negozio giuridico di far valere la simulazione, assoluta o relativa, a mezzo di prove testimoniali o semplici presunzioni, quando essa arrechi loro pregiudizio. Proprio la previsione di tali articoli, volta a far prevalere la realtà effettiva su quella apparente, ha portato parte della dottrina ad ipotizzare l'applicabilità dell'istituto della simulazione alle ipotesi elusive, nelle quali il Fisco rappresenterebbe il soggetto terzo danneggiato dal contratto simulato. Invero, l'istituto della simulazione è ben diverso da quello dell'elusione: nel primo la volontà effettiva è diversa da quella manifestata, e di conseguenza gli accordi apparenti sono diversi da quelli effettivi, caratterizzati da una controdi chiarazione; nel secondo, invece, non vi è divergenza tra volontà effettiva ed apparente, ma esse coincidono, in quanto i comportamenti sono realmente voluti⁵². L'elusione è infatti una "manipolazione delle regole", attuata mediante stratagemmi e scappatoie, mentre la simulazione è una "manipolazione della realtà", caratterizzata da una divergenza tra accordi dichiarati ed effettivi⁵³. In quest'ultimo caso il contribuente occulta i fatti o espone fatti diversi da quelli reali, integrando una fattispecie di evasione. Alla luce di tale constatazione, appare definitivamente priva di fondamento la tesi per la quale l'elusione sarebbe riconducibile ad una fattispecie di simulazione⁵⁴.

La tendenza a confondere l'elusione con la simulazione, è emersa in particolare, come visto nelle sentenze del 2005, in relazione al tema dell'interposizione fittizia di persona e all'inquadramento dell'art. 37 comma 3 del d.p.r. 600/1973 tra le norme antielusive⁵⁵. In base a quest'ultima, "in sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta

⁵² Sul punto TABELLINI P.M., *L'elusione della norma*, op.cit., p.170ss afferma che "presupposto della simulazione è il rifiuto delle conseguenze giuridiche degli atti posti in essere; con l'elusione, invece, il contribuente accetta tutte le conseguenze delle sue inusuali condotte giuridiche".

⁵³ In tal senso LUPI R., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario tributario. Principi generali e questioni di diritto positivo.*, Milano, IPSOA, 2001, p.282.

⁵⁴ Sul punto si vedano RANDAZZO F., *Interposizione fittizia ed elusione alla luce della nuova clausola generale antielusiva*, in GT-Riv. giur. Trib., 2016, 1, p.73ss e BEGHIN M., *Fatti economici «apparenti» e obbligazione tributaria: l'abuso del diritto entra nel «recinto» della simulazione*, in GT-Riv. giur. Trib., 2010, 3, p.217ss. Dello stesso avviso FEDELE Andrea, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2005, p.136-137, il quale sottolinea come nei casi di simulazione, poiché il contribuente adegua il suo comportamento (dichiarazioni, liquidazioni, pagamenti) all'apparenza del contratto stesso, e non a quanto effettivamente disposto, esso viola le norme tributarie, dando luogo ad evasione, non ad elusione fiscale. Per un chiarimento sulla differenza tra elusione ed evasione si veda *infra* par. 1.8.

⁵⁵ Sul punto si veda STEVANATO D., *Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco*, in Dir. e Prat. Trib., 2015, 5, p. 10695ss.

persona”. Protagonisti dell’interposizione fittizia di persona sono di regola tre: l’interponente, ovvero l’effettivo titolare della ricchezza; l’interposto, ovvero il soggetto che, sulla carta, si presenta come titolare del reddito, pur non essendolo nella realtà; infine il terzo soggetto, che, nonostante l’apparenza contraria, intrattiene rapporti con l’interponente, dato che a lui sono imputati effettivamente gli arricchimenti rilevanti sul piano fiscale⁵⁶. In virtù della citata disposizione, dunque, qualora ci si trovi al cospetto di un’interposizione fittizia, i redditi di cui appare titolare il soggetto interposto si imputano all’effettivo possessore, ovvero il soggetto interponente. E’ doveroso rilevare, però, che nei casi di *dividend washing* e *dividend stripping* affrontati nelle sentenze del 2005, non vi era stata un’interposizione fittizia di persona bensì, alla luce degli effettivi trasferimenti e ritrasferimenti di azioni e denaro, un’interposizione reale⁵⁷. In quest’ultima fattispecie il soggetto interposto, previo accordo con l’interponente, acquista effettivamente i diritti nascenti dal contratto con il terzo, seppur si impegni a ritrasferirli in un secondo momento all’interponente. Non vi è, dunque, la rappresentazione ai terzi di un fatto diverso da quello che le parti hanno concretamente realizzato. Consapevole di tale rilievo, la giurisprudenza ha, alquanto discutibilmente, ampliato lo spettro applicativo di tale norma adducendo che “la disciplina dell’interposizione, prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37, comma 3, non presuppone necessariamente un comportamento fraudolento da parte del contribuente, essendo sufficiente un uso improprio, ingiustificato o deviante di un legittimo strumento giuridico, che consenta di eludere l’applicazione del regime fiscale costituente il presupposto d’imposta: ne deriva che il fenomeno della simulazione relativa, nell’ambito della quale può ricomprendersi l’interposizione fittizia di persona, non esaurisce il campo di applicazione della norma, ben potendo attuarsi lo scopo elusivo anche mediante operazioni effettive e reali”⁵⁸. In virtù di tale giustificazione, l’art. 37 comma 3, seppur predisposto in origine per colpire i casi di simulazione-evasione, è stato ampiamente strumentalizzato in chiave antielusiva, ed utilizzato per contrastare tutti quei casi di interposizione reale di persona che, altrimenti, nelle more di una clausola generale antielusiva, non sarebbero potuti essere contrastati.

⁵⁶ Cfr. BEGHIN M., *Diritto tributario, op.cit.*, p.225.

⁵⁷ Cfr. CASSAZIONE CIVILE, SEZ. TRIB., sentenza n. 3979 del 3 aprile 2000, in Fisconline.

⁵⁸ Cfr. CASSAZIONE CIVILE, SEZ. TRIB., sentenza n.5937 del 25 marzo 2015, in Fisconline. In senso contrario la Circolare n.21 emanata dall’Assonime il 4 agosto 2016, la quale a pagina 91 nota 147 segnala che il D.Lgs n. 156 del 2015 in materia di revisione degli interpelli, “con riferimento al citato art. 37, comma 3, non ha ammesso la possibilità di ottenere una disapplicazione a seguito della presentazione di istanza di interpello antielusivo, ma ha solo consentito di avvalersi dell’interpello ordinario. Come si legge nella relazione illustrativa, le ragioni di questa scelta sono dovute al fatto che l’ambito di applicazione dell’art. 37, comma 3, è limitato alla sola interposizione fittizia”.

1.3 Le prime codificazioni normative dell'elusione: l'art. 10 della l.408/1990 e l'art. 37-bis del d.p.r. 600/1973

Negli anni Ottanta, il dilagare di inaccettabili comportamenti elusivi (soprattutto nella veste di fusioni di comodo) da un lato, e l'inadeguatezza degli strumenti extratributari dall'altro, rese ancor più sentita l'esigenza dell'emanazione di una clausola generale antielusiva che permettesse di contrastare tali condotte. Urgeva infatti chiarezza nell'ordinamento, sia in ordine alla definizione dell'elusione, sia in ordine alla reazione più congrua per contrastare le pratiche elusive. L'introduzione di una clausola generale antielusiva, tuttavia, era vista come "il fumo negli occhi" dagli ambienti fiscali collegati alla grande impresa e dai vertici ministeriali, desiderosi di veder predeterminati per legge i propri comportamenti e timorosi di doversi assumere troppe responsabilità in sede applicativa⁵⁹. Essi, infatti, ritenevano che una disposizione antielusiva a valenza generale, concedendo eccessiva discrezionalità all'Amministrazione finanziaria nell'individuazione delle condotte ritenute elusive, avrebbe incrinato la certezza del diritto, pilastro di un sistema fiscale a struttura analitica come quello italiano⁶⁰. In un sistema legislativo così strutturato, la norma generale avrebbe dovuto svolgere una funzione correttiva e preventiva e, implicando necessariamente un relativo grado di incertezza sulla prevedibilità delle conseguenze fiscali delle condotte poste in essere, avrebbe dissuaso i contribuenti dal compiere operazioni "artificiose"⁶¹. Per decenni, pertanto, prevalse nel nostro sistema la tradizione formalistico-garantistica che esercitò forti resistenze all'introduzione di una clausola generale antielusiva, in ossequio alla massima di Smith "la certezza di ciò che ciascuno deve pagare è, nella tassazione, una questione così importante che un alto grado di ineguaglianza non è male tanto grave quanto un piccolissimo grado di incertezza"⁶².

⁵⁹ Così LUPI R., *L'elusione come strumentalizzazione delle regole fiscali*, in Rass. trib., 1994, p. 230. L'Autore sottolinea inoltre che le norme antielusive generali incrinerebbero la certezza del diritto, poiché "quando il contribuente sta per vincere, strumentalizzando a proprio vantaggio le regole del gioco, la legge stessa può consentire al Fisco di buttare all'aria la scacchiera: è tutta qui la sostanza delle clausole generali antielusione. Ma buttare all'aria la scacchiera non basta, perché chi lo fa deve anche inventare nuove regole per il caso concreto, con il rischio di arbitrio ed incertezza".

⁶⁰ Sul punto TRIVOLI A., *Contro l'introduzione di una clausola*, *op.cit.*, p. 1338 osservava nel 1992 che il sistema italiano è "ancora immaturo per accogliere norme antielusive di carattere generale che abbiano caratteristiche di oggettiva applicabilità".

⁶¹ Cfr. CIPOLLINA S., *La legge civile*, *op.cit.*, p.255 e CONTRINO A., *op. cit.*, p.154.

⁶² CONTRINO A., *ibid.*

Dopo il fallimento di ben tre progetti di legge (i disegni di legge n.3461 del 4 febbraio 1986, n.1301 del 5 agosto 1988 e n.3075 del 1988)⁶³, finalmente nel 1990 il Governo introdusse una prima norma antielusiva, contenuta nell'art.10 della legge n.408 del 1990⁶⁴. Nella sua originaria formulazione, essa consentiva "all'Amministrazione finanziaria di disconoscere ai fini fiscali la parte di costo delle partecipazioni sociali sostenute e comunque i vantaggi tributari conseguiti in operazioni di fusione, concentrazione, trasformazione, scorporo e riduzione di capitale poste in essere senza valide ragioni economiche ed allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta"⁶⁵. In relazione a tale norma, però, non si poteva parlare di clausola antielusiva a valenza generale, in quanto la sua applicazione era limitata a contrastare gli abusi verificatisi tramite le operazioni straordinarie elencate; non si poteva parlare, tuttavia, nemmeno di clausola a valenza particolare, in quanto non disciplinava una fattispecie circoscritta, bensì volta a disapplicare la disciplina riguardante le diverse operazioni straordinarie qualora, caso per caso, l'Amministrazione ne avesse rinvenuto i presupposti. Si trattava di una norma "ibrida", a cavallo tra particolarismo e generalità⁶⁶.

L'introduzione di tale articolo segnò indubbiamente un importante momento di innovazione e di rottura con il passato. L'articolo 10, infatti, seppur lungi dal fornire una definizione compiuta dell'elusione, chiarì per la prima volta che una reazione congrua per contrastare una condotta elusiva dovesse comportare il "disconoscimento ai fini fiscali dei vantaggi tributari". Con esso, dunque, il legislatore intendeva porre fine all'utilizzo dell'inappropriata strumentazione civilistica, imponendo l'utilizzo di uno strumento che, invece di invalidare l'operazione elusiva, permettesse di recuperare a tassazione ciò che il contribuente avesse risparmiato.

Numerosi, però, furono fin da subito i dubbi interpretativi sulla lettera di tale disposizione, che ne resero difficoltosa e quanto mai limitata l'applicazione⁶⁷. Prima fra tutte fu l'incertezza

⁶³ ANDRIOLA M., *La dialettica tra "aggiramento" e valide ragioni economiche, in una serie di ipotesi applicative della norma antielusiva*, in *Rass. trib.*, 2006, 6, p. 1898.

⁶⁴ Secondo TABELLINI P.M., *L'elusione della norma, op.cit.*, p.138 tale norma è stata senza dubbio ispirata alla Direttiva Cee 23 luglio 1990 n.434.

⁶⁵ L'art. 28 della L. n. 724 del 1994, oltre ad eliminare l'inciso iniziale, relativo al costo delle partecipazioni sociali sostenute, eliminò l'esplicito riferimento alle fusioni, ed aggiunse le ulteriori ipotesi di liquidazione, valutazione di partecipazioni, cessione di crediti o cessione o valutazione di valori mobiliari; infine si eliminò la congiunzione "ed" tra le valide ragioni economiche e lo scopo esclusivo del risparmio di imposta. L'art. 3 della L. n. 662 del 1996 aggiunse, poi, l'ulteriore ipotesi della cessione di azienda.

⁶⁶ CIPOLLINA S., *La legge civile e la legge fiscale. Il problema della elusione fiscale*, Padova, CEDAM, 1992, p.233 e TABELLINI P.M., *L'elusione della norma, op.cit.*, p.196.

⁶⁷ Osserva NUSSI M., *Elusione tributaria ed equiparazioni al presupposto nelle imposte sui redditi: nuovi e vecchi problemi*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p.529 nota 60 che per rilevare il fallimento applicativo dell'art. 10, legge n.408/1990, basta evidenziare non solo la scarsa giurisprudenza relativa, ma anche i tendenziali esiti di annullamento degli atti dell'Amministrazione finanziaria. Analogamente ANDRIOLA M., *op.cit.*, p.1906 osserva che "l'infelice formulazione letterale del requisito della "fraudolenza", da un lato, e la mancata

riguardo al significato da attribuire all'avverbio "fraudolentemente" utilizzato per connotare la condotta elusiva: era discusso, infatti, se esso dovesse essere interpretato o meno in base alla sua accezione penalistica⁶⁸. Ulteriore limitazione del dettato dell'art. 10 era l'idea che il comportamento elusivo potesse essere attuato solo mediante un'unica operazione, tassativamente compresa tra quelle elencate nell'articolo, e non attraverso una pluralità di negozi correlati⁶⁹.

Al fine di colmare le limitazioni intrinseche della disposizione di cui all'art. 10, l. n. 408/1990, e di porre rimedio ai dubbi interpretativi che questa poneva, il legislatore intervenne introducendo, con l'art. 7 del D. Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, in attuazione della delega contenuta nell'art. 3, comma 161, lett. g) della legge 23 dicembre 1996, n. 662, l'art. 37-bis nel corpo del d.p.r. 600/1973⁷⁰.

Innanzitutto è doveroso sottolineare come nel primo comma dell'art. 37-bis venga fornita una prima definizione di elusione, identificando le operazioni passibili di esser considerate elusive come "atti, fatti e negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti". L'incipit della disposizione, inoltre, introdusse definitivamente lo strumento, di matrice tributaria, predisposto dal legislatore al fine di contrastare le condotte elusive: l'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria. E' proprio grazie a tale inopponibilità, consistente in una peculiare forma di inefficacia relativa, che era possibile il successivo disconoscimento dei vantaggi tributari, già evocato dall'art. 10 della l. 408/1990 e riaffermato dal comma 2 dell'art.37-bis. Con l'introduzione di tale articolo, dunque, è stata finalmente introdotta maggior certezza riguardo allo strumento di cui l'Amministrazione finanziaria avrebbe dovuto avvalersi, a partire da quel momento, per contrastare le pratiche elusive: non uno strumento di matrice civilistica, bensì l'inopponibilità ai soli fini tributari. L'art. 37-bis si configurava come una "clausola antielusiva in senso

previsione del sindacato dei *disegni* elusivi, dall'altro, determinarono la sostanziale inefficacia della disposizione antielusiva contenuta nell'art. 10 della L. n. 408 del 1990".

⁶⁸ Tuttavia, come osservano LUPI R., *Manuale giuridico, op.cit.*, p.283 e ANDRIOLA M., *op.cit.*, p.1906 l'avverbio fraudolentemente doveva essere inteso come utilizzazione di un espediente disapprovato dal sistema. Se interpretato nell'accezione penalistica del termine, infatti, svuoterebbe del tutto il contenuto della norma, dal momento che l'elusione avviene nel rispetto della normativa vigente, senza che il contribuente si sottragga agli obblighi di comunicazione e documentazione di volta in volta previsti (Cfr. *Relazione allo schema di decreto legislativo di riforma delle disposizioni delle imposte sui redditi applicabili alle operazioni di cessione di aziende, conferimento di aziende, fusione, scissione e permuta di partecipazioni*, 1997).

⁶⁹ Sul punto ANDRIOLA, *op. cit.*, p. 1907, osserva che "l'art. 10 ignorava il fatto che molto spesso il comportamento elusivo si estrinseca in uno o più atti giuridici tra loro collegati (cosiddetta *step transaction*)".

⁷⁰ Non ci dilungheremo eccessivamente sulla trattazione di tale disposizione e sui presupposti delle condotte elusive in esso previsti, in quanto molte delle considerazioni sarebbero ripetute nella successiva trattazione della nuova norma antielusiva ex art. 10-bis della l.212/2000.

tecnico”⁷¹, operante come un principio generale, in quanto lasciava intatta la disciplina riguardante le operazioni in esso citate, ma la disapplicava ogniqualvolta esse fossero state funzionali ad ottenere un risultato formalmente rispettoso della legislazione tributaria ma disapprovato dal sistema⁷². Se i primi due commi della disposizione in commento potevano lasciar intendere che il legislatore avesse voluto introdurre un principio generale antielusivo, la lettura del terzo comma⁷³ ben sanciva come l’ambito applicativo fosse limitato alle sole operazioni ivi elencate⁷⁴. La norma antielusiva di cui all’art.37-bis aveva dunque, in realtà, una valenza “quasi-generale”, poiché limitata alle sole ipotesi tassativamente elencate, in quanto ritenute di maggior pericolosità⁷⁵. In aggiunta, l’inserimento di tale norma nel corpo del d.p.r. 600/1973 dedicato all’accertamento sulle imposte dei redditi, aveva indotto originariamente a ritenere che il principio antielusivo operasse soltanto con riferimento alle imposte sui redditi, e non anche alle altre imposte. In tal modo, l’applicazione della norma

⁷¹ Cfr. LUPI R., *Manuale giuridico, op.cit.*, p.294.

⁷² Cfr. LUPI R., *L’elusione come strumentalizzazione, op.cit.*, p. 231.

⁷³ Il comma 3 dell’art. 37-bis (nella sua ultima formulazione in vigore dal 01/01/2008), recita:

3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano a condizione che, nell’ambito del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni:

a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili;

b) conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende;

c) cessioni di crediti;

d) cessioni di eccedenze d'imposta;

e) operazioni di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 544, recante disposizioni per l’adeguamento alle direttive comunitarie relative al regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimenti d’attivo e scambi di azioni, nonché il trasferimento della residenza fiscale all’estero da parte di una società;

f) operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni e le classificazioni di bilancio, aventi ad oggetto i beni e i rapporti di cui all’articolo 81, comma 1, lettere da c) a c-quinquies), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

f-bis) cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra i soggetti ammessi al regime della tassazione di gruppo di cui all’articolo 117 del testo unico delle imposte sui redditi;

f-ter) pagamenti di interessi e canoni di cui all’art. 26-quater, qualora detti pagamenti siano effettuati a soggetti controllati direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in uno Stato dell’Unione europea;

f-quater) pattuizioni intercorse tra società controllate e collegate ai sensi dell’articolo 2359 del codice civile, una delle quali avente sede legale in uno Stato o territorio diverso da quelli di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell’articolo 168-bis del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, aventi ad oggetto il pagamento di somme a titolo di clausola penale, multa, caparra confirmatoria o penitenziale.

⁷⁴ Sul punto TABELLINI P.M., *L’elusione della norma, op.cit.*, p.199 osserva che il legislatore, attraverso la codificazione di cui all’art. 37-bis, ha “coltivato l’aspirazione d’ideare, con le norme dei primi due commi, una vera e propria *Generalklausel*, nella prospettiva di applicarla a tutte le imposte del sistema, pur limitandola inizialmente alle sole operazioni del terzo comma e nell’ambito della sola imposizione sui redditi”. Analogamente nella *Relazione allo schema di decreto legislativo di riforma delle disposizioni delle imposte sui redditi applicabili alle operazioni di cessione di aziende, conferimento di aziende, fusione, scissione e permuta di partecipazioni*, 1997 si legge che “i primi due commi del nuovo articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica n.600 del 1973 ben potrebbero costituire una norma antielusiva generale, ma -conformemente alle limitazioni della delega e alla sfera applicativa del precedente articolo 10 della legge 408 - è stato previsto che essi scattino solo se il contribuente ha utilizzato una delle operazioni specifiche indicate al comma 3”.

⁷⁵ Osserva TESAURO F., *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2012, 4, p.10685 che l’art. 37-bis “innesta il modello della clausola generale antielusiva sul metodo analitico tipico della scrittura normativa fiscale”.

antielusiva risultava parziale, ovvero circoscritta alle fattispecie di cui al comma 3⁷⁶ e alle contestazioni concernenti le imposte sui redditi⁷⁷.

1.4 L'evoluzione giurisprudenziale in tema di abuso del diritto

Di fronte ad una disposizione così limitata, si è posta l'esigenza di stabilire quale sorte dovesse toccare alle operazioni non riconducibili al campo di applicazione di cui al comma 3 dell'art.37-bis, ma volte a conseguire vantaggi fiscali indebiti. Per diversi anni vi fu una grande incertezza in merito e prevalse la teoria garantista secondo la quale, in assenza di un'apposita previsione normativa, le fattispecie escluse dal comma 3 non potevano considerarsi elusive. Lo scenario, però, si è ulteriormente complicato nell'ultimo decennio, durante il quale, le prese di posizione della Corte di Giustizia prima, e della Corte di Cassazione poi, in tema di abuso del diritto, hanno generato ancor più confusione⁷⁸.

Il divieto dell'abuso del diritto è un principio di fonte giurisprudenziale, all'apparenza non formalizzato in alcuna fonte normativa, portato ad emersione e valorizzato in primo luogo

⁷⁶ Attraverso continui interventi di "manutenzione additiva" all'elencazione contenuta nel comma 3 dell'art. 37-bis è stato progressivamente ampliato il numero di operazioni potenzialmente suscettibili di essere sindacate sul versante elusivo (Cfr. POGGIOLI M., *La Corte di Giustizia elabora il concetto di "comportamento abusivo" in materia d'Iva e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria?*, in Riv. dir. trib., 2006, III, p.131 nota 16).

⁷⁷ Nei successivi interventi in materia di contrasto all'elusione il legislatore ha progressivamente ampliato la portata dell'art. 37-bis, estendendone l'operatività ad altri settori impositivi con la tecnica del mero richiamo. Attraverso gli artt. 69 comma 7 della l.342/2000 e 16 comma 3 della l.383/2001 è stata ampliata in materia di imposta di successioni, donazioni e altri trasferimenti a titolo di liberalità.

⁷⁸ Per una rassegna completa e un commento dell'evoluzione giurisprudenziale in tema di abuso del diritto si vedano RENDA A., *L'abuso del diritto nella giurisprudenza della Corte di Cassazione (2005-2011)*, in Dir. e Prat. Trib., 2011, 6, p.21279ss, RENDA A., *L'evoluzione del divieto di abuso del diritto tributario nell'orientamento della Corte di Cassazione (2011-2013)*, in Dir. e Prat. Trib., 2013, 5, p.907ss, LOVISOLO A., *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio*, in Riv. dir. trib., 2009, I, p. 49ss, GENTILI A., *Abuso del diritto giurisprudenza tributaria e categorie civilistiche*, in Ianus, 2009, 1, p.1ss, GLENDI C., CONSOLO C., CONTRINO A., *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, Ipsoa, 2016, p.3ss, CORASANITI G., *Contrasto all'elusione e all'abuso del diritto nell'ordinamento tributario*, Obbl. e contr., 2012, 5, p. 325ss, BEGHIN M., *Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria: dalla nullità negoziale all'abuso del diritto nel sistema impositivo nazionale*, in MAISTO G. (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Quaderni della Riv. dir. trib., 2009, 4, p.23ss, MANZITTI A., *L'abuso del diritto: la creazione "pretoria" di una norma antielusiva*, in Dial. Trib., 2009, 1, p.30ss, ZIZZO G., *Clausola antielusione e capacità contributiva*, in Rass. trib., 2009, 2, p.486ss e la *Relazione allo schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente* n.163, 2015 , in Banca dati BIG, IPSOA.

dalla Corte di Giustizia⁷⁹. Nella sentenza Halifax C-255/02 del 21 febbraio 2006, considerato il vero e proprio *leading case* del principio, la Corte di Giustizia ha infatti declinato in chiave interpretativa il divieto di abuso del diritto con riferimento alle disposizioni riguardanti l'IVA, adducendo che “poiché possa parlarsi di un comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della VI Direttiva e dalla legislazione nazionale che la traspone, portare ad ottenere un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni. Non solo. Deve altresì risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale”⁸⁰. Per contrastare tali pratiche abusive, la Corte di Giustizia ha ritenuto che “le operazioni implicate in un comportamento abusivo devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato”⁸¹. In altri termini, lo strumento predisposto dal legislatore comunitario per contrastare l'abuso del diritto è stata “una sorta di inopponibilità”, simile a quella allora prevista dall'art.37-bis comma 1, che avrebbe permesso all'Amministrazione finanziaria di percepire l'imposta sull'operazione elusa⁸². A partire dalla sentenza Halifax e in virtù delle pronunce successive, pertanto, si è ritenuto immanente nell'ordinamento comunitario un principio di divieto di abuso del diritto, applicabile, in relazione alle operazioni assoggettabili alle imposte armonizzate, anche in tutti gli ordinamenti interni⁸³.

A partire dal 2006, dunque, la reazione dell'ordinamento tributario italiano alle pratiche disapprovate dal sistema era distinta in tre ipotesi: alle operazioni assoggettabili ad imposte armonizzate, si applicava il principio generale antiabuso enucleato dalla Corte di Giustizia; alle operazioni assoggettabili ad imposte non armonizzate, rientranti tra le fattispecie di cui al comma 3 dell'art.37-bis, si applicava la disciplina antielusiva da questo dettata; alle

⁷⁹ Una prima traccia normativa del divieto di abuso del diritto si rinviene nell'articolo 54 della Carta Fondamentale dei Diritti dell'Unione Europea (adottata dal Consiglio Europeo di Nizza il 7 dicembre 2000) rubricato appunto “Divieto dell'abuso del diritto”.

⁸⁰ CGUE, sentenza del 21 febbraio 2006 C-255/02 Halifax, punti 74 e 75.

⁸¹ CGUE, sentenza del 21 febbraio 2006 C-255/02 Halifax, punto 94.

⁸² Sottolineano la convergenza delle normative dell'abuso del diritto comunitario e dell'elusione ex art. 37-bis e la sostanziale identità dei presupposti, BASILAVECCHIA M., *Norma antielusione, op.cit.*, p.1466 e POGGIOLI M., *La Corte di Giustizia, op.cit.*, p.137. In particolare il primo Autore afferma che “non si può non cogliere la sostanziale identità definitoria tra la norma antielusiva dell'art. 37bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (non applicabile all'IVA) e la concezione di abuso accolta dalla Corte di giustizia: da un lato gli atti e comportamenti sono definiti come funzionali alla fruizione di un vantaggio fiscale non consentito dai principi e dalle norme dell'ordinamento, e avulsi dalla compresenza di ulteriori ragioni economiche non fiscali, dall'altro la loro sterilizzazione nei confronti del Fisco è praticata mediante una sorta di inopponibilità, che consente di procedere ad una nuova rideterminazione del tributo sulla base della stessa situazione che si sarebbe verificata se quegli atti o comportamenti non fossero venuti ad esistenza”.

⁸³ Per l'applicabilità del principio di derivazione comunitaria negli ordinamenti interni in relazione alle imposte armonizzate si vedano POGGIOLI M., *La Corte di Giustizia, op.cit.*, *passim* e BASILAVECCHIA M., *Norma antielusione e relatività delle operazioni imponibili IVA*, in *Corr. trib.*, 2006, 19, *passim*.

operazioni, sì assoggettabili ad imposte non armonizzate, ma non comprese nell'elencazione tassativa di cui al comma 3, in mancanza di una disciplina ad essa applicabile, era incerto se e come potessero essere contestate.

In relazione a queste ultime operazioni, in un primo momento, la Corte di Cassazione, con la sentenza n.21221 del 29 settembre 2006, ha ritenuto direttamente applicabile il principio comunitario antiabuso elaborato dalla Corte di Giustizia, giustificando tale applicazione attraverso la considerazione che l'art. 37-bis altro non sarebbe stato che una norma di carattere esemplificativo, ovvero "meramente attuativa del più generale principio comunitario applicabile a qualsiasi operazione". Ma, invero, la diretta precipitazione del principio comunitario dell'abuso del diritto nell'ordinamento domestico, in relazione ad imposte non armonizzate, non era sostenibile⁸⁴.

In un secondo momento, con le cosiddette "sentenze gemelle" nn. 30055, 30056 e 30057 pronunciate a Sezioni Unite il 23 dicembre del 2008, la Corte di Cassazione ha ritenuto invece insito nell'ordinamento interno un principio di divieto di abuso del diritto, di diretta derivazione dalle norme costituzionali. In particolare, tale principio generale antiabuso non scritto, sarebbe derivato, ad avviso della Cassazione, dai principi di capacità contributiva e progressività di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 53 Cost., in virtù dei quali "il contribuente non può trarre indebiti vantaggi dall'uso distorto, seppur non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale"⁸⁵. L'attribuzione di una portata precettiva all'art.53 Cost., tuttavia, destò notevoli perplessità: tale disposizione è, infatti, rivolta al legislatore come limite sostanziale al potere legislativo e, di certo, non è rivolta anche all'Amministrazione finanziaria o ai giudici, in funzione attributiva del potere di creare fattispecie imponibili⁸⁶. Tuttavia, attraverso tale espediente, la giurisprudenza nomofilattica

⁸⁴ Sul punto ORSINI S., *L'abuso del diritto rende l'atto inefficace: sul contribuente l'onere della prova contraria*, in Riv. giur. trib., 2008, 8, p. 705 osserva che "non sembra ragionevole riconoscere una diretta incidenza del principio comunitario dell'abuso del diritto in settori, quale quello dell'imposizione diretta, in riferimento ai quali non vi è stata alcuna cessione di sovranità fiscale da parte degli Stati membri alle istituzioni comunitarie, né ravvicinamento delle legislazioni attraverso delle direttive comunitarie". A conferma di ciò, la circolare n. 13/IR del 6 febbraio 2010 dell'Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili a p.6 rileva che la Corte di Giustizia ha circoscritto il principio comunitario dell'abuso del diritto al solo ambito delle imposte armonizzate (IVA, accise, imposte doganali), confermando per il settore delle imposte dirette un atteggiamento di *self-restraint*, ovvero di volontaria mancata presa di posizione sul tema.

⁸⁵ Cfr. CASSAZIONE CIVILE, SS.UU., sentenza n.30057 del 23 dicembre 2008, in Ficonline.

⁸⁶ Sul punto osserva MOSCHETTI F., *Avvisaglie di supplenza del giudiziario al legislativo, nelle sentenze delle Sezioni Unite in tema di "utilizzo abusivo di norme fiscali di favore"*, GT- Riv. giur. Trib., 2009, 3, p.200 che nell'invocare l'art. 53 Cost., la Suprema Corte avrebbe dovuto richiamare anche l'art. 23 Cost. poiché "è la legge la fonte diretta della disciplina tributaria, mentre il principio di capacità contributiva è condizione di legittimità della stessa." Al contrario LOVISOLO A., *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio*, in Riv. dir. trib., 2009, I, p. 89 ha ritenuto corretto ritenere che l'art. 53 Cost. sia il fondamento di una

della Corte di Cassazione ha forgiato un autonomo principio dell'abuso del diritto in ambito interno, funzionale a rendere inopponibili al Fisco tutte quelle fattispecie che, seppur escluse dal perimetro applicativo dell'art. 37-bis, perseguivano vantaggi fiscali indebiti⁸⁷.

Il principio dell'abuso del diritto, però, ebbe l'effetto di acuire ancor più l'incertezza degli operatori economici, minando il rapporto di fiducia e di collaborazione tra contribuenti e Fisco. Le maggiori incertezze derivarono soprattutto dalla non chiara individuazione dei presupposti costitutivi dell'abuso, lasciati così all'arbitrio del giudice del caso, al punto che, in alcune sentenze, sono stati ridotti al mero ottenimento di un vantaggio fiscale⁸⁸. Si assistette, infatti, a decisioni dei giudici "a sorpresa"⁸⁹, in quanto basate su un principio ritenuto immanente ma che, non essendo scritto, non permetteva al contribuente di sapere se, attraverso gli atti o fatti che si apprestava a porre in essere, si sarebbe esposto ad una contestazione di abuso. Inoltre, un'ingiustificata disparità di trattamento causata dal principio dell'abuso del diritto rispetto alle codificate contestazioni di elusione, derivò dal fatto che l'utilizzo di tale principio avveniva trascurando totalmente il corredo procedimentale a tutela del contribuente, che rappresentava invece il postulato dell'inopponibilità di cui all'art. 37-bis⁹⁰.

Ne derivò un clima di profonda incertezza in campo fiscale tra gli operatori economici, con conseguenti effetti negativi sulla stabilità e credibilità della politica tributaria. La possibilità di conoscere in anticipo i carichi tributari scaturenti dalle diverse operazioni e di aver certezza altresì della loro legittimità, costituisce infatti una determinante essenziale per le decisioni di investimento e, di conseguenza, per la crescita economica.

norma antiabuso, dal momento che "il principio costituzionale costituisce un limite sia per il legislatore, che non può assoggettare a tassazione fatti che non siano riconducibili ad una manifestazione di idoneità contributiva, sia per i privati che trovano un limite nelle loro libere esplicazioni economiche nel momento in cui formalmente e volutamente si sottraggono alla contribuzione pur avendone realizzato la sostanza economica che realizza il presupposto impositivo. Tale principio antiabuso, ad avviso dell'Autore, si collocherebbe alle spalle dei rimedi antielusivi già presenti e si porrebbe a tutela anche dei varchi lasciati aperti dall'art. 37bis, che limita il proprio intervento alle operazioni individuate dal 3° comma".

⁸⁷ DEL FEDERICO L., *Elusione e illecito tributario*, in Corr. trib., 2006, 39, p. 3110ss e PALOMBO G., *Elusione, abuso del diritto e riqualificazioni «a sorpresa» degli imponibili dichiarati*, in Dialoghi trib., 2009, 3, p.253ss utilizzano l'espressione "elusione codificata" per indicare l'ambito applicativo dell'art. 37-bis, ed "elusione non codificata" per indicare le fattispecie di abuso del diritto.

⁸⁸ Come è accaduto nelle sentenze n. 8772/2008 e n.10257/2008, commentate in BEGHIN M., *Abuso del diritto: la confusione persiste*, in Riv. Giur. Trib., 2008, 8, p.649ss.

⁸⁹ Cfr. BEGHIN M., *I principi immanenti, poco immanenti, inesistenti e i raddomanti dell'abuso del diritto*, in Corr. trib., 2013, 30, p. 2347ss.

⁹⁰ Cfr. LUPI R., STEVANATO D., *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva*, in Corr. trib., 2009, 6, p.403ss.

1.5 La clausola generale antielusiva: il nuovo articolo 10-bis della l. 212/2000

Nell'intento di porre fine ai dubbi interpretativi e alle carenze normative in materia di elusione e abuso del diritto, il legislatore è finalmente intervenuto con la legge delega n. 23 dell'11 marzo 2014 recante "disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita". Con l'articolo 5 ha infatti delegato il Governo ad attuare "la revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto", in applicazione dei principi e criteri direttivi dettati dallo stesso articolo, coordinati con quelli contenuti nella Raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012. In attuazione di tale articolo, il Governo ha poi introdotto, con il D.lgs. 5 agosto 2015 n.128 recante "disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente", l'articolo 10-bis nella legge 212 del 2000 c.d. Statuto dei diritti del contribuente⁹¹.

Il nuovo articolo, rubricato "Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale", come posto in risalto già dalla congiunzione disgiuntiva, unifica in un unico concetto la nozione di abuso del diritto con quella di elusione, che dunque ora possono essere considerati termini equipollenti passibili di essere utilizzati indifferentemente⁹².

L'articolo 10-bis si pone come vera e propria clausola generale antielusiva (ovvero antiabuso), dotata di un amplissimo spettro applicativo. La sua collocazione nello Statuto dei diritti del contribuente, infatti, le conferisce la forza di un "principio generale dell'ordinamento tributario"⁹³, preordinato alle regole pertinenti ogni singolo tributo. Grazie a tale articolo, l'abuso del diritto è divenuto definitivamente un istituto codificato nel nostro

⁹¹ Per un'illustrazione approfondita della nuova norma antielusiva si vedano la *Relazione allo schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente* n.163, 2015, SCUFFI M., *La codificazione dell'abuso del diritto secondo il D.Lgs n.128/2015*, in Riv. dir. trib., 3, 2015, p. 235ss, MIELE L., *Abuso tra legittimo risparmio d'imposta ed evasione*, in MIELE L. (a cura di), *Il nuovo abuso del diritto. Analisi normativa e casi pratici*, Eutekne, 2016, p.35ss, LEO M., *L'abuso del diritto: elementi costitutivi e confini applicativi*, in Fisco, 2015, 10, p.915ss, BEGHIN M., *La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori*, in Fisco, 2015, 23, p.2207ss, CONTRINO A., MARCHESELLI A., *Luci e ombre nella struttura dell'abuso fiscale "riformato"*, in Corr. trib., 2015, 37, p.3787ss, GALLO F., *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in Rass. trib., 2015, 6, p.1315ss, MIELE L., BONTEMPO F., SURA A., FABI T., *Bilancio e reddito d'impresa*, Milano, IPSOA, 2016, p.1713ss, MARCHESELLI A., SOLARI F., *Certezza del diritto dlgs 5/8/2015 n.128*, Milano, IPSOA, 2015, ZIZZO G., *La nozione di abuso nel nuovo art 10bis dello Statuto dei diritti del contribuente*, Corr. giur., 2015, 11, p.1337ss.

⁹² Osserva BASILAVECCHIA M., *Una nuova era per abuso ed elusione fiscale*, in AA.VV., *Dossier abuso del diritto*, IPSOAQuotidiano, 2015, p.9 che, attraverso il nuovo art. 10-bis, sul tema dell'elusione fiscale "la retta della giurisprudenza incontra quella della legislazione".

⁹³ Ex articolo 1 comma 1 della l.212/2000 che recita "Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali".

ordinamento, che assurge a regime di valenza generale, applicabile a tutti i tributi⁹⁴ e a tutte le fattispecie di qualsiasi provenienza e natura, che integrino i suoi presupposti. Il legislatore novello ha infatti abbandonato l'impostazione casistica dell'37-bis, disposizione ormai abrogata espressamente con la sua introduzione, prediligendo in suo luogo un'enunciazione di carattere generale⁹⁵. Tale scelta, se da un lato privilegia l'esigenza di giustizia, assicurando che tutte le fattispecie espressive della medesima capacità contributiva saranno trattate allo stesso modo, dall'altro può creare ancora problemi sul versante della certezza e della prevedibilità. Una disposizione analitica come il previgente art. 37-bis, infatti, elencando un numero chiuso di fattispecie tassative, riduceva gli spazi di manovra e di discrezionalità dei soggetti chiamati ad applicarla. Il nuovo art. 10-bis, invece, prescindendo da qualsiasi identificazione delle operazioni potenzialmente abusive, lascia ampi margini di manovra all'Amministrazione finanziaria, dalla cui sensibilità dipenderà la riconduzione di ogni singolo caso concreto nella nozione di abuso⁹⁶.

La scelta del governo italiano di introdurre con il D. lgs n. 128 del 2015 una clausola generale antielusiva si è dimostrata a posteriori ottimale, poiché in linea con le prescrizioni della recente direttiva n. 2016/1164/UE pubblicata nella Gazzetta Ufficiale UE del 19 luglio 2016, recante “norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno”. Essa, sovente definita “direttiva anti-elusione”, rappresenta uno degli elementi costitutivi del pacchetto contro l'elusione fiscale

⁹⁴ L'art.10-bis, in quanto norma generale situata nello Statuto dei diritti del contribuente, si applica indistintamente a tutti i tributi, sia quelli non armonizzati, sia quelli armonizzati, come confermato dalla *Relazione allo schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente* n.163, 2015 a p.8. Questa precisa che l'applicazione della disciplina antielusiva si riferisce tanto alle imposte sui redditi, come in precedenza previsto dall'art.37-bis, quanto a quelle indirette, fatta salva la speciale disciplina in materia doganale. In merito ai tributi doganali, è doveroso richiamare il comma 4 dell'art. 1 del D.Lgs 128/2015 in virtù del quale la parte procedimentale disciplinata nei commi da 5 a 11 dell'articolo 10-bis non si applica agli accertamenti e ai controlli aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973 n. 43, i quali “restano disciplinati dalle disposizioni degli articoli 8 e 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374, e successive modificazioni, nonché dalla normativa doganale dell'Unione europea”. Si badi bene, dunque, che le limitazioni in relazione ai diritti doganali è circoscritta ai soli profili procedimentali, pertanto “la disciplina sostanziale dell'abuso del diritto è applicabile anche ai diritti doganali” (Cfr. CORTE DI CASSAZIONE, III SEZ. PENALE, sentenza n. 35575 del 29 agosto 2016). Dello stesso avviso SANTACROCE B., SBANDI E., *La nuova disciplina antiabuso e il diritto di interpello: riferibilità dell'istituto ai tributi doganali*, in *Fisco*, 2015, 44, p.4207ss, i quali richiamano a supporto della loro tesi la nota prot. n. 96267/15 dell'Agenzia delle Dogane.

⁹⁵ Cfr. GAFFURI G., *Diritto tributario*, Padova, CEDAM, 2016, p.168.

⁹⁶ In tal senso BEGHIN M., *La clausola generale antiabuso*, *op.cit.*, p.2209. Anche GALLO F., *La nuova frontiera dell'abuso*, *op.cit.*, p.1332 sottolinea il conflitto tra l'esigenza di certezza del diritto e la astratta nozione di abuso di cui all'art.10-bis la quale rimette inevitabilmente all'interprete la valutazione in concreto dei presupposti. L'Autore prosegue affermando che “se la certezza del diritto vuol dire regole lineari e perentorie, capaci di imprimere sicurezza alle umane relazioni e inattaccabilità degli effetti e, in ultima analisi, il rispetto del principio fondamentale di legalità, è difficile dire che questo obiettivo sia agevolmente raggiungibile con la norma in esame. Dato l'oggetto della materia regolata, essa non sempre potrà garantire con puntualità la prevedibilità degli interventi degli organi decisionali in sede applicativa, l'esito delle loro decisioni, e l'univocità delle qualificazioni giuridiche, che sono l'essenza della certezza del diritto[...].”

(precipuamente delle multinazionali) approvato dalla Commissione Europea⁹⁷, finalizzato ad attuare in maniera coordinata negli Stati membri le 15 azioni anti-BEPS, ovvero contro l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili, pubblicate dall' OCSE il 5 ottobre 2015 e accolte con favore dal Consiglio UE nelle sue conclusioni dell'8 dicembre 2015⁹⁸. La direttiva, ricercando un equilibrio tra la necessità di raggiungere un certo grado di uniformità nell'attuazione dei risultati del BEPS in tutta l'Unione e le esigenze degli Stati membri di conciliare le specificità dei rispettivi sistemi fiscali con queste nuove norme, stabilisce un livello minimo di protezione contro la pianificazione fiscale aggressiva nel mercato interno in 5 specifiche macro aree: deducibilità degli interessi passivi, exit tax, regola generale anti-elusiva, disciplina CFC e disallineamenti da ibridi⁹⁹. Quanto alla terza area, la direttiva ha appunto prescritto a tutti gli stati membri di adottare entro il 31 dicembre 2018 norme generali antiabuso conformi ai criteri dettati nel suo articolo 6, in modo da garantire che esse “si applichino in modo uniforme in situazioni nazionali, all'interno dell'Unione e nei confronti di paesi terzi, così che l'ambito di applicazione e i risultati in contesti nazionali e transfrontalieri siano identici”¹⁰⁰. E' opportuno sottolineare come la norma antielusiva generale italiana di cui all'art.10-bis sembri già sostanzialmente allineata al modello delineato nella direttiva, ovvero appaia coerente ed adeguata ad esso, al punto che non sembra necessiterà di sostanziali modifiche in vista del recepimento

⁹⁷ Il pacchetto di misure antielusione comprendeva nella sua formulazione del 28 gennaio 2016:

1. una proposta di direttiva (Anti Tax Avoidance Directive COM(2016) 26 final) che conteneva sei norme chiave necessarie per contrastare le più comuni tecniche utilizzate dalle imprese per eludere il pagamento delle imposte dovute;
2. una raccomandazione agli Stati membri su come prevenire gli abusi delle Convenzioni contro le doppie imposizioni (C(2016) 271 final);
3. una proposta di modifica della direttiva sulla cooperazione amministrativa tra Stati membri volta ad introdurre lo scambio automatico di informazioni di natura fiscale sulle multinazionali operanti nell'UE (country by country reporting - COM(2016) 25 final);
4. una comunicazione nella quale venivano presentate azioni tese a promuovere la buona governance fiscale a livello internazionale (COM(2016) 24 final);
5. una comunicazione (cd. Chapeau Communication COM(2016) 23 final) dedicata all'analisi del contesto economico e politico nel quale veniva calata la strategia proposta dalla Commissione, accompagnata da un working document.

⁹⁸ Nella Relazione alla proposta di direttiva formulata dalla Commissione europea il 28 gennaio 2016 si legge che la necessità di una applicazione uniforme nell'UE delle misure prescritte dall'OCSE deriva dal fatto che “l'applicazione unilaterale e divergente del BEPS da parte di ciascuno Stato membro potrebbe frammentare il mercato unico creando conflitti a livello di politiche nazionali, distorsioni e ostacoli fiscali per le imprese nell'UE [...] (e porterebbe al)l'emergenza di nuove lacune e disallineamenti, che potrebbero essere sfruttati dalle imprese che cercano di eludere le imposte, compromettendo in tal modo gli sforzi degli Stati membri”.

⁹⁹ La base giuridica scelta dalla Commissione è l'articolo 115 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea che permette l'utilizzo di direttive per ravvicinare le legislazioni degli Stati membri in contesti nei quali l'unilateralismo finirebbe per pregiudicare il mercato comune o in ogni caso per produrre un effetto non soddisfacente. Nella Relazione alla proposta di direttiva formulata dalla Commissione europea il 28 gennaio 2016 si legge infatti che “la normativa in materia di imposte dirette rientra nell'ambito dell'articolo 115 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE). A norma di tale articolo, le misure legislative di ravvicinamento assumono la forma giuridica di una direttiva”. La relazione prosegue inoltre affermando che la proposta di direttiva risulta conforme ai principi di sussidiarietà di cui all'art. 5 TUE, in quanto l'esigenza di contrastare le pratiche elusive delle multinazionali richiede un intervento comune a tutto il mercato interno, e al principio di proporzionalità, in quanto le misure previste si limitano ad assicurare un livello minimo di protezione necessario.

¹⁰⁰ Cfr. punto (11) della direttiva n. 2016/1164/UE.

della sopravvenuta normativa europea¹⁰¹. Come si segnalerà nella successiva trattazione, infatti, i presupposti richiesti dall'art. 10-bis per contestare un'operazione come abusiva paiono congrui con quelli di cui all'art. 6 della direttiva antielusiva. Le uniche modifiche che si prevede saranno effettuate coinvolgeranno il solo ambito procedimentale, in virtù della necessità di estendere l'efficacia della dichiarazione di inopponibilità anche nei confronti delle Amministrazioni finanziarie estere.

Il primo comma dell'art.10-bis fornisce una nozione generale e sintetica di elusione, affermando che “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”.

Da tale definizione si evince che i presupposti per l'esistenza dell'abuso richiesti dalla nuova norma sono tre: l'assenza di sostanza economica delle operazioni effettuate, la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito e la circostanza che il vantaggio sia l'effetto essenziale dell'operazione¹⁰². Solo qualora si rinverano simultaneamente tutti e tre questi presupposti, dunque, una fattispecie concreta potrà considerarsi abusiva e potrà essere azionata la disciplina di cui all'art. 10-bis¹⁰³.

E' doveroso sottolineare che, mentre il presupposto relativo al conseguimento del vantaggio fiscale indebito era già presente in modo esplicito nella vecchia formulazione dell'art. 37-bis, gli ulteriori due presupposti, afferenti al difetto di sostanza economica e all'essenzialità del vantaggio, sono peculiari della nuova norma antielusiva. Pertanto, se da un lato quest'ultima, in virtù dell'applicazione a tutti i tributi e a qualsiasi tipologia di operazione, appare più ampia della sua precorritrice, dall'altro, a causa dei più stringenti e numerosi elementi costitutivi richiesti, risulta più ristretta di essa.

Il nuovo requisito della mancanza di sostanza economica è spiegato dal secondo comma della disposizione, dove alla lettera a) si legge che si considerano “operazioni prive di sostanza

¹⁰¹ In senso conforme VALENTE P., *Misure UE di contrasto all'elusione: prospettive future e impatto per il regime tributario italiano*, in *Fisco*, 2016, 12, p.1151ss; VALENTE P., *La valutazione del Parlamento europeo sulla proposta di Direttiva antielusione*, in *Fisco*, 2016, 27, p.2657ss; VALENTE P., *Abuso dei trattati, strumenti di contrasto internazionali e proposte comunitarie*, in *Fisc. comm. intern.*, 2016, 5, p.11ss; GALLIO F., *Conferimento di azienda e successiva cessione di partecipazioni: perché l'operazione non è abusiva*, in *Fisco*, 2016, 35, p.3332; ASSONIME, *D.L.vo n. 128 del 2015 sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente: la disciplina sull'abuso del diritto*, Circolare n. 21 del 4 agosto 2016, p.18 nota 25.

¹⁰² Cfr. *Relazione allo schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente* n.163, 2015 a p.9.

¹⁰³ L'articolo 10-bis può essere idealmente diviso in tre parti: una prima parte, afferente al piano dei contenuti, che descrive i presupposti per qualificare come elusiva una fattispecie; una seconda parte, afferente al piano degli effetti giuridici, che fissa l'inopponibilità quale strumento di contrasto; una terza parte, afferente al piano procedimentale, che delinea il percorso da seguire per le contestazioni elusive. In questo paragrafo e nei successivi paragrafi di questo capitolo ci soffermeremo solo sulla prima parte. Nel capitolo successivo approfondiremo invece la seconda parte, relativa agli effetti giuridici, mentre tralascieremo i profili propriamente procedimentali.

economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali”. Il comma prosegue poi esponendo, a titolo esemplificativo, due indici di mancanza 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. Si tratta di un presupposto di complessa interpretazione ed applicazione pratica, per il quale il legislatore si è fortemente ispirato alla raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE¹⁰⁴. Questa infatti, tra gli elementi necessari per configurare una condotta come abusiva, cita anche la presenza di una costruzione abusiva di puro artificio, nel senso appunto di operazione priva di sostanza commerciale. Il legislatore italiano ha traslato così l’espressione della “costruzione di puro artificio” nella mancanza di sostanza economica, restringendo l’area dell’abuso del diritto a quelle operazioni che appaiono incomprensibili in una logica di normalità imprenditoriale o professionale. Si badi che il medesimo presupposto è richiesto dall’art.6 della direttiva 2016/1164/UE, nella quale però per designarlo è utilizzata una diversa espressione, ovvero la “non genuinità” delle costruzioni “avendo riguardo a tutti i fatti e le circostanze pertinenti”¹⁰⁵.

Orbene, si ritiene che questo primo presupposto richieda di riflettere, da un punto di vista tassativamente oggettivo, sulla coerenza tra il modo d’essere della forma giuridica prescelta dal contribuente, rispetto all’obiettivo perseguito tramite essa, nonché sulla consistenza meramente fiscale o anche extrafiscale degli effetti ottenuti.

Dunque, nel percorso da seguire per contestare una fattispecie di abuso, una volta verificato il fatto che una fattispecie concreta sia avvenuta in un contesto di mancanza di sostanza economica, si passa alla ricognizione degli ulteriori due presupposti richiesti dal nuovo art. 10-bis.

¹⁰⁴ E’ doveroso sottolineare che l’art.10 bis ha ripreso solo due degli esempi-indice di mancanza di sostanza economica elencati nella raccomandazione al punto 4.4 (quelli alle lettere a) e b)). Gli altri indici esposti nella raccomandazione sono: c) la costruzione o la serie di costruzioni comprende elementi che hanno l’effetto di compensarsi e annullarsi reciprocamente; d)le operazioni concluse sono di natura circolare; e) la costruzione o la serie di costruzioni comporta un significativo vantaggio fiscale di cui tuttavia non si tiene conto nei rischi commerciali assunti dal contribuente o nei suoi flussi di cassa; f) le previsioni di utili al lordo delle imposte sono insignificanti rispetto all’importo dei previsti vantaggi fiscali. GALLO F., *La nuova frontiera dell’abuso*, op.cit., p.1331 ritiene che la non trasposizione di tutti e sei gli indici nell’art. 10-bis sia motivata dal fatto che il legislatore abbia voluto normativizzare solo quei due indici di carattere più generale; ciò, tuttavia, non esclude che anche gli ulteriori esempi riportati nella raccomandazione possano essere usati nell’ordinamento interno come ausilio per individuare operazioni prive di sostanza economica. ZIZZO G., *La nozione di abuso nel nuovo art 10bis*, op.cit, p.1342 ritiene che il legislatore abbia innestato nell’art. 10-bis solo quelle due figure che avrebbero potuto generare incertezza, lasciando fuori quelle la cui indicazione appariva superflua, in quanto scontate.

¹⁰⁵ L’art. 6 della direttiva citata precisa al comma 2 che “ai fini del paragrafo 1, una costruzione o una serie di costruzioni è considerata non genuina nella misura in cui non sia stata posta in essere per valide ragioni commerciali che rispecchiano la realtà economica”.

1.6 I vantaggi fiscali sindacabili sul piano dell'elusione

Affinché un'operazione possa essere considerata elusiva, essenziale è la circostanza che essa abbia generato un vantaggio fiscale¹⁰⁶. Ma il semplice vantaggio fiscale non è sufficiente, poiché è fondamentale che esso sia un vantaggio fiscale “qualificato”, ovvero contrastante con lo spirito del sistema. Il comma 1 dell'articolo 10-bis richiede infatti, come secondo presupposto dell'elusione, che siano stati realizzati “vantaggi fiscali indebiti”¹⁰⁷.

Il sostantivo vantaggio evoca fin da subito l'idea di comparazione, di confronto, concetti che costituiscono, come si vedrà anche in seguito, il *leitmotiv* degli effetti causati dalla norma antielusiva.

E' doveroso precisare innanzitutto tra quali termini avvenga il confronto. Come intuito dalla precedente trattazione, l'elusione tributaria è un problema di “risultati”, non di “percorsi”¹⁰⁸. Attraverso la disciplina antielusiva ciò che si contesta al contribuente non è l'aver ottenuto un vantaggio attraverso l'effettuazione del percorso negoziale *alfa* piuttosto che *beta*, bensì è il fatto stesso di aver conseguito il risultato concretamente ottenuto sopportando un carico fiscale inferiore.

Il confronto avviene infatti tra l'onere tributario conseguente al risultato effettivamente raggiunto attraverso l'operazione elusiva posta in essere, e quello che si sarebbe sopportato se fosse stata effettuata, in luogo della prima, l'operazione ricostruita dall'Amministrazione come elusa. Affinché si possa parlare di vantaggio è necessario, quindi, che il carico fiscale gravante sulla prima operazione sia stato inferiore all'onere impositivo scaturente dalla seconda, in modo che il vantaggio si sia concretizzato in una minor imposta dovuta o in un rimborso d'imposta ottenuto dal contribuente. Tale vantaggio deve essere concreto, effettivo, non meramente sperato o solo ipotetico¹⁰⁹.

¹⁰⁶ A tal punto che PERLINGIERI G., *Profili civilistici dell'abuso tributario. L'inopponibilità delle condotte elusive*, Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2012, p.56 afferma che “la sussistenza di un vantaggio fiscale non è un requisito quanto l'essenza stessa dell'elusione”. Similmente MIELE L., *Abuso tra legittimo risparmio*, op.cit., p.39 ritiene che la realizzazione di un vantaggio indebito sia il “cuore” della fattispecie di abuso.

¹⁰⁷ In modo analogo l'art. 6 della direttiva 2016/1164/UE parla di “vantaggio fiscale che è in contrasto con l'oggetto o la finalità del diritto fiscale applicabile”.

¹⁰⁸ In tal senso BEGHIN M., *Diritto tributario*, op.cit., p.421.

¹⁰⁹ Di tale avviso BEGHIN M., *Diritto tributario*, op.cit., p.425 e LUPI R., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario tributario. Principi generali e questioni di diritto positivo*, Milano, IPSOA, 2001, p.303. Sul punto osserva TABELLINI P.M., *L'elusione della norma*, op.cit., p.251 che “quando non siano ravvisabili reali vantaggi tributari che possano essere disconosciuti, la particolare complessa fattispecie “esula” dall'ambito di applicazione dell'art.37-bis [...]. E sono stati del pari esclusi profili di elusività nel caso di “scarsa incidenza anche in prospettiva, dei vantaggi fiscali connessi con le operazioni descritte”. In merito, *ex multis*, la Risoluzione ministeriale n. 200/E del 28 dicembre 2000 afferma che “l'avverarsi di un disegno elusivo deve essere dedotto sia in base ad una valutazione *ex ante*- e dunque privilegiando il fine degli atti e negozi “diretti...ad ottenere riduzioni di imposte”- sia verificando che siano stati effettivamente “conseguiti” reali

Al fine di quantificare il vantaggio, l'Amministrazione finanziaria è necessariamente chiamata ad individuare un'operazione fisiologica alternativa a quella posta in essere dal contribuente, che permetta di conseguire, con un carico tributario superiore, il medesimo risultato¹¹⁰. Nel muovere in tale direzione, non è sufficiente che l'Amministrazione dimostri l'esistenza di un percorso "in astratto" alternativo, bensì è necessario che configuri un'operazione "in concreto" alternativa, ovvero che sarebbe stata possibile, cioè praticabile da parte del contribuente tenendo conto delle peculiarità del caso¹¹¹. Per effettuare il confronto, quindi, è necessario che il percorso negoziale elusivo, concretamente seguito dal contribuente, e il percorso eluso, effettivamente mai realizzato, conducano a situazioni omogenee.

Tale omogeneità può essere spiegata con l'ausilio di una metafora¹¹². Si immagini il caso di una persona che debba attraversare un fiume, passando dalla sponda A alla sponda B, e per far ciò abbia a disposizione tre percorsi alternativi. Il primo percorso, il più facile e conosciuto, prevede l'applicazione di una tariffa pari a 10; il secondo percorso, più distante e disagiato, impone il pagamento di un'imposta di 5; il terzo, il più lontano e pericoloso di tutti, non prevede l'applicazione di alcuna tariffa. Dunque, la persona che, per raggiungere la sponda B, decidesse di seguire il terzo percorso, il più contorto di tutti, conseguirebbe un vantaggio pari al mancato pagamento della tariffa, quantificato in cifra pari a 10 o 5 a seconda che si reputi aggirato il primo o il secondo percorso. L'omogeneità dei tre percorsi è nel fatto che, tutti e tre, permettono di raggiungere l'obiettivo del raggiungimento della sponda B, seppur attraverso strade diverse. Qualora la persona presa a riferimento avesse invece seguito un percorso che non le avesse consentito di raggiungere la riva B, il confronto fra le differenti alternative non sarebbe stato possibile e non sarebbe stata configurabile alcuna fattispecie di elusione.

vantaggi tributari". Alla luce di tali considerazioni sono stati giudicati negativamente i casi in cui si è ravvisata "un'elusione condizionata" all'effettuazione di un'operazione successiva. Sul punto BEGHIN M., *L'elusione "condizionata" e la confusione tra esercizio del potere accertativo e autonomia delle scelte imprenditoriali*, in BEGHIN M., *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, CEDAM, 2013, p.243 ha affermato che "l'elusione va prospettata con il criterio del "qui ed ora", non già con riferimento ad operazioni future, che potrebbero essere realizzate come potrebbero, per svariate ragioni, rimanere sulla carta". Di parere diverso è PICCONE FERRAROTTI P., *Riflessioni sulla norma antielusiva introdotta dall'art. 7 dlgs 358/1997*, in *Rass. trib.*, 1997, II, p. 1154 il quale ritiene che, per qualificare un'operazione come elusiva, non sia richiesto che il vantaggio sia attuale, ovvero concretamente esistente, bensì potrebbe ben essere un vantaggio futuro. A Suo avviso è necessario che il vantaggio perseguito dal contribuente elusore sia "determinato", cioè astrattamente individuabile dal comportamento posto in essere, indipendentemente dal fatto che si sia già realizzato o sia meramente potenziale

¹¹⁰ LUPI R., *Manuale giuridico professionale, op.cit.*, p.305 utilizza l'espressione "pietra di paragone" per indicare l'operazione alternativa.

¹¹¹ Così BEGHIN M., *L'elusione non è un paradosso*, in BEGHIN M., *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, CEDAM, 2013, p. 66. Precisa TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario-Vol I*, UTET, 2012, p.249 che l'alternativa fisiologica deve essere a disposizione del contribuente e non deve essere una ipotesi dipendente dalla volontà di terzi.

¹¹² La metafora che verrà illustrata nel seguito è ripresa da BEGHIN M., *Elusione fiscale e imposta di registro tra interpretazione dei contratti e collegamento negoziale*, in *Corr. Trib.*, 2016, 1, p.26.

Invero, non si richiede che le operazioni alternative conducano ad un risultato perfettamente coincidente, bensì ci si accontenta della somiglianza tra i loro effetti. La disposizione antielusiva non fornisce, però, alcuna indicazione sul metodo da seguire per effettuare il giudizio di somiglianza tra i risultati delle operazioni, così che, nel silenzio del legislatore, si scontrano molteplici opinioni. La tesi che appare più ragionevole ritiene debba essere utilizzato un criterio misto, in parte economico ed in parte giuridico¹¹³. L'utilizzo del solo criterio economico, infatti, risulterebbe eccessivamente elastico e non sufficientemente garantista dal punto di vista della certezza circa gli effetti giuridici dell'operazione, poiché porterebbe troppo spesso a reputare simili operazioni in realtà ben diverse da un punto di vista giuridico. D'altro canto l'uso del solo criterio giuridico porterebbe alla pratica impossibilità di effettuare una comparazione, poiché da tale punto di vista ogni negozio giuridico sarebbe dissimile rispetto ad un altro, così che non si possa mai configurare un vantaggio. Si consideri il caso di un'operazione consistente nella cessione a titolo oneroso di partecipazioni di controllo rappresentative dell'intero capitale di una società, il cui patrimonio sia costituito esclusivamente da un'azienda: da un punto di vista puramente economico, non vi è alcuna differenza tra la vendita delle partecipazioni e la vendita diretta dell'azienda, in quanto, in entrambi i casi, l'acquirente assume il controllo dell'azienda che può dirigere secondo le proprie volontà; da un punto di vista strettamente giuridico, tuttavia, l'effetto della cessione delle quote è ben diverso da quello della cessione diretta del complesso aziendale, in quanto, nel primo caso, il venditore si spoglia anche della qualifica di socio, che viene ad assumere invece l'acquirente. Risulta pertanto preferibile scartare i due criteri estremi, quello meramente economico e quello esclusivamente giuridico, in favore dell'adozione di un criterio intermedio, che sia un mix tra profili economici e giuridici¹¹⁴. Infatti, né il metodo giuridico né quello economico possono essere scartati *tout court*. Il metodo giuridico non può essere assolutamente abbandonato, in quanto, in un ordinamento come il nostro basato sul principio della riserva di legge ex art. 23 Cost., le fattispecie impositive idonee ad esprimere capacità contributiva sono solo quelle tassativamente previste in un atto legislativo. Tuttavia,

¹¹³ Di tale avviso BEGHIN M., *Diritto tributario, op.cit.*, p.423. Al contrario RUSSO P., *Brevi note in tema di disposizioni antielusive*, in *Rass. trib.*, 1999, I, p.74 ritiene che il confronto vada effettuato in base a criteri meramente economici, avendo riguardo alla situazione economica sostanziale.

¹¹⁴ BEGHIN M., *Diritto tributario, op.cit.*, p.423-424. Adottando questo criterio, per esempio, la vendita dell'azienda è alternativa al conferimento del complesso produttivo seguito dalla cessione delle quote poiché, in entrambi i casi, il proprietario monetizza il valore dell'azienda, la quale esce dall'originario patrimonio giuridico; al contrario, la cessione di cespiti da parte di una società non è alternativa alla scissione proporzionale seguita dalla cessione delle partecipazioni da parte dei soci, a meno che non venga dimostrata, con riferimento alla prima fattispecie, la retrocessione ai medesimi soci del prezzo incassato dall'ente partecipato (Cfr. BEGHIN M., *L'elusione tributaria tra sviste interpretative sul concetto di "aggiramento" e conseguenti fenomeni di "illusione ottica" quanto all'asistematicità dei vantaggi fiscali conseguiti*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, II, p. 238 e BEGHIN M., *La scissione societaria, l'elusione fiscale e i mulini a vento di Cervantes*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, p.56ss).

nemmeno il metodo economico può essere totalmente trascurato: il diritto tributario, attraverso i negozi giuridici, misura ricchezza, sostanza economica, in funzione della sua tassazione. Se, in base al criterio misto adottato, nessuna operazione risulta comparabile a quella contestata, poiché non si rinviene alcuna scansione negoziale il cui risultato sia simile, nessun vantaggio fiscale può configurarsi. La comparazione tra operazioni alternative è infatti un passaggio strutturale nell'applicazione della norma antielusiva: se in virtù di essa nessun vantaggio fiscale esiste, manca uno dei presupposti per contestare una fattispecie come abusiva e, dunque, di elusione non può nemmeno parlarsi.

Come si può immaginare, la ricostruzione della condotta assunta a “modello” per effettuare il confronto può comportare apprezzamenti anche complessi, specialmente laddove non sia immediata l'identificazione di uno strumento negoziale diretto per il conseguimento del medesimo risultato, ma si debba necessariamente enucleare un percorso negoziale articolato. Il grado di difficoltà riscontrato dall'Amministrazione dipende soprattutto dal fatto che si trovi davanti ad uno schema negoziale circolare o ad uno schema lineare¹¹⁵. E' circolare uno schema che non produce una modificazione significativa nella sfera economico-giuridica del soggetto agente, poiché di fatto i diversi atti che compongono la fattispecie negoziale si elidono vicendevolmente, riportando il soggetto nella situazione di partenza. E' lineare, al contrario, uno schema destinato a produrre variazioni economico-giuridiche significative. Per la prima tipologia negoziale la comparazione dell'onere tributario risulta più agevole, poiché è condotta tra le imposte correlate al comportamento posto in essere e quelle che sarebbero sorte qualora tale operazione non ci fosse stata. Per la seconda tipologia, invece, è necessario delineare una sequenza negoziale alternativa a quella posta in essere¹¹⁶. Si è osservato, tuttavia, che l'Amministrazione finanziaria, anche in questo secondo caso, ha applicato più di frequente un semplice modello operativo di tassazione fondato sulla mera inesistenza ai fini tributari dell'operazione posta in essere. Il più delle volte, cioè, al fine di aggirare una difficile individuazione della scansione negoziale congrua, il Fisco ha semplicemente effettuato una comparazione tra lo stato *post* e *ante* operazione¹¹⁷.

Al fine di qualificare un'operazione come elusiva, però, non solo è fondamentale individuare un vantaggio fiscale ma, come già accennato, è altresì necessario che tale vantaggio sia indebito. L'ormai abrogato articolo 37-bis parlava a riguardo di atti, fatti e negozi “diretti ad

¹¹⁵ Tale distinzione è stata coniata in ZIZZO G., *La nozione di elusione nella clausola generale*, in Corr. trib., 2006, 39, p. 3088-3889.

¹¹⁶ ID., *ibid.* Ad avviso di GARCEA A., *Il legittimo risparmio d'imposta*, CEDAM, 2000, p.42 nel primo caso si ha un “vantaggio relativo in senso improprio” mentre nel secondo caso di ha un “vantaggio relativo in senso proprio”.

¹¹⁷ In tal senso BEGHIN M., *L'applicazione della norma elusa e la determinazione del debito d'imposta*, in Corr. trib., 39, 2006, p. 3107.

aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti". Dalla lettera di tale disposizione si capiva come fosse "l'aggiramento di obblighi e divieti" a colorare di indebito il vantaggio fiscale ottenuto. Ma, data la natura delle disposizioni di diritto tributario, che non prescrivono obblighi e divieti bensì individuano fattispecie imponibili, non era ben esplicitato a cosa fosse riferito l'aggiramento di cui al comma 1. Diversi autori, al fine di eliminare nel modo più semplice possibile tale incertezza, ritenevano l'aggiramento fosse da riferire ad una precisa norma, che risultava così violata¹¹⁸. Concezione alquanto discutibile in quanto, se si avesse in mente ben chiara la differenza tra elusione ed evasione, non si potrebbe dubitare, anche in vigenza di una disposizione siffatta, che l'aggiramento sia da riferire non ad una singola e precisa disposizione, ma allo spirito del sistema. Il nuovo articolo 10-bis, infatti, è intervenuto a riguardo al fine di conferire certezza specificando, alla lettera b) del comma 2, che si considerano "vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario"¹¹⁹. Un vantaggio fiscale, suscettibile di disconoscimento da parte dell'Amministrazione, è dunque tale in quanto indebito, ovvero contrastante con le *ratio legis* o i principi dell'ordinamento tributario. Esso è cioè un vantaggio "non spettante in base alle indicazioni sistematiche", in

¹¹⁸ Tra di essi spiccano il Professor Paolo Maria Tabellini, il Professor Francesco Tesauro e il Professor Zoppini. Il primo ritiene che "è essenziale l'esatta indicazione della norma imperativa che si assume aggirata" (Cfr. TABELLINI P.M., *L'elusione della norma*, op.cit., p.269). Il secondo afferma che "l'aggiramento è da riferire ad una norma precisa, non all'ordinamento tributario in generale o ai principi generali dell'ordinamento tributario" (Cfr. TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario- Vol I*, UTET, 2012, p.250). Per giustificare tale parere, anche dopo l'introduzione dell'art.10-bis, Tesauro ha affermato che l'espressione di cui alla lettera b) del comma 2 di tale articolo sia unaendiadi volta ad indicare che il contrasto deve riguardare norme fiscali che siano espressione di un principio (Cfr. TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario Vol I*, Torino, UTET, 2015). L'ultimo autore citato afferma che "il carattere elusivo della condotta è indissolubilmente legato, oltre che all'assenza di valide ragioni economiche, all'aggiramento di un obbligo o di un divieto, ossia al superamento in via obliqua del precetto di una norma fiscale sostanziale del tipo di quelle appena sopra indicate, con la conseguenza che per esserci elusione ci deve essere la violazione indiretta di un precetto positivo preciso, in altre parole, ci deve essere (per necessità ontologica, si potrebbe dire) una norma elusa e non un (più o meno fumoso) principio generale" (Cfr. ZOPPINI G., *Fattispecie e disciplina dell'elusione nel contesto delle imposte reddituali*, Riv. dir. trib., 2002, I, p.99-100).

Particolare è la tesi del Professor Alessandro Giovannini, il quale ritiene che un vantaggio fiscale sia indebito quando l'operazione dal quale ha origine sia artificiosa, ovvero contraria alle regole della buona fede in senso oggettivo. Il risparmio è dunque indebito quando regole di condotta astrattamente definite e regole in concreto seguite divergono, così come divergono altresì fine degli atti tutelato dalla legge e fine in concreto perseguito, quando cioè alle reali finalità di questi non sono riconducibili ragioni sostanziali apprezzabili positivamente. A suo avviso, infatti, il divieto di abuso è una regola di condotta il cui perno, appunto, è la buona fede oggettiva (Cfr. GIOVANNINI A., *La delega unifica elusione e abuso del diritto: nozione e conseguenze*, in Corr. trib., 24, 2014, p. 1827ss e GIOVANNINI A., *Il diritto tributario per principi*, Milano, Giuffrè, 2014, p.117ss).

¹¹⁹ La *Relazione allo schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente* n.163, 2015, p.9-10 precisa che "la ricerca della *ratio* e la dimostrazione della violazione di essa deve costituire il presupposto oggettivo imprescindibile per distinguere il perseguimento del legittimo risparmio d'imposta dall'elusione.[...] Va da sé che il contrasto del vantaggio fiscale dell'operazione con le norme e i principi dell'ordinamento tributario va valutato con riguardo alle norme vigenti al momento della realizzazione dell'operazione medesima".

quanto in contrasto con lo “spirito del sistema”¹²⁰. E’ questo un concetto di non immediata percezione, che impone una profonda riflessione sul diritto tributario stesso, da effettuare con apertura ed elasticità mentale. Se si concepisce il diritto come mero dato scritto, come insieme di “materiali” prodotti dalle varie autorità legislative, l’elusione non può essere infatti compresa. “La cultura dei materiali, della legge ridotta a feticcio, mette inevitabilmente sullo stesso piedistallo di venerazione tutte le espressioni normative presenti nella legge, impedendo di capire la diversa importanza sistematica di diverse disposizioni legislative, di cui valorizzare spirito e lettera”¹²¹. Per poter comprendere davvero un istituto raffinato come quello dell’abuso del diritto è necessario abbandonare tale gretta visione della materia, in favore di una concezione “valutativa” e gradualistica del diritto, che permetta di andare “oltre i materiali” e di concepire l’idea che una data operazione possa rispettare la lettera della legge ma al contempo violarne lo spirito¹²². E’ doveroso concepire che la legge abbia una “*mens o sententia*” che sia “qualcosa che sta dentro la legge e non al di fuori di essa e sia compito dell’interprete tirarla fuori”¹²³. Con la metaforica locuzione “spirito del sistema” ci si riferisce agli elementi strutturali emergenti dalle disposizioni afferenti a ciascun micro-sistema che compone la disciplina delle singole imposte. Per capire se un’operazione, seppur formalmente rispettosa della lettera della legge, risulta contraria al sistema, è doveroso riflettere, quindi, sui principi che regolano l’imposta di riferimento. Si badi bene, essi non necessariamente coincidono con i principi costituzionali quali la capacità contributiva, l’uguaglianza, la riserva di legge e così via, poiché sono principi diversi, che devono essere individuati ragionando sull’intima struttura dell’imposta¹²⁴. Occorre riferirsi alla finalità della norma applicata dal contribuente, del sistema e del “sottosistema” nel quale si inseriscono gli obblighi e i divieti di cui si contesta l’aggiramento, evitando di inserire arbitrariamente in essi aspetti estranei alla volontà del legislatore¹²⁵. Per esempio, si può rilevare che: in materia di imposta di valore aggiunto vige il principio di neutralità¹²⁶; in materia di imposte sui redditi, le disposizioni sull’utilizzabilità delle perdite fiscali sono orientate nel concedere tale possibilità al solo

¹²⁰ Queste espressioni sono utilizzate da BEGHIN M., *Diritto tributario, op cit.*, p.422. Sul punto STEVANATO D., *Uso e abuso della clausola antielusiva*, in *Corr. trib.*, 2007, 24, p. 1962ss ribadisce la necessità di non cadere nell’equivoco di attingere, per valutare l’asistematicità, a principi metagiuridici, dell’etica e della morale, in luogo di quelli della fiscalità analitica.

¹²¹ LUPI R., *Manuale professionale di diritto tributario*, IPSOA, 2011, p.334.

¹²² ID., *ivi.*, p.336.

¹²³ Cfr. TABELLINI P.M., *L’elusione della norma tributaria*, Milano, Giuffrè, 2007, p.5.

¹²⁴ Così BEGHIN M., *Diritto tributario, op.cit.*, p.426. L’autorevole Autore sul punto precisa che “contrarietà al sistema non significa, in termini assai generici se non addirittura vaghi, che l’operazione effettuata dal contribuente contrasta con il principio di capacità contributiva perché essa (operazione) ridimensiona, in negativo, la base imponibile” (Cfr. BEGHIN M., *Una strana idea di libertà economica e di vantaggio fiscale asistematico*, in *Corr. trib.*, 2015, 10, p.733).

¹²⁵ VACCA I., *Considerazioni generali sulla nuova nozione di abuso del diritto*, in MIELE L. (a cura di), *Il nuovo abuso del diritto. Analisi normativa e casi pratici*, Eutekne, 2016, p.29.

¹²⁶ Cfr. Circolare 67/E del 13 dicembre 2007 p.9.

“produttore” delle perdite; il coordinamento tra la fiscalità dei soci e della società è improntato alla tassazione della seconda e alla detassazione dei primi; le operazioni straordinarie sono disciplinate in modo da garantirne la neutralità fiscale, e così via¹²⁷. Non vi è, un elenco tassativo dei principi del sistema, il cui aggiramento è causa di elusione, ma è onere dell’Amministrazione finanziaria ricercarli caso per caso a seconda della fattispecie concreta che si trova ad affrontare¹²⁸. Al fine di valutare se in una data fattispecie sia ravvisabile una strumentalizzazione della legge fiscale, ovvero un tradimento del suo spirito, il Fisco dovrà preliminarmente individuare i sottosistemi della legislazione tributaria coinvolti nel comportamento posto in essere, poi estrapolarne la finalità intrinseca¹²⁹.

L’Amministrazione dovrà poi valutare altresì “l’essenzialità” di tali vantaggi fiscali indebiti. Terzo presupposto richiesto dalla formulazione del nuovo art. 10-bis consiste, infatti, nella constatazione che le operazioni abusive realizzino “essenzialmente vantaggi fiscali indebiti”. I vantaggi fiscali disapprovati dal sistema, cioè, devono essere fondamentali o predominanti rispetto agli altri fini perseguiti dal contribuente, nel senso che il perseguimento di tale vantaggio deve essere stato lo scopo essenziale della condotta stessa, anche se non esclusivo. Si ritiene, cioè, che il contribuente non avrebbe posto in essere tale operazione se, tramite essa, non avesse potuto trarne tali risparmi d’imposta. Sul piano meramente lessicale, si nota che, con l’impiego dell’aggettivo “essenziale”, il legislatore si sia voluto mantenere in una posizione di compromesso, “dicendo qualcosa di più di prevalente ma sicuramente di meno di

¹²⁷ A riguardo la Relazione allo *Schema di decreto legislativo di riforma delle disposizioni delle imposte sui redditi applicabili alle operazioni di cessione di aziende, conferimento di aziende, fusione, scissione e permuta di partecipazioni* che con l’art.7 ha introdotto l’art. 37-bis nel d.p.r. 600/1973 ha precisato che “la norma antielusiva non può quindi vietare la scelta, tra una serie di possibili comportamenti cui il sistema fiscale attribuisce pari dignità, quello fiscalmente meno oneroso. Tra gli strumenti giuridici fungibili, ma che il sistema pone su un piano di sostanziale parità, si pensi ad esempio alla scelta sul tipo di società da utilizzare, alla scelta tra cedere aziende o cedere partecipazioni sociali, o al sistema di finanziamento basato su capitale proprio o di debito, sul periodo d’imposta in cui incassare proventi o pagare spese, fino ad arrivare alla misura degli ammortamenti, degli accantonamenti e di tutte le altre valutazioni di bilancio, in cui è prima di tutto la norma a indicare margini di flessibilità da utilizzare anche a seconda della convenienza fiscale. In tutti questi casi la scelta della via fiscalmente meno onerosa non è implicitamente vietata dal sistema, ma al contrario esplicitamente o implicitamente consentita, e non è configurabile alcun aggiramento di obblighi o divieti.”

¹²⁸ Sul punto osserva BEGHIN M., *Consulenza fiscale e abuso del diritto tributario*, in *Corr. trib.*, 2010, 14, p.1092ss che, poiché il profilo di conformità al sistema di un vantaggio non può essere ingabbiato in una formula predeterminata, il contribuente deve, con l’aiuto dei propri consulenti, effettuare da solo il giudizio di conformità del vantaggio all’ordinamento. Critico è a riguardo STEVANATO D., *L’elusione “maionese impazzita” di una fiscalità analitica vicina all’implosione*, in *Dial. Trib.*, 2009, p.39ss il quale ritiene che nel nostro ordinamento viga sgomento e incertezza tra gli operatori a causa di una fiscalità analitica “vicina all’implosione”, ovvero frammentata in innumerevoli micro-sistemi in cui mancano o comunque non si vedono i principi di fondo.

¹²⁹ Cfr. ANDRIOLA M., *La dialettica tra “aggiramento” e valide ragioni economiche, in una serie di ipotesi applicative della norma antielusiva*, in *Rass. trib.*, 2006, 6, p.1897ss. Spesso, tuttavia, l’Amministrazione finanziaria ha trascurato il profilo dell’asistematicità dei vantaggi fiscali e ha ritenuto elusive operazioni in base alla mera rilevazione di un risparmio d’imposta. Come osservato da BEGHIN M., *L’elusione tributaria tra sviste interpretative, op.cit., passim* in tali casi la questione “qualitativa” sull’asistematicità si trasforma in questione “quantitativa”, poiché l’individuazione della fattispecie elusiva si riduce ad una “operazione ragionieristica consistente nella mera pesatura di operazioni”.

esclusivo”¹³⁰. Analoga scelta è stata effettuata dal legislatore comunitario, dal momento che, in virtù dell’art. 6 della direttiva 2016/1164/UE, una costruzione è da ritenersi abusiva se posta in essere “allo scopo principale o a uno degli scopi principali” di ottenere un vantaggio fiscale disapprovato.

Spesso, però, in una “sarabanda di tassazioni e deduzioni incrociate”¹³¹, è difficile comprendere quale sia lo spirito del sistema per giudicare se vi sia stato aggiramento, ovvero se i vantaggi ottenuti siano disapprovati dall’ordinamento. Per questo, un errore che spesso dottrina e giurisprudenza hanno commesso è consistito nell’appiattare l’elusione tributaria nell’ “abuso delle categorie civilistiche”, ovvero nella strumentalizzazione delle forme giuridiche¹³². In base a tale concezione, l’elusione tributaria sarebbe ricondotta all’utilizzo di strumenti civilistici inconsueti, anomali, volto a sottrarre una certa operazione economica al

¹³⁰ Cfr. GALLO F., *La nuova frontiera dell’abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rass. trib.*, 2015, 6, p.1332. In merito si richiamano le riflessioni di PROCOPIO M., *La poco convincente riforma dell’abuso del diritto ed i dubbi di legittimità formale*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2014, 4, p.10746ss il quale riteneva che solo l’utilizzo dell’avverbio “esclusivamente” (in luogo di prevalentemente o di essenzialmente) avrebbe rispettato l’art.23 Cost. delimitando il potere discrezionale dell’Amministrazione finanziaria. Pertanto, l’uso del legislatore delegato del termine “essenzialmente” presenta, ad avviso dell’Autore, profili di incostituzionalità. Sul punto si ricorda che il Conseil constitutionnel français con la sentenza 685 del 29 dicembre 2013 ha dichiarato incostituzionale la sostituzione operata dal legislatore francese nella norma antielusiva dell’avverbio “esclusivamente” con quella “prevalentemente” (In merito si veda anche ALTIERI E., *La codificazione di una clausola generale antielusiva: giungla o wild west?*, in *Rass. trib.*, 2014, 3, p. 521ss).

¹³¹ Espressione utilizzata da LUPI R., *Manuale giuridico, op.cit.*, p.337.

¹³² In dottrina, *ex multis* : ZIZZO G., *La nozione di elusione nella clausola generale*, in *Corr. trib.*, 2006, 39, p. 3089 secondo il quale “ il concetto di aggiramento postula l’utilizzo di un modulo giuridico caratterizzato dalla presenza di uno o più passaggi incongrui rispetto al risultato medesimo [...], perché articolato in guisa da evitare il ricorso allo strumento più immediato e diretto disponibile a tal fine [...] (Cfr. ZIZZO G., *Clausola antielusiva, Comitato consultivo e certezza del diritto*, in *Corr. trib.*, 2006, 3, p. 177); RUSSO P., *Brevi note in tema di disposizioni antielusive*, in *Rass. trib.*, 1999, 1, p.72 per il quale le operazioni elusive vedono il “ricorso a figure negoziali che consentono di raggiungere un determinato risultato economico attraverso una scansione contrattuale insolita od inutilmente complessa ed articolata rispetto agli strumenti tipici a disposizione del contribuente per perseguire i medesimi effetti economici”, ovvero ad “atti e comportamenti che consentono di raggiungere un determinato risultato economico con un onere fiscale inferiore a quello che avrebbe dovuto essere sopportato qualora il contribuente avesse agito secondo modelli giuridici ordinari, e quindi si atteggiavano come aggiramento delle norme che altrimenti sarebbero state fisiologicamente applicabili, rendendo di conseguenza indebito il risparmio o il rimborso d’imposta ottenuto come risultato dei suddetti atti e comportamenti” (Cfr. RUSSO P., *L’onere probatorio in ipotesi di “abuso del diritto” alla luce dei principi elaborati in sede giurisprudenziale*, in *Fisco*, 2012, I, 9, p.1301ss) ; KRUSE H. W., *Il risparmio d’imposta, l’elusione fiscale e l’evasione*, in AMATUCCI A. (a cura di), *Trattato di Diritto Tributario*, III, Padova, 1994, p.209 secondo il quale “la legge tributaria non può essere elusa abusando delle forme giuridiche consentite dal diritto”.

Per la giurisprudenza, *ex plurimis*: Cassazione, sez. trib., sentenza del 14 gennaio 2015, commentata da STEVANATO D., *Il disconoscimento del prezzo pagato per acquistare l’azienda e il paradosso dell’elusione senza “aggiramento”*, in *Riv. giur. Trib.*, 2015, 6, p. 501ss, nella quale si afferma che “Il carattere elusivo, sotto il profilo fiscale, di una determinata operazione, nel fondarsi normativamente sul difetto di valide ragioni economiche e sul conseguimento di un indebito vantaggio fiscale, presuppone l’esistenza di un adeguato strumento giuridico che, pur se alternativo a quello scelto dal contribuente, sia comunque funzionale al raggiungimento dell’obiettivo economico perseguito dal contribuente medesimo. [...]Deve, in questi ultimi casi, essere indagato se vi siano manipolazioni e alterazioni di schemi negoziali classici, considerate irragionevoli in una normale logica di mercato”. LUPI R., *Elusione fiscale e carenze teoriche*, in *Dial. Trib.*, 2009, 1, p.38 parla in questi casi di “processi per fatti strani”.

suo regime fiscale “naturale”¹³³. Dato un obiettivo da raggiungere, il contribuente si prefiggerebbe di raggiungerlo evitando l'imposta connaturata e voluta dall'ordinamento per quel risultato, e godendo di un trattamento fiscale più favorevole, attraverso un uso distorto e tortuoso di strumenti giuridici non confacenti a quel tipo di operazione economica. Invocando i principi costituzionali di uguaglianza e di perequazione nei carichi d'imposta, i fautori di tale concezione ritengono che il sistema debba colpire con la medesima forza impositiva situazioni analoghe dal punto di vista della capacità contributiva, anche se raggiunte attraverso percorsi differenti. “Se viene disposto (dalla legge tributaria) che la realizzazione del risultato giuridico-economico X debba essere tassato, a carico del contribuente Tizio che l'ha posto in essere con l'impiego del negozio A, che la legge espressamente prevede, con l'imposta del 10% (fattispecie eludibile), lo stesso, preciso trattamento deve riservarsi a chiunque realizzi quello stesso risultato giuridico-economico anche se, al fine di ottenerlo, il soggetto Caio che l'ha realizzato ha impiegato, aggirandolo, non il negozio A previsto dalla legge per la tassazione del 10%, ma una concatenazione anomala e inconsueta di negozi B cui la legge riserva o una tassazione più lieve del 10% o nessuna tassazione (fattispecie elusiva)”¹³⁴. Le norme antielusive, secondo questa diffusa concezione, avrebbero dunque il compito di adeguare la tassazione alla sostanza economica delle operazioni poste in essere, disapplicando il regime fiscale assestato sulla forma giuridica della strumentazione negoziale utilizzata¹³⁵. Errore di fondo di tale prospettiva è ritenere, però, che esista un solo schema negoziale, un unico percorso giuridico che si ponga come “strada maestra” in grado di fornire una corretta rappresentazione di un dato obiettivo economico, al quale assegnare la patente di normalità, in luogo di una pluralità di percorsi giuridici aventi pari dignità. Qualora il contribuente utilizzi un percorso differente, indiretto e meno oneroso rispetto al modello-tipo, in virtù di tale concezione, si configurerebbe un “aggiramento” dell'ordinamento tributario. E' doveroso però riflettere sul fatto che, i diversi schemi giuridici impiegabili in un certo contesto economico, ai quali sono collegati diversi regimi fiscali, si spiegano alla luce di esigenze interne al sistema impositivo, quali ragioni di simmetria, esigenze di neutralità e così via. Pertanto non è possibile rinvenire nell'impiego di un percorso negoziale alternativo a quello ritenuto fisiologico, rispetto all'obiettivo economico raggiunto, un presupposto

¹³³ Per una trattazione approfondita di tale concezione si vedano STEVANATO D., *Uso e abuso, op.cit., passim*, STEVANATO D., *Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2015, 5, p. 10695ss e ZIZZO G., *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario*, in MAISTO G. (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Quaderni della Riv. dir. trib., 2009, 4, p. 57ss.

¹³⁴ FALSITTA G., *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in MAISTO G. (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Quaderni della Riv. dir. trib., 2009, 4, p.15

¹³⁵ Così STEVANATO D., *Elusione fiscale e abuso del diritto nell'ambigua formulazione dell'art. 10-bis della l.212/2000*, in MIELE L. (a cura di), *Il nuovo abuso del diritto. Analisi normativa e casi pratici*, Eutekne, 2016, p.49ss.

dell'elusione fiscale: il regime fiscale previsto per tale percorso alternativo, seppur in apparenza meno oneroso, in realtà potrebbe essere perfettamente in linea con esigenze sistematiche dettate dal legislatore¹³⁶. E' dunque da respingere la linea argomentativa per la quale l'abuso si sostanzierebbe nell'uso di negozi abnormi ed inconsueti in luogo di quelli diretti e "normali". L'impiego di percorsi anomali, indiretti, può avere mero valore indiziario, sintomatico della volontà del contribuente di conseguire vantaggi fiscali indebiti, non certo valore di presupposto¹³⁷. Occorre salvaguardare quelle espressioni di autonomia privata che, attraverso strumentazioni negoziali innovative o più articolate del consueto, raggiungono un vantaggio fiscale fisiologico, non invisibile al sistema e ai principi in esso operanti¹³⁸.

Come detto in precedenza, infatti, dovrebbe essere ben chiaro che l'elusione tributaria non è un problema di percorsi, bensì di risultati.

1.7 Le valide ragioni extrafiscali

Si consideri il caso di un'operazione, la quale, poiché caratterizzata da tutti e tre i presupposti previsti dall'art.10-bis, sia stata considerata elusiva. Ora, solo la dimostrazione da parte del contribuente della presenza di "valide ragioni extrafiscali non marginali" sarà in grado di togliere la patina di elusività da tale operazione¹³⁹. In ossequio a quanto previsto dal comma 3

¹³⁶ Il vantaggio fiscale deve infatti essere apprezzato non utilizzando una lente "monoculare", ovvero dal solo punto di vista dell'elusore, bensì considerando le ripercussioni su tutti i soggetti coinvolti. Si rammenta in proposito il caso in cui Ufficio ha ritenuto che, data la partecipazione maggioritaria della società alfa nella società beta (quest'ultima proprietaria dell'azienda), la richiamata alfa non avrebbe dovuto acquisire il complesso produttivo appartenente a beta mediante il contratto di compravendita dell'azienda (in modo da poter dedurre le quote di ammortamento). Al contrario, a suo avviso, avrebbe dovuto orientarsi verso altre operazioni e, in particolare, verso la scissione di beta in alfa o la fusione di beta in alfa, con conseguente applicazione, sui disavanzi che sarebbero in tal modo emersi, dell'imposta sostitutiva prevista dall'art. 1 del richiamato D.Lgs. n. 358/1997. Nel ritenere ciò l'Amministrazione non ha considerato che, se l'acquisto si fosse attuato mediante scissione o fusione, non ci sarebbe stato un provento da tassare in capo al venditore; mentre, attraverso il contratto di compravendita, è vero che l'acquirente ha dedotto maggiori costi, ma simmetricamente il venditore ha pagato maggiori imposte (Cfr. BEGHIN M., *Ancora equivoci sul concetto di vantaggio fiscale elusivo e sulla sua inopponibilità al Fisco*, in Corr. trib., 2015, 12, p. 895ss e, del medesimo parere, ZIZZO G., *La nozione di elusione nella clausola generale*, in Corr. trib., 2006, 39, p. 3090).

¹³⁷ Di tale avviso BEGHIN M., *Diritto tributario, op.cit.*, p.422 e STEVANATO D., *Uso e abuso, op.cit.*, p.1962.

¹³⁸ Cfr. STEVANATO D., *Elusione fiscale fra anomalia dei comportamenti civilistici e frode allo spirito della legge tributaria*, in Dial. Dir. trib., 2006, p.625-626.

¹³⁹ Si veda MARCHESELLI A., COSTANZO L., *L'elusione fiscale nello specchio del giusto processo: l'abuso tra il diritto europeo e lo Statuto*, in Corr. trib., 2016, 12, p.900 dove gli Autori evocano la suggestiva immagine di una partita di tennis tra Fisco e contribuente nella quale, dopo che l'Agenzia abbia dimostrato i presupposti della condotta abusiva, la palla è nel campo del presunto elusore, al quale spetta allegare ulteriori informazioni e confutare, se riesce, quelle del Fisco. Osserva in merito FALSITTA G., *L'interpretazione antielusiva della*

del succitato articolo, infatti, “non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente”. Dal successivo comma 9, poi, si rinvia, senza più alcun dubbio, come gravi proprio sul contribuente l'onere di dimostrare l'esistenza di tali ragioni extrafiscali¹⁴⁰.

Le valide ragioni extrafiscali non marginali si atteggiano così ad esimente, ovvero costituiscono le ragioni di ordine soggettivo per le quali è stata posta in essere l'operazione, la cui validità e non marginalità sono in grado di giustificare l'esclusione di tale fattispecie dagli effetti che la connotazione elusiva comporta¹⁴¹. Il rinvenimento di fini fiscali non autorizza quindi il Fisco a ritenere con certezza esistente l'intento elusivo: essi potrebbero essere secondari rispetto a ben più centrali ragioni extrafiscali.

Tale esimente non è una novità dell'art.10-bis, bensì era già contemplato nel precedente art.37-bis seppur con una differenza: quest'ultimo parlava infatti di “valide ragioni economiche”¹⁴². L'aggettivo “economiche”¹⁴³ è stato dunque sostituito con “extrafiscali”, al

norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali, in MAISTO G. (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Quaderni della Riv. dir. trib., 2009, 4, p.16 che le valide ragioni extrafiscali sono l'unico strumento giuridico per sfuggire alle “forche caudine” dell'inopponibilità e al conseguente allineamento di fattispecie elusa e fattispecie elusiva. Questo poiché, se le valide ragioni esistono realmente e sono serie, è evidente che le due sequenze negoziali, quella elusa e quella elusiva, pur se apparentemente simili, in realtà sono dissimili *quoad effectum oeconomicum*. Sul punto si veda anche FRANSONI G., *Appunti su abuso di diritto e "valide ragioni economiche"*, in *Rass. trib.*, 2010, 4, p.932ss.

¹⁴⁰ E' stato osservato come dal comma 9 dell'art. 10-bis emerge una peculiare distribuzione dell'onere della prova in pendenza di accertamento antielusivo, in base alla quale l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta elusiva, in relazione a tutti i presupposti di cui ai commi 1 e 2 del medesimo articolo, mentre il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al comma 3. Emerge qui il principio di vicinanza dell'onere della prova, in base al quale l'onere probatorio, in deroga all'art. 2697 c.c., viene posto a carico della parte più prossima alla fonte della prova. Nel caso delle condotte elusive, in realtà, si parla di “prova” alquanto impropriamente, in quanto non tutti gli elementi costituenti l'abuso sono suscettibili di prova in senso stretto. Fondamento dell'abuso del diritto, infatti, non sono solo accadimenti materiali, ovvero fatti dei quali deve darsi la prova della manifestazione nel dominio dei fenomeni naturali, ma anche fatti da qualificare o valutare giuridicamente e veri e propri ragionamenti di tipo comparativo che non possono essere provati ma solo motivati o, in base alla terminologia usata dal legislatore, “dimostrati”. Sarebbe più opportuno parlare di “onere di allegazione”.

¹⁴¹ Afferma VANZ G., *L'elusione fiscale tra forma giuridica e sostanza economica*, in *Rass. trib.*, 2002, 5, p.1619 che le “valide ragioni economiche” giocano, rispetto all'elusione, lo stesso ruolo che hanno le cause di giustificazione (o scriminanti) rispetto al fatto di reato. Queste ultime sono state definite da un'autorevole dottrina penalistica, con felice espressione, come “elementi negativi del fatto”: come elementi, cioè, che nella fattispecie astratta di reato si affiancano, preceduti dal segno “meno”, agli “elementi positivi del fatto”.

¹⁴² STEVANATO D., *Elusione fiscale e abuso del diritto nell'ambigua formulazione dell'art. 10-bis della l.212/2000*, in MIELE L. (a cura di), *Il nuovo abuso del diritto. Analisi normativa e casi pratici*, Eutekne, 2016, p.65 osserva però che, mentre nell'art.37-bis le valide ragioni economiche operavano senza dubbio come esimente, nella riformulazione della norma antielusiva di cui all'art. 10-bis, invece, la questione delle ragioni extrafiscali è stata (almeno in apparenza) elevata ad elemento strutturale della fattispecie, in quanto è stato aggiunto come presupposto l'aver posto in essere operazioni “prive di sostanza economica”. Dello stesso avviso è la recente Circolare n.21 emanata dall'Assonime il 4 agosto 2016, nella quale si legge a p.82 che “l'inquadramento delle ragioni extrafiscali come condizione esimente sembra mal combinarsi con l'impianto definitorio dell'art 10-bis comma 1[...]”. A nostro avviso, tuttavia, tali convinzioni non sono sostenibili e, anche

fine di comprendere uno spettro più ampio di ragioni in grado di fungere da giustificazione. In questa scelta del legislatore delegato è stata ravvisata una politica di modernizzazione, in quanto le ragioni che il contribuente può ritenere di compiere nell'interesse della sua attività, senza il fondato timore che la sua scelta possa essere oggetto di sindacato di merito da parte dell'Amministrazione finanziaria, non sono più di natura necessariamente economica¹⁴⁴. L'espressione ragioni extrafiscali, infatti, abbraccia tutte le ragioni diverse da quelle fiscali, senza eccezione alcuna, che siano di ordine economico, organizzativo, finanziario e così via. Se un'operazione risulta giustificata da ragioni extrafiscali, significa che essa non è stata posta in essere in una determinata modalità al solo fine di conseguire un risparmio fiscale, bensì per "adeguarsi ad un programma operativo che in qualche misura imponeva, o rendeva opportuna, una peculiare declinazione delle operazioni"¹⁴⁵. Nell'esame di tali ragioni, l'Amministrazione finanziaria non è investita di valutazioni di meritevolezza sociale o politica sull'operato dei contribuenti, bensì è tenuta a limitarsi a verificare la sola sussistenza o meno di un interesse extrafiscale. Per far ciò essa deve procedere ad un'analisi globale dell'operazione, effettuata caso per caso, dal momento che le valide ragioni extrafiscali non possono essere predeterminate a priori, in quanto non costituiscono un numero chiuso¹⁴⁶. Ai fini di un esito positivo di tale verifica, dovranno sussistere fondati riscontri oggettivi, anche di natura presuntiva, circa il razionale impiego delle risorse disponibili¹⁴⁷, basati sull'attività

nel nuovo art. 10-bis, le valide ragioni extrafiscali rappresentano un esimente. Bisogna infatti considerare che la mancanza di sostanza economica deve essere dimostrata dall'Amministrazione, mentre le valide ragioni extrafiscali non marginali devono essere allegare dal contribuente, cosicché i bacini conoscitivi da cui attingono le due parti siano diversi. Inoltre LEO M., *L'abuso del diritto: elementi costitutivi e confini applicativi*, in Fisco, 2015, 10, p.915ss sottolinea che mentre la sostanza si riferisce al concreto vantaggio economico, diverso dal risparmio tributario, sempre potenzialmente e oggettivamente quantificabile, le valide ragioni extrafiscali, invece, hanno un connotato più generico e, poiché attengono al complesso delle scelte imprenditoriali del soggetto agente, spesso non sono suscettibili di una oggettiva misurazione. Nello stesso senso BEGHIN M., *La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori*, in Fisco, 2015, 23, p.2207 sostiene che i due requisiti, quello della mancanza della sostanza economica e quello dell'eventuale assenza di ragioni extrafiscali, siano destinati ad operare su piani distinti, connessi tra loro ma non sovrapponibili. Il primo opererebbe sul profilo oggettivo, mentre il secondo insisterebbe sul piano soggettivo.

¹⁴³ Già in vigore dell'art.39-bis TABELLINI P.M., *L'elusione della norma tributaria*, Milano, Giuffrè, 2007, p.251 riteneva fosse un'esigenza attribuire già all'aggettivo economico un'accezione generale. Dello stesso avviso BEGHIN M., *Le ragioni economiche tra difetto di causa contrattuale ed elusività dell'operazione*, in Corr Trib, 1997, 33, p.2699ss.

¹⁴⁴ Cfr. PROCOPIO M., *op. cit.*, p.10752.

¹⁴⁵ Così BEGHIN M., *Diritto tributario, op. cit.*, p.426.

¹⁴⁶ Parere espresso da BEGHIN M., *Le ragioni economiche, op. cit.*, p.2701. PICCONE FERRAROTTI P., *Riflessioni sulla norma antielusiva introdotta dall'art. 7 dlgs 358/1997*, in Rass. trib., 1997, II, p.1153 ritiene che tra gli interessi di natura extrafiscale siano ricompresi anche gli interessi di natura tributaria, purché privi di qualsiasi collegamento con il vantaggio fiscale indebito. Per esempio LUDOVICI P., *La rilevanza dei tributi esteri ai fini dell'art. 37bis del D.P.R. 600/1973*, in MAISTO G. (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Quaderni della Riv. dir. trib., 2009, 4, p. 267 ritiene che il conseguimento di un vantaggio tributario estero possa costituire una valida ragione economica che possa precludere la contestazione dell'abuso.

¹⁴⁷ Di tale avviso ZIZZO G., *La nozione di elusione nella clausola generale*, in Corr. trib., 2006, 39, p. 3090.

concretamente svolta dal contribuente sotto osservazione e su quella che presumibilmente si svolgerà in futuro (c.d. analisi oggettivo-prospettica)¹⁴⁸.

La norma antielusiva richiede altresì che le ragioni extrafiscali siano “valide” e “non marginali”. Attraverso l’uso di tali aggettivi, però, il dettato della norma antielusiva lascia profili d’incertezza riguardo al peso specifico che le ragioni economiche extrafiscali devono assumere rispetto a quelle fiscali, affinché possa essere superato il connotato di abusività. Si ritiene che il requisito della “validità” si riferisca all’oggettiva¹⁴⁹ apprezzabilità economico-gestionale dei negozi posti in essere, non alla loro “validità giuridica”¹⁵⁰. Si richiede, cioè, che qualunque soggetto razionale e mediamente diligente, trovandosi nella medesima situazione e nel medesimo contesto, trovi un’effettiva convenienza nel compiere l’operazione anche in assenza del vantaggio fiscale ad essa collegato¹⁵¹. L’aggettivo validità esprime dunque l’idea di concretezza, fattibilità delle ragioni, che non possono quindi individuarsi in meri formalismi “campati in aria”. Per cogliere la non marginalità delle operazioni extrafiscali, invece, si crede occorra guardare all’intrinseca valenza di tali ragioni rispetto al compimento dell’operazione di cui si contesta l’abusività¹⁵². Non appariranno marginali quelle ragioni extrafiscali che avrebbero spinto il contribuente a perfezionare con le stesse modalità l’operazione, anche in mancanza della particolare disciplina fiscale. Ovvero, al contrario, è necessario dimostrare che l’operazione non sarebbe stata posta in essere in assenza di tali ragioni. Un’operazione economica, infatti, oltre allo scopo di ottenere vantaggi fiscali, può perseguire diversi obiettivi, che non necessariamente coincidono con una redditività immediata, ma ben possono consistere in ragioni di natura commerciale, finanziaria, contabile e così via. Ove lo scopo di natura fiscale si ponga come elemento predominante ed assorbente della transazione, può essere confermata la connotazione abusiva dell’operazione; qualora, al contrario, siano le ragioni extrafiscali a prevalere su quelle fiscali, l’etichetta di abusività può

¹⁴⁸ Cfr. LUPU R., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario tributario. Principi generali e questioni di diritto positivo.*, Milano, IPSOA, 2001, p.322-324.

¹⁴⁹ Si ritiene che la sussistenza di tale requisito prescinde da una valutazione di ordine soggettivo e deve per converso essere compiuta alla stregua di parametri oggettivi. Di tale avviso RUSSO P., *Brevi note in tema di disposizioni antielusive*, in *Rass. trib.*, 1999, 1, p.75, PICCONE FERRAROTTI P., *Riflessioni sulla norma antielusiva introdotta dall’art. 7 dlgs 358/1997*, in *Rass. trib.*, 1997, II, p.1153 e BEGHIN M., *Elusione tributaria ed esame globale della sequenza negoziale*, in *Corr. trib.*, 39, 2007, p. 3171.

¹⁵⁰ Cfr. *Relazione allo schema di decreto legislativo di riforma delle disposizioni delle imposte sui redditi applicabili alle operazioni di cessione di aziende, conferimento di aziende, fusione, scissione e permuta di partecipazioni*, 1997 e Risoluzione n.117/E, Roma, 15 luglio 1999 .

¹⁵¹ Hanno puntualizzato che si debba avere riguardo “all’operatore economico medio” o alla condotta “dell’uomo d’affari medio equiparabile” in *primis* la *Relazione allo schema di decreto legislativo di riforma delle disposizioni delle imposte sui redditi applicabili alle operazioni di cessione di aziende, conferimento di aziende, fusione, scissione e permuta di partecipazioni*, 1997 ed, in dottrina, GLENDI C., CONSOLO C., CONTRINO A., *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, Ipsoa, 2016, p.348, RUSSO P., *Brevi note in tema di disposizioni antielusive*, in *Rass. trib.*, 1999, 1, p.75, PICCONE FERRAROTTI P., *op.cit.*, p.1153.

¹⁵² Cfr. *Relazione allo schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente* n.163, 2015, p.11.

essere tolta dalla fattispecie in oggetto. Potrebbe anche darsi che le ragioni extrafiscali da considerare come valido esimente non siano direttamente riconducibili al contribuente elusore, bensì rispondano solo in via indiretta alle sue esigenze, in quanto afferenti a soggetti terzi che si trovino in un particolare rapporto con esso¹⁵³.

Troppo spesso, tuttavia, l'Amministrazione finanziaria, in vigenza del vecchio art.37-bis, ha strumentalizzato l'elemento delle valide ragioni economiche, utilizzandolo in chiave costitutiva anziché impeditiva della fattispecie elusiva. Si è assistito, cioè, ad un'implicita abrogazione in sede applicativa del requisito dell'asistematicità del vantaggio fiscale, in quanto legato ad una profonda riflessione richiedente notevole sensibilità e preparazione tecnica; contestualmente si è avuta un' ipervalutazione delle ragioni economiche, di più facile individuazione, poiché legate ad una valutazione di buon senso su un dato di fatto¹⁵⁴. In luogo dell'effettuazione del test di asistematicità del vantaggio fiscale, infatti, il Fisco ha valorizzato la mera assenza di valide ragioni extrafiscali come unico presupposto al fine di etichettare come elusiva un'operazione¹⁵⁵. In altre parole, essa ha inopportunamente spostato il focus dal

¹⁵³Caso di scuola è quello di una società commerciale, minacciata da una paralisi gestionale a causa dell'eccessiva litigiosità dei suoi soci persone fisiche: in tale circostanza si ritiene sia sorretta da valide ragioni economiche la scissione societaria non proporzionale, attuata con la finalità di separare i soci litigiosi in due distinti complessi, in modo da permettere la prosecuzione dell'attività. Orbene, la scissione in questione risponde in primo luogo ad un interesse dei soci, e solo in secondo luogo, in via indiretta, all'interesse della società, ente che ha posto in essere l'operazione (Cfr. BEGHIN M., *Diritto tributario, op.cit.*, p.427).

¹⁵⁴ Di tale avviso ANDRIOLA M., *La dialettica tra "aggiramento" e valide ragioni economiche, in una serie di ipotesi applicative della norma antielusiva*, in *Rass. trib.*, 2006, 6, p.1914.

¹⁵⁵ Ne è un esempio la sentenza della Comm. Trib. Prov. Di Milano del 13 dicembre 2006 n.278, commentata in STEVANATO D., *L'elusione e il falso mito delle "valide ragioni economiche" quale giustificazione di ogni risparmio fiscale*, *Dial. Dir. trib.*, 2007, p. 373ss e in LUPI R., *Elusione, valide ragioni economiche, aggiramenti e sanzioni*, in *Dial. Dir. trib.*, 2007, p.337ss. In questa sentenza è stato affermato che l'elusione tributaria si connoterebbe per la mancanza di valide ragioni economiche dell'agire imprenditoriale, ovvero che "ove manchino le valide ragioni economiche, quello che resta è elusione, come necessaria conseguenza". Lo stesso errore si ravvisa in diversi pareri del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, tra i quali il parere n.14 dell'8 maggio 2000 e il parere n.26 del 24 ottobre 2000, entrambi commentati in BEGHIN M., *L'elusione tributaria tra clausole "generali" e disposizioni "correttive": alcune chiavi di lettura della vigente disciplina*, in *Fisco*, 2002, 24, p.3804ss. Sono molteplici gli articoli nei quali, dopo aver criticato sentenze o pareri che hanno visto il predominio dell'assenza delle valide ragioni economiche nella valutazione della connotazione abusiva di un'operazione, si è ribadito il corretto ordine logico da seguire nel giudizio di elusività, che vede il profilo delle valide ragioni economiche collocarsi nella fase conclusiva, solo dopo aver constatato la presenza di tutti i presupposti positivi. Tra di essi: BEGHIN M., *Elusione tributaria, contribuenti zelanti e valide ragioni economiche*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, II, p.626; BEGHIN M., *Il predominio delle valide ragioni economiche e l'inesistente indagine sulla asistematicità dei vantaggi tributari generati dall'operazione straordinaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, II, p.638; BEGHIN M., *La scissione societaria, l'elusione fiscale e i mulini a vento di Cervantes*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, p.56ss, POGGIOLI M., *L'inafferrabile asistematicità del trasferimento intersoggettivo delle perdite fiscali, tra disposizioni antielusive analitiche e clausola generale*, *Riv. dir. trib.*, 2007, II, p. 401ss, ARTUSO E., *La non elusività della scissione tra valide ragioni economiche e future vicende del rapporto partecipativo*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, II, p. 411ss. Analogo è l'indirizzo giurisprudenziale nel quale si è utilizzata la normativa antielusiva al fine di rendere inopponibile un negozio assolutamente antieconomico, privo di scopo di lucro e motivato esclusivamente da un risparmio d'imposta. A riguardo si veda ROSSI M., *Difetto di sostanza economica e scopo di lucro ed inopponibilità al fisco degli effetti di un'operazione negoziale posta in essere a soli fini di elusione fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, 6, p. 1395ss.

vantaggio indebito alle ragioni economiche¹⁵⁶. Ma la mancanza di ragioni extrafiscali non costituisce un presupposto dell'elusione, bensì un esimente, un "elemento negativo" della fattispecie elusiva. Le ragioni extrafiscali assumono, cioè, rilevanza solo con riferimento ad operazioni già precedentemente qualificate come elusive: esse consentono di togliere la patina di elusività, e di certo non possono costituirne, laddove siano assenti, il fondamento. Esistono, infatti, operazioni che il contribuente pone in essere al solo fine di perseguire un risparmio d'imposta le quali, però, non sfociano in una fattispecie di abuso, in quanto il vantaggio fiscale ottenuto non si configura come asistemico. Partire dalla mancanza di valide ragioni extrafiscali non marginali per contestare una fattispecie di abuso, quindi, equivale ad una vera e propria "inversione di ragionamento, movendo dalla coda di tale schema"¹⁵⁷, con la conseguenza di qualificare come elusive operazioni che in realtà non lo sono.

Seguendo questo schema di ragionamento invertito, sono state spesso considerate elusive scansioni negoziali costituite da atti preordinati unicamente a creare le condizioni economico-giuridiche per l'applicazione di una norma di favore¹⁵⁸. E' il caso in cui il contribuente pone in essere scientemente operazioni che gli consentono di realizzare il presupposto di fatto sul quale poggia un regime fiscale agevolativo, ottenendo un vantaggio fiscale. Il diritto tributario, infatti, contempla numerosi regimi fiscali agevolativi, attraverso i quali il legislatore associa a determinati fatti una minor attitudine alla contribuzione, concedendo di conseguenza abbattimenti d'imposta, riduzioni d'aliquota, e così via. In presenza di disposizioni siffatte, è naturale che il contribuente, dovendo raggiungere un determinato risultato, cerchi di ottenerlo realizzando il presupposto alla base del regime fiscale agevolativo, al fine di minimizzare il carico fiscale. Così facendo il contribuente non nasconde nulla, bensì pone in essere in modo preordinato una scansione negoziale effettiva, in modo da integrare consapevolmente un determinato presupposto. Qualora quest'ultimo coincida con quello delineato da una norma di favore, "l'applicazione della norma agevolativa è sacrosanta"¹⁵⁹. Il Fisco non potrà lamentare "l'artificiosa creazione del fatto, presupposto

¹⁵⁶Cfr. MIELE L., BONTEMPO F., SURA A., FABI T., *Bilancio e reddito d'impresa*, Milano, IPSOA, 2016, p.1717. Analoga critica è stata mossa da STEVANATO D., *L'elusione e il falso mito delle "valide ragioni economiche" quale giustificazione di ogni risparmio fiscale*, Dial. Dir. trib., 2007, p. 373ss il quale contesta la Risoluzione ministeriale n.116 del 24 ottobre 2006 nella quale è stata ritenuta elusiva un'operazione di fusione per incorporazione di una società (mantenuta in vita al solo fine di travasare le perdite fiscali pregresse a parere del Fisco) poiché priva di valide ragioni economiche.

¹⁵⁷ Così BEGHIN M., *Diritto tributario, op. cit.*, p. 427. LUPU R., *Manuale professionale di diritto tributario*, IPSOA, 2011, p.339 parla a riguardo di "volgarizzazione della lotta all'elusione".

¹⁵⁸ Per un approfondimento su alcuni casi in cui sono state ritenute abusive scansioni negoziali poste in essere al solo fine di integrare il presupposto di una norma agevolativa si vedano: BASILAVECCHIA M., *La difficile individuazione dei comportamenti elusivi: funzione della norma*, in Corr. trib., 2006, 25, p. 1935ss; BEGHIN M., *L'abuso del diritto tra rilevanza del fatto economico e poteri del magistrato*, in Corr. trib., 2009, 40, p.3288ss.

¹⁵⁹ Così BEGHIN M., *L'abuso del diritto tra rilevanza del fatto, op. cit.*, p.3290.

per la fruizione dell'agevolazione»¹⁶⁰, al fine di ritenere applicabile la disciplina di cui all'art. 10-bis. Non si può ritenere che, poiché al momento dell'entrata in vigore della legge agevolativa il contribuente non presenta le caratteristiche oggettive, soggettive o cronologiche fissate dalla disposizione quale presupposto per l'applicazione della norma di favore, egli non possa comunque fruire delle agevolazioni anche se in un secondo momento ponga in essere atti che gli permettano di rientrare nello spettro applicativo della norma. E' invece del tutto irrilevante il percorso attraverso il quale il contribuente si pone in una determinata situazione giuridico-fattuale; ciò che conta è che tale situazione in concreto esista, poiché è proprio la sua effettività a rendere legittima la riduzione del carico tributario¹⁶¹. Il vantaggio fiscale che il soggetto passivo riesce in tal modo a conseguire non può dirsi asistemico, bensì è un risparmio fisiologico, in quanto promanante dall'integrazione concreta di una normativa di favore predisposta dal legislatore stesso ed in linea con la sua finalità¹⁶². Non importa che il contribuente abbia posto in essere determinati atti secondo un determinato percorso al solo fine di ottenere un vantaggio fiscale, senza avere altre valide ragioni extrafiscali: l'elusione in tali casi è esclusa sin dal principio, in quanto il vantaggio fiscale conseguito è specificatamente previsto dall'ordinamento. Si badi bene che al fine di qualificare come abusiva un'operazione, non basta che sia effettuata "a ragion veduta"¹⁶³, ovvero che sia priva di valide ragioni extrafiscali e preordinata all'ottenimento di un risparmio d'imposta: in mancanza di un vantaggio fiscale asistemico sono inutili tutte le valutazioni successive. Ci troviamo al cospetto di una lecita pianificazione fiscale, attraverso la quale il contribuente ha fruito di una facoltà pienamente riconosciuta dall'ordinamento tributario.

¹⁶⁰ Cfr. BASILAVECCHIA M., *La difficile individuazione*, op.cit., p. 1938.

¹⁶¹ Cfr. BEGHIN M., *Elusione, evasione, confusione e abuso del diritto nell'applicazione delle norme di favore*, in Corr. trib., 2014, 48, p.3689ss.

¹⁶² VANZ G., *L'elusione fiscale tra forma giuridica e sostanza economica*, in Rass. trib., 2002, 5, p.1623 afferma "Se la legge prevede un trattamento agevolato in presenza di determinate condizioni, non si vede infatti come si possa negare al contribuente il diritto di predisporre le cose in modo da poter godere del trattamento agevolato. Se la legge subordina una certa agevolazione a determinate condizioni, non può poi contraddittoriamente considerare elusivi gli atti o l'atto diretti a realizzare tali condizioni. Nel momento in cui il contribuente realizza effettivamente i presupposti posti dalla legge a base dell'agevolazione, il risultato perseguito dal legislatore può dirsi senz'altro realizzato e quindi il riconoscimento dell'agevolazione pienamente giustificato, al di là di quelle che siano (o possano essere) le ragioni o i motivi che abbiano indotto il contribuente a porre in essere l'operazione agevolata."

¹⁶³ Cfr. LUPI R., *Per l'elusività di un comportamento non basta che sia stato effettuato a ragion veduta*, Dial. Dir. trib., 2006, p. 627ss.

1.8 L'elusione come "zona grigia"¹⁶⁴ tra l'evasione ed il legittimo risparmio d'imposta

Nella nuova clausola antielusiva, il legislatore, dopo aver fornito in modo completo la nozione di abuso del diritto, ha voluto assicurarsi che il suo ambito applicativo fosse ben compreso, esplicitandone i limiti in relazione ad altri istituti.

Al comma 12 dell'art.10-bis si legge: "in sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie". La nuova norma antielusiva sottolinea, dunque, che la violazione di una norma tributaria, consistente nell'evasione, rappresenta un esplicito limite in negativo dell'elusione. Invero, in un sistema che abbia compreso e metabolizzato la definizione di elusione, la precisazione di cui al comma 12 risulta pleonastica, in quanto macroscopica appare la distinzione tra abuso del diritto ed elusione¹⁶⁵.

Essa può essere sintetizzata mediante l'antico brocardo "*Contra legem facit qui id facit quod lex prohibet; in fraudem vero qui salvis legis verbis sententiam eius circumvenit*"¹⁶⁶; in altri termini, mentre l'evasione è contro la legge, l'elusione è in frode ad essa, rispettandola nella forma ma non nella sostanza¹⁶⁷.

¹⁶⁴ Espressione utilizzata da CIPOLLINA S., *La legge civile e la legge fiscale. Il problema della elusione fiscale*, Padova, CEDAM, 1992, p.132.

¹⁶⁵ CARINCI A., DEOTTO D., *D.lgs 5 agosto 2015 n.128, op.cit.*, p.3107ss sottolineano infatti che il contributo della novella legislativa sia stato offerto solo sul piano dei chiarimenti e delle precisazioni, piuttosto che delle novità normative introdotte. Analogamente LUPI R., *Abuso del diritto: utilità di una normativa "pedagogica"*, in AA.VV., *Dossier abuso del diritto*, IPSOAQuotidiano, 2015, p.10ss ritiene che la nuova norma abbia la valenza di "normativa pedagogica", in quanto "ribadisce questioni di principio sulla determinazione della ricchezza, che si trovano ben radicate nella forza delle cose. È un'attività di "insegnamento legislativo" normalmente impropria, ma utile, davanti al disorientamento sociale in materia di determinazione dei tributi. Spetta agli studiosi del settore far capire che non si tratta di occasionali manovre di politica tributaria, ma di riaffermazione legislativa di concetti fondamentali sulla determinazione dei tributi". Scettico riguardo all'utilità della novella legislativa è anche BASILAVECCHIA M., *L'art 10bis dello Statuto: the day after*, in GT Riv. dir. trib., 2016, 1, p.5ss.

Sulla distinzione tra elusione ed evasione si vedano LUPI R., *Elusione fiscale: modifiche normative e prime sviste interpretative*, in Rass. trib., 1995, p.410ss, BEGHIN M., *Diritto tributario, op.cit.*, p.417ss, TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario vol I*, Torino, UTET, 2012, p.241ss, FIORENTINO S., *Il problema dell'elusione nel sistema tributario positivo*, in Riv. dir. trib. , 1993, I, p. 793ss, CIPOLLINA S., *La legge civile, op.cit.*, p.133ss, CONTRINO A., *La trama dei rapporti tra abuso del diritto, evasione fiscale e lecito risparmio d'imposta*, in Dir. prat. trib., 2016, 4, p. 1407ss.

¹⁶⁶ Cfr. MORELLO U., *Frode alla legge*, in Digesto disc. priv. Sez. civ. VIII, 1992, p.501.

¹⁶⁷ Parte minoritaria della dottrina vede tale distinzione tra elusione ed evasione. Tra i suoi esponenti: GIOVANNINI A., *La delega unifica elusione e abuso del diritto: nozione e conseguenze*, in Corr. trib., 24, 2014, p. 1831 ritiene che elusione ed evasione costituiscano due profili del medesimo fenomeno: l'abuso connota la condotta artificiosa, l'evasione invece il risultato. TABELLINI P.M., *L'elusione della norma tributaria*, Milano, Giuffrè, 2007, p.305 ritiene che anche il vantaggio elusivo debba considerarsi illecito, dal momento che non rileva nessuna differenza tra imposta evasa ed imposta elusa; ad avviso dell'illustra Autore, "l'elusione perde necessariamente ogni ragion d'essere quale fattispecie autonoma distinta dall'evasione" (Cfr. *ID.*, *ivi.*, p.311). DEL FEDERICO L., *Elusione e illecito tributario*, in Corr. trib., 2006, 39, p. 3110ss ritiene che, in presenza di una norma di contrasto antielusiva, anche l' "elusione codificata" abbia i connotati di un illecito, assumendo i caratteri e gli effetti dell'evasione.

Nella fattispecie dell'evasione, il contribuente nasconde, in tutto o in parte, la ricchezza che egli dovrebbe dichiarare al Fisco, ovvero non dichiara in modo congruo il presupposto d'imposta. L'evasione è "un inadempimento (colpevole) della pretesa tributaria già validamente sorta attraverso la realizzazione della fattispecie" che "esige un comportamento fraudolento, ossia disonesto, antitributario"¹⁶⁸. L'evasore, cioè, nasconde fatti veri, afferma fatti falsi o al limite applica erroneamente la normativa, talvolta avvalendosi di una peculiare interpretazione, al fine di conseguire un risparmio d'imposta¹⁶⁹. Il reddito nascosto, al quale è commisurato la minor imposta pagata, è un reddito reale, concreto ed esistente. Evasione significa quindi violazione diretta, aperta di norme fiscali, espressamente prevista e punita.

Nell'elusione, invece, come ampiamente illustrato nelle pagine precedenti, i fatti sono manifestati al Fisco in modo effettivamente veritiero, ovvero sono realizzati "alla luce del sole"¹⁷⁰. Tuttavia, attraverso il comportamento abusivo, si evita il presupposto impositivo al quale è ricollegata un'imposta maggiore, integrando in suo luogo un presupposto meno oneroso. L'elusione è quindi posta in essere con strumenti leciti, al contrario dell'evasione che rientra nell'area dell'illecito. L'azione del soggetto passivo, mentre nell'elusione è a monte, diretta a modificare la struttura del fatto imponibile, nell'evasione è solo a valle, successiva all'integrazione del presupposto, finalizzata a sfuggirne illegalmente le conseguenze¹⁷¹. Dunque, qualora il vantaggio fiscale ottenuto violi una specifica disposizione, si ha una fattispecie di evasione; qualora, invece, il vantaggio sia indebito in quanto contrastante con lo spirito del micro-sistema tributario di riferimento, si ha una fattispecie di elusione.

Un opposto limite in positivo all'ambito applicativo dell'elusione è esplicitato nel comma 4 dell'art. 10-bis, il quale recita: "resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale"¹⁷². Anche tale precisazione risulta alquanto scontata, poiché è un noto principio generale del

¹⁶⁸ CIPOLLINA S., *La legge civile, op.cit.*, p.133.

¹⁶⁹ Cfr. LUPI R., *Elusione fiscale: modifiche normative, op.cit.*, p.410. L'evasione può quindi investire sia questioni di fatto, sia di diritto. L'elusione, invece, è questione essenzialmente di diritto (ID., *ivi*, p.410 nota 2 e ID., *Manuale giuridico professionale, op.cit.*, p.280). Il problema dell'evasione è, infatti, sostanzialmente un problema di informazione; l'elusione, invece, pone un problema di valutazione e non di conoscenza (Cfr. CIPOLLINA S., *La legge civile, op.cit.*, p.141).

¹⁷⁰ Sul punto la *Relazione allo schema di decreto legislativo di riforma delle disposizioni delle imposte sui redditi applicabili alle operazioni di cessione di aziende, conferimento di aziende, fusione, scissione e permuta di partecipazioni*, 1997 ha specificato che "l'elusione avviene nel rispetto della normativa vigente, senza che il contribuente si sottragga agli obblighi di comunicazione e documentazione di volta in volta previsti (dichiarazione, emissione di documenti, loro conservazione etc.)".

¹⁷¹ In tal senso CIPOLLINA S., *Elusione fiscale*, in *Digesto disc. priv., sez. comm.*, V, Torino, Utet, 1990, p. 220ss .

¹⁷² Per un approfondimento sulla distinzione tra elusione e legittimo risparmio d'imposta si vedano: GARCEA A., *Il legittimo risparmio d'imposta*, Padova, CEDAM, 2000, p.46ss, BEGHIN M., *Diritto tributario, op.cit.*, p. ,TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario vol I*, Torino, UTET, 2012, p.241ss, LUPI R., *Manuale giuridico professionale, op.cit.*, p.295ss, VACCA I., *Scelte strutturali di sistema ed elusione fiscale*, in *Dial. Trib.*, 2009, 1, p.33ss.

diritto dell'economia, riconosciuto dalla Corte di Giustizia UE e dalla Corte di Cassazione, la libertà di orientare le proprie scelte anche o esclusivamente in funzione del peso fiscale che la legge ricolleggi ad esse. In ossequio all'articolo 41 della Costituzione, infatti, "l'iniziativa economica privata è libera", ovvero gli operatori possono autodeterminare i propri affari e perseguire i propri obiettivi avvalendosi di molteplici discipline, le quali presuppongono ciascuna una diversa strumentazione giuridica¹⁷³. Di fronte a scelte metabolizzate dal sistema, cioè, l'Amministrazione finanziaria non può imporre al contribuente di adottare la linea operativa più onerosa¹⁷⁴. Il contribuente è cioè libero di scegliere la soluzione che più gli aggrada tra i regimi strutturali che il legislatore ha volutamente previsto e disciplinato, anche in funzione del solo scopo di alleggerire il carico fiscale. La pianificazione delle attività economiche ben può riguardare anche i soli profili tributari: unico limite è il divieto implicito di violare lo spirito degli istituti fiscali che di volta in volta sono applicati¹⁷⁵.

Qualora il contribuente pianifichi una determinata scansione negoziale, al solo fine di sottostare ad una minore imposizione ma perseguendo un risultato che non sia disapprovato dal sistema, si è di fronte ad un "lecito risparmio d'imposta"¹⁷⁶. In tali casi, cioè, il risparmio d'imposta consiste nella situazione di fatto costruita dal contribuente e volutamente non presa in considerazione dal legislatore tributario come presupposto d'imposta¹⁷⁷. Non integrano una

¹⁷³ In tal senso BEGHIN M., *Una strana idea di libertà economica e di vantaggio fiscale asistemico*, in Corr. trib., 2015, 10, p.731.

¹⁷⁴ Sul punto si vedano BEGHIN M., *Diritto tributario, op.cit.*, p.420, BEGHIN M., *L'inesistente confine tra pianificazione, elusione e abuso del diritto*, in Corr. trib., 2008, 22, p. 1777, RUSSO P., *Brevi note in tema di disposizioni antielusive*, in Rass. trib., 1999, 1, p.76.

¹⁷⁵ Di tale avviso BEGHIN M., *I principi immanenti, poco immanenti, inesistenti e i raddomanti dell'abuso del diritto*, in Corr. trib., 2013, 30, p. 2347ss. LUPI R., *Elusione fiscale: modifiche normative e prime sviste interpretative*, in Rass. trib., 1995, p.419 ha affermato che "l'elusione nasce solo quando, di fronte a una o più due strade maestre, il contribuente si costruisce una scorciatoia utilizzando frammenti di un sistema normativo che spesso è in pezzi". Osserva CIPOLLINA S., *La legge civile, op.cit.*, p.148 che "la linea di demarcazione tra lecito risparmio d'imposta e elusione non è fissa e determinata, ma tende anzi a spostarsi per l'effetto combinato di due fattori: l'impostazione accolta dall'interprete e il grado di evoluzione raggiunto dall'ordinamento giuridico".

¹⁷⁶ Tale principio è stato ribadito dalla *Relazione allo schema di decreto legislativo di riforma delle disposizioni delle imposte sui redditi applicabili alle operazioni di cessione di aziende, conferimento di aziende, fusione, scissione e permuta di partecipazioni*, 1997, la quale recitava: "si può fornire così un criterio tendenziale per distinguere l'elusione rispetto al mero risparmio d'imposta; quest'ultimo si verifica quando, tra 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 l'abuso di questa libertà dà luogo a manipolazioni, scappatoie e stratagemmi, che - pur formalmente legali - finiscono per stravolgere i principi del sistema. La norma antielusiva non può quindi vietare la scelta, tra una serie di possibili comportamenti cui il sistema fiscale attribuisce pari dignità, di quello fiscalmente meno oneroso". Anche la più recente *Relazione allo schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente* n.163, 2015 ha ribadito a p.11 tale principio.

¹⁷⁷ In tal senso AMATUCCI A., *La funzione antiabuso dell'interpretazione del diritto tributario*, in Dir. prat. trib., 2012, 5, p.884, il quale porta come esempio il risparmio d'imposta incentivato dalla legge al fine di evitare che il contribuente realizzi situazioni alternative inquinanti.

fattispecie di elusione, bensì di lecita pianificazione fiscale, per esempio: la scelta di esercitare impresa in forma di società di persone piuttosto che di capitali; la scelta di carattere territoriale circa la sede legale della società; la scelta circa la forma di finanziamento ritenuta più congrua per l'impresa, anche in ragione della sua minor onerosità; l'incasso di un credito commerciale nell'esercizio x+1 piuttosto che nell'esercizio x; la decisione di provvedere, in un periodo d'imposta o in un altro, al pagamento dei compensi già liquidati agli amministratori¹⁷⁸. Attraverso la pianificazione fiscale, il contribuente sceglie, tra più regimi strutturali dotati di pari dignità sistematica, quello che più confà alle sue necessità, tenendo conto anche dell'esigenza di minimizzazione del carico tributario. Anche l'elusore fiscale pianifica il proprio vantaggio, ma tale vantaggio è disapprovato dal sistema, in quanto contrario allo spirito delle disposizioni che da quest'ultimo sistema promanano. In questo senso il legittimo risparmio d'imposta si pone come fenomeno speculare all'elusione tributaria: il primo è contraddistinto dalla perfetta integrazione dei principi che regolano la fattispecie tributaria, mentre il secondo è caratterizzato dal tradimento di essi¹⁷⁹. Non ogni risparmio d'imposta sarà dunque elusivo, ma ci saranno risparmi d'imposta "buoni" e risparmi d'imposta "cattivi"¹⁸⁰. I risparmi "buoni" sono quelli legittimi, vale a dire metabolizzati dal sistema. Quelli "cattivi" sono, invece, quelli elusivi, contrari allo spirito del sistema. E l'elusività del risparmio dipende, appunto, dalla morfologia del vantaggio conseguito dal contribuente.

Dal combinato disposto dei commi 4 e 12 dell'art.10-bis, dunque, si evince con chiarezza il perimetro entro cui è confinato l'istituto dell'elusione nell'ambito dell'ordinamento tributario¹⁸¹: uno spazio intermedio tra il legittimo risparmio d'imposta e l'evasione, tra ciò che è pienamente lecito e ciò che è illecito. In virtù della codificazione normativa di tali limiti

¹⁷⁸ Sul punto si vedano la *Relazione allo schema di decreto legislativo di riforma delle disposizioni delle imposte sui redditi applicabili alle operazioni di cessione di aziende, conferimento di aziende, fusione, scissione e permuta di partecipazioni*, 1997, LUPI R., *Manuale professionale di diritto tributario*, IPSOA, 2011, p.335ss, BEGHIN M., *L'elusione tributaria tra clausole "generali" e disposizioni "correttive": alcune chiavi di lettura della vigente disciplina*, in *Fisco*, 2002, 24, p.3804ss dove vengono presentati diversi casi di lecita pianificazione fiscale, differenziandoli dalle fattispecie di elusione.

¹⁷⁹ Grazie all'introduzione della clausola generale antielusiva, non vi sono ora più dubbi a riguardo. Al contrario, in vigenza dell'ormai abrogato art 37-bis, vi era chi parlava di un' ulteriore fattispecie denominata "elusione fiscale legittima", che ricorreva quando si era in presenza di fattispecie che, pur comportando una strumentalizzazione della disciplina tributaria, si ponevano al di fuori dell'ambito applicativo di cui al comma 3 dell'art.37-bis (Cfr. GARCEA A., op.cit., p.73ss).

¹⁸⁰ Occorre pertanto evitare "l'abuso dell'abuso del diritto", ovvero evitare di colpire indiscriminatamente qualsiasi vantaggio fiscale, al momento che l'impiego di forme contrattuali e/o organizzative che consentono un minore carico fiscale costituisce esercizio della libertà d'impresa (Cfr. ZIZZO G., *L'abuso dell'abuso del diritto*, in *Riv. giur. Trib.*, 2008, p.465ss).

¹⁸¹ Sul punto CARINCI A., DEOTTO D., *D.lgs 5 agosto 2015 n.128 Abuso del diritto ed effettiva utilità della novella: much ado about nothing?*, in *Fisco*, 2015, 32-33, p.3109 che l'abuso del diritto è una figura interstiziale, tra il legittimo risparmio d'imposta e l'evasione che ne costituiscono i limiti in negativo espressi nella nuova norma. Tali limiti, però, si ritiene esistessero anche prima della novella legislativa, seppur in modo immanente ed implicito.

nella stessa norma antielusiva, nel vigore del nuovo articolo 10-bis essi non potranno più essere ignorati. L'abuso non potrà più essere invocato erroneamente per contestare ipotesi di simulazione, interposizione fittizia, come di frode, nonché in tutti i casi in cui la realtà economico-giuridica posta in essere è diversa da quella che il contribuente ha inteso palesare: in tali casi la contestazione dovrà vertere necessariamente sull'evasione. Così come non potrà più essere messa in discussione la lecita scelta del contribuente tra varie alternative, equivalenti dal punto di vista sistematico, ma comportanti un diverso carico fiscale. L'abuso del diritto si configura quindi come una disposizione di chiusura, una disciplina applicabile solo in modo residuale¹⁸². La pianificazione fiscale, dunque, potrà condurre il contribuente in tre diverse situazioni: qualora essa si traduca in un comportamento illecito, il contribuente sarà sanzionato amministrativamente e/o penalmente; qualora, al contrario, i vantaggi tributari da essa emergenti siano leciti, essi saranno riconosciuti dall'Amministrazione e il contribuente potrà goderne; se, infine, i risparmi d'imposta che da essa promanano sono asistemati, sempre che ricorrano anche gli altri presupposti dell'elusione, verranno neutralizzati attraverso gli effetti previsti dalla norma antielusiva di cui all'art.10-bis.

¹⁸² Cfr. VACCA I., *Considerazioni generali sulla nuova nozione di abuso del diritto*, in MIELE L. (a cura di), *Il nuovo abuso del diritto. Analisi normativa e casi pratici*, Eutekne, 2016, p.20.

CAPITOLO II

L'INOPPONIBILITÀ ALL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA DI ATTI, FATTI E NEGOZI ABUSIVI

SOMMARIO: 2.1 L'effetto di inopponibilità di cui all'art. 10-bis come forma di inefficacia relativa. - 2.2 Il disconoscimento dei vantaggi tributari in capo all'elusore tra sostituzione di norme e determinazione dell'imposta elusa. - 2.3 Elusione fiscale ed imposta di registro: sostituzione di fattispecie versus riqualificazione dei fatti economici. - 2.4 Peculiarità e profili applicativi problematici dell'avviso di accertamento antielusivo, mezzo per attuare la tassazione differenziale. - 2.5 Gli effetti dell'inopponibilità per i soggetti terzi: il rimborso.

2.1 L'effetto di inopponibilità di cui all'art. 10-bis come forma di inefficacia relativa

Qualora l'Amministrazione finanziaria¹⁸³, rinvenendo tutti i presupposti esposti nel capitolo I, qualifichi un'operazione posta in essere dal contribuente come elusiva, in base al secondo periodo del comma 1 dell'art. 10-bis della l. 212/2000 può dichiarare essa a sé "non opponibile"¹⁸⁴.

L'inopponibilità al Fisco è il primo effetto che il legislatore ha predisposto allorché un'operazione risulti abusiva¹⁸⁵.

¹⁸³ Sottolinea LUDOVICI P., *La rilevanza dei tributi esteri ai fini dell'art. 37bis del D.P.R. 600/1973*, in MAISTO G. (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Quaderni della Riv. dir. trib., 2009, 4, p. 264 che l'inopponibilità opera nei soli confronti dell'Amministrazione finanziaria italiana, non anche di quelle estere. Bisogna considerare, inoltre, che all'interno dall'espressione "amministrazione finanziaria italiana" sono ricompresi diversi enti impositori, ciascuno dei quali sarà coinvolto nelle contestazioni di abuso a seconda della natura dell'operazione aggirata e della connotazione nazionale o locale dei tributi contestati (Cfr. BEGHIN M., *"La tassazione differenziale" e la "non opponibilità" al Fisco delle operazioni elusive*", in Riv. dir. trib., 2016, 3, p.300).

¹⁸⁴ Come brevemente accennato *retro* par. 1.3 il concetto di "inopponibilità" al Fisco di atti, fatti e negozi elusivi non costituisce una novità dell'art. 10-bis della l. 212/2000, in quanto già presente, negli stessi termini, nell'ormai abrogato art. 37-bis del dpr 600/1973. Da notare è che la prima disposizione antielusiva contenuta nell'art. 10 della l. 408/1990 ricorreva al solo "disconoscimento" dei vantaggi tributari, concetto poi traslato nelle codificazioni antielusive successive ma con l'aggiunta del concetto di inopponibilità. Ad avviso di autorevole dottrina, da noi non condiviso, con l'introduzione dell'effetto di inopponibilità nel corpo della disposizione, il disconoscimento è divenuto "misura ridondante e del tutto inutile." Cfr. TABELLINI P.M., *L'elusione della norma tributaria*, Giuffrè, 2007, p.302 nota 60.

¹⁸⁵ Si sottolinea che il modello di norma generale antiabuso di cui all'art. 6 della recente direttiva 2016/1164/UE prescrive agli Stati membri di "ignorare ai fini del calcolo dell'imposta dovuta sulle società" le costruzioni ritenute abusive. L'effetto giuridico di una contestazione di abuso del diritto previsto dalla direttiva è dunque

Tale inopponibilità estrinsecherà poi i suoi effetti in due distinte direzioni: nei confronti dell'elusore, attraverso il disconoscimento dei vantaggi fiscali indebiti; nei confronti dei soggetti terzi che hanno preso parte all'operazione elusiva, ma non hanno ritratto da essa vantaggi fiscali indebiti, attraverso il rimborso delle imposte pagate¹⁸⁶.

La sussunzione di un'operazione, sia essa costituita da un singolo atto o da una serie di negozi collegati, nella fattispecie dell'abuso, non tocca dunque in nessun modo la validità civilistica del negozio giuridico, ma ha come unico effetto l'inopponibilità di essa al Fisco, in funzione della cancellazione o neutralizzazione dei vantaggi fiscali. Fine della disciplina antielusiva non è cancellare *tout court* gli effetti giuridici degli atti elusivi, bensì eliminare il danno economico arrecato all'Amministrazione finanziaria sotto forma di minor *entrouito*¹⁸⁷.

Non si deve infatti confondere l'effetto dell'inopponibilità ex art.10-bis con le patologie del negozio giuridico rinvenibili nella disciplina del diritto privato.

Essa contempla due forme di invalidità del contratto, che hanno origine allorquando questo sia in contrasto con una norma imperativa di legge, e lo rendono privo di effetti: la nullità¹⁸⁸, di portata generale, e l'annullabilità, di carattere speciale, che ricorre quando sia espressamente prevista dalla legge come conseguenza della sua violazione¹⁸⁹. La nullità costituisce la forma più grave e radicale di invalidità del contratto, il quale, ponendosi in contrasto con le statuizioni della legge, "attira i suoi fulmini"¹⁹⁰. Il negozio nullo è inefficace sin dall'origine; quello annullabile è, invece, un negozio inizialmente efficace che viene privato degli effetti mediante la pronuncia giudiziale di annullamento.

La dottrina del negozio giuridico ha, in base a tali patologie, coniato le figure del contratto c.d. illecito, il quale è nullo poiché viziato da illiceità della causa ex artt. 1343 c.c. e 1418 comma 2 c.c. e del contratto c.d. illegale, il quale può essere nullo poiché contrario per altre

sempre l' inopponibilità, valevole tuttavia nei confronti anche di Amministrazioni finanziarie straniere nei casi di elusione fiscale transnazionale.

¹⁸⁶ Autorevole dottrina ritiene sarebbe funzionale, al fine di esprimere al meglio la *ratio legis*, riscrivere la norma antielusiva in chiave "permissiva" invece che "prescrittiva" ovvero utilizzando la formula "sono opponibili all'Amministrazione finanziaria gli atti,fatti,negozi...a condizione che" in luogo dell'attuale formula "non sono opponibili...se". Di tale avviso PARLATO A., *Riflessioni in tema di clausola generale antielusiva*, in Atti della giornata di studi in onore di Gaspare Falsitta, aa.vv., CEDAM, 2012, p. 449.

¹⁸⁷ In tal senso FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, CEDAM, 1999, p.212-213.

¹⁸⁸ Sono ragione di nullità la mancanza di un requisito essenziale del contratto ex art. 1325 c.c. (la volontà, l'oggetto, la causa, la forma se richiesta a pena di nullità); l'illiceità della causa o dei motivi (nei limiti dell'art. 1345 c.c.); la mancanza dei requisiti dell'oggetto ex art.1418 comma 2. L'incapacità legale o naturale di agire ed i vizi del consenso (errore, violenza, dolo) determinano invece l'annullabilità del contratto. Sul punto si veda RESCIGNO P., *op.cit.*, p.359ss.

¹⁸⁹ Per un approfondimento sulle categorie dell'invalidità e dell'inefficacia dei contratti si rimanda ai manuali GALGANO F., *Diritto privato*, CEDAM, 2011, p.261-301, RESCIGNO P., *Manuale del diritto privato italiano*, Jovene editore, Napoli, 1992, p.358-362 e FEDELE Alfredo, *L'inefficacia del contratto*, Giappichelli, Torino, 1983, *passim*.

¹⁹⁰ Espressione coniata da Scognamiglio in SCOGNAMIGLIO R., *Inefficacia (dir. priv.)*, in Enciclopedia Giuridica Treccani, XVI, 1989, p. 2.

ragioni a norme imperative “salvo che la legge disponga diversamente” ex art. 1418 comma 1 c.c. (c.d. principio della nullità virtuale)¹⁹¹.

Ma l'inopponibilità ex art. 10-bis non è né una forma di annullabilità né tantomeno di nullità e il negozio qualificato come elusivo non rientra né nella fattispecie di quello illecito né di quello illegale secondo le definizioni appena illustrate. Né tantomeno si può equiparare l'effetto dell'inopponibilità ad una inesistenza¹⁹². Qualora infatti, in una prospettiva provocatoria, si ritenesse che le operazioni elusive, in quanto inopponibili al Fisco, fossero inesistenti, si giungerebbe ad affermare paradossalmente l'inesistenza dell'elusione stessa: “l'elusione, però, non è un paradosso”¹⁹³.

Affine al concetto di inopponibilità in questione è la più generale categoria dell'inefficacia di un atto negoziale, in particolare nella sua forma relativa.

L'idoneità di un negozio a produrre effetti giuridici che ne realizzino la finalità, fa sì che l'inattuazione di tali suoi effetti possa costituire una qualificazione giuridica di contenuto negativo. Questa è l'inefficacia, intesa in senso giuridico come mancanza degli effetti tipici desunti dal contenuto dell'atto¹⁹⁴.

In ogni negozio giuridico si distinguono due momenti essenziali: la manifestazione dell'intento negoziale e la realizzazione dell'interesse che l'intento vuole perseguire. Pertanto, in ordine a ciascuno di essi, il diritto è chiamato ad effettuare due valutazioni: l'una statica, relativa alla corrispondenza formale del fatto allo schema astratto previsto dalla norma; l'altra dinamica, attinente all'idoneità funzionale del medesimo a soddisfare l'interesse programmato dai soggetti. A queste due valutazioni corrispondono rispettivamente la categoria dell'irrelevanza e dell'inefficacia.

Antecedente logico-giuridico dell'inefficacia, così come dell'efficacia, è la rilevanza, poiché tale rimedio presuppone necessariamente una fattispecie rilevante e, in quanto tale, potenzialmente efficace. L'inefficacia si risolve poi nella “mancata messa a disposizione degli effetti”, ovvero nella “mancata attribuzione di un indice di valore ad un fatto, e cioè dell'indice di doverosità o possibilità ai comportamenti cui è affidata dai soggetti e dalla norma la realizzazione dell'interesse negoziale”¹⁹⁵. In altri termini, l'inefficacia costituisce il “particolar modo d'essere di una fattispecie effettuale priva della sua componente di

¹⁹¹ Sul punto si veda TABELLINI P.M., *Libertà negoziale ed elusione di imposta. Il problema della «Titolarità ingannevole» di redditi*, Padova, CEDAM, 1995, p.31ss.

¹⁹² La categoria del contratto inesistente, seppur sconosciuta al codice civile, è ampiamente utilizzata dalla giurisprudenza per designare un contratto privo del minimo essenziale che permetta di parlare di un certo accadimento come di un contratto. In tal senso GALGANO, *op. cit.*, p. 265.

¹⁹³ Così BEGHIN M., *L'elusione non è un paradosso*, in BEGHIN M., *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, CEDAM 2013, p. 67.

¹⁹⁴ Così SCALISI V., *Inefficacia*, in *Enc. Dir.*, Giuffrè, 1971, XXI, p.326.

¹⁹⁵ ID, *ivi*, p.331.

valore”¹⁹⁶, avuto riguardo all’interesse fondamentale della comunità giuridica in funzione del quale avviene l’attribuzione o la negazione dell’indice di valore.

Le cause di inefficacia si distinguono in cause interne e in cause esterne. Si parla di inefficacia conseguente ad una causa interna qualora essa consegua al difetto di un elemento strutturale dell’effetto giuridico dipendente dalla mancanza di un coelemento necessario, ovvero di una fonte di qualificazione soggettiva o oggettiva dell’effetto. Si ha invece inefficacia dipendente da cause esterne quando altri interessi giuridici, interferendo dall’esterno sull’interesse negoziale, esigono che il valore espresso dal negozio sia corretto o modificato o eliminato¹⁹⁷. L’atto definitivamente inefficace, a differenza di quello nullo improduttivo di effetti sin dall’inizio, è già penetrato nella sfera del diritto, provocandone modificazioni: presenta perciò un “ciclo concretamente definito di esistenza giuridica”, di cui non si ha riscontro nell’atto nullo¹⁹⁸.

A mera “riduzione di efficacia” danno invece luogo le ipotesi di inefficacia relativa, in base alle quali, in virtù dell’esistenza di più situazioni giuridiche contrapposte concorrenti sul medesimo oggetto, l’effetto giuridico manifesta con pienezza la sua forza nei confronti di alcuni soggetti mentre è privo di efficacia nei confronti di altri¹⁹⁹.

Come noto, l’articolo 1372 c.c., rubricato “efficacia del contratto”, al comma 1 statuisce che il contratto ha “forza di legge tra le parti”, ovvero è vincolante per esse, ma al contempo al comma 2 afferma che il contratto è improduttivo di effetti nei confronti dei soggetti terzi “salvo che la legge disponga diversamente”. Tuttavia, nonostante in virtù di tale articolo il contratto non possa modificare la sfera giuridica dei soggetti terzi, sotto il profilo dell’ampliamento o della riduzione, si osserva frequentemente come gli effetti propri di un contratto comportino conseguenze ulteriori, talvolta pregiudizievoli per le posizioni soggettive dei terzi. Tali conseguenze involontarie costituiscono il cosiddetto “effetto riflesso”, il quale non è l’effetto tipico dell’atto ma la conseguenza inevitabile e naturale dell’attuazione di tale effetto. In tal caso il rimedio apprestato dall’ordinamento è quello dell’inefficacia relativa soggettiva²⁰⁰, nel senso di inopponibilità²⁰¹ al terzo “della nuova situazione risultante dal contratto” o di improduttività di effetti nei suoi confronti²⁰².

¹⁹⁶ ID., *ibid.*

¹⁹⁷ ID., *ivi*, p.333-334.

¹⁹⁸ ID., *ivi*, p. 341.

¹⁹⁹ ID., *ivi*, p.335. Sia SCOGNAMIGLIO, *op. cit.*, p. 11 sia SCALISI, *op. cit.*, p.345 sottolineano come la categoria dell’inefficacia relativa abbia suscitato notevoli obiezioni, risultando ad avviso di alcuni contraria ai principi della logica, ovvero un’inammissibile “*abnorme Rechtsfigur*”.

²⁰⁰ Scalisi ritiene che la figura dell’inefficacia relativa sia unitaria e ritiene priva di fondamento la distinzione, prospettata dalla dottrina tradizionale, tra l’inefficacia relativa soggettiva, che sussiste solo nei confronti di determinati soggetti, e l’inefficacia relativa oggettiva, che trae origini dalla lesione di un diritto altrui. Sul punto si veda SCALISI, *op.cit.*, pp. 362-363.

In codeste fattispecie è manifesta la rilevanza di una situazione giuridica *potiore*, che, seppur afferente ad un soggetto terzo estraneo, è incompatibile con l'atto poiché da esso riceve pregiudizio. Ed è proprio a tutela dell'interesse di un tale soggetto, la cui sfera giuridica è stata involontariamente lesa dal realizzarsi degli effetti dell'atto, che l'inefficacia relativa è predisposta.

L'inefficacia relativa dunque, in risposta all'esigenza di adattamento del sistema, rappresenta il mezzo di cui il diritto si avvale per realizzare una forma intermedia di tutela tra i contrapposti interessi delle parti e del terzo: limita sì la fase di attuazione degli effetti dell'atto rispetto ad una categoria di soggetti, ma senza compromettere la validità dell'atto che resiste *erga omnes*²⁰³. La situazione giuridica nascente dall'atto relativamente efficace, mentre potrà attuare i suoi effetti nei confronti di determinate categorie di persone (c.d. terzi indifferenti), resterà invece inattuabile nei confronti di quella categoria (c.d. terzi interessati) alla quale non può essere opposta. Ciò differenzia l'inefficacia relativa da quella assoluta, la quale incide invece sull'esistenza degli effetti stessi, che vengono meno nei confronti di tutti i terzi e altresì tra le parti²⁰⁴.

Nella maggior parte dei casi l'ordinamento prevede che la tutela dell'interesse del terzo estraneo, perseguita tramite l'inattuazione della nuova situazione effettuale nei confronti di esso, si realizzi in modo automatico, ovvero *ex lege*, tramite l'inopponibilità. Ne sono un esempio i casi in cui una parte non adempie ad un onere di pubblicità che la legge pone a suo carico a tutela dell'interesse di terzi, come in materia di trascrizione ex artt. 2644 e 2683 c.c., di mandato con rappresentanza ex art. 1704 c.c., di registrazione di persone giuridiche e atti ex artt. 33 e 34 c.c. o di modificazione e revoca della procura ex artt. 1396 e 2207 c.c.²⁰⁵. In altri casi, eccezionalmente, la tutela del terzo non avviene automaticamente ma si realizza con l'attribuzione di un'azione ad esso, volta a rendere successivamente l'atto improduttivo di effetti nei suoi confronti.

Una forma peculiare di inefficacia relativa si riscontra nell'inopponibilità al creditore pignorante e ai creditori successivamente intervenuti degli atti di alienazione e di disposizione compiuti dal debitore esecutato ex artt. 2913 e 2914 c.c.. Con il pignoramento sorge infatti, sui beni da assoggettare ad esecuzione, un vincolo di destinazione alle finalità esecutive, che esprime il divieto, opponibile a chiunque, di disporre dei beni pignorati. Ma gli effetti del

²⁰¹ Secondo TABELLINI P.M., *L'elusione della norma tributaria*, Giuffrè, 2007, p.262 di norma, mentre l'inefficacia relativa sorge per effetto della sentenza che l'accerta, l'inopponibilità è operante *ex lege*. Da questa differenza deriverebbe l'utilizzo di due termini distinti.

²⁰² In tal senso TABELLINI P.M., *Elusione fiscale*, in Enc.dir., Giuffrè, Agg. III,1999, p.567 e TABELLINI P.M., *L'elusione della norma tributaria*, Giuffrè, 2007, p.261-262.

²⁰³ SCALISI, *op.cit.*, *passim*.

²⁰⁴ ID., *ivi*, p.356.

²⁰⁵ In questo senso SCOGNAMIGLIO, *op.cit.*, p.11.

pignoramento non inficiano la validità ed efficacia degli atti di disposizione compiuti dal debitore, i quali sono privi di effetti solo nei confronti dei creditori partecipanti all'esecuzione, mentre esplicano a pieno i loro effetti tipici nei confronti della generalità.

Un effetto di inefficacia relativa si ha anche nel caso dell'azione revocatoria ordinaria c.d. pauliana ex art.2901 c.c. tramite la quale si mira ad ottenere la declaratoria di inefficacia degli atti di disposizione impugnati, nei soli confronti del creditore che agisce. A seguito della sentenza di revoca, il terzo non può opporre al creditore l'atto di disposizione, per lui improduttivo di effetti, né può opporsi a che il bene venga fatto oggetto dell'esecuzione forzata a favore del creditore procedente²⁰⁶.

Analogo effetto di inefficacia relativa genera la revocatoria fallimentare ex art. 67 regio decreto 16 marzo 1942 n.267 (c.d. legge fallimentare), in virtù della quale determinati atti del debitore fallito, compiuti nel periodo c.d. sospetto e in presenza di specifiche condizioni soggettive ed oggettive, sono dichiarati inefficaci nei confronti dei soli creditori concorsuali, a reintegrazione della garanzia patrimoniale in loro favore ex art.2740 c.c.. Inopponibilità alla massa fallimentare, questa volta operante *ex lege* al momento della trascrizione della sentenza dichiarativa di fallimento, si ha anche nel caso dell'art. 64 l.fall. relativo agli atti a titolo gratuito compiuti dal fallito nei due anni anteriori alla dichiarazione di fallimento.

Alla luce dell'illustrazione della generale categoria dell'inefficacia e dell'esplicazione delle sue diverse forme, è ora possibile ricostruire agevolmente la nozione di inopponibilità propria dell'art. 10-bis.

La "non opponibilità" al Fisco dei comportamenti abusivi si atteggia infatti come una forma di inefficacia²⁰⁷ relativa, ma una inefficacia relativa *sui generis*, peculiare del diritto tributario²⁰⁸. Il carattere relativo dell'inopponibilità in questione si manifesta sotto un duplice

²⁰⁶ Per un approfondimento completo sulle diverse forme di opposizione e di inopponibilità in vari ambiti giuridici si rimanda a COCIANI S. F., *Spunti ricostruttivi sulle tecniche giuridiche di contrasto all'elusione tributaria. Dal disconoscimento dei vantaggi tributari all'inopponibilità al fisco degli atti, fatti e negozi considerati "elusivi"*, in Riv. Dir. Trib., 2001, 7-8, I, p. 716-746.

²⁰⁷ Osserva BUSA V., *La nullità civilistica come strumento generale antielusivo: riflessioni a margine di recenti orientamenti della Cassazione civile*, in Fisco, 2006, 45, p.6925 che "l'inopponibilità non opera sul piano della fisiologia negoziale – a differenza della nullità- ma soltanto sul rapporto che sorge dall'atto medesimo. Un contratto è inopponibile quando non è idoneo a produrre effetti verso i terzi; di contro un contratto nullo è del tutto improduttivo di effetti, non solo verso i terzi ma altresì nei confronti delle stesse parti contrattuali."

²⁰⁸ Non pare d'accordo con tale ricostruzione dell'inopponibilità come forma di inefficacia relativa RUSSO P., *Brevi note in tema di disposizioni antielusive*, in Rass. trib., 1999, 1, p.69 poiché egli non concepisce la categoria dell'inefficacia relativa, ma ritiene esistente la sola inefficacia assoluta e generale. Pertanto egli afferma "E' dunque nostra convinzione che in realtà la vicenda non interessa il piano degli effetti degli atti e comportamenti posti in essere dal contribuente, bensì quello della normativa applicabile." Depongono invece a favore della ricostruzione dell'inopponibilità come forma di inefficacia relativa, oltre alla maggior parte della dottrina, diverse pronunce della Cassazione nelle quali essa ha chiarito che "Non hanno efficacia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria gli atti posti in essere dal contribuente, che costituiscano abuso di diritto[...]" (Cass., 4 aprile 2008, n.8772 e Cass., 21 aprile 2008, n.10257).

punto di vista: oggettivo, poiché circoscritta alla sola materia fiscale²⁰⁹; soggettivo, poiché posta in essere nei confronti della sola Amministrazione finanziaria²¹⁰.

Questa inopponibilità, cioè, afferisce ai soli effetti fiscali scaturenti dalle operazioni che il contribuente abbia posto in essere e il Fisco, riscontrando in esse tutti i presupposti di cui all'art. 10-bis della l.212/2000, abbia qualificato come elusive. Tali effetti sono paralizzati per il tramite della dichiarazione di inopponibilità, cosicché cessino di ledere gli interessi del Fisco, che in tal caso rappresenta il soggetto terzo, estraneo al compimento dell'atto, la cui sfera giuridica è lesa dall'effetto riflesso che promana dal negozio giuridico posto in essere. In tal caso il Fisco rappresenta il titolare della situazione giuridica soggettiva pregiudicata dall'operazione elusiva, il solo a tutela del quale interviene l'inefficacia della nuova situazione scaturente dall'atto posto in essere²¹¹.

L'inopponibilità è limitata ai soli profili tributari e non pregiudica quelli di diritto commerciale, civile o privato: l'impianto delle operazioni effettuate rimane intatto sotto tali discipline e continua a produrre i suoi effetti tipici in materia, ma al contempo è disattivato sul versante fiscale, in relazione al quale è improduttivo di effetti e non interferisce nel rapporto con gli enti impositori.

Tale aspetto emerge con chiarezza dalla Risoluzione Ministeriale del 27 novembre 2013 n.84/E, nella quale è stato affrontato il caso di una operazione di ristrutturazione societaria, posta in essere nel 2002, che contemplava tra l'altro una trasformazione regressiva da società a responsabilità limitata in società semplice. Con avviso di accertamento relativo al 2007

²⁰⁹ La Cassazione civile con la sentenza n. 17175 del 26/08/2015 ha discutibilmente circoscritto ulteriormente la relatività oggettiva dell'inefficacia in commento ritenendo che "in materia tributaria, l'accertamento dell'abuso del diritto determina l'inopponibilità nei confronti dell'Amministrazione finanziaria del negozio abusivo solo con riferimento allo specifico tributo per cui è stato accertato il conseguimento dell'indebito vantaggio fiscale, sicché l'operazione continua ad integrare presupposto impositivo ai fini di altri tributi". Dello stesso avviso è LUNELLI R., *Dividend washing e dividend stripping nella giurisprudenza della Corte di Cassazione: tra validità, nullità radicale, invalidità relativa ed inopponibilità. Alcune riflessioni sulla "specialità" delle regole tributarie*, in Fisco, 2006, 25, I, p.3823 per il quale "si sarebbe dovuto parlare di efficacia- in linea di principio- comunque piena (sia civilistica sia tributaria), salva la legittimazione degli uffici di "disconoscere", su propria iniziativa, la conseguenze fiscali delle sole operazioni indicate."

²¹⁰ Nella Relazione allo *Schema di decreto legislativo di riforma delle disposizioni delle imposte sui redditi applicabili alle operazioni di cessione di aziende, conferimento di aziende, fusione, scissione e permuta di partecipazioni* che con l'art.7 ha introdotto l'art. 37-bis nel d.p.r. 600/1973 è stato opportunamente precisato che "L'inopponibilità all'amministrazione finanziaria dei comportamenti elusivi ribadisce la valenza esclusivamente fiscale dell'elusione, che riguarda comportamenti effettivamente voluti e non simulati, ed i cui effetti rimangono impregiudicati sul piano civilistico. Tali comportamenti, o meglio i vantaggi fiscali che ne derivano, sono però inopponibili all'amministrazione finanziaria qualora sussistano le condizioni patologiche indicate dalla norma." Nella Circolare del 13 dicembre 2007 n.67, p.7 l'Agenzia delle Entrate sottolinea che "La Corte di Giustizia afferma che l'elusione in sé (quale scopo perseguito nel porre in essere l'operazione economica) non incide sulla qualificazione dell'operazione ai fini IVA, né sulla qualificazione giuridica del contratto in essere tra le parti come interposizione ma si riflette sul trattamento fiscale dell'operazione medesima".

²¹¹ Tale inopponibilità, ad avviso di COCIANI S. F., *op.cit.*, p.779 non sembra operare automaticamente o presuntivamente, ma necessita l'assunzione di un'iniziativa da parte dell'Amministrazione finanziaria (in posizione assimilabile a quella del creditore) che emette l'avviso di accertamento. Di parere opposto è TABELLINI P.M., *L'elusione della norma tributaria*, Giuffrè, 2007, p. 259 , per il quale l'inopponibilità dei comportamenti elusivi è automatica.

L'Ufficio aveva disconosciuto gli effetti fiscali di detta operazione e conseguentemente aveva rideterminato il reddito imponibile ai fini IRES ed IRAP applicando il regime tributario proprio delle società di capitali e non più quello delle società semplici. In occasione della risoluzione in commento, l'Amministrazione finanziaria, dopo aver ribadito la valenza esclusivamente fiscale dell'inopponibilità, la quale lascia validi e rilevanti sul piano civilistico i comportamenti posti in essere, afferma che "la rilevata inopponibilità della operazione di trasformazione sembra comportare la coesistenza di due anime diverse, una ai fini civilistici, l'altra ai fini tributari, della stessa società che civilisticamente è una società semplice, ma si comporta per determinati effetti fiscali come una società a responsabilità limitata. Per quanto detto, invece, non esiste una diversa soggettività ai fini fiscali e civilistici, ma vi è soltanto la necessità di definire l'imposta elusa [...]"²¹². Da tale affermazione ne derivava che la società istante, a valere dalla data di effetto della trasformazione, era soggettivamente una società semplice a qualsiasi fine, dato che l'inopponibilità ex art. 37-bis (oggi ex art. 10-bis) riguardava i soli profili tributari (ovvero gli adempimenti fiscali) e non anche quelli di diritto commerciale. L'amministrazione era pertanto dell'avviso che "l'istante non potesse né optare per il regime del consolidato fiscale nazionale, né aderire alla procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo, perché questi regimi non sono optabili da una società semplice". Ai fini del diritto commerciale, infatti, la trasformazione societaria era opponibile al Fisco, ovvero valida e pienamente efficace: pertanto la società trasformata non poteva accedere a regimi, sì di diritto tributario, ma che richiedono come requisito per accedervi la forma giuridica *ante* trasformazione, ormai superata e sostituita dalla nuova a qualsiasi fine.

La struttura giuridica sottesa all'operazione non viene dunque espunta dal mondo giuridico ma rimane valida ed efficace, anche da un punto di vista civilistico, nei confronti sia delle parti sia dei terzi in genere, Fisco compreso. In particolare, queste operazioni divengono solo incapaci di generare il collegamento dell'obbligazione tributaria alle disposizioni che regolano le fattispecie economiche realizzate: queste ultime "si spogliano di significanza sul piano fiscale"²¹³ e sono sostituite dall'operazione elusa che il contribuente avrebbe dovuto porre in essere. E' come se, ai fini della determinazione della ricchezza, l'operazione elusiva non fosse mai entrata nell'ordinamento e al suo posto ve ne fosse un'altra, sulla quale deve abbattersi il carico impositivo²¹⁴.

²¹² AGENZIA DELLE ENTRATE, Risoluzione n.84/E, Roma, 27 novembre 2013, p.6-7.

²¹³ Così BEGHIN M., "La "tassazione differenziale" e la "non opponibilità" al Fisco delle operazioni elusive", in Riv. dir. trib., 2016, 3, p.299.

²¹⁴ In tal senso BEGHIN M., *Ancora equivoci sul concetto di vantaggio fiscale elusivo e sulla sua inopponibilità al Fisco*, in Corr. trib., 2015, 12, p.900.

In altre parole, qualora l'Amministrazione finanziaria qualifichi un'operazione come abusiva, il costruito elusivo posto in essere diventa inopponibile ad essa, ovvero conserva sì inalterata la qualificazione, il contenuto e gli effetti ma, ai fini fiscali, è *tamquam non esset*. Sebbene il costruito civilistico, che costituisce il presupposto dell'imposizione, rimanga valido ed impregiudicato, nel caso in cui esso sia inopponibile al Fisco viene definitivamente superato limitatamente alle sue conseguenze tributarie, come se non fosse stato posto in essere, disattendendo sotto tale aspetto la struttura giuridico-formale prescelta dal contribuente²¹⁵. L'inopponibilità appare cioè servente a modificare gli ordinari criteri relazionali tra il possesso dei redditi, presupposto d'imposta, e il costruito civilistico: quest'ultimo nelle circostanze abusive è eccezionalmente disatteso ai fini impositivi in quanto considerato non idoneo a disvelare l'incremento di ricchezza generata²¹⁶.

Per ricostruire la *ratio* sottesa a tale nozione peculiare di inopponibilità ai fini tributari è opportuno sottolineare che la posizione del Fisco rispetto all'atto di autonomia privata può dirsi qualificata, nel senso che esso è un terzo portatore di un interesse, spesso confliggente con quello delle parti, che si fonda sullo stesso atto di autonomia privata, in quanto è da esso che trae fondamento per esercitare la propria pretesa tributaria²¹⁷. Pertanto l'inefficacia relativa ex art. 10-bis rappresenta il mezzo per salvaguardare ed esercitare il potere impositivo erariale, che così prevale sugli effetti degli atti, frutto della libertà negoziale²¹⁸, ma pregiudizievoli per gli interessi erariali posti in una posizione di "privilegio"²¹⁹.

In relazione a tutte le fattispecie elusive, o presunte tali, il rimedio dell'inefficacia relativa degli effetti tributari dell'atto nei confronti del solo Fisco appare il più congruo, in quanto concilia l'interesse dei privati alla conservazione del negozio con l'interesse dell'erario alla "giusta e sollecita riscossione del tributo"²²⁰. Anche in tali circostanze, infatti, non vi è la

²¹⁵ In tal senso COCIANI S. F., *op.cit.*, p.780-781. Di parere opposto è GENTILI A., *Abuso del diritto giurisprudenza tributaria e categorie civilistiche*, in Riv. dir. comm., 2009, p.63 il quale ritiene che "per poter scavalcare il negozio abusivo occorre che esso sia invalido ed inefficace".

²¹⁶ Di questo avviso NUSSI M., *Elusione tributaria ed equiparazioni al presupposto nelle imposte sui redditi: nuovi e vecchi problemi*, in Riv. dir. trib., 1998, I, p. 506-507.

²¹⁷ Secondo BARDINI F., *Regime sanzionatorio dell'elusione fiscale*, in MIELE L. (a cura di), *Il nuovo abuso del diritto. Analisi normativa e casi pratici*, Eutekne, 2016, p.130-131, l'inopponibilità al Fisco costituirebbe una c.d. sanzione impropria in quanto può determinare un carico fiscale imprevedibile per il contribuente, che può inficiare l'economicità e la convenienza delle scelte personali intraprese.

²¹⁸ RESCIGNO P., *op.cit.*, p. 295 ritiene che la libertà negoziale consti di: "a) libertà di compiere il negozio; b)libertà di agire a mezzo di sostituti; c)libertà di determinare il contenuto del negozio; d)libertà di concludere negozi non appartenenti ai tipi legali; e)libertà di inserire nel negozio elementi accidentali.". L'autore afferma inoltre in RESCIGNO P., *L'abuso del diritto*, Il Mulino, Bologna, 1998, p. 135 che "quando l'esercizio della libertà venga compiuto in vista di un risultato vietato, ma ne scaturisca un'efficacia che quel risultato trascende, è sufficiente sancire l'improduttività dell'atto in ordine all'effetto vietato: e la formulazione legislativa del principio è racchiusa nell'art. 1359 c.c." in tema di finzione di avveramento della condizione.

²¹⁹ COCIANI S. F., *op.cit.*, p.777.

²²⁰ In questo senso TABELLINI P.M., *Elusione fiscale*, in Enc. Dir., Giuffrè, Agg. III, 1999, P.569. L'espressione "giusta e sollecita riscossione del tributo" è stata coniata dalla Giurisprudenza forense e dottrinale per sintetizzare l'esigenza più volte affermata dalla Corte Costituzionale di "rendere precisa la pretesa tributaria,

necessità di “strangolare” le operazioni economiche o “affossare il mercato”, dato che la funzione del diritto tributario è realizzare il concorso alle spese pubbliche a fronte di fatti che denotano capacità contributiva: “è compito del buon pastore tosare le pecore, non scorticarle”²²¹. A nulla gioverebbe quindi lo smantellamento delle operazioni elusive, dato che interesse del Fisco è intercettare tali operazioni e tassarle in base al percorso eluso²²². A tal fine risulta imprescindibile che l’effetto determinato dalla qualificazione di una operazione come abusiva non caduchi il negozio nella sua interezza, ma ne paralizzi i soli effetti fiscali, cosicché non venga meno il presupposto d’imposta.

L’inopponibilità al Fisco costituisce la *pars destruens* della reazione che il sistema prevede nei confronti delle condotte qualificate come elusive, strumentale all’esecuzione della *pars costruens* della stessa, ovvero il disconoscimento dei vantaggi e la conseguente sostituzione di fattispecie. L’inopponibilità riguarda infatti l’operazione, il disconoscimento afferisce ai vantaggi. Dunque, in primo luogo l’Amministrazione finanziaria dichiara non opponibili a sé le operazioni elusive, generando l’effetto di inefficacia relativa susposto nei confronti di tutti i soggetti che abbiano preso parte alla fattispecie contestata, ovvero anche di coloro che da essa non abbiano ritratto vantaggi fiscali. In secondo luogo il Fisco, per il tramite dell’avviso di accertamento emanato nei confronti del solo soggetto elusore, ovvero colui che dalla condotta tenuta abbia ottenuto risparmi d’imposta, disconosce i soli vantaggi fiscali. In mancanza dell’inopponibilità del comportamento abusivo, l’Ufficio non potrebbe procedere al successivo disconoscimento e recupero del vantaggio fiscale : è proprio l’inopponibilità a “legittimare” il successivo disconoscimento²²³.

sollecita la riscossione del tributo e vano ogni tentativo di evasione”, come evidenzia TABELLINI P.M., *L’elusione della norma tributaria*, Giuffrè, 2007, p.65, nota 110.

²²¹ BEGHIN M., *L’elusione tributaria tra inopponibilità dei vantaggi fiscali, nullità dei contratti ed “invasivo” esercizio della funzione giurisdizionale*, in BEGHIN M., *L’elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, CEDAM 2013, p.137.

²²² Osserva TABELLINI P.M., *L’elusione della norma tributaria*, Giuffrè, 2007, p.66 che “la dinamica contrattuale costituisce la principale fonte di prelievo, sicché è coerente che il sistema tributario venga disciplinato in funzione della preservazione del contratto e non della sua invalidazione”. Tabellini ricorda a p.259, nota 209, che lo stesso Hensel affermava che “lo scopo della lotta contro la frode fiscale non è la nullità del negozio, ma la percezione del tributo.”

²²³ In questo senso TABELLINI P.M., *L’elusione della norma tributaria*, Giuffrè, 2007, p.264.

2.2 Il disconoscimento dei vantaggi tributari in capo all'elusore tra sostituzione di norme e determinazione dell'imposta elusa

Dopo aver paralizzato ai fini tributari l'operazione elusiva, l'inopponibilità di cui all'art.10-bis manifesta i suoi effetti nei confronti del soggetto elusore comportando il disconoscimento dei vantaggi fiscali ottenuti. Ovvero, come recita la stessa norma antielusiva, l'Amministrazione Finanziaria è ora legittimata a disconoscere i vantaggi "determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni"²²⁴. Invero, non basta invocare la connotazione elusiva di una fattispecie per osteggiarne gli effetti, ma è richiesta un'argomentata ricostruzione della fattispecie elusa, nella prospettiva del raffronto oggettivo tra i loro carichi impositivi²²⁵. Il Fisco, quindi, non si limita a disconoscere i vantaggi, ma ricostruisce l'importo dell'imposta congrua e pretende il dovuto. Tale pretesa presuppone un confronto fra il debito d'imposta derivante dalla fattispecie elusa e il debito d'imposta scaturente dal comportamento elusivo²²⁶. Postulato di tale confronto è la disapplicazione della norma regolante la fattispecie elusiva e la conseguente applicazione in suo luogo della norma afferente il presupposto eluso.

²²⁴ Proseguendo nel confronto tra l'art. 10-bis e l'art. 6 della direttiva antielusione 2016/1164/UE, sottolineiamo che quest'ultima al comma 3 recita che "quando le costruzioni o una serie di costruzioni sono ignorate a norma del paragrafo 1, l'imposta dovuta è calcolata in conformità del diritto nazionale". In virtù del punto (5) della direttiva stessa, inoltre, "ove l'applicazione di tali norme dia luogo a una doppia imposizione, i contribuenti dovrebbero beneficiare di uno sgravio tramite una detrazione dell'imposta versata in un altro Stato membro o in un paese terzo, a seconda del caso". Il combinato disposto delle due affermazioni permette di dedurre che anche l'inopponibilità delle costruzioni abusive di rilevanza transnazionale ex art. 6 della direttiva UE comporterà una forma di disconoscimento dei vantaggi fiscali ottenuti che, da un lato permetterà ad uno Stato di recuperare l'imposta sulla fattispecie elusa, dall'altro dovrà eliminare la doppia imposizione sul contribuente, consentendogli di beneficiare di uno scomputo pari alle imposte già versate in un altro Stato in virtù dell'operazione elusiva. Alla luce di ciò risulterà fondamentale la collaborazione tra le Amministrazioni finanziarie dei diversi Paesi, ed in particolare lo scambio di informazioni tra di esse e l'assistenza nella riscossione delle imposte (artt. 26 e 27 Modello di Convenzione contro la doppia imposizione dell'OCSE), non solo al fine di scoprire fattispecie di elusione transnazionale, ma anche per disciplinare da un punto di vista procedimentale lo scomputo delle imposte pagate all'estero (che, in riferimento al nostro Paese, non rappresenteranno un vero e proprio credito per le imposte pagate all'estero ex art. 165 TUIR – che rappresenta l'ordinaria modalità prevista dal nostro ordinamento per permettere il defalco delle imposte pagate in altri Paesi- in quanto le eventuali sanzioni amministrative verranno computate solo sul *quid pluris* richiesto dall'Italia e non sul totale delle imposte calcolate come dovute sull'operazione elusa). In merito a quest'ultimo punto, relativo alle modalità con le quali operare il defalco tra imposte afferenti diversi Stati, si auspica verranno dettate precise disposizioni che, in virtù dell'atteso strumento multilaterale esplicitato nell'Action 15 dell'Action Plan BEPS, integreranno simultaneamente e direttamente le convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni per implementare le misure di contrasto all'erosione della base imponibile.

²²⁵ Cfr. BEGHIN M., *L'elusione tributaria tra sviste interpretative sul concetto di "aggiramento" e conseguenti fenomeni di "illusione ottica" quanto all'asistematicità dei vantaggi fiscali conseguiti*, in Riv. dir. trib., 2007, II, p. 238.

²²⁶ In tal senso TABELLINI P.M., *Il progetto governativo antielusione*, in Boll. Trib., 1997, 14, p.1066.

Dunque, qualora si qualifichi un'operazione come elusiva, in seguito all'effetto dell'inopponibilità si realizza operativamente una sorta di effetto di sostituzione²²⁷. Questo estrinseca i suoi effetti su due piani: sul piano della fattispecie tassata, sostituendo l'operazione elusiva, resa inefficace ai fini tributari, con l'operazione che il Fisco ha ricostruito come elusa; sul piano dell'applicazione delle norme, comportando la disapplicazione della norma che disciplina l'operazione elusiva e applicando in sostituzione la norma che riguarda l'operazione elusa²²⁸.

In concreto l'Amministrazione finanziaria manda a tassazione in sostituzione del fatto economico *alfa* elusivo, realmente posto in essere, il fatto economico *beta*, l'operazione elusa che il contribuente non ha mai posto in essere ma avrebbe dovuto²²⁹. Peculiarità di tale schema di tassazione differenziale è il commisurare l'imposta dovuta ad un'operazione economica che il contribuente non ha mai perfezionato, ma che, ad avviso degli accertatori, avrebbe dovuto perfezionare se non avesse adottato il percorso elusivo. L'Amministrazione finanziaria è dunque tenuta ad individuare l'operazione alternativa a quella posta in essere, che avrebbe consentito al contribuente di raggiungere il medesimo risultato senza essere in contrasto con lo spirito del sistema²³⁰. Tale operazione risulta parallela a quella già effettuata al fine di determinare i principi elusi: quella, effettuata anteriormente, è stata prodromica alla constatazione di elusività; questa, successiva, è finalizzata alla ricostruzione dell'imposta dovuta. Una volta individuata, l'operazione elusa *beta* è sussunta²³¹ nella disposizione che la regola al fine di essere tassata: questa risulta essere la norma aggirata. Tassata è così una fattispecie che non esiste nella realtà e che il contribuente non ha mai attuato. Invero, attraverso l'art.10-bis si colpisce una fattispecie risultante dalla somma algebrica di due

²²⁷ Si veda in tal senso BEGHIN M., "La "tassazione differenziale" e la "non opponibilità" al Fisco delle operazioni elusive", in Riv. dir. trib., 2016, 3, p.297. FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, CEDAM, 2015, p.227 parla di "una operazione di chirurgia tributaria delicatissima" consistente nel "rimpiazzo del trattamento disposto specificamente dalla legge per atti, fatti, negozi, anche collegati, della fattispecie elusiva con il trattamento (più oneroso) previsto per la fattispecie elusa".

²²⁸ GLENDI C., CONSOLO C., CONTRINO A., *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, Ipsoa, 2016, p.346 definiscono questa "una complessa operazione di riconduzione tipologica" ovvero una "sorta di sussunzione al quadrato".

²²⁹ Anche nel sistema tributario tedesco la normativa antielusiva prevede come rimedio una sorta di tassazione differenziale. Sul punto si veda PERLINGIERI G., *Profili civilistici dell'abuso tributario. L'inopponibilità delle condotte elusive*, Edizioni Scientifiche Italiane, 2012, p.32 il quale sottolinea come anche in Germania vi sia una sorta di modello di comparazione e conseguente tassazione differenziale dato che il § 42 dell'*Abgabenordnung* ha introdotto nello *Steuerrecht* la regola generale in base alla quale "la legge tributaria non può essere elusa attraverso un abuso di conformazione giuridica. Se la fattispecie di un negozio è prevista da una specifica norma tributaria intesa ad impedire l'elusione fiscale, i suoi effetti saranno quelli previsti da questa norma. Negli altri casi la pretesa tributaria deriva dalla sussistenza dell'abuso, nel significato previsto nel 2° comma, nella stessa misura in cui sarebbe derivata se fosse stata utilizzata una conformazione giuridica adeguata alla pratica degli affari".

²³⁰ Per la definizione del vantaggio fiscale e l'illustrazione approfondita dei criteri per stimarlo cfr. *retro* par. 1.6.

²³¹ PERLINGIERI G., *op. cit.*, p. 27 sottolinea la peculiarità e la complessità di tale sussunzione, che richiede un'attenta valutazione del caso concreto e un'articolata e completa argomentazione della decisione, ben diversa dalla sussunzione del sillogismo cartesiano *cogito ergo sum*.

operazioni²³²: l'operazione patologica elusiva, "di segno negativo", e l'operazione fisiologica elusa, "di segno positivo".

In caso di contestazione di abuso del diritto, dunque, la dinamica del presupposto d'imposta²³³ segue un percorso particolare. La fattispecie elusiva, considerata originariamente presupposto d'imposta, in virtù del quale era sorta l'obbligazione tributaria di versamento dei tributi, viene disattivata sul versante fiscale, poiché non ritenuta più idonea ad esprimere la reale capacità contributiva del soggetto agente. Ora, per poter applicare un diverso regime impositivo, l'Amministrazione finanziaria, in ossequio all'art 23 Cost., non può prescindere dall'individuare una fattispecie normativa in cui rinquadrare il comportamento del contribuente²³⁴. L'art. 10-bis, infatti, non può autorizzare il Fisco ad applicare direttamente l'imposta su un certo "risultato empirico" senza prima averlo "incasellato all'interno di una fattispecie astratta di una norma di diritto positivo"²³⁵. Una volta individuata nell'ordinamento la fattispecie congrua, in virtù della disposizione antielusiva, essa costituirà il nuovo presupposto d'imposta, che comporterà la tassazione di una diversa fattispecie imponibile.

Da un punto di vista operativo, la contestazione dell'abuso del diritto si concretizza in una fattispecie di "tassazione differenziale", dato che il Fisco incassa soltanto la differenza tra il carico fiscale gravante sull'operazione elusa e quello gravante invece sull'operazione

²³² Cfr. BEGHIN M., "Elusione", *tassazione differenziale e impatto sulla motivazione degli avvisi di accertamento*, in Corr. trib., 2015, 24, p.1827.

²³³ Il presupposto d'imposta, in quanto elemento centrale nella teoria giuridica d'imposta, è stato designato con termini sempre diversi. Tra questi FALSITTA G., *Manuale, op.cit.*, p.229 cita "situazione di fatto" e "presupposto dell'imposta" (A.D. Giannini), "fattispecie imponibile" e "situazione-base" (Allorio), "fatto generatore" e "fatto tributario" (A.Berliri), "fattispecie d'imposta" (Vanoni, Hensel), "oggetto d'imposta" (Blumenstein).

²³⁴ Come noto, il principio della riserva di legge ex art. 23 della Costituzione impone la tipicità ed esclusività delle fattispecie impositive, le quali devono essere tassativamente previste da un atto legislativo. Ne deriva che non tutte le fattispecie astrattamente idonee ad esprimere capacità contributiva comportano il sorgere di un'obbligazione tributaria, ma lo sono solo quelle previste come tali da una disposizione di legge che conferisce loro la qualifica di presupposto d'imposta. La qualificazione di un fatto come presupposto d'imposta fa sì che la norma ricollegghi ad esso l'onere di corrispondere un tributo. Si badi che il meccanismo di selezione delle fattispecie impositive avviene in un contesto ampiamente giurificato, poiché il diritto tributario coglie la ricchezza tassabile mediante fatti già rilevanti per il diritto civile, ovvero assume come presupposti d'imposta i negozi civilistici. Si è pertanto parlato del collegamento tra diritto tributario e diritto civile in termini di "richiamo per presupposizione": la norma civile viene recepita non per la sua disciplina ma come mero dato di fatto assunto a presupposto d'imposta (Cfr. DE MITA E., *Diritto tributario e diritto civile: profili costituzionali*, in Riv. dir. trib., 1995, I, p.148 e CARINCI A., *La rilevanza fiscale del contratto tra modelli impositivi, timori antielusivi e fraintendimenti interpretativi*, in Rass. trib., 2014, 5, *passim*).

²³⁵ Cfr. STEVANATO D., *Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco*, in Dir. e Prat. Trib., 2015, 5, p. 10700. L'autorevole Autore prosegue affermando che "le fattispecie imponibili, certamente concepite in funzione della ricchezza da tassare, una volta introdotte cristallizzano le scelte del sistema, impedendo all'interprete di attingere direttamente da una sostanza economica non filtrata da regole giuridiche". Precisa FEDELE Andrea, *La riserva di legge*, in AMATUCCI A. (a cura di), *Trattato di Diritto Tributario*, I, Padova, 1994, p. 192 che la reazione ai fenomeni elusivi deve essere interamente definita a livello legislativo poiché non può essere rimessa a fonti secondarie l'individuazione delle fattispecie elusive equiparate a quelle già previste dalla legge senza violare la riserva di legge.

elusiva²³⁶. Si consideri che, al fine di determinare se siano stati integrati tutti i presupposti di cui all'art. 10-bis, l'ufficio accertatore ha già dovuto individuare i principi che il contribuente ha eluso colorando di "indebito" il vantaggio ottenuto. Ora L'Agenzia delle Entrate è invece tenuta a determinare l'imposta congrua tenendo conto di tali principi e delle disposizioni che ne sono espressione, per poi scomputare, dall'imposta così ricostruita, l'imposta già versata per l'operazione posta in essere. Tale modello impositivo è strutturale rispetto al concetto di vantaggio, il quale implica necessariamente un giudizio di comparazione. L'idea del confronto tra l'imposta che il contribuente avrebbe dovuto versare (l'imposta elusa) e quella che ha effettivamente versato (elusiva) era ben resa dalla vecchia formulazione dell'art. 37-bis, in base al quale "l'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione". L'espressione "al netto" ben esprimeva la necessità di operare uno scomputo²³⁷. La nuova formulazione dell'art.10-bis, invece, vede in luogo di tale espressione la locuzione "tenuto conto", meno immediata e più problematica; probabilmente tale cambiamento è stato effettuato in virtù della constatazione che l'espressione "al netto" fosse ridondante, pleonastica, poiché già nel concetto di vantaggio è necessariamente insita l'idea del confronto. Chiarificatrice è stata invece la sostituzione dell'espressione "imposte dovute" con "quanto versato dal contribuente", al fine di sottolineare che dalle imposte ricalcolate ritenute congrue vanno decurtate le sole imposte già effettivamente versate dal contribuente, non l'intero ammontare delle imposte scaturenti dall'operazione posta in essere, e non già interamente versate (per esempio, nel caso in cui l'ammontare totale dei tributi fosse stato rateizzato e ci fossero ancora rate future da versare, queste verrebbero cancellate e potrebbero essere decurtate le sole rate già versate). Si genera in tal modo una netta differenza tra l'imposta sulla fattispecie elusa e il vantaggio fiscale sconosciuto, laddove il secondo, derivando da una comparazione tra imposte, assume sul piano quantitativo una minor consistenza: tale differenza sarà l'imposta dovuta e recuperata attraverso l'avviso di accertamento.

Questa impostazione concilia da un lato il principio della capacità contributiva, imponendo al contribuente il pagamento di un'imposta maggiormente congrua ad esso, dall'altro il principio in base al quale l'Amministrazione finanziaria non può arricchirsi indebitamente

²³⁶ Così BEGHIN M., *Diritto tributario*, CEDAM, 2015, p.418. In questa modalità di tassazione differenziale si ravvisa una volontà di progresso fiscale che, nell'esigenza di distinguere la sfida all'elusione dalla ben più cruenta lotta all'evasione, parrebbe sancire un principio di neutralità tributaria dell'operazione elusiva.

²³⁷ In tal senso BEGHIN M., *L'applicazione della norma elusa e la determinazione del debito d'imposta*, in *Corr. trib.*, 39, 2006, p. 3105.

nell'esercizio delle proprie funzioni²³⁸. L'operazione di defalco, infatti, impedisce al Fisco di acquisire stabilmente l'intera somma delle imposte sull'operazione elusa e sull'operazione elusiva. Se, infatti, non si operasse tale scomputo, il successivo pagamento del tributo accertato sull'operazione elusa, in aggiunta al tributo versato in autotassazione sulla fattispecie posta in essere, darebbe luogo ad un fenomeno di "cumulo" ovvero a fenomeni di doppia imposizione²³⁹. Questi sarebbero inaccettabili, in quanto, se la *ratio* della disciplina antielusiva consiste nel collegare il prelievo tributario all'effettiva capacità contributiva del soggetto, la stessa capacità contributiva non potrebbe essere disattesa in sede di accertamento. Se infatti l'Amministrazione finanziaria ha dichiarato a sé non opponibile l'operazione elusiva, essa deve essere considerata "come se non vi fosse mai stata" ai fini tributari, il che fa venir meno il presupposto dei tributi già versati rendendoli non più dovuti. L'ordinamento tributario interno ha vietato il fenomeno della doppia imposizione positivizzandolo negli articoli 67²⁴⁰ del d.p.r. 600/1973 e 163²⁴¹ del d.p.r. 917/1986. Essi disciplinano il fenomeno della doppia imposizione in senso giuridico, che si verifica tendenzialmente allorquando vi sia la stessa imposta sul medesimo presupposto impositivo gravante sullo stesso soggetto²⁴². E' doveroso osservare, tuttavia, che l'ipotesi di doppia imposizione che il modello di tassazione differenziale antielusivo tende a ridurre, non collima

²³⁸ ID., *ibid.* Si noti come attraverso i tre effetti della norma antielusiva, ovvero l'inopponibilità ai fini tributari dell'operazione elusa, il pagamento dell'imposta elusa previo scomputo di quella versata sull'operazione elusiva e il rimborso delle imposte ai terzi, si ottiene la cosiddetta *restitutio ad integrum*, cioè il ripristino della situazione effettiva, danneggiata dall'abuso (utilizza tale locuzione CENTORE P., *Gli effetti dell'abuso di diritto secondo la Cassazione*, in L'Iva, 2010, 8, p.14).

²³⁹ Osserva VIOTTO A., *L'accertamento del reddito d'impresa tra esigenze di tassazione della capacità contributiva ed obbligo di evitare la doppia imposizione*, in Atti della giornata di studi in onore di Gaspare Falsitta, aa.vv., CEDAM, 2012, p. 359ss che lo scomputo risponde all'esigenza di giustizia fiscale che rifugge dal considerare l'imposta come strumento di punizione ed aspira, anche in presenza di situazioni disapprovate dal sistema, a ricondurre l'imposizione ad un *quantum* coerente con la capacità contributiva del contribuente, così come ricostruita dall'Amministrazione finanziaria.

²⁴⁰ L'art 67 del d.p.r. 600/1973 rubricato "Divieto della doppia imposizione" recita:

1. La stessa imposta non può essere applicata più volte, in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi.
2. L'imposta personale pagata dal soggetto erogante a titolo definitivo a seguito di accertamento e' scomputata dall'imposta dovuta dal percipiente il medesimo reddito.

²⁴¹ L'art. 163 del d.p.r. 917/1986 rubricato "Divieto di doppia imposizione" recita:

1. La stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi.

²⁴² Sottolinea BURELLI S., *Doppia imposizione interna e internazionale*, in Enc. Giur., Treccani, 2015, che "con riferimento all'elemento della "stessa imposta", un orientamento sostiene che tale locuzione indica il medesimo tributo nominalisticamente inteso laddove un diverso orientamento sostiene che la doppia imposizione giuridica vietata è suscettibile di configurarsi anche in caso di plurime applicazioni di imposte dello stesso tipo, anche se surrogatorie o alternative tra loro, salvo che il medesimo fatto venga assunto ad elemento costitutivo della fattispecie impositiva prevista da imposte espressione di diversi poteri impositivi, come nel caso di un'imposta erariale e di una locale, ovvero quando le due imposte abbiano l'una natura personale e l'altra reale, ovvero quando muti il titolo di acquisizione del prelievo, trattandosi non già di imposta ma di sanzione. Quanto alla locuzione "stesso presupposto", un orientamento, sottolineandone l'uso improprio, la intende come riferita al sostrato economico del fatto giuridico colpito dal prelievo; altro orientamento attribuisce alla predetta locuzione il significato di presupposto giuridico del tributo nella sua componente oggettiva o materiale."

perfettamente con quella definita nelle norme citate²⁴³. In esso si ha il medesimo soggetto, l'elusore, colpito da una doppia imposizione, in virtù di due imposte che non solo potrebbero esser diverse, ma sono anche calcolate su un diverso presupposto. Le imposte versate in virtù del comportamento posto in essere e quelle accertate dall'ente impositore, infatti, possono avere, e spesso concretamente hanno, diversa natura; così come il presupposto impositivo non è il medesimo poiché, in virtù della sostituzione di fattispecie, al vecchio presupposto si sostituisce quello svelato dal comportamento ricostruito come congruo. L'attenuazione della doppia imposizione nelle fattispecie elusive andrebbe dunque guardata nella prospettiva del principio della capacità contributiva, ragionando sul fatto che la ricchezza generata è stata già parzialmente colpita da imposta ed ha così perso, per una porzione corrispondente, la sua idoneità ad essere espressione di attitudine alla contribuzione del soggetto.

Dunque, come rimedio al rischio di una doppia tassazione, la disciplina antielusiva riconosce, contestualmente al disconoscimento del vantaggio, un credito in capo all'elusore di importo pari all'imposta pagata²⁴⁴. Si badi bene, non un credito d'imposta in senso proprio, bensì un credito che potrebbe essere equiparato ad un acconto d'imposta²⁴⁵. Considerato, infatti, che l'operazione posta in essere dall'elusore è resa inopponibile, le imposte pagate in virtù di essa divengono una sorta di versamento anticipato e parziale dell'imposta che sarà richiesta sull'operazione elusa. Versamento che, come avviene appunto nel caso degli acconti d'imposta, precede la realizzazione del presupposto impositivo dal quale sorgerà il tributo²⁴⁶. Nello schema di tassazione differenziale si applica quindi un modello "compensativo"²⁴⁷, che detrae dal debito delle imposte calcolate come dovute in base al comportamento ricostruito, il credito per le imposte già pagate sul comportamento elusivo. Tale meccanismo di compensazione tra imposte, previsto dallo stesso art. 10-bis²⁴⁸, offre al contribuente una

²⁴³ In tal senso COCIANI S. F., *op.cit.*, p.782 nota 287.

²⁴⁴ Osserva PICCONE FERRAROTTI P., *Riflessioni sulla norma antielusiva introdotta dall'art. 7 dlgs 358/1997*, in *Rass. trib.*, 1997, II, p.1157-1158 che il disconoscimento degli effetti fiscali "non costituisce una sanzione a carico del contribuente, ma è semplicemente un mezzo per tutelare le norme dell'ordinamento ed i suoi principi di fronte alle operazioni elusive dei contribuenti, ripristinando l'efficacia della norma elusa".

²⁴⁵ Nel nostro ordinamento l'art. 22 del t.u.i.r rubricato "Scomputo degli acconti" alla lettera b) afferma che dall'imposta determinata a norma dei precedenti articoli si scomputano i versamenti eseguiti dal contribuente in acconto dell'imposta. Per un approfondimento sugli acconti d'imposta ordinariamente previsti dal nostro legislatore si vedano LUPI R., *Manuale giuridico, op.cit.*, p.311ss e BORIA P., *Diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2016, p.508ss.

²⁴⁶ Tale presupposto impositivo nel caso di contestazione di elusione, invero, non avrà mai concreta realizzazione, ma sarà ricostruito dall'Amministrazione finanziaria ed esposto nel successivo avviso di accertamento. Ad ogni modo, il versamento delle imposte sull'operazione elusiva, sarà precedente a quest'ultimo.

²⁴⁷ In base all'art.1241 c.c. la compensazione è un'ordinaria modalità di estinzione dell'obbligazione civile, che si verifica "quando due persone sono obbligate l'una verso l'altra, (e) i due debiti si estinguono per le quantità corrispondenti [...]".

²⁴⁸ La compensazione dei debiti fiscali è infatti ammessa solo nei casi e nei modi previsti espressamente dalla legge o da regolamenti attuativi del principio di cui all'art. 8 dello Statuto dei diritti del Contribuente. Invero, a lungo si è ritenuto che l'art.1241 c.c., regolante crediti di natura privatistica, fosse inapplicabile nel campo del

modalità di favore per realizzare il proprio credito, garantendogli una pronta liquidazione “senza rimanere esposto agli endemici ritardi dell’amministrazione nel provvedere al rimborso”²⁴⁹. Generalmente la compensazione non opera automaticamente al verificarsi della coesistenza dei rispettivi debiti e crediti, bensì è necessaria un’azione del contribuente che opponga in compensazione i propri crediti all’Amministrazione. La compensazione di cui all’art. 10-bis, invece, gode di una peculiarità: non è il soggetto elusore che deve attivarsi in prima persona, al fine di ottenere lo scomputo delle imposte pagate sull’operazione elusiva, ma è la stessa Agenzia delle Entrate che, nell’avviso di accertamento, effettuerà la compensazione prevista dalla legge.

La compensazione tra imposte può essere di due tipologie: verticale e orizzontale²⁵⁰. La prima coinvolge un singolo tributo, il cui debito relativo ad un periodo d’imposta è compensato con i crediti relativi alla medesima imposta, ma sorti in periodi precedenti e non richiesti a rimborso; la seconda, invece, coinvolge imposte diverse e di conseguenza enti di riscossione diversi in qualità di creditori. Il modello compensativo ex art. 10-bis è di tipo misto, ovvero sia di tipo orizzontale, in quanto può coinvolgere imposte diverse, sia di tipo verticale, in quanto può compensare imposte della stessa natura afferenti a periodi diversi.

Il disconoscimento e il conseguente modello della detrazione valorizzano dunque l’unicità del pagamento secondo lo schema “fatto-obbligazione”²⁵¹: uno solo è il comportamento posto in essere dal contribuente, così come unica sarà l’obbligazione²⁵² che ne discenderà per effetto della valutazione globale dell’operazione effettuata ex art.10-bis.

diritto tributario caratterizzato da obbligazioni di natura pubblicistica: in base a tale orientamento, quindi, la compensazione non avrebbe potuto verificarsi su iniziativa del contribuente ma soltanto su iniziativa dell’Amministrazione finanziaria (Cfr. FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, CEDAM, 2011, p.300 e FREGNI M.C., *Obbligazione tributaria e Codice Civile*, Giappichelli, 1997, p. 429-433). Tale convincimento è stato poi superato grazie all’ introduzione dell’art. 8 dello Statuto dei diritti del Contribuente rubricato “Tutela dell’integrità patrimoniale”, in base al cui comma 1 “l’obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione”. Il principio così espresso non è tuttavia direttamente applicabile, poiché, in base al comma 4, ai fini dell’attuazione di tale disposizione, è necessaria l’approvazione di un regolamento emanato ai sensi dell’art. 17 comma 2 della l. 23 agosto 1988 n.400, ad oggi ancora inesistente.

²⁴⁹ Cfr. MISCALI M., *Il diritto di restituzione. Dal modello autoritativo al modello partecipativo nel sistema delle imposte*, Giuffrè, 2004 , p.198.

²⁵⁰ In merito a tale distinzione si veda TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario vol I*, UTET, 2012, p.269.

²⁵¹ Così BEGHIN M., *L’applicazione, op.cit.*, p.3106.

²⁵² Si sottolinea che vi sono due tesi contrapposte riguardo alla natura dell’obbligazione tributaria. Una prima, che fa capo a A.D. Giannini, ritiene che l’obbligazione tributaria sia la medesima obbligazione del diritto civile, in quanto non esiste nel nostro ordinamento una figura di obbligazione pecuniaria propria del diritto pubblico. In questa ottica le norme del Codice Civile costituiscono la disciplina generale delle obbligazioni di diritto privato, applicabile anche a quelle tributaria, mentre le norme tributarie assumono il valore di disciplina speciale. La seconda teoria, facente capo ad Allorio, al contrario, ritiene che l’obbligazione tributaria, pur essendo strutturalmente identica a quella del Codice Civile, costituisce un autonomo e distinto istituto giuridico (obbligazione di diritto pubblico) disciplinato unicamente dalle norme tributarie. Ad essa, però, sono applicabili in via residuale ed analogica anche le norme del Codice Civile , contenenti la disciplina dell’intero *genus* dell’obbligazione di diritto comune. Attraverso la mediazione del diritto comune, l’obbligazione tributaria è così inserita in un quadro più ampio, che trascende la distinzione tra diritto privato e pubblico, riferendosi ad un comune *genus*. Per un approfondimento su tali concetti si vedano FREGNI M. C., *op.cit.*, p. 82-85, DE MITA E.,

Se si è compreso e metabolizzato in cosa consista il disconoscimento conseguente all'inopponibilità prevista dalla norma antielusiva, appare scontata la soluzione alla diatriba sulla natura sostanziale o procedimentale di essa²⁵³.

L'art. 10-bis, infatti, così come il vecchio art. 37-bis, non può che essere una norma di procedura amministrativa, come propugnato dalla teoria "procedimentale". Invero, in linea con tale impostazione, la disposizione antielusiva non può comportare una riqualificazione sostanziale della fattispecie imponibile posta in essere, né può incidere sulla struttura sostanziale del rapporto giuridico d'imposta²⁵⁴. Essa esplica i suoi effetti sul solo piano

Enrico Allorio, in RAGUCCI G. (a cura di), *Il contributo di Enrico Allorio allo studio del diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2015, p.8-9; FALSITTA G., *Convergenze e divergenze tra Enrico Allorio e Benvenuto Griziotti nella ricostruzione del fenomeno tributario*, in RAGUCCI G.(a cura di), *Il contributo di Enrico Allorio allo studio del diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2015, *passim*, GAFFURI G., *L'ammirevole insegnamento di Enrico Allorio*, in RAGUCCI G.(a cura di), *Il contributo di Enrico Allorio allo studio del diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2015, *passim*, TESAURO F., *Imposizione e processo tributario nel pensiero di Enrico Allorio*, in RAGUCCI G.(a cura di), *Il contributo di Enrico Allorio allo studio del diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2015, *passim*.

²⁵³ Si sono espressi in favore della natura sostanziale della norma antielusiva (riferendosi all'ormai abrogato art. 37-bis, ma i medesimi ragionamenti sono ancora validi in relazione all'art.10-bis), *ex pluribus*: PICCONE FERRAROTTI P., *op.cit.*, p.1150ss; NUSSI, M., *Elusione tributaria ed equiparazioni al presupposto nelle imposte sui redditi: nuovi e vecchi problemi*, in Riv. dir. trib., 1998, I, p. 512ss; GALLO F., *Rilevanza penale dell'elusione*, in Rass. trib., 2001, 2, p.327; DEL FEDERICO L., *Elusione e illecito tributario*, in Corr. trib., 2006, 39, p. 3114; ZOPPINI G., *Fattispecie e disciplina dell'elusione nel contesto delle imposte reddituali*, Riv. dir. trib., 2002, I, p. 55; TABELLINI P.M., *L'elusione della norma tributaria*, Giuffrè, 2007, p.265; TESAURO F., *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, in Dir. e Prat. Trib., 2012, 4, p.10687; GARCEA A., *op.cit.*, p.44 nota 85; STEVANATO D. *Elusione e sanzioni amministrative: spunti per una discussione*, in Corr. trib., 1997, 27, p.1965.

Al contrario sostengono la natura procedimentale della disciplina antielusiva: BEGHIN M, *Diritto tributario*, *op.cit.*, p.432; RUSSO P., *op.cit.*, p.69; COCIANI S.F., *op.cit.*, p.705; LUPI R., *Manuale giuridico*, *op.cit.*, p.301-302; FIORENTINO S., *Qualificazione fiscale dei contratti di impresa: abuso e sanzionabilità*, in Riv. dir. trib., 2012, 2, p. 179; PERLINGIERI G., *op. cit.*, p. 72; DUS, *op.cit.*, p.1222ss; BASILAVECCHIA M., *Presupposti ed effetti della sanzionabilità dell'elusione*, Dir. e Prat. Trib., 2012, 4, p.10797ss .

Per un ulteriore approfondimento sulle argomentazioni delle contrapposte teorie si veda anche SCREPANTI S., *Elusione fiscale, abuso del diritto ed applicabilità delle sanzioni amministrative*, in Rass. trib., 2012, 2, p.413ss. Per un' illustrazione approfondita della ripartizione tra norme sostanziali e procedimentali si veda invece FALSITTA G., *Manuale*, *op.cit.*, p. 83-87. Osserva però LUPI R., *Manuale giuridico*, *op.cit.*, p.236-237 che "la stessa distinzione tra norme sostanziali e norme processuali, pur essendo utile ed in concreto utilizzata, è per certi versi sfumata [...]. Il fatto che tra norme sostanziali e procedurali ci sia una vasta zona grigia non impedisce comunque ai giudici di utilizzare con frequenza questa distinzione."

Voce fuori dal coro è quella di FALSITTA G., *Natura delle disposizioni contenenti "norme per l'interpretazione di norme" e l'art. 37 bis sull'interpretazione analogica o antielusiva*, in Riv. dir. trib., 2010, 5, p.519ss il quale, rifiutando di inserire la norma antielusiva nel binomio norme sostanziali-norme procedimentali, ritiene esista anche la categoria delle "norme sull'interpretazione di norme", ovvero disposizioni destinate a fornire la disciplina legale dell'attività di interpretazione di norme. L'autorevole Autore ritiene che la norma antielusiva sia appunto una norma sull'interpretazione di altre norme, in quanto, a Suo avviso, "impone all'Amministrazione un'interpretazione analogica, ovvero l'estensione a fattispecie fiscalmente atipiche o "innominate" del regime fiscale previsto dalla legge per atti o negozi tipici o "nominati" purché producano risultati simili". Similmente GIOVANNINI A., *Il diritto tributario per principi*, Giuffrè editore, Milano, 2014, p.125 ritiene che la norma antielusiva sia precipuamente una norma speciale d'interpretazione.

²⁵⁴ Uno degli argomenti tradizionalmente invocati a favore della natura procedimentale dell'ormai abrogato art. 37-bis era la sua collocazione nel corpo del decreto sull'accertamento delle imposte sui redditi. Di tale avviso, *ex multis*: COCIANI S.F., *op.cit.*, p.779; NUSSI M., *op.cit.*, p.514; BEGHIN M., *Diritto tributario*, *op.cit.*, p. 432. Ora, come noto, l'attuale norma antielusiva art. 10-bis è collocata nello Statuto dei diritti del Contribuente. Si ritiene, tuttavia, che nonostante la diversa collocazione sistematica, la disciplina antielusiva abbia ancora valenza procedimentale e non sostanziale.

procedimentale, conferendo all'Amministrazione finanziaria la facoltà di emanare un atto di accertamento finalizzato all'applicazione della norma elusa, al quale il contribuente non potrà opporre il costrutto elusivo, poiché inopponibile²⁵⁵. La valenza procedimentale della norma antielusiva è maggiormente conforme alla sua *ratio*, che consiste nel neutralizzare gli effetti pregiudizievoli del costrutto elusivo, facendo emergere in sostituzione di esso quella realtà giuridica che sarebbe stata posta in essere fisiologicamente, se il contribuente non avesse voluto aggirare lo spirito della legge. L'obbligazione tributaria si perfeziona in principio in base alla fattispecie elusiva posta in essere e, anche in seguito all'applicazione dell'art. 10-bis, il rapporto tra fatto civilistico e presupposto d'imposta rimane inalterato. L'Amministrazione finanziaria, però, disconoscerà tale obbligazione "naturale" e la sostituirà con una diversa obbligazione scaturente da un'altra fattispecie, mai verificatasi ma considerata ai soli fini del procedimento di accertamento. La disposizione elusa, individuata dall'Amministrazione, non sarà dunque applicata da un punto di vista sostanziale, ma costituirà il riferimento normativo, la "stella polare", utile al Fisco per argomentare l'avviso di accertamento antielusivo²⁵⁶. La clausola generale antielusiva, pertanto, non è una disposizione idonea ad integrare le fattispecie imponibili, ma è una norma procedimentale riguardante la sola fase dell'accertamento²⁵⁷. La maggior imposta sorge infatti in un momento successivo a quello della presentazione della dichiarazione, ovvero solo in fase di accertamento, cosicché non pare configurarsi il presupposto per l'infedele dichiarazione²⁵⁸.

²⁵⁵ Osserva RUSSO P., *Brevi note in tema di disposizioni antielusive*, in *Rass. trib.*, 1999, 1, p.69 che il rimedio antielusivo non tocca il piano degli effetti degli atti bensì la normativa applicabile, poiché l'Amministrazione finanziaria è legittimata a disapplicare la disciplina che è propria della fattispecie medesima e ad applicare a quest'ultima quella dettata dalla disposizione elusa o scaturente dai principi e dal sistema oggetto di elusione. DUS S., *Norme antielusione in materia di operazioni societarie*, *Il Fisco*, 1991, 8, p. 1221 afferma che in tali casi "si postula una fattispecie produttiva di un'obbligazione tributaria, che ha carattere sostitutivo di quella realmente posta in essere, ricostruita dall'Amministrazione in termini di negozi o operazioni alternative a quella, solo perché soggetti ad un regime fiscale ritenuto più oneroso".

²⁵⁶ Così NUSSI M., *op.cit.*, p.514.

²⁵⁷ Di tale avviso PERLINGIERI G., *op.cit.*, p. 72.

²⁵⁸ Opinione di BEGHIN M., *Diritto tributario, op.cit.*, p.432, quando ancora era in vigore l'art. 37-bis e vi era incertezza sulla sanzionabilità delle condotte elusive, era che il potere di accertamento dell'inopponibilità delle condotte elusive fosse compatibile con una situazione di fedeltà della dichiarazione presentata. L'accertamento dell'elusione tributaria, infatti, è caratterizzato da specialità poiché non consiste nella rettifica di quanto il contribuente abbia dichiarato, bensì nel dichiarare l'inopponibilità e il disconoscimento dei vantaggi fiscali (per un approfondimento sulle peculiarità dell'accertamento antielusivo si veda *infra* par. 2.4). In tale prospettiva, ad avviso dell'autore, la convivenza tra dichiarazione fedele e accertamento antielusivo giustificava la non irrogazione delle sanzioni amministrative e consentiva di tenere ben distinte le fattispecie di elusione da quelle di evasione.

Alla luce di ciò, è apparsa alquanto discutibile la recente scelta del legislatore delegato di risolvere definitivamente la diatriba sulla sanzionabilità dell'elusione statuendo la sua sanzionabilità dal punto di vista amministrativo. La nuova disposizione antielusiva, finalmente, ha introdotto certezza sul punto. Tuttavia, a nostro avviso, non nel modo più congruo (Di parere opposto al nostro DAMI F., *La condotta elusiva deve essere sanzionata pur nel rispetto dei principi generali*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2012, 2, p.116). Il comma 13 dell'art.10-bis prevede, infatti, che "le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie". E' stata così definitivamente sancita la sanzionabilità amministrativa delle condotte elusive, che ad avviso del legislatore delegato configurano

Posta la trasparenza di tali riflessioni, non si vede come la natura della norma antielusiva possa essere concepita diversamente. Priva di fondamento appare infatti l'opposta opinione dottrinale "sostanzialistica", secondo la quale la norma antielusiva avrebbe il ruolo di una norma impositrice, definitoria dei criteri di selezione e qualificazione del fatto imponibile, ovvero degli elementi della fattispecie tributaria elusa. In base ad essa, il reddito imponibile che deve essere sottoposto a tassazione in caso di elusione è sin dall'origine quello che ordinariamente emerge dai fatti civilistici-indice "aggirati" dai comportamenti elusivi, e non quello derivante dalle singole operazioni concretamente poste in essere. Ad avviso di tale impostazione, cioè, la norma antielusiva avrebbe una "valenza surrogatoria o supplementare"²⁵⁹, concorrendo ad una più corretta individuazione del presupposto, in senso modificativo rispetto agli ordinari criteri relazionali con i fatti civilistici, al fin di meglio raccordarsi con la capacità contributiva incisa"²⁶⁰. Invero i costrutti civilistici sono considerati "fatti generatori del presupposto", in quanto disvelatori dell'incremento di ricchezza, che costituisce l'effettivo presupposto sussunto in una disposizione della legge fiscale dalla quale sorge l'obbligazione tributaria. In presenza di elusione, invece, il fatto civilistico non assume rilevanza impositiva in sé in quanto ritenuto inidoneo a disvelare tale ricchezza²⁶¹: fatto generatore del presupposto è il complesso delle situazioni collegate che costituiscono l'operazione elusiva²⁶². L'art. 10-bis opererebbe dunque, ad avviso di tale impostazione sostanzialistica, una riqualificazione sostanziale "a monte", direttamente a livello di presupposto d'imposta, della fattispecie imponibile posta in essere dal contribuente, andando per questa via ad incidere sul rapporto giuridico d'imposta. La disciplina antielusiva, cioè, autorizzerebbe l'Amministrazione finanziaria a riqualificare da un punto di vista sostanziale la fattispecie elusiva, rendendola conforme all'ordinamento (ovvero coincidente con la fattispecie elusa) e dando così luogo alla correlativa obbligazione tributaria naturalmente

illeciti amministrativi, seppur non anche illeciti penali. Il legislatore delegato sembra così essersi conformato all'orientamento dell'ultima giurisprudenza di legittimità, *ex multis* Cassazione 6 marzo 2015 n.4561, in base al quale le sanzioni amministrative ex art. 1 co.2 del D.Lgs 471/1997 sono comminate per il solo fatto che il contribuente abbia esposto in dichiarazione un reddito imponibile inferiore a quello accertato (Sul punto si veda SENATO DELLA REPUBBLICA, *Relazione allo schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente* n.163, 2015, in Banca dati BIG, IPSOA, p.13).

²⁵⁹ Si veda TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario vol I*, UTET, 2012, p.106-107 il quale definisce le fattispecie supplementari o surrogatorie come le fattispecie imponibili che il legislatore aggiunge a quelle tipiche, ampliando la sfera di applicazione di un tributo, al solo fine di impedire ai contribuenti di utilizzare lo strumento previsto dalla fattispecie surrogatoria ai fini dell'elusione.

²⁶⁰ Così COCIANI S.F., *op.cit.*, p.774.

²⁶¹ Di tale avviso NUSSI M., *op.cit.*, p. 510 secondo il quale il singolo fatto civilistico sarebbe inidoneo a connotarsi in chiave reddituale secondo l'ordinaria efficacia della forma civilistica prescelta, la quale "regredisce a mero elemento di una più complessa concatenazione di fatti i quali, unitariamente considerati, implicano il realizzarsi del presupposto impositivo." Similmente CARINCI A., *op.cit.*, p.968 ritiene che la norma antielusiva consente di valorizzare, come parametro di lettura delle vicende giuridiche ai fini dell'imposizione, non più il singolo contratto ma l'intera operazione nel suo complesso, della quale il singolo contratto è mero frammento.

²⁶² Cfr. NUSSI M., *op.cit.*, p. 506-507.

scaturente da tale fattispecie riqualficata²⁶³. Per effetto della riqualficazione, l'imposizione deriverebbe sin dall'inizio dall'integrazione del presupposto d'imposta considerato nella norma elusa, prescindendo del tutto dal costrutto effettivamente posto in essere e dalla disposizione da questo integrata²⁶⁴. Una riqualficazione in radice della fattispecie imponibile sembrerebbe implicare che un dato fatto non sia più sussumibile in una data disposizione, con conseguente applicazione del trattamento tributario ordinariamente previsto per esso dalla legge, bensì in una diversa disposizione normalmente applicabile ad una diversa fattispecie con altro onere impositivo. La valenza sostanziale della norma antielusiva la renderebbe dunque astrattamente idonea a modificare surretiziamente il presupposto d'imposta di ogni fattispecie ritenuta dal Fisco come elusiva, contravvenendo al principio di legalità, al principio civilistico di primazia della forma giuridica sulla sostanza economica e tradendo altresì l'impostazione casistica che pervade il nostro sistema al fine di garantire la certezza del diritto²⁶⁵. A tale "accusa", i sostanzialisti rispondono che, a loro avviso, l'Amministrazione finanziaria può legittimamente pretendere l'imposta sulla fattispecie elusa poiché questa è "dovuta"; ed essa è dovuta, in quanto il contribuente ha già costituito la fattispecie che la prevede, nonostante volesse aggirarla: i presupposti perché possa essere pretesa sono già stati costituiti. L'obbligazione tributaria sarebbe già sorta per effetto dell'attuazione della fattispecie prevista dalle disposizioni eluse, sicché l'Ufficio dovrebbe solo determinare il reddito imponibile ad essa corrispondente, secondo le regole proprie della categoria di appartenenza, e calcolare le imposte relative, dalle quali sottrarre le imposte versate per effetto del comportamento inopponibile, e pretendere la differenza²⁶⁶. I sostenitori di tale tesi, inoltre, ritengono che il contribuente sia obbligato sin dal principio, in sede di autotassazione, ad auto disconoscere i vantaggi fiscali conseguiti e a dichiarare il fatto conformemente alla fattispecie elusa, con conseguente versamento dell'imposta conforme a questa²⁶⁷. Il carattere

²⁶³ PISTONE P., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, CEDAM, Padova, 1995, p.96-97 ritiene che, in relazione alle fattispecie di abuso disciplinata dal 42 AO, il presupposto tassato non si sia già realizzato effettivamente, ma solo grazie ad "un'equiparazione giuridica operata dal legislatore". Si tratterebbe di un caso di *factio iuris*, nel quale il legislatore finge che la fattispecie concreta si sia realizzata in modo conforme a quella prevista dal presupposto applicativo della norma impositiva elusa. In relazione alla medesima norma KRUSE H. W., *Il risparmio d'imposta, l'elusione fiscale e l'evasione*, in AMATUCCI A. (a cura di), *Trattato di Diritto Tributario*, III, Padova, 1994, p.211 ritiene che essa, al fine di rientrare nel presupposto impositivo dell'operazione elusa, preveda una presunzione di realizzazione dei fatti adeguati agli effetti economici, ovvero una simulazione degli stessi.

²⁶⁴ COCIANI S.F., *op.cit.*, p.771.

²⁶⁵ Cfr. ID., *ivi*, p.788-789.

²⁶⁶ Così TABELLINI P.M., *L'elusione della norma*, *op.cit.*, p.265-267. Al contrario STEVANATO D., *Elusione fiscale*, *op.cit.*, p.10696 ritiene che "non si discute dell'adempimento di un'obbligazione già sorta, quanto al più di una aspettativa ordinamentale."

²⁶⁷ Osserva Cociani in ID., *op.cit.*, p. 785 nota 296 che il fatto che, ad avviso di tale orientamento, il contribuente debba dichiarare la fattispecie conformemente alla disposizione elusa, non dimostra la validità di tale teoria in quanto la dichiarazione fiscale, intesa quale obbligo strumentale, opera su un piano diverso rispetto all'obbligazione tributaria che nasce direttamente dalla legge. Cociani in ID., *ivi*, p.767 nota 263 ritiene inoltre

sostanziale dell'art.10-bis, lo renderebbe infatti una disposizione di cui il contribuente deve tener conto nella fase di predisposizione della propria dichiarazione, dimodoché la mancata applicazione in essa della norma elusa comporterebbe l'esposizione di un reddito inferiore a quello previsto *ex lege*, ricadendo nell'area dei fatti illeciti²⁶⁸. Ma tale ricostruzione non è ragionevole poiché, imponendo al contribuente di cimentarsi anticipatamente nell'individuazione dei principi del sistema elusi e dell'operazione fisiologica alternativa, richiede ad esso una sensibilità eccessiva, minando la certezza del diritto²⁶⁹. Se egli, in sede dichiarativa, dovesse conformarsi all'operazione elusa che presumibilmente l'Amministrazione finanziaria gli contesterebbe, operando un giudizio di merito che non gli compete, ogni presentazione della dichiarazione diventerebbe una sede idonea ad effettuare una "sorta di ravvedimento operoso", che smentirebbe la pianificazione effettuata attraverso atti civilisticamente validi²⁷⁰. La norma antielusiva presuppone altresì una valutazione globale del comportamento elusivo, dalla quale discende non solo il disconoscimento del vantaggio fiscale indebito, ma anche il diritto al rimborso dei terzi, la cui disciplina non può trovare applicazione in sede di autodeterminazione delle imposte ma necessariamente in fase di accertamento²⁷¹. L'art. 10-bis, così come il precedente art. 37-bis, inoltre, non pone alcun obbligo dichiarativo in capo al contribuente, bensì si rivolge unicamente all'Amministrazione

che difficilmente compatibile con tale impostazione sostanziale è l'obbligo di restituire le imposte perceite in dipendenza della fattispecie elusiva posta in essere. Ad avviso dell'autore, qualora la norma sostanziale prevedesse la riqualificazione della fattispecie elusiva, il Fisco non potrebbe che limitarsi a chiedere le dovute imposte corrispondenti, senza poter tenere in considerazione le imposte già versate da altri soggetti in dipendenza del comportamento posto in essere ritenuto elusivo, con valenza implicitamente sanzionatoria. Per la disciplina del rimborso afferente ai soggetti terzi che hanno partecipato all'operazione elusiva senza averne ritratto vantaggi fiscali si veda *infra*, par. 2.5. Osserva inoltre GALLO F., *Rilevanza penale, op.cit.*, p.327 che la norma antielusiva "non si limita ad attribuire poteri da svolgere nell'ambito del procedimento di imposizione, ma stabilisce veri e propri obblighi di contribuzione ex art. 53 Cost."; inoltre a suo avviso "il sistema appare costruito sul presupposto della natura sostanziale dello stesso art 37-bis senza distinguere, beninteso quanto al risultato e agli effetti sanzionatori, tra evasione ed elusione. [...] (l'elusione) individua una nuova area di illecito fiscale caratterizzata anch'essa, al pari dell'evasione, dalla sottrazione al pagamento dell'imposta." Sulla base di tali osservazioni, l'autore conclude che il comportamento elusivo integra una fattispecie di dichiarazione infedele ex art. 4 del D.Lgs 10 marzo 2000 n.74 , sulla base del quale è infedele la dichiarazione di chi, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'IVA, indica elementi attivi per un ammontare inferiore a quello dovuto o elementi passivi fittizi.

²⁶⁸ Così spiega BEGHIN M., *Diritto tributario, op.cit.*, p.432, per poi affermare che la tesi della connotazione sostanziale della norma antielusiva non è convincente a Suo avviso.

²⁶⁹ Osserva GALLO F., *Rilevanza penale, op.cit.*, p.328 che per il contribuente è molto difficile, se non addirittura impossibile, individuare in sede di dichiarazione la disciplina alternativa che l'ufficio stesso potrebbe andare ad applicare in sede di accertamento. "Deve anche riconoscersi, sul piano del giudizio di valore, che in un ordinamento in cui vige il principio della libertà di scelta delle forme negoziali non è facile, per un contribuente che tende all'ottimizzazione fiscale, individuare esattamente il regime applicabile senza correre il rischio, continuo ed immanente, di essere sanzionato penalmente ex art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000 . Non si tratta nella specie di applicare norme precise a fronte di scelte negoziali indiscutibili, ma di individuare tra queste quella che, pur garantendo un risparmio di imposta, meno si presta a contestazioni ex art. 37-bis sul piano della convenienza economica."

²⁷⁰ In tal senso BASILAVECCHIA M., *Metodi di accertamento e capacità contributiva*, in *Rass. Trib.*, 2012, 5, p. 1110.

²⁷¹ In tal senso LUPI R., *Manuale giuridico, op.cit.*, p.302.

finanziaria, alla quale conferisce un “potere-dovere” di accertamento²⁷². Se infatti si presumesse l’obbligo per il contribuente di dichiarare, sin in sede di autodichiarazione, oltre ai “redditi posseduti” (ex art.1 d.p.r. 917/1986) anche i “vantaggi tributari conseguiti” (con conseguente obbligo di autotassazione sull’operazione elusa), svanirebbe la distinzione tra elusione ed evasione²⁷³. E’ importante invece avere bene in mente la distinzione fra questi due istituti, come sottolineato *retro par.* 1.8 e come si mostrerà nel paragrafo successivo.

2.3 Elusione fiscale ed imposta di registro: sostituzione di fattispecie versus riqualificazione dei fatti economici

Al fine di chiarire ancor meglio gli effetti conseguenti all’inopponibilità di cui all’art.10-bis, appare utile mostrare i suoi limiti in negativo, sottolineando ciò che non può scaturire da essa. Una figura che potrebbe ingenuamente sembrare ad essa affine, generando confusione, è la riqualificazione dei negozi giuridici conseguente all’interpretazione degli atti nell’imposta di registro. Ma, come mostrato, attraverso il binomio inopponibilità-disconoscimento non si potrà operare la riqualificazione di una fattispecie, bensì una sostituzione di essa, ovvero tassare l’operazione *beta* piuttosto che quella *alfa* realizzata in concreto. Al contrario, se il fine che l’Amministrazione finanziaria vuole perseguire è quello di portare a tassazione la medesima operazione, contestandone però la qualificazione giuridica come *gamma* anziché *alfa*, allora essa non potrà avvalersi dello strumento dell’inopponibilità, ma dovrà operare una riqualificazione attraverso un ragionamento ermeneutico²⁷⁴. Invero, nel caso in cui venga

²⁷² La locuzione “potere-dovere” è utilizzata nella Relazione allo *Schema di decreto legislativo di riforma delle disposizioni delle imposte sui redditi applicabili alle operazioni di cessione di aziende, conferimento di aziende, fusione, scissione e permuta di partecipazioni* che ha introdotto l’art.37-bis dove si legge il “potere dell’amministrazione è il consueto “potere - dovere”, in cui essa si trova quando si tratta di valutare fatti o interpretare norme”. In senso conforme STEVANATO D., *Elusione fiscale, op.cit.*, p.10697 secondo il quale questo potere conferito all’Amministrazione finanziaria implica un vero e proprio “*over-ruling*”. L’idea che l’art. 10-bis si rivolga solo all’Amministrazione finanziaria e non anche al contribuente è in linea con la teoria della “visione unitaria” della norma giuridica di Allorio, la quale, contestando la teoria della “doppia direzione” della norma secondo la quale essa si rivolgerebbe sia al singolo sia al Fisco, ritiene che le norme tributarie siano norme strumentali all’attività dell’amministrazione finanziaria, rivolte solo ad essa ed attributive di poteri autoritativi (Cfr. LOGOZZO M., *L’Amministrazione finanziaria come organo di giustizia*, in RAGUCCI G.(a cura di), *Il contributo di Enrico Allorio allo studio del diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2015, p. 98-99).

²⁷³ Di tale avviso TESAURO F., *Elusione e abuso, op.cit.*, p.10690.

²⁷⁴ Riporta VALENTE P., *Elusione fiscale internazionale*, IPSOA, 2014, p.471 che la giurisprudenza ha affermato in merito che “sia l’Ufficio sia il giudice hanno il potere di riqualificare i negozi giuridici a fini fiscali interpretando e qualificando, anche diversamente dalle parti, la natura e gli effetti giuridici dei vari contratti quali

contestato il *nomen iuris* conferito ad un dato negozio dal contribuente, la contestazione non potrà vertere sull'abuso del diritto, bensì sull'evasione. E' necessario dunque che si abbia ben chiara la distinzione tra inopponibilità e riqualificazione e che, alla luce di ciò, l'Amministrazione finanziaria comprenda che i diversi effetti di ciascuna sono funzionali a colpire una diversa fattispecie, rispettivamente l'elusione e l'evasione.

Si consideri che, per l'applicazione del tributo, i contribuenti e i loro consulenti fiscali sono chiamati ad interpretare le vicende economico-giuridiche poste in essere, al fine di inquadrarle giuridicamente nell'ambito di una disciplina fiscale, dalla quale scaturiscono poi l'imposta ed altri adempimenti. Tale operazione mentale è del tutto analoga a quella eventuale e successiva effettuata dall'autorità fiscale o dai giudici, salvo per la mancanza di autoritatività²⁷⁵. Dunque, nel caso in cui la qualificazione officiosa differisca da quella effettuata dal privato in sede di autodichiarazione, il Fisco è legittimato ad emanare un atto impositivo con cui viene contestata l'evasione, facendo leva sul corretto inquadramento giuridico dell'operazione e scardinando contestualmente l'inesatta qualificazione di essa²⁷⁶. In questo caso, invero, non si ha elusione, ovvero aggiramento di una fattispecie, bensì occultamento della stessa. Attraverso l'inesatta qualificazione giuridica dell'operazione, infatti, il contribuente ha rappresentato la fattispecie in modo a lui più favorevole, al fine di celare ricchezza all'Amministrazione e sottoporsi ad un regime impositivo meno gravoso²⁷⁷.

si possono desumere dalla oggettività del loro contenuto e dalla ricognizione positiva del loro significato, e quindi accertare, come nel caso di specie, la simulazione che pregiudichi il diritto dell'Amministrazione alla percezione dell'esatto tributo". Osserva FEDELE Andrea, *Assetti negoziali e forme d'impresa tra opponibilità, simulazione e riqualificazione*, in Riv. Dir. Trib., 2010, 12, I, p. 2010 che la "riqualificazione" presuppone una precedente "qualificazione" che viene superata. Nell'uso invalso nella giurisprudenza della Cassazione, la prima qualificazione, da superare e rimuovere, sarebbe quella effettuata dal contribuente nell'esercizio dei propri poteri di autonomia. Ma, ad avviso di Fedele, se per qualificazione si intende l'assunzione di una fattispecie concreta in una categoria o fattispecie astratta con effetti vincolanti, si deve escludere che l'autonomia dei privati conceda loro il corrispondente potere. I privati "dispongono", "intitolano", non qualificano. Dunque l'Amministrazione finanziaria e il giudice, a Suo avviso, non "riqualificano" ma "qualificano".

²⁷⁵ Di tale avviso LUPI R., *Manuale, op.cit.*, p.208-209. Osserva lo stesso autore che spesso, in un sistema come il nostro basato sull'autodeterminazione delle imposte da parte dei contribuenti, tale attività interpretativa viene effettuata preventivamente, ovvero vengono scelti prima dell'effettuazione gli istituti giuridici in cui inquadrare le operazioni che si intende porre in essere. I contribuenti, cioè, sempre più spesso programmano i comportamenti da effettuare in base ad una valutazione preventiva di convenienza dei vari istituti giuridico-tributari offerti dal legislatore.

²⁷⁶ Sia chiaro però che la riqualificazione in questione non consente di cogliere una realtà economico/sostanziale da contrapporre a quella giuridica, ma consente di rinvenire gli effetti giuridici concretamente realizzati al di là della mera rappresentazione formale effettuata dal contribuente. Non vi è dunque l'opzione di disattendere la realtà giuridica in favore di quella economica. Sul punto CARINCI A., *La rilevanza fiscale del contratto tra modelli impositivi, timori antielusivi e fraintendimenti interpretativi*, in Rass. trib, 2014, 5, p.973.

²⁷⁷ L'evasione in questione si atteggia il più delle volte ad evasione cosiddetta "sul diritto", nella quale per occultare ricchezza il contribuente si avvale di una particolare interpretazione delle norme tributarie. La dottrina parla anche di "mascheramento del contratto", fattispecie che consiste nell'attribuzione all'atto stipulato di una denominazione diversa da quella corretta, all'evidente scopo di confondere il Fisco e di indurlo ad applicare, a causa dell'errore nella qualificazione del contratto, un'imposta più mite (Cfr. BEGHIN M., *Diritto tributario, op.cit.*, p.225).

Alla luce di tali considerazioni appare nitida la distinzione tra gli effetti della contestazione di elusione e la riqualificazione (*ergo* interpretazione) dei contratti.

“Interpretare il contratto” da un punto di vista fiscale significa appunto “qualificare giuridicamente il fatto economico sul quale è basata la disposizione sostanziale”²⁷⁸, ovvero “assegnare l’atto negoziale ad un certo tipo legale allo scopo di farne seguire la disciplina propria del tipo di appartenenza, a prescindere dalla denominazione indicata dalle parti nell’atto stesso”²⁷⁹. Le particolari finalità di tale tipologia di attività ermeneutica e i limiti imposti dall’attività di accertamento, fanno sì che le regole dell’interpretazione civilistica dei contratti non possano essere applicate in maniera acritica alla materia tributaria²⁸⁰. Seppur non esistano regole ermeneutiche specifiche per il settore tributario, è necessario sottolineare che l’interpretazione fiscale del contratto è caratterizzata da finalità peculiari da cui possono discendere qualificazioni diverse da quelle proprie del settore privato. Invero, da tempo autorevole dottrina sostiene vi sia un’interferenza tra corretta qualificazione di un fatto giuridicamente rilevante e finalità sottese alla qualificazione stessa²⁸¹. In campo tributario è doveroso infatti tenere a mente che l’interpretazione del negozio, funzionale all’accertamento dell’effettiva capacità contributiva scaturente dalla pattuizione, sconta sempre la mediazione giuridico-formale del presupposto d’imposta nel quale esso deve essere inquadrato. L’attività dell’Amministrazione finanziaria è inoltre vincolata dalle disposizioni di cui agli artt. 37 e seguenti del d.p.r. 917/1986 e agli artt. 51 e seguenti del d.p.r. 633/1972, in virtù delle quali la riqualificazione fiscale degli atti in caso di emersione di una discrepanza tra forma e sostanza negoziale potrà avvenire solo nel rispetto delle procedure di accertamento predisposte dal legislatore²⁸². In questo contesto, la riqualificazione degli atti negoziali, previo legittimo esercizio del potere di accertamento, si sostanzia in un “limite esterno” alla libertà negoziale, ovvero in una “limitazione pubblica” al libero esplicarsi dell’autonomia contrattuale²⁸³.

Nel nostro ordinamento, allo stato attuale l’unica norma che consente all’Amministrazione di riqualificare il negozio giuridico è l’articolo 20 del d.p.r. 26 aprile 1986 n.131, il quale disciplina l’interpretazione dei contratti sottoposti a registrazione. Ai sensi di tale articolo

²⁷⁸ Tale definizione si deve a BEGHIN M., *La tassazione differenziale*, op.cit., p.303.

²⁷⁹ Questa definizione è illustrata da CONTRINO A., *op.cit.*, p.105.

²⁸⁰ ID., *ibid.* A tal proposito osserva FIORENTINO S., *Riflessioni sui rapporti tra qualificazione delle attività private e accertamento tributario*, in *Rass. Tributaria*, 1999, 4, p.1058 che l’utilizzo dei criteri civilistici in sede fiscale è consentita, ma all’interno di modalità particolarmente “restrittive” ovvero valutandoli alla stregua della specifica prospettiva propria del settore fiscale.

²⁸¹ FIORENTINO S., *Qualificazione*, op.cit., p.181. Chiarisce FIORENTINO S., *L’elusione tributaria*, Napoli, 1996, p.98 che “lo stesso fatto è quindi giuridicamente rilevante non soltanto e necessariamente ad un sol fine, ma a più fini. Esso ha una diversa qualificazione giuridica, una diversa funzione, secondo che rientri in uno o in un altro assetto di interessi. Questo chiarisce la differenza tra il fatto come evento, come accadimento, che è sempre e soltanto uno, e la sua qualificazione.”

²⁸² CONTRINO A., *op.cit.*, p.106.

²⁸³ In tal senso FIORENTINO S., *Riflessioni*, op.cit., p.1058.

l'imposta di registro "è applicata secondo l' intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente". Tale disposizione consente di effettuare, ai fini della corretta applicazione dell'imposta di registro, un'interpretazione del contratto distinta da quella civilistica, così da individuare gli effetti giuridici che l'atto è obiettivamente in grado di produrre, a prescindere dal *nomen iuris* attribuito per volontà delle parti. La ricognizione degli effetti giuridici di un negozio richiede, in primo luogo, la ricostruzione del contenuto dell'atto. Tale operazione è a sua volta articolata in due distinte fasi: l'interpretazione del contenuto e la successiva qualificazione della fattispecie, ovvero la riconduzione della fattispecie concreta alla fattispecie astratta prevista da una norma²⁸⁴. Nella prima fase l'attività interpretativa rileva in maniera analoga alle regole civilistiche; nella seconda, invece, si esegue un'attività interpretativa specificatamente fiscale degli atti e dei negozi, che trova il suo confine nella precettività delle norme tributarie²⁸⁵. In tal senso gli effetti di tale qualificazione si traducono o nella conformità alla legge tributaria del comportamento in oggetto, o nella violazione della legge stessa, con le conseguenti sanzioni.

Per effettuare la riqualificazione è inoltre necessario portare il ragionamento sui soli effetti giuridici dell'atto in oggetto, disinteressandosi degli effetti economici e dell'intento delle parti. Non si deve dunque ricorrere *tout court* all'art. 1362 c.c., ed in particolare alla prescrizione del suo secondo comma di ricostruire la volontà delle parti tenendo conto del loro comportamento complessivo, anche successivo alla stipula del contratto. Gli effetti rilevanti per la ricostruzione ai fini fiscali del contenuto obiettivo dell'atto sarebbero tutti e solo quegli effetti giuridici intrinseci, cioè sostanziali e non meramente apparenti, che l'atto è in grado di produrre in virtù della forma negoziale adottata²⁸⁶. Si considerano sia gli effetti "voluti" che emergono dal regolamento contrattuale, sia quelli "non voluti" dalle parti ma scaturenti *ex lege* dallo schema negoziale²⁸⁷, poiché in tale attività ermeneutica si deve prescindere dalla ricostruzione della sottostante volontà perseguita dalle parti²⁸⁸. Orbene, alla stregua dell'art. 20, il regime fiscale applicabile al singolo atto ai fini del tributo di registro va

²⁸⁴ Così GIRELLI G., *Abuso del diritto e imposta di registro*, Giappichelli, Torino, 2012, p.71

²⁸⁵ Si vedano in proposito FIORENTINO S., *L'elusione tributaria*, *op.cit.*, p.102ss e FIORENTINO S., *Qualificazione*, *op.cit.*, p. 179.

²⁸⁶ Su questo punto per una trattazione più approfondita si vedano PALUMBO G., *Soggettività tributaria delle società ed interposizione di persona*, in *Dir. e prat. trib.*, 1990, I, p.469ss e CAVALIERI A., *Brevi note sui poteri interpretativi dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2004, 3, p. 20549ss.

²⁸⁷ In merito CARINCI A., *op.cit.*, p.970 ricorda che gli effetti di un contratto, rispetto a quelli programmati dalle parti, sono integrati, ovvero ampliati e/o rimodulati, in virtù di quanto disposto dalla legge, dagli usi e dall'equità (ex art. 1374 c.c.). FALSITTA G., *Manuale*, *op.cit.*, p.203 ricorda come il regolamento di fonte legale abbia un "duplice ruolo di latrice di norme dotate di carattere imperativo (operanti anche *contra voluntatem*) e di norme munite di carattere meramente dispositivo (operanti solo *praeter voluntatem*)".

²⁸⁸ GIRELLI G., *op.cit.*, p.71.

ricercato avendo riguardo, precipuamente, al contenuto delle clausole negoziali e agli effetti giuridici prodotti dall'atto stesso, indipendentemente dalla qualificazione giuridica attribuita dalle parti all'atto medesimo e dal comportamento da queste tenuto²⁸⁹. La qualificazione dell'imposta di registro come "imposta d'atto", infatti, preclude all'Ufficio la valorizzazione di elementi extra-testuali: l'imposta di registro colpisce l'atto in quanto tale, e non il trasferimento, ovvero la tassazione si cristallizza al momento del perfezionamento dell'atto²⁹⁰. In virtù dell'interpretazione ex art. 20 del t.u.r., ad esempio, se dal contenuto giuridico di un atto intitolato conferimento d'azienda, risulta che in realtà esso sia un conferimento di immobile, si devono applicare i criteri impositivi relativi a quest'ultimo: in tal modo la sostanza giuridica emergente prevale sulla forma apparente attribuita dalle parti.

Nell'ottica di quanto detto, risulta lapalissiano che la riqualificazione di un atto, operata mediante l'interpretazione ai fini dell'imposta di registro, sia ben diversa dagli effetti derivanti dall'inopponibilità di cui all'art. 10-bis. Pertanto, se si è compreso come l'inopponibilità sia l'unico strumento congruo per contrastare le condotte abusive, non si può sostenere che la riqualificazione degli atti sia un rimedio ad esso alternativo. Nonostante ciò, come già accennato *retro par.* 1.3, l'articolo 20 del d.p.r. 131/1986 è stato spesso utilizzato erroneamente come norma antielusiva²⁹¹.

Ora, con l'introduzione della nuova clausola generale antielusiva, si ritiene sia stato definitivamente affermato che la norma sull'interpretazione degli atti non possa essere

²⁸⁹ Osserva BEGHIN M., *L'imposta di registro e l'interpretazione degli atti incentrata sulla sostanza economica nell' «abracadabra» dell'abuso del diritto*, in GT- Riv. giur. Trib., 2010, 2, p.160 che si suole dire che l'interprete, nell'applicare l'art. 20, deve agire come uno "storico", qualificando l'atto in base agli elementi cartolari di cui dispone e alla luce del suo contenuto con riferimento al tempo in cui la registrazione è stata chiesta.

²⁹⁰ Si consideri che ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, a nulla rilevano le vicende successive, come la revoca, la novazione, la annullabilità e persino la nullità dell'atto (ex art. 38 d.p.r. 131/1986) o il comportamento complessivo delle parti. Pertanto il tentativo degli Uffici di tassare come fosse un unico atto l'insieme di più negozi collegati, ma distinti e successivi nel tempo, va ben oltre la rilevanza dei soli effetti giuridici dell'atto sottoposto a registrazione.

²⁹¹ In diversi casi l'Amministrazione, contestando la violazione dell'art.20 d.p.r. 131/1986, ha considerato elusivi i conferimenti seguiti dalla cessione delle quote del conferente alla stessa società conferitaria, riqualificando tali atti come un'unica cessione d'azienda (*ex multis*: Cass. 23 novembre 2001 n.14900; Cass. 25 febbraio 2002 n.2713; Cass. 31 agosto 2007 n.18374; Cass. 19 marzo 2014 n.6405). Analogamente è stato sovente riqualificato come cessione d'azienda cui applicare l'imposta di registro, l'insieme di più contratti distinti di cessione di singoli beni costituenti l'azienda (*ex pluribus*: Cass. 12 maggio 2008 n.11769; Cass. 22 gennaio 2013 n.1405).

Per un commento riguardo ai due opposti orientamenti giurisprudenziali sull'utilizzo dell'interpretazione degli atti in chiave antielusiva si vedano CORASANITI G., *L'interpretazione degli atti e l'elusione fiscale nel sistema dell'imposta di registro*, in *Obbl. e contr.*, 2012, 8-9, p.1ss e MARONGIU G., *op.cit.*, p.10361ss. Tra le sentenze commentate in tali articoli, favorevoli alla natura di imposta d'atto dell'imposta di registro e alla conseguente impossibilità dell'art. 20 dpr 131/1986 di essere utilizzato in chiave antielusiva: *Comm. Trib. II g. Bolzano del 20.5.2009, n. 36* ; *Comm. trib. reg. Venezia sez. IV 18.05.2010 n. 66*. Al contrario, supportano la valenza antielusiva dell'art 20: *Comm. trib. Reggio Emilia del 9.10.2009 n.190*; *Comm. trib. reg. Lombardia sez. XXVI 16.07.2012 n. 89*.

utilizzata come disposizione antielusiva, poiché l'unico rimedio esperibile per contestare l'abuso del diritto è il disconoscimento previsto dall'art.10-bis²⁹².

Ad oggi dunque, nell'applicazione dell'imposta di registro, le soluzioni prospettabili per l'Amministrazione finanziaria sono due: contestare fattispecie di evasione, ovvero l'inesatta qualificazione dei contratti, ex art. 20 d.p.r. 131/1986; contestare l'elusione, ovvero l'aggiramento di una fattispecie attraverso il perfezionamento di contratti "a gradini", ex art. 10-bis l.212/2000²⁹³.

Nel primo caso, attraverso l'art. 20, disposizione funzionale all'interpretazione dei contratti sottoposti a registrazione, questi ultimi vengono tassati sulla base di una corretta riqualificazione giuridica. Ne è un esempio un contratto presentato alla registrazione come di vendita ma riqualificato e di conseguenza tassato come di donazione: l'articolo 20 è qui utilizzato non in chiave antielusiva, bensì antievasiva. Se il contribuente Tizio ha erroneamente qualificato un atto, l'Amministrazione ex art. 20 dovrà riqualificarlo in modo corretto e, *de plano*, dovrà procedere alla quantificazione dell'imposta dovuta. A nulla rilevano in tal caso gli elementi extra-testuali o il collegamento dell'atto posto in essere con altri negozi.

Nel secondo caso, invece, viene contestato al contribuente l'aggiramento di un atto solenne attraverso la conclusione di una serie di altri contratti collegati tra di loro, i c.d. "contratti a gradini"²⁹⁴. Il secondo comma del nuovo articolo 10-bis, attraverso l'espressione "i fatti, gli

²⁹² Osserva PISCHETOLA A., *Con il nuovo abuso del diritto possibile una rilettura della norma sull'interpretazione degli atti*, in *Fisco*, 2016, 25, p.2454-2455 che, alla luce dell'obiettivo della novella delegata di "conferire maggior certezza al quadro normativo in tema di abuso-elusione e soprattutto di sganciare la dimostrazione della sussistenza della sostanza economica delle operazioni dalla sfera dei motivi della condotta, oggettivizzandola nella sua effettività", l'ambito operativo dell'art.20 del testo unico del registro è ristretto ad una mera "interpretazione statica" e non già dinamica. Il legislatore, cioè, ha inteso chiarire che l'azione dell'amministrazione finanziaria diretta a disconoscere i vantaggi fiscali indebiti è definitivamente esperibile solo nel solco dell'art.10-bis. Infatti, anche qualora si considerasse l'art. 20 una norma antielusiva, si dovrebbe ritenere tacitamente abrogata per incompatibilità con l'art. 10-bis dello Statuto, regolante l'intera materia tributaria: "non c'è spazio per altre clausole generali" (Cfr.BEGHIN M., *La tassazione differenziale, op.cit.*, p.305). Qualora la giurisprudenza volesse continuare ad utilizzare l'art. 20 in ottica antielusiva nonostante l'introduzione dell'art. 10-bis, essa "dovrebbe superare un ostacolo a nostro avviso insormontabile: la spiegazione del come e del perché, a fronte di un intervento normativo ad amplissimo spettro e funzionale a conferire certezza a questa materia, dovrebbe sopravvivere, per la sola imposta di registro, una disposizione antielusiva diversa da quella generale e declinata, anche dal punto di vista procedimentale, secondo schemi difformi rispetto alla previsione dell'art. 10-bis. L'imposta di registro non è la regina delle imposte e non giustifica, dunque, un trattamento del genere" (ID., *ibid.*).

²⁹³ Queste considerazioni relative all'applicazione dell'imposta di registro sono ulteriormente approfondite in BEGHIN M., *La tassazione differenziale, op.cit.*, p.304.

²⁹⁴ Riporta BEGHIN M., *L'imposta di registro, op.cit.*, p. 164 che la giurisprudenza rinviene la presenza di un collegamento negoziale quando "le parti, nell'esercizio della loro autonomia negoziale, danno vita, consensualmente o no, a distinti contratti i quali, caratterizzati ciascuno in funzione della propria causa e conservando l'individualità di ciascun tipo negoziale alla cui disciplina rimangono rispettivamente sottoposti, vengono, tuttavia, concepiti e voluti come funzionalmente e teleologicamente collegati tra di loro, e posti in rapporto di reciproca dipendenza, cosicché le vicende dell'uno debbono ripercuotersi sull'altro condizionandone la validità e l'efficacia" (Cass., 15 febbraio 1980, n, 1126). Per aversi un collegamento negoziale in senso tecnico, ad avviso di TABELLINI P.M., *L'elusione della norma, op.cit.*, p.77, è necessario che ricorra sia il

atti e i contratti, anche tra loro collegati”, valorizza infatti, ai fini della contestazione dell’elusione, il collegamento negoziale. Ne è un esempio un contratto di vendita che, posto unitamente ad altri contratti, ha permesso di aggirare la stipula di un atto di donazione e la sua conseguente tassazione. In questo caso il contratto di vendita è e rimane tale (non come nel primo caso in cui si contestava che il contratto di vendita in realtà fosse un contratto di donazione), ma verrà disatteso in virtù dell’articolo 10-bis e in suo luogo avverrà la tassazione sulla base dell’atto di donazione che si ritiene sarebbe stato doveroso porre in essere.

Esiste dunque un’incompatibilità strutturale tra ciò che permette di fare l’art.20 del d.p.r. 131/1986 sull’interpretazione degli atti e ciò che si può fare attraverso la norma antielusiva di cui all’art.10-bis della l.212/2000. Attraverso la prima disposizione, l’Ufficio, lavorando sul singolo atto presentato per la registrazione, individua la ricchezza tassabile da esso promanante, rilevando la sua qualificazione giuridica sostanziale in luogo della qualificazione formale attribuitagli dal contribuente. Attraverso la clausola antielusiva, invece, l’Ufficio deve svolgere una impegnativa attività istruttoria al fine di acquisire elementi ulteriori rispetto a quelli desumibili per via cartolare, in modo da mettere a sistema i singoli contratti e coglierne un collegamento²⁹⁵.

I contratti collegati, infatti, non potrebbero essere contestati in altro modo se non attraverso la fattispecie di elusione. Di certo non si potrebbero neutralizzare attraverso l’interpretazione unitaria del complesso dei contratti: essi infatti mirano alla composizione di un interesse economico unitario, difficilmente riconducibile, proprio in quanto economico, agli effetti giuridici dei singoli atti che potrebbero essere valorizzati in sede di interpretazione. Né si potrebbe affermare che i contratti a gradini, in quanto aventi una medesima causa negoziale, diventano *iuris et de iure* una cosa sola e pertanto dovrebbero essere interpretati unitariamente²⁹⁶.

In conclusione, alla luce di quanto esposto emerge chiaramente come la clausola generale antielusiva all’art. 10-bis dello Statuto e l’art. 20 del testo unico del registro siano norme ben diverse, sia per la fattispecie regolata, sia per gli effetti²⁹⁷.

requisito oggettivo, costituito dal nesso teleologico tra i negozi, sia il requisito soggettivo, costituito dal comune intento delle parti nel volere non solo gli effetti tipici dei singoli atti, ma anche il coordinamento di essi per la realizzazione di un fine ulteriore, che ne trascende gli effetti tipici.

²⁹⁵ In tal senso BEGHIN M., *Elusione fiscale e imposta di registro tra interpretazione dei contratti e collegamento negoziale*, in Corr. Trib., 2016, 1, p.30.

²⁹⁶ Di tale avviso BEGHIN M., *L'imposta di registro, op.cit.*, p.164. La Cassazione, tuttavia, si è dimostrata talvolta “sorda” alla nuova norma in tema di abuso. Nonostante la sua introduzione, infatti, ha continuato a valorizzare il collegamento negoziale tra più contratti applicando l’art. 20 dell’imposta di registro in chiave antielusiva, come nel caso della sentenza del 29 aprile 2016 n.8524 nella quale ha riqualificato un conferimento in natura in una società e una successiva cessione delle partecipazioni della società conferitaria in termini di compravendita d’azienda.

²⁹⁷ In tal senso anche TESAURO F., *Manuale, op.cit.*, p. 261.

La prima colpisce infatti le operazioni elusive, ovvero gli atti privi di sostanza economica volti ad ottenere vantaggi fiscali indebiti, la seconda atti la cui apparenza non corrisponde alla sostanza giuridica.

La prima rende inopponibili gli effetti dell'operazione elusiva, per cui si applica l'imposta dovuta in base alla norma elusa e si tassa una fattispecie, seppur mai posta in essere; la seconda, in seguito alla riqualificazione, applica l'imposta dovuta sul negozio realmente posto in essere. Ai sensi dell'art. 20, infatti, l'Amministrazione non può tassare un atto che non è venuto ad esistenza, ovvero che il contribuente avrebbe dovuto stipulare ma non ha stipulato: è ammessa solo la tassazione di un atto registrabile in quanto venuto ad esistenza.

La riqualificazione dei negozi, inoltre, è limitata dalla precettività delle norme impositive poiché interviene allorché il comportamento del contribuente violi una di esse; l'abuso del diritto, invece, è collocato oltre la fisiologica precettività delle norme tributarie e non contesta alcuna violazione²⁹⁸. L'elusione, dunque, si pone concettualmente oltre la riqualificazione dei contratti effettuata tramite l'interpretazione, anche estensiva, delle norme tributarie: "l'elusione comincia laddove finisce l'interpretazione"²⁹⁹.

2.4 Peculiarità e profili applicativi problematici dell'avviso di accertamento antielusivo, mezzo per attuare la tassazione differenziale

L'inopponibilità delle condotte elusive ex art. 10-bis ha dunque come effetto nei confronti del soggetto elusore l'accertabilità delle maggiori imposte conseguenti al disconoscimento dei vantaggi tributari ritenuti abusivi. Mezzo attraverso il quale si estrinseca tale effetto è l'avviso di accertamento, che diviene il "veicolo attraverso il quale l'effetto di disconoscimento precipita sulle operazioni economiche sottostanti"³⁰⁰, realizzando così la *ratio* dell'istituto dell'abuso del diritto, poiché è solo con esso che il contribuente verrà tassato in base alla sua effettiva capacità contributiva.

La maggior parte della dottrina e della giurisprudenza ha da sempre ritenuto che gli accertamenti antielusivi fossero una semplice sottospecie degli ordinari accertamenti tributari, soggetti in via di principio alle medesime regole procedurali e processuali. Ma la

²⁹⁸ Cfr. FIORENTINO S., *Qualificazione, op.cit.*, p. 177.

²⁹⁹ Questa espressione si deve a LUPI R., *Manuale giuridico, op.cit.*, p.284.

³⁰⁰ Così BEGHIN M., *L'applicazione della norma, op.cit.*, p.3109.

disciplina antielusiva, ed in particolare l'ora vigente art.10-bis, impongono in verità di considerare la specialità di tale tipologia di accertamento e la diversità del suo atto finale rispetto agli ordinari avvisi di accertamento.

Gli avvisi emessi in base all'art. 10-bis non sono infatti espressione dell'ordinario potere impositivo: non sono né atti impositivi anti-evasivi né presuppongono la violazione dell'obbligo di dichiarazione. Con essi non si contestano imposte evase, ma si neutralizzano i vantaggi patologici che il contribuente ha ottenuto tramite operazioni di per sé rispettose delle norme tributarie³⁰¹.

L'atto impositivo antielusivo manifesta la sua peculiarità da un duplice punto di vista: sul piano delle caratteristiche dell'atto e altresì sul piano della procedura da seguire ai fini dell'emissione³⁰².

Dal punto di vista strutturale e contenutistico, l'atto impositivo antielusivo è peculiare in quanto è un avviso "potenzialmente concorrente" con gli accertamenti ordinari, e non sostitutivo di essi. Al comma 6 dell'art.10-bis si legge, infatti, che l'abuso del diritto è accertato con apposito atto "senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi". Esso è dunque un avviso di accertamento parziale, che permette l'emissione di ulteriori avvisi di accertamento per contestare violazioni diverse, dal momento che è preclusa la possibilità per l'Amministrazione di contestare con esso ulteriori rilievi che non siano afferenti alla presunta elusività dell'operazione. Ove ne ricorrano i presupposti, dunque, *a latere* della contestazione di elusività, l'Amministrazione potrà esercitare gli ulteriori poteri di controllo e di rettifica nei confronti della medesima dichiarazione interessata dai comportamenti abusivi. Ulteriori addebiti nei confronti del contribuente per lo stesso periodo d'imposta dovranno necessariamente confluire in un altro atto impositivo. Sugli stessi atti o fatti, quindi, l'amministrazione potrà esercitare accertamenti sia ordinari sia antielusivi³⁰³.

³⁰¹ Proprio alla luce di tale constatazione propone LA ROSA S., *L'accertamento tributario antielusivo: profili procedurali e processuali*, in Riv. dir. trib., 2014, 5, p. 501 di denominare tali atti impositivi "avviso di disconoscimento di vantaggi tributari conseguiti".

³⁰² Il legislatore ha imposto un iter procedimentale scandito da adempimenti inderogabili, previsti a pena di nullità, a fare da contrappeso agli ampi margini di discrezionalità concessi all'Amministrazione finanziaria. L'esercizio del sindacato antielusivo postula, infatti, una serie di oneri endoprocedimentali e particolari poteri istruttori che lo differenziano dall'accertamento ordinario. I commi da 6 a 9 dell'art.10-bis, in particolare, sono chiaramente orientati in funzione di garanzia del contribuente esposto alla contestazione. Tuttavia tali aspetti non verranno approfonditi in questa sede. Per un approfondimento su di essi si rimanda a PICCONE FERRAROTTI P., *op.cit.*, *passim*, TOSI L., *Gli aspetti procedurali nell'applicazione delle norme antielusive*, in Corr. trib., 2006, 39, *passim*, FRANSONI G., COLI F., *Abuso del diritto e proroga dei termini per l'accertamento*, in Corr. trib., 2016, 10, *passim*, RUSSO P., *L'onere probatorio in ipotesi di "abuso del diritto" alla luce dei principi elaborati in sede giurisprudenziale*, in Fisco, 2012, I, 9, *passim*, CARINCI A., *Sospensione della riscossione nell'accertamento per abuso del diritto*, in Fisco, 2016, 29, *passim*, MARELLO E., *Elusione fiscale ed abuso del diritto profili procedurali e processuali*, in Giur.It., 2010, 7, p.1731ss.

³⁰³ In tal senso LA ROSA S., *op.cit.*, p.501ss.

In secondo luogo gli avvisi di accertamento antielusivi possono essere considerati “atipici”, in quanto aventi referenti fattuali e normativi individuati in modo peculiare rispetto agli accertamenti ordinari. Ordinariamente referente fattuale di un accertamento è la singola fattispecie posta in essere e referente normativo è la norma in cui tale fattispecie è sussunta. Nel caso di abuso invece, l’individuazione del referente fattuale è assai complessa, poiché in sostituzione dell’operazione elusiva posta in essere, individuata valorizzando il collegamento negoziale tra una pluralità di atti e fatti verificatisi anche in diversi periodi d’imposta o con il concorso di altri soggetti, si considererà l’operazione elusa, frutto dell’attività cognitiva dell’Amministrazione finanziaria. Referente normativo, di conseguenza, sarà la norma individuata come elusa, disciplinante l’operazione congrua, in sostituzione della norma afferente la fattispecie elusiva. Tali avvisi di accertamento sono quindi il frutto dello speciale potere impositivo che la disciplina antielusiva conferisce all’Amministrazione, in virtù del quale essa ha la possibilità di tassare una fattispecie imponendo il pagamento di un ammontare supplementare pari alla differenza tra le imposte dovute su di essa e quelle precedentemente versate sull’operazione realmente posta in essere. A tale avviso di accertamento il contribuente non può opporre di non dovere l’imposta, in quanto essa scaturisce da un comportamento differente da quello effettivamente tenuto: quest’ultimo non è opponibile all’Amministrazione. La constatazione di una fattispecie abusiva, infatti, “spezza il nesso fonte-atto-effetto”³⁰⁴, dal momento che mette in discussione l’automatica doverosità di una certa obbligazione tributaria derivante da una fattispecie posta in essere; in suo luogo, infatti, sarà ricostruita e tassata una diversa fattispecie. Attraverso tale atto impositivo si dà vita “sulla carta” ad una nuova fattispecie alla quale è ricollegata una nuova obbligazione tributaria: queste sostituiscono l’originaria fattispecie e l’originaria obbligazione, tenuta in considerazione sotto forma di credito-acconto d’imposta. Non si ha dunque un “doppio binario”, ma un “binario unico”, ovvero un unico schema “fatto-obbligazione”, in quanto il precedente schema norma-fatto-effetto, ritenuto elusivo e pertanto sconosciuto, è sostituito da un diverso schema norma-fatto-effetto i cui componenti sono interamente frutto dell’attività accertativa del Fisco. Peculiare è la circostanza che il contribuente abbia posto in essere una certa fattispecie, e su di esso graverà una sola obbligazione, derivante tuttavia da una diversa fattispecie creata dall’Amministrazione al solo fine di quantificare l’imposta dovuta. In tale accezione si può parlare della “natura costitutiva” di tali atti impositivi antielusivi. Ma è una valenza costitutiva *sui generis*: con tale espressione non si mette in dubbio che l’obbligazione tributaria abbia origine dalla norma in cui è sussunta la fattispecie,

³⁰⁴ Espressione coniata da ADDIS F., *L’abuso del diritto tra diritto civile e tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 5, p.876.

ma si sottolinea che tale fattispecie generatrice, nel caso di elusione, non è quella scaturente dal comportamento del contribuente ma è quella individuata, ai soli fini procedimentali, attraverso un processo cognitivo dall'Amministrazione finanziaria stessa. Il disconoscimento degli effetti fiscali, infatti, non può prescindere dalla mediazione dell'attività accertativa dell'Amministrazione. Si tratta di un effetto che non opera secondo un modulo "dichiarativo", ma richiede un intervento di carattere "costitutivo"³⁰⁵ dell'Amministrazione che, nell'avviso di accertamento, ha non solo l'onere di individuare nella fattispecie concreta tutti i presupposti dell'abuso, ma anche l'onere di individuare la fattispecie aggirata da tassare.

Sul versante della motivazione dell'eventuale avviso di accertamento, poi, la disciplina antielusiva appare ancor più incisiva della disciplina ordinaria, giacché richiede che l'atto sia motivato secondo peculiari modalità³⁰⁶. Fermo il disposto dell'art. 42 d.p.r. 600/1973³⁰⁷, infatti, ai sensi del comma 8 l'atto antielusivo deve essere specificatamente motivato (c.d. motivazione rafforzata³⁰⁸ o super-motivazione³⁰⁹), a pena di nullità, in relazione alla condotta ritenuta abusiva, alle norme e ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati e alle ragioni per cui si ritengono non condivisibili le giustificazioni fornite dal contribuente in sede di istruttoria³¹⁰. L'amministrazione finanziaria deve altresì argomentare in modo accurato lo schema di tassazione differenziale applicato nell'atto impositivo, spiegando al contribuente, attraverso concatenazioni logiche capaci di resistere ad un impianto accusatorio, la razionalità

³⁰⁵ Di tale avviso LUPI R., STEVANATO D., *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva*, in Corr. trib., 2009, 6, p.406.

³⁰⁶ Di tale avviso BEGHIN M., *L'elusione tributaria tra clausole "generali" e disposizioni "correttive": alcune chiavi di lettura della vigente disciplina*, in Fisco, 2002, 24, p.3812.

³⁰⁷ L'articolo 42 d.p.r. 600/1973 rubricato "Avviso di accertamento" al comma 2 recita:

2.L'avviso di accertamento deve recare l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta, e deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato e in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono state applicate, con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale.

³⁰⁸ Così TRABUCCHI A., *Abuso del diritto de iure condendo: il procedimento di accertamento e la sanzionabilità della condotta*, in Eutekne-La gestione straordinaria delle imprese, 2015, 2, p. 30.

³⁰⁹ Espressione coniata da BEGHIN M., *Diritto tributario, op.cit.*, p.429.

³¹⁰ Tra gli elementi da motivare elencati nel comma 8 dell'art.10-bis, non è espressamente menzionata l'essenzialità dei vantaggi indebiti. Tuttavia, come affermato da CONTRINO A., MARCHESELLI A., *L'obbligo di motivazione rinforzata e il riassetto degli oneri probatori nel nuovo abuso del diritto*, in Corr. trib., 2016, 1, p.20, non può esservi dubbio che anche tale profilo debba essere oggetto di motivazione, per due ordini di motivi: in base al primo si argomenta che, essendo la motivazione l'illustrazione del fondamento, ed essendo l'essenzialità uno dei fondamenti, l'essenzialità è contenuto necessario della motivazione; in base al secondo si richiama il comma 9 della medesima disposizione, il quale prevede che l'Agenzia abbia l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva in relazione a tutti gli elementi dei commi 1 e 2, tra i quali vi è l'essenzialità.

della propria pretesa erariale³¹¹. L'Agenda ha dunque l'onere di ottemperare alla prova dell'abusività di una fattispecie in modo completo, rigoroso e verificabile, a prescindere dal metodo accertativo utilizzato³¹². Attraverso l'obbligo di motivazione rafforzata, si impone ai funzionari dell'Amministrazione una fase di responsabilizzazione, nella quale essi sono obbligati a ripercorrere l'iter logico-giuridico che li ha indotti a formare l'atto, attraverso un momento di ponderazione e preventivo riscontro circa la bontà di esso³¹³. Al funzionario incaricato di redigere l'avviso di accertamento antielusivo, infatti, sono richieste funzioni particolarmente delicate, valutazioni difficili, che coinvolgono la sensibilità, la preparazione giuridica e la sua stessa esperienza³¹⁴. Ad esso sono devolute non solo considerazioni di ordine quantitativo, per la determinazione autoritativa del reddito e delle imposte dovute, ma altresì di ordine qualitativo, caratterizzate da discrezionalità: è il caso dell'apprezzamento dell'essenzialità del vantaggio, dell'asistematicità del comportamento eluso, della mancanza di sostanza economica e della validità e non marginalità delle ragioni extrafiscali. Tali concetti a fatica sono caratterizzati da univocità ermeneutica e, come visto, necessitano di una prudente e delicata attività interpretativa riguardo alla struttura dei singoli istituti ed ai principi ad essi sottesi³¹⁵. Nei punti in cui la norma antielusiva lascia tali cruciali valutazioni all'apprezzamento degli operatori dell'Amministrazione, manifesta quindi ancora carenza di

³¹¹ In tal senso BEGHIN M., *Elusione, op.cit.*, p. 1828. La Corte di Cassazione, nella recente sentenza del 20 maggio 2016 n.10458 ha riaffermato che "incombe sull'Amministrazione finanziaria la prova sia del disegno elusivo che delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici".

³¹² Si ritiene che l'Amministrazione abbia discrezionalità nella scelta della tipologia di accertamento da eseguire, in base agli elementi di cui dispone, purché fornisca tutte le giustificazioni richieste (Cfr. MARCHESELLI A. COSTANZO L., *op. cit.*, p.903). In base al metodo di accertamento prescelto, l'Amministrazione finanziaria potrà esercitare i poteri da esso previsti con le modalità da esso prescritte: anche nel caso di accertamenti antielusivi, i poteri istruttori che il Fisco potrà utilizzare saranno tutti quelli ammessi dalla tipologia accertativa entro la quale si è incanalato, persino le presunzioni (purché gravi, precise e concordanti) se la tipologia prescelta è tra quelle che le legittimano. Di tale parere RUSSO P., *L'onere probatorio in ipotesi di "abuso del diritto" alla luce dei principi elaborati in sede giurisprudenziale*, in Fisco, 2012, I, 9, p.1303, che a supporto della propria convinzione riporta in nota 50 uno stralcio della sentenza n.26/2009 della Comm. Trib. Reg. Toscana, Sez. XXVI la quale ha ritenuto ammissibile "il ricorso anche a presunzioni semplici, ovviamente, gravi, precise e concordanti a termini di legge.. le quali costituiscono fonte probatoria d'eccellenza date le particolari caratteristiche delle pratiche elusive." Tra la giurisprudenza di legittimità che ha espresso parere favorevole all'uso di presunzioni negli accertamenti antielusivi, *ex multis*, Cass. Sentenza del 10 giugno 2011 n.12788 la quale ha affermato che "gli uffici competenti, al fine di accertare la manovra elusiva del contribuente, possono avvalersi della "prova per presunzione", la quale presuppone la possibilità logica di inferire, in modo non assiomatico, da un fatto noto e non controverso, il fatto da accertare (cfr. Corte Cass. 1^a sez. 12.7.1999 n. 7338; id. 5^a sez. 7.5.2007 n. 10345; id. 5^a sez. 30.12.2009 n. 27964) e che tale prova può ritenersi raggiunta ove l'Amministrazione in base agli elementi indiziari offerti individui e precisi gli aspetti e le particolarità che fanno ritenere che le operazioni, attuate mediante utilizzo di schemi negoziali tipici od atipici, debbano essere considerate come irragionevoli in una normale logica di mercato e dunque prive di reale contenuto economico diverso dal risparmio di imposta, mentre grava sul contribuente l'onere di allegare la esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti che giustificano operazioni in quel modo strutturate (cfr. Corte Cass. 5^a sez. 17.10.2008 n. 25374; id. 5^a sez. 21.1.2009 n. 1465; id. 5^a sez. 22.9.2010 n. 20029)."

³¹³ BEGHIN M., *La motivazione dell'avviso di accertamento*, in MARONGIU (a cura di), in *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli, 2004, p.10.

³¹⁴ In tal senso TABELLINI P.M., *L'elusione, op.cit.*, p.270.

³¹⁵ Così TOMA D., *op.cit.*, p.40.

oggettività, impedendo di fatto ai contribuenti di predeterminare con certezza il carico fiscale delle operazioni poste in essere³¹⁶. E' in quest'ottica che si è imposto all'Agenzia delle entrate di motivare in maniera rafforzata gli accertamenti elusivi, ovvero per porre un contrappeso al potere riconosciutogli di incidere anche pesantemente sulla sfera del contribuente³¹⁷.

E' doveroso sottolineare, inoltre, come la constatazione di una fattispecie abusiva sia il prodotto di una dialettica ordinata, in cui il presupposto dell'essenzialità dei vantaggi è sostanzialmente integrato da due distinte istruttorie, eseguite una dal Fisco e una dal contribuente, atteggiandosi ora a fatto costitutivo, ora a fatto impeditivo della fattispecie elusiva stessa. Invero, come illustrato *retro* par. 1.7, la fattispecie abusiva delineata in principio dall'Amministrazione potrà esser ritenuta davvero tale solo dopo la mancata dimostrazione di valide ragioni extrafiscali da parte del contribuente: è la mancata prova da parte di questo a conferire definitività alla fattispecie di abuso. L'accertamento antielusivo si pone così in un'ottica "collaborativa", in quanto l'avviso di accertamento sarà emesso in seguito ad un contraddittorio, dove non vi sarà una vera e propria contestazione delle risultanze dell'istruttoria amministrativa, ma piuttosto una sua integrazione attraverso elementi a disposizione del solo contribuente³¹⁸. L'avviso di accertamento antielusivo sarà dunque redatto non solo sulla base degli elementi riscontrati dalla stessa Amministrazione finanziaria, ma anche, grazie al contraddittorio e alle allegazioni di parte, sulla base di dati ed elementi ragionevolmente non conoscibili né verificabili dalla parte pubblica in sede di istruttoria, che sono invece nella disponibilità del contribuente³¹⁹.

Come visto, è in seno all'avviso di accertamento che da un punto di vista operativo si realizza il coordinamento tra la fiscalità dell'operazione elusiva e di quella elusa. Orbene, in virtù

³¹⁶Sul punto si veda BEGHIN M., *La clausola*, *op.cit.*, p.2213. In merito, osserva in modo provocatorio ESCALAR G., *op.cit.*, p.1216 nota 2 che la qualificazione dei vantaggi fiscali come indebiti, ovvero l'apprezzamento dell'asistematicità, rischia di trasformare l'art.10-bis in una "norma impositiva parzialmente in bianco" in quanto né le finalità delle norme fiscali né i principi relativi ai singoli tributi sono codificati. Sul punto GIRELLI G., *op.cit.*, p.336 ritiene che la concreta determinazione del vantaggio tributario sia di fatto lasciata all'immaginazione degli Uffici, introducendo elementi di "arbitrio" in contrasto con le norme Costituzionali ex artt. 23 e 53. Analogamente altri Autori hanno parlato della disposizione antielusiva come "ideale per far germogliare al massimo la fantasia accertativa erariale" o come "un rilascio di una vera e propria cambiale in bianco" (Cfr. ID., *ivi*, p.337 nota 121). GLENDI C., CONSOLO C., CONTRINO A., *op.cit.*, p.350 rinvencono invece nelle formule dell'"essenzialità" dei vantaggi e della "marginalità" delle ragioni extra-fiscali due "norme elastiche", ovvero concetti giuridici indeterminati che esprimono un parametro generale; pertanto auspicano che intervenga la Sezione Tributaria della Cassazione, in ossequio alla sua funzione nomofilattica, ad enunciare regole di portata generale idonee a valere come precedenti per orientare gli operatori nell'interpretazione giuridica di tali concetti, così da sottrarre elasticità a tali norme.

³¹⁷ In tal senso BEGHIN M., *La motivazione dell'avviso di accertamento*, in MARONGIU (a cura di), in *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli, 2004, p.10.

³¹⁸ MARCHESELLI A., COSTANZO L., *op.cit.*, p. 900-901.

³¹⁹ In tal senso ID., *ibid*. Bisogna tener conto, infatti, che esiste inevitabilmente un'asimmetria tra i dati conoscibili dal Fisco e quelli conosciuti dal contribuente, come fossero due giocatori chiamati ad estrarre e giocare le loro carte, attingendo però da due mazzi differenti (Cfr. MARCHESELLI A., COSTANZO L., *L'elusione fiscale nello specchio del giusto processo: l'abuso tra il diritto europeo e lo Statuto*, in Corr. trib., 2016, 12, p.902).

dell'applicabilità dell'art. 10-bis a tutti i tributi, l'atto impositivo antielusivo appare ora caratterizzato dal connotato della "cumulatività", in quanto in esso confluiscono sia le imposte sull'operazione elusa (con segno positivo), sia le imposte versate sull'operazione elusiva (con segno negativo ovvero a defalco dalle prime), che ben potrebbero essere di natura diversa³²⁰. Invero, già in vigore del vecchio art. 37-bis, si riteneva la norma antielusiva contenesse un "principio generale di compensazione", in virtù del quale dall'imposta sull'operazione elusa (che, secondo alcuni, in virtù della collocazione nel d.p.r. 600/1973 poteva essere solo un'imposta sui redditi) si poteva detrarre l'intero ammontare delle imposte pagate sull'operazione elusiva, di qualsiasi natura fossero, dirette o indirette³²¹. La compensazione operata nell'avviso di accertamento è dunque di tipo orizzontale, poiché eseguita tra imposte di natura diversa, ed altresì atipica in quanto, dal momento che le imposte in questione potrebbero afferire ad Uffici distinti dell'Amministrazione finanziaria, comporta una sorta di delegazione di debito³²². Si ritiene inoltre che, in mancanza di un esplicito richiamo da parte del legislatore, alla compensazione operante *ex lege* ex art.10-bis non debbano essere applicati i limiti alla compensazione orizzontale dei crediti erariali ordinariamente vigenti. In particolare, si reputa non applicabile il blocco alla possibilità di utilizzare in compensazione i crediti relativi alle imposte erariali, posto ai sensi dell'articolo 31 del decreto legge 31 maggio 2010 n.78 qualora il contribuente presenti ruoli scaduti di importo superiore a € 1.500. Allo stesso modo, il limite alla compensazione dei crediti d'imposta e dei contributi fissato dall'art. 34 della legge n. 388/2000 in € 700.000 per ciascun anno solare, si ritiene non applicabile alla peculiare compensazione operante nell'avviso di accertamento antielusivo, il cui ammontare pertanto non deve essere computato in tale limite. E' doveroso precisare inoltre che l'eterogeneità tra le imposte sull'operazione elusa e su quella elusiva può riguardare non solo la natura di esse, ma anche la loro collocazione temporale, poiché

³²⁰ Sul punto GLENDI C., CONSOLO C., CONTRINO A., *Abuso del diritto e novità*, *op.cit.*, p.16 affermano che " la clausola antiabuso recata dall'art. 10-bis non soffre limitazioni sotto il profilo dei tributi accertabili in presenza di un'ipotesi di abuso, pertanto si deve ritenere che, in sede di calcolo del differenziale dovuto, siano rilevanti tutti i tributi assolti dal contribuente in dipendenza della condotta abusiva, ancorché di natura diversa rispetto a quelli dovuti in applicazione della clausola antiabuso [...]".

A dir poco stravagante, e pertanto a nostro avviso priva di fondamento, è invece l'opinione espressa in LA ROSA S., *op.cit.*, p.501ss, per la quale "il vantaggio sconosciuto dovrebbe essere fiscalmente assimilato (anche quando maturato sul versante delle imposte indirette) ad una maggior imposta di tipo reddituale, in quanto si traduce in un prelievo eccezionale e sostanzialmente incidente sul reddito di chi il vantaggio ha conseguito".

³²¹ Di tale avviso, *ex multis*: ZOPPINI G., *Fattispecie e disciplina dell'elusione nel contesto delle imposte reddituali*, Riv. dir. trib., 2002, I, p. 73; ZIZZO G., *Prime considerazioni sulla nuova disciplina antielusione*, in MICCINESI M. (a cura di), *Commento agli interventi di riforma tributari. I decreti legislativi di attuazione delle deleghe contenute nell'art. 3 della legge 26.12.1996 n.662*, Padova, CEDAM, 1999, p.460; PICCONE FERRAROTTI P., *op.cit.*, p.1172; LA ROSA S., *op.cit.*, p.501. *Contra* NUSSI M., *op.cit.*, p.518.

³²² Sul punto ZOPPINI G., *Fattispecie e disciplina*, *op.cit.*, p.73 afferma che "non rileva il fatto che siano tributi accertabili da Uffici differenti, essendo questi espressione dello stesso soggetto: l'Agenzia delle Entrate".

potrebbe darsi che le imposte da computare in detrazione nell'avviso di accertamento siano relative a periodi d'imposta precedenti a quello di emissione dell'atto impositivo³²³.

In tal caso, se il vantaggio fiscale indebito è stato ottenuto interamente in un solo periodo d'imposta, ma le imposte relative al comportamento inopponibile risultino esser state pagate relativamente a più periodi d'imposta, lo scomputo deve essere effettuato sottraendo dalla maggiore imposta accertata la sommatoria di quelle pagate a causa della condotta inopponibile. Invece, nel caso in cui tanto il vantaggio fiscale quanto il credito per le altre imposte si riferiscano a più periodi d'imposta, lo scomputo dovrebbe essere effettuato, per quanto possibile, simmetricamente, compensando il maggiore debito accertato per ogni singolo periodo con l'importo maturato a credito per lo stesso periodo per effetto del comportamento inopponibile, scomputando l'eventuale esubero dalle maggiori imposte accertate nei periodi d'imposta successivi³²⁴. Si tenga in considerazione, però, che la disciplina relativa all'accertamento dell'abuso del diritto deve essere coordinata con altri istituti, come quello della decadenza. Pertanto, così come non potranno essere riprese a tassazione imposte relative a periodi d'imposta per i quali si è avuta la decadenza del termine, analogamente non potranno essere utilizzate a scomputo imposte pagate in tali periodi. Invero, è dubbia la stessa possibilità per l'Amministrazione finanziaria di rendere a sé inopponibile un'operazione realizzatasi in un periodo d'imposta ormai non più accertabile per la decadenza dal termine, in quanto si potrebbe ritenere che la decadenza inibisca la possibilità di dichiarare l'inopponibilità dell'operazione stessa.

Se da un punto di vista teorico il modello impositivo prospettato dall'art.10-bis, caratterizzato da un "apposito" atto impositivo nel quale confluiscono in contrapposizione l'ammontare delle imposte già versate e la totalità delle maggiori imposte sull'operazione elusa, risulta semplice ed intuitivo, da un punto di vista pratico suscita notevoli problemi nel caso in cui l'accertamento riguardi due o più tributi diversi elusi.

A ciascun diverso tributo, infatti, corrispondono un determinato Ufficio deputato ad effettuare l'accertamento, determinate caratteristiche dell'atto impositivo, determinati termini di

³²³ Di tale avviso GLENDI C., CONSOLO C., CONTRINO A., *Abuso del diritto e novità, op.cit.*, p.16 i quali affermano che "se, infatti, la fiscalità della condotta abusiva è cancellata a favore di quella di altra condotta "equivalente" ma più onerosa, i tributi assolti con la prima condotta – tutti i tributi assolti – devono ritenersi non più dovuti, onde è la totalità delle somme versate in qualunque momento a costituire il credito del contribuente scomputabile dal debito derivante dal regime fiscale più oneroso, e ciò già nell'atto di accertamento, tanto più che – come detto – l'art. 10-bis non è una norma settoriale". Dello stesso avviso ZOPPINI G., *Fattispecie e disciplina, op.cit.*, p.73. Di parere contrario ZIZZO G., *Prime considerazioni, op.cit.*, p.460 il quale, a nostro avviso erroneamente, ritiene non possa essere ignorato lo sfasamento temporale tra le imposte assolte in periodi differenti al punto che, a suo avviso, deve essere il contribuente a presentare istanza di rimborso per le imposte pagate in precedenti periodi d'imposta poiché non scomputabili nell'avviso di accertamento.

³²⁴ Cfr. ZOPPINI G., *Fattispecie e disciplina, op.cit.*, p.73.

decadenza dal potere di accertamento e così via³²⁵. Appare dunque difficile emettere un unico apposito atto impositivo antielusivo, bensì possono ben aversi casi in cui, in relazione ad una complessa operazione elusiva, il soggetto elusore sia destinatario di diversi avvisi di accertamento, ciascuno relativo ad una determinata tipologia di imposta. Ne sono un esempio i casi in cui debbano essere riprese a tassazione componenti di reddito di competenza di diversi periodi d'imposta³²⁶, tributi erariali e locali, o tributi gestiti da Uffici diversi o

³²⁵ Per maggior chiarezza espositiva riportiamo qui i termini decadenziali ordinari ora vigenti per gli accertamenti delle principali imposte.

La Legge di Stabilità 2016 (Legge n. 208/2015) ha apportato rilevanti novità alla disciplina dei termini di decadenza ordinari per l'accertamento in materia di imposte sui redditi e Iva, contenuta nell'art. 57 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 (quanto all'Iva), e nell'art. 43 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 (quanto alle imposte dirette). In particolare, qualora la dichiarazione dei redditi o Iva sia stata regolarmente presentata, è ora stabilito che le rettifiche e gli avvisi di accertamento debbano essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. In caso invece di omessa presentazione della dichiarazione (o di presentazione di una dichiarazione nulla), è ora previsto, sia per le imposte sui redditi che per l'Iva, che l'avviso di accertamento debba essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

In virtù dell'espresso richiamo compiuto dall'art. 25 del D. Lgs. 446/1997, trovano applicazione, anche per l'accertamento IRAP, i termini già indicati per l'accertamento di imposte sui redditi ed IVA.

Per quanto concerne l'imposta di registro, per gli atti da registrare in termine fisso ed in caso d'uso, l'imposta di registro deve essere richiesta nel termine di 5 anni decorrenti dal giorno in cui avrebbe dovuto essere chiesta la registrazione; nel caso di atti aventi ad oggetto beni immobili ed aziende, laddove l'Ufficio ritiene che il valore venale risulti maggiore di quello dichiarato ovvero superiore al corrispettivo pattuito, il termine decadenziale per l'accertamento della maggiore imposta è di due anni dal pagamento dell'imposta proporzionale; l'imposta deve invece essere richiesta entro 3 anni decorrenti, per gli atti presentati per la registrazione o registrati per via telematica: dalla richiesta di registrazione, se si tratta di imposta principale; dalla data in cui è stata presentata la denuncia di cui all'art. 19 del D.P.R. n. 131/1986 (eventi successivi alla registrazione), se si tratta di imposta complementare; dalla data di notifica della sentenza della commissione tributaria, ovvero dalla data in cui la stessa è divenuta definitiva, qualora sia stato proposto ricorso avverso l'avviso di liquidazione o di rettifica; dalla data di registrazione dell'atto, in ipotesi di occultazione di corrispettivo; dalla data di registrazione dell'atto, ovvero dalla data di presentazione della denuncia di cui all'art. 19 del D.P.R. n. 131/1986 (eventi successivi alla registrazione), se si tratta di imposta suppletiva.

L'art. 60 del D.Lgs. n. 346/1990 stabilisce che, per l'imposta sulle donazioni, vale la normativa operante in tema di imposta di registro.

Per l'imposta sulle successioni, l'art. 27 del D.Lgs. n. 346/1990 stabilisce che: la liquidazione dell'imposta deve essere notificata entro 3 anni dalla presentazione della dichiarazione di successione o della dichiarazione sostitutiva o integrativa; la rettifica della dichiarazione infedele o incompleta deve essere notificata entro 2 anni dal pagamento dell'imposta principale; in caso di omissione della dichiarazione, l'avviso deve essere notificato entro 5 anni dalla scadenza del termine previsto per la dichiarazione omessa.

Per i tributi locali, in base alla legge finanziaria 2007 (legge 296/06, art.1 commi dal 161 al 167), i gli avvisi di accertamento devono essere emessi entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati.

³²⁶ In caso di proiezione "intertemporale" o "intersoggettiva" delle rettifiche si potrebbe generare il fenomeno di "fisco-confiscatorio", in quanto apparirebbero non più dovute imposte pagate su periodi d'imposta correlati a quelli accertati. In tali casi si ha che l'ideale rettifica "a favore" del contribuente di una o più dichiarazioni relative a periodi d'imposta limitrofi a quello accertato sia direttamente conseguente alla rettifica *in pejus* della dichiarazione contestata (come nel caso delle rettifiche di competenza). La dottrina non è concorde riguardo ai rimedi da espletare in tali casi. BASILAVECCHIA M., *Metodi*, *op.cit.*,p.1109 ritiene che, essendo normativamente esclusi agli accertamenti "a favore del contribuente" dal momento che l'accertamento deve essere sempre a sfavore di esso, si ritiene l'Amministrazione debba astenersi dall'emettere l'avviso di accertamento per il periodo in cui sarebbe in diminuzione e contestualmente il contribuente debba presentare istanza di rimborso per tale importo. Di avviso contrario è VIOTTO A., *Gli accertamenti "odiosi" e le soluzioni, ancora insoddisfacenti, individuate dalla Cassazione e dall'Agenzia per evitare la doppia imposizione*, in Riv. Dir. trib., 2011, I, p.355ss il quale ritiene che l'Amministrazione finanziaria abbia il potere di rettificare *in melius* la dichiarazione del contribuente. Nei casi di accertamento relativi a rettifiche di competenza, tuttavia, l'Autore ritiene che la soluzione migliore sia ritenere che l'Amministrazione abbia l'obbligo effettuare la compensazione

localizzati in distinte aree geografiche. Si pone dunque il problema di coordinare questa pluralità di atti impositivi e di stabilire, nel silenzio del legislatore, la modalità con cui effettuare in tali circostanze lo scomputo delle imposte già versate. Nessuna disposizione precisa, infatti, come effettuare il defalco delle imposte già pagate, nel caso in cui le imposte eluse afferiscano a tributi di natura differente e per di più siano accertate mediante plurimi atti impositivi³²⁷.

Non vi è inoltre alcuna disposizione che stabilisca la decorrenza e l'estensione dei termini decadenziali applicabili agli accertamenti antielusivi. Soprattutto nei casi in cui l'operazione elusiva consti di molteplici atti, posti in essere in momenti diversi e altresì coinvolgenti oneri impositivi di natura diversa, risulta più che mai incerto il termine applicabile a tali avvisi di accertamento³²⁸.

In assenza di una presa di posizione del legislatore in merito, si applica a ciascuna imposta accertata sull'operazione elusa il termine di decadenza previsto dalla propria disciplina. Si ritiene doveroso, però, che il legislatore stabilisca per gli avvisi di accertamento antielusivi un termine decadenziale unico, applicabile ai tributi di qualsiasi natura, e più breve dei termini previsti per le contestazioni di evasione fiscale, in considerazione della maggior esigenza di certezza del diritto in una circostanza in cui non si ha violazione di norme tributarie. Tuttavia, in attesa che il legislatore si pronunci in merito, qualora l'operazione elusa comporti l'accertamento di tributi accertabili ordinariamente con termini di decadenza diversi, sarebbe comunque auspicabile ritenere per essi vigente un unico termine decadenziale, ovvero il più stringente di essi.

Riguardo al giorno dal quale iniziare il computo di tali termini, incerto nel caso in cui l'operazione elusiva consti di una molteplicità di atti, si ritiene sarebbe doveroso chiarire se debba essere ancorato alla data dell'ultimo atto che ha completato l'operazione, alla data del primo, o in base alla maturazione del vantaggio fiscale da disconoscere³²⁹. Si badi che in tema della sola imposta di registro, la stessa amministrazione finanziaria nella nota prot. n.

tra imposte a favore del contribuente, scomputando le imposte già pagate da quelle maggiori accertate su un altro periodo (sul punto si veda anche VIOTTO A., *L'accertamento del reddito d'impresa tra esigenze di tassazione della capacità contributiva ed obbligo di evitare la doppia imposizione*, in Atti della giornata di studi in onore di Gaspare Falsitta, aa.vv., CEDAM, 2012, p.355ss).

³²⁷ Sul punto si veda BEGHIN M., *La tassazione differenziale*, *op.cit.*, p.308-310.

³²⁸ Cfr. LA ROSA S., *op.cit.*, p. 499 il quale ritiene che la mancanza di un termine specifico per l'esercizio del potere di accertamento in termini di abuso sia gravemente lesivo della certezza del diritto e delle garanzie del contribuente, ritenendo non sistematico un generico rinvio alla disciplina dei singoli tributi proprio in considerazione della atipicità del contenuto di tali atti amministrativi. Secondo MASTROIACOVO V., *Studio n.151-2015/T – Consiglio nazionale del notariato*, 2015, p.17 questa problematica si manifesta in modo più marcato ed evidente proprio in relazione a quelle imposte sui trasferimenti connesse dunque a singoli contesti documentali e tradizionalmente articolate cioè in ragione degli effetti degli "atti" e non già delle "operazioni", così da prestarsi difficilmente ad adattamenti interpretativi di una disciplina dell'accertamento individuata in forza di un generico rinvio.

³²⁹ Questo è il pensiero di LA ROSA S., *op.cit.*, p.504.

2007/84127, con riferimento al sistema previgente alla disciplina dell'art. 10-bis, aveva concluso nel senso che “ai fini della notifica dell'avviso di liquidazione, in linea con gli indirizzi finora adottati in tema di imposta complementare residuale (diversa cioè da quella da accertamento di maggior valore) appare applicabile, in conformità al disposto dell'art. 76 t.u.r. il termine decadenziale di tre anni decorrenti dalla data di registrazione dell'ultimo atto”³³⁰. Si potrebbe pertanto pensare di estendere l'applicazione di questo criterio, in base al quale il computo del termine decadenziale inizia dalla data dall'ultimo atto, a tutti gli accertamenti su operazioni elusive perfezionate tramite una pluralità di atti, qualsiasi siano le imposte ivi richieste³³¹.

Per quanto attiene alle modalità di defalco, appare ragionevole che in presenza di più atti impositivi si segua un criterio cronologico, in base al quale effettuare lo scomputo delle imposte già versate a partire dal primo avviso di accertamento emesso e per l'intero importo che trova capienza nelle imposte ivi accertate, riversando l'importo da compensare residuo nel secondo avviso di accertamento e così via³³².

Diverse sono dunque le problematiche e i dubbi applicativi di tale disciplina. Sarebbe pertanto necessaria una legislazione *ad hoc*, finalizzata a fornire all'Amministrazione finanziaria le linee guida per tradurre in termini operativi la previsione della tassazione differenziale di cui all'art. 10-bis. Si auspica che il legislatore intervenga presto su tali questioni, al fine di conferire maggior certezza e sottrarre arbitrarietà all'azione dell'Amministrazione e all'intervento troppo spesso creativo della giurisprudenza.

Dal momento che le maggiori problematiche derivano dalla diversa natura delle imposte afferenti all'operazione elusa, e alla conseguente pluralità di avvisi di accertamento emessi per ciascuna da Uffici distinti, si potrebbe pensare di introdurre un “atto unico di contestazione delle fattispecie elusive” che possa risolvere la questione³³³. Il fatto genetico o

³³⁰ Cfr. MASTROIACOVO V., *op.cit.*, p.18. Tale criterio è il frutto della teoria che, in tema di imposta di registro, nel caso in cui l'operazione abusiva si realizzi in ragione di una sequenza di atti, concepisce il primo atto come quello “strumentale” (inidoneo di produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali), mentre il successivo come quello funzionale solo alla definizione dell'operazione nei suoi effetti finali, per conseguire appunto vantaggi fiscali indebiti (Cfr. ID, *ivi*, p.17).

Si ricorda che per quanto attiene l'imposta di registro e le imposte indirette sui trasferimenti si ritiene che l'imposta che costituisce oggetto della contestazione nell'avviso all'esito dell'inopponibilità della condotta abusiva debba considerarsi una complementare, certo non di accertamento di maggior valore, ma residuale, secondo quella che è la classificazione prevista dal testo unico (Cfr. ID., *ivi*, p.16).

³³¹ Dello stesso avviso è RUSSO P., *L'onere probatorio*, *op.cit.*, p.1305 il quale ritiene che i termini di decadenza per il potere di accertamento decorrano dall'anno in cui è stato posto in essere l'ultimo atto/negozio del disegno elusivo.

³³² Di tale avviso BEGHIN M., *Tassazione differenziale*, *op.cit.*, p.313. A riguardo osserva l'autorevole autore che “l'art.10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente è disposizione perfettamente congegnata dal punto di vista sostanziale, perché sul piano astratto è facile togliere dalla maggior imposta accertata mediante il provvedimento impositivo l'imposta già versata dal contribuente sull'operazione elusiva. E' tuttavia disposizione debole e complicata dal punto di vista procedimentale[...].”

³³³ Di tale avviso anche BEGHIN M., *ivi*, p.312.

“radice causale” della molteplicità di imposte da accertare è infatti il medesimo, ovvero l’operazione elusa considerata nella sua globalità, così che risulti ragionevole far confluire la totalità di esse in un unico atto onnicomprensivo. Nell’affermare ciò, si propone una peculiare lettura dei principi di unicità e globalità dell’avviso di accertamento, intesi in senso relativo, in quanto si asserisce che dato un unico presupposto, ovvero l’operazione elusa, unico e globale deve essere l’avviso di accertamento su di esso³³⁴. In virtù dell’unicità documentale dell’atto unico, nel quale confluirebbero una pluralità di contenuti, unica sarebbe l’obbligazione tributaria di pagamento scaturente dall’operazione elusa, ben in linea con il modello teorico della tassazione differenziale. Attraverso un unico avviso di accertamento, inoltre, si potrebbe effettuare un più agevole scomputo “per masse” o per blocchi contrapposti, sottraendo dall’importo totale delle imposte determinate sulla fattispecie elusa, l’importo globale delle imposte già versate in precedenza in virtù dell’operazione elusiva, senza distinzioni dipendenti dalla natura e dalle caratteristiche dei diversi tributi interessati.

D’altronde nel nostro ordinamento vi sono già casi di atti unici di accertamento, la cui esistenza potrebbe spingere il legislatore ad adottare la medesima soluzione per le contestazioni di abuso del diritto. Ne è un esempio l’avviso di accertamento tramite il quale si disconosce la natura associativa e sportiva dilettantistica di un ente: in esso, in seguito alla riqualificazione di questo come società commerciale, si accertano contestualmente maggiori imposte ai fini IRES, IVA e IRAP, dovute a causa della decadenza dal regime agevolativo forfettario di cui alla legge 398/1991. Altro esempio è l’atto unico previsto dall’art. 40-bis comma 2³³⁵ d.p.r. 600/1973 per la rettifica delle dichiarazioni dei soggetti aderenti al consolidato fiscale, introdotto dall’art 35 del D.L. n.78/2010 al fine di superare l’estrema frammentazione degli atti che caratterizzava fino ad allora l’istituto. Grazie ad esso, le rettifiche del reddito complessivo di ciascun soggetto che partecipa al consolidato sono effettuate con un unico atto, notificato sia alla consolidata che alla consolidante, a cura dell’Ufficio territorialmente competente in base al domicilio della società il cui reddito è stato

³³⁴ In tale direzione si potrebbero richiamare: BAGAROTTO E. M., *La frammentazione dell’attività accertativa ed i principi di unicità e globalità dell’accertamento*, Torino, Giappichelli, 2014, p. 7 il quale segnala che talvolta la locuzione principio di unicità è stata riferita alle previsioni che stabiliscono che gli accertamenti emessi nei confronti di persone fisiche e di enti assoggettati a due imposte debbano essere relativi contemporaneamente a dette due imposte (artt. 38, comma 2 e 40, commi 1 e 2 del D.P.R. 600/1973); FEDELE Andrea, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2005, p.330 il quale considera globale un accertamento riferito all’intero presupposto.

³³⁵ L’art. 40-bis del d.p.r. 600/1973 rubricato “Rettifica delle dichiarazioni dei soggetti aderenti al consolidato nazionale” al comma 2 recita:

2. Le rettifiche del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto che partecipa al consolidato sono effettuate con unico atto, notificato sia alla consolidata che alla consolidante, con il quale è determinata la conseguente maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale e sono irrogate le sanzioni correlate. La società consolidata e la consolidante sono litisconsorti necessari. Il pagamento delle somme scaturenti dall’atto unico estingue l’obbligazione sia se effettuato dalla consolidata che dalla consolidante.

rettificato³³⁶. In virtù dell'art. 40-bis, inoltre, la consolidante ha la possibilità di chiedere, tramite apposita istanza, l'utilizzo delle perdite del consolidato non utilizzate per abbattere gli accertamenti a carico delle società partecipanti al risultato globale³³⁷.

Tali fattispecie di accertamento sono dunque caratterizzate da un unico atto impositivo finale, concernente una pluralità di imposte anche di natura diversa, ivi confluite cumulativamente, ed emesso da un unico Ufficio accertatore individuato secondo le regole della competenza. Si auspica che il legislatore prenda tali atti di accertamento come modelli per introdurre un atto unico di accertamento anche nella disciplina dell'abuso del diritto. Importanti in tale direzione saranno da un lato la promozione di un reale scambio di informazioni tra i diversi Uffici dell'Amministrazione, dall'altro l'affidamento della competenza per l'emissione di essi ad un Ufficio centrale, al quale verranno convogliati i flussi informativi provenienti dai vari Uffici periferici coinvolti nell'accertamento³³⁸.

³³⁶ Per un approfondimento su tale disciplina si rimanda a SEPIO G., BERNARDO M., *Accertamento del consolidato tra unicità dell'atto e pluralità di soggetti*, in Corr. trib., 2010, 27, p.2187ss, SALVINI L., *Atto di accertamento "unico" per la rettifica dei redditi*, in Corr. trib., 2011, 34, p.2824ss e alla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 27/E del 6 giugno 2011.

³³⁷ Si ricorda che, sulla falsariga di tale procedimento previsto per il consolidato, il d.lgs. 158/2015 ha introdotto un procedimento generalizzato di computo in diminuzione nell'avviso di accertamento delle perdite pregresse ancora non utilizzate. Pertanto, eventuali perdite pregresse del contribuente potranno essere utilizzate a scomputo delle maggiori imposte accertate tramite l'avviso di accertamento antielusivo.

³³⁸ In questa direzione si è già espressa l'Agenzia delle Entrate nella Circolare n.16/E del 28 aprile 2016, dove ha affermato a pp. 21-22 che vi è la necessità di "mantenere e sviluppare in maniera strutturata i rapporti di collaborazione e coordinamento tra l'Agenzia delle entrate e gli altri soggetti istituzionali quali la Guardia di Finanza, l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, l'INPS, l'INAIL, la SIAE e gli enti territoriali, per individuare le strategie comuni di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali attraverso un costante scambio di dati ed informazioni e per selezionare con sempre maggiore tempestività ed efficacia situazioni potenzialmente a rischio. [...] Al fine di assicurare la qualità degli importi accertati e affidati all'Agente della riscossione, nonché la rapida attivazione delle misure cautelari ed esecutive, si rende necessario consolidare la sinergia tra Agenzia delle entrate ed Equitalia sulla base di regole più efficaci per la gestione delle reciproche attività e di una più rapida completa disponibilità dei flussi di informazioni nelle rispettive banche dati.[...] In tale ottica, nell'ambito delle modifiche organizzative disposte con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. 135772 del 23 ottobre 2015, è stato modificato l'assetto delle strutture antifrode con l'unificazione delle attività nell'apposito ufficio della Direzione Centrale Accertamento, operante attraverso sette sezioni territoriali e una sezione centrale di Analisi e strategie. Il nuovo Ufficio assume il controllo dell'attività su tutto il territorio nazionale, coordinando sezioni territoriali rispettivamente ubicate nelle aree geografiche del Paese con maggiore significatività per il contrasto alle frodi; nello stesso opera, inoltre, una sezione dedicata alla definizione delle strategie ed all'analisi delle fenomenologie di maggiore rilevanza.[...] Importante sarà comunque garantire il raccordo con le realtà che operano a livello operativo (regionale e provinciale) che sono invitate a segnalare in tempo reale eventuali casi o situazioni di rischio che possono riguardare ambiti ultra provinciali o regionali o di particolare complessità e rilevanza.

2.5 Gli effetti dell'inopponibilità per i soggetti terzi: il rimborso

Come accennato in precedenza, l'inopponibilità ex art. 10-bis estrinsecherà i suoi effetti non solo nei confronti del soggetto elusore, ma anche nei confronti dei soggetti terzi che, consapevolmente o meno, hanno preso parte all'operazione senza ritrarne vantaggi. In linea con la finalità della norma, infatti, è doveroso evitare che l'Amministrazione finanziaria mantenga il prelievo su ciò che adesso è nei suoi riguardi improduttivo di effetti fiscali. Tutte le posizioni soggettive che ruotano intorno alla fattispecie considerata elusiva sono giudicate quindi meritevoli di attenzione e, di conseguenza, sono immesse nella fase di eliminazione degli effetti da essa prodotti³³⁹.

In primo luogo l'Amministrazione finanziaria deve individuare tutti i soggetti coinvolti nell'operazione sotto osservazione, per poi discernere tra di loro il contribuente-elusore dai soggetti terzi. Individuazione che si rileva non sempre intuitiva, ma spesso foriera di non poche problematiche. Risulta cruciale a tal fine la determinazione del principio o della norma elusa, in base alla quale si determineranno i ruoli che i vari soggetti coinvolti nell'operazione hanno avuto e i conseguenti effetti per ciascuno. Negli schemi elusivi complessi vi sono infatti diversi soggetti coinvolti, obbligati ciascuno, in origine, al pagamento di un tributo in conseguenza del regime impositivo attirato dall'operazione posta in essere. Tra di essi uno o più saranno i soggetti che hanno ritratto vantaggi fiscali dall'operazione, nei confronti dei quali l'azione di recupero dell'imposta elusa avverrà mediante l'applicazione del modello di tassazione differenziale, ovvero mediante avviso di accertamento pro-quota. Gli altri soggetti, che pur avendo versato imposte non hanno ritratto dall'operazione alcun vantaggio fiscale indebito, saranno considerati non elusori ovvero "soggetti terzi diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni del presente articolo" ex art.10-bis comma 11. Nei confronti di essi si osserva come il Fisco difetti di concreti vantaggi fiscali da poter disconoscere, in virtù dei quali pretendere maggiori imposte dalle quali scomputare i tributi già versati: mancano i presupposti per applicare il modello "compensativo". Per tali soggetti terzi, quindi, il sistema abbandona il rimedio della tassazione differenziale, per procedere nel senso del

³³⁹ Così BEGHIN M., *La determinazione della norma, op.cit.*, p.3107. L'Autore che la norma antielusiva "sembra porre sotto lo stesso cappello sia i costi fiscali generati dall'elusore (attraverso l'operazione elusiva appunto), sia quelli generati in capo ad altri soggetti, che abbiano preso parte alla scansione negoziale che vede la presenza del primo."

riconoscimento ad essi del diritto al rimborso delle imposte versate sull'operazione giudicata elusiva³⁴⁰.

Destinatario dell'avviso di accertamento antielusivo sarà quindi solo il soggetto che ha conseguito il vantaggio fiscale indebito da disconoscere, ovvero da neutralizzare attraverso l'emissione dell'atto impositivo stesso. Egli non necessariamente coinciderà con l'autore materiale dell'operazione elusiva ma, ai fini della sua identificazione, sarà necessario considerare il ruolo che la norma che l'Ufficio ritiene sia stata elusa riveste nel quadro della complessiva operazione posta in essere³⁴¹.

Si badi bene che la terzietà dei soggetti di cui al comma 11 è da apprezzarsi esclusivamente in relazione all'attività di disconoscimento dei vantaggi fiscali, e non all'operazione elusiva alla quale hanno invece necessariamente partecipato. Nei confronti di essi, in virtù dell'effetto di inopponibilità di cui al comma 1, le imposte versate diventano a posteriori non dovute³⁴². La circostanza che le imposte versate diventino "non dovute", trasforma tale importo in imposte indebitamente percepite, in violazione della Costituzione ed in particolare: dell'articolo 2, in quanto violano l'integrità patrimoniale del soggetto; dell'articolo 23, in quanto non più conformi al paradigma normativo e pertanto non dovute in base alla legge; dell'articolo 53, in quanto non espressive di capacità contributiva; dell'articolo 97, poiché la mancata restituzione da parte dell'Amministrazione finanziaria violerebbe il principio di buona amministrazione³⁴³. Il terzo è dunque titolare di un interesse fiscale costituzionalmente tutelato, garantito attraverso il ricorso all'istituto del rimborso delle imposte versate. Le somme in precedenza pagate, in base al dettato della disposizione antielusiva, divengono così un credito per rimborsi da indebito, in ossequio al principio generale sancito all'articolo 2033 c.c. secondo cui il pagamento indebito genera un credito di rimborso o di restituzione a favore di colui che ha effettuato il versamento. In linea generale l'istituto del rimborso consiste, infatti, in una "attribuzione patrimoniale in senso inverso, volta a neutralizzare gli effetti di una precedente

³⁴⁰ Così BEGHIN M., *Elusione, op.cit.*, p.1831. Per fornire un esempio di individuazione dei soggetti terzi cui spetta il rimborso, l'Autore cita il caso in cui la contestazione di elusione riguarda l'operazione di scissione societaria cui abbia fatto seguito la vendita della partecipazione della società scissa. In tal caso l'Amministrazione il più delle volte contesta mediante accertamento l'aggiornamento delle disposizioni riguardanti la vendita dei beni di primo grado della scissa. Tale vendita sarà ascritta alla società esistente prima dell'operazione, cosicché essa apparirà come soggetto elusore; i soci o azionisti di questa società, invece, figureranno come soggetti terzi ai quali spetterà quindi il rimborso delle imposte eventualmente pagate sulla cessione delle partecipazioni.

³⁴¹ In tal senso LA ROSA S., *op.cit.*, p.504.

³⁴² Osserva ZOPPINI G., *Fattispecie e disciplina, op.cit.*, p.125 che il terzo ha diritto alla restituzione soltanto di quei tributi che ha pagato rispetto ad operazioni la cui rilevanza fiscale viene disconosciuta in toto e che non hanno provocato conseguenze durature sul suo patrimonio; al contrario il terzo non può pretendere la restituzione delle imposte pagate a fronte di operazioni che vengono disconosciute in sede di accertamento solo parzialmente, ovvero con riferimento alla sfera fiscale di altri, e nello stesso tempo hanno prodotto una modifica permanente nella sua sfera patrimoniale.

³⁴³ Per una trattazione approfondita sui fondamenti costituzionali del diritto alla restituzione si veda MISCALI M., *op.cit.*, p.37ss.

attività solutoria carente di *causa solvendi*”, funzionale ogniqualvolta vi sia un’inversione di ruoli rispetto allo schema paradigmatico del diritto tributario, e il contribuente si trovi ad occupare il lato attivo di creditore nei confronti del Fisco³⁴⁴.

La possibilità del rimborso concessa ai terzi dalla norma antielusiva costituisce il necessario contemperamento del *vulnus* altrimenti inferto al divieto di doppia imposizione³⁴⁵. Attraverso l’avviso di accertamento, infatti, il soggetto elusore viene tassato su una base imponibile in relazione ad una ricchezza precedentemente già tassata anche in capo al soggetto terzo: in assenza di un correttivo vi sarebbe quindi un indebito arricchimento dell’Amministrazione che, tramite l’accertamento, “duplicherebbe” in parte il prelievo già assolto da terzi. Se già nei confronti del soggetto elusore si era posto il problema di evitare una doppia imposizione, risolto tramite il meccanismo della compensazione, anche nei confronti dei soggetti terzi si pone ora tale problematica. Strumento predisposto dal legislatore per risolvere anche questa possibile duplicazione del prelievo è quindi la previsione del rimborso al terzo per le imposte pagate in precedenza: gli effetti fiscali dell’operazione elusiva sono in toto eliminati, cosicché il divieto di doppia imposizione venga totalmente rispettato.

Tale disciplina del rimborso presenta, come tutti gli istituti ripresi ed adattati alla disciplina antielusiva ex art. 10-bis, alcune peculiarità, sia sotto il profilo procedimentale, che sostanziale.

Da un punto di vista procedimentale, il comma 11 dell’art.10-bis impone ai soggetti terzi di inoltrare all’Agenzia delle Entrate un’istanza di rimborso delle imposte pagate a seguito delle operazioni abusive, entro un anno dal giorno in cui l’accertamento è divenuto definitivo ovvero è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale. Dalla lettera della disposizione emerge che il giorno dal quale il terzo può esercitare il suo diritto al rimborso è un elemento esterno alla sua posizione giuridica, non dipendente dalla sua volontà o da una sua azione, ma correlato alle sorti dell’avviso di accertamento³⁴⁶. Ma poiché la norma, alquanto discutibilmente, non impone obblighi comunicativi nei riguardi del terzo né a carico del soggetto elusore, né a carico dell’Amministrazione finanziaria, sarà premura del soggetto estraneo, che vuole avvalersi del rimborso, effettuare indagini presso terzi al fine di stabilire se l’avviso di accertamento sia divenuto definitivo, se sia stato impugnato, a che punto si

³⁴⁴ Cfr. ID, *ivi.*, p.2-3.

³⁴⁵ Di tale avviso NUSSI M., *op.cit.*, p.520. Conforme a tale ottica è il dettato della Relazione allo *Schema di decreto legislativo di riforma delle disposizioni delle imposte sui redditi applicabili alle operazioni di cessione di aziende, conferimento di aziende, fusione, scissione e permuta di partecipazioni* che con l’art.7 ha introdotto l’art. 37-bis nel d.p.r. 600/1973, secondo la previsione del rimborso “serve a rafforzare il principio secondo cui le imposte applicate a seguito della norma antielusiva non devono cumularsi con quelle eventualmente già applicate dai contribuenti in relazione agli atti che l’amministrazione intende disconoscere; è contrario a principi di trasparenza che l’amministrazione disconosca gli atti, ma trattenga le imposte che in base ad essi sono state pagate”.

³⁴⁶ Sul punto BEGHIN M., *L’applicazione della norma, op.cit.*, p.3108.

trovi il contenzioso e così via. Sarà dunque onere del terzo attivarsi al fine di godere di un proprio diritto. Né a tal proposito sarebbe sufficiente imporre all'Amministrazione finanziaria di inoltrare l'avviso di accertamento a tutti i soggetti coinvolti nell'operazione, dato che tale notifica non permetterebbe comunque al terzo di conoscere il momento dal quale inizierà a decorrere il termine di decadenza annuale³⁴⁷. Inoltre, ingiustificatamente gravatorio è il ristretto termine di decadenza di solo un anno per la presentazione dell'istanza, dimezzato rispetto al termine biennale per le istanze di restituzione "ordinarie" ex art. 21 D.Lgs 31 dicembre 1992 n.546³⁴⁸. Ancor più irragionevole appare tale termine se si considera che esso inizia a decorrere da un momento, quale la definitività dell'accertamento, che il contribuente ben potrebbe anche ignorare. E' infatti assai probabile che il termine spiri prima che il terzo abbia provveduto a presentare istanza di rimborso, a causa del possibile deficit conoscitivo sulle successive vicende del provvedimento impositivo.

Pertanto è doveroso osservare che la doppia imposizione in concreto permane, seppur temporaneamente, nell'attesa che l'accertamento diventi definitivo e possa essere presentata l'istanza di rimborso. Invero, essendo il rimborso condizionato all'iniziativa del terzo, vi è anche il rischio che, in mancanza di una sua azione, la duplicazione d'imposta diventi definitiva.

Sul piano sostanziale lo stesso comma 11 pone dei limiti all'importo rimborsabile, in virtù di esso circoscritto all'ammontare dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi in seguito alle procedure di accertamento. Il terzo, dunque, potrà ottenere il rimborso delle imposte in precedenza versate solo nella misura in cui l'Amministrazione finanziaria abbia recuperato le maggiori imposte ed interessi dovuti dal contribuente elusore. Seppur il fine di tale previsione, ovvero l'autotutela degli interessi erariali, appaia condivisibile, non risulta ragionevole il fatto che il rischio di insolvenza del contribuente elusore sia traslato in capo al terzo, che potrebbe così trovarsi a scontare un *quid* sanzionatorio³⁴⁹. Anche questo profilo dipende dunque da una situazione esterna all'avente diritto, riferita alle procedure che coinvolgono il soggetto elusore: il diritto al rimborso appare quindi costruito sulle vicende del

³⁴⁷ Osserva inoltre BEGHIN M., *La tassazione differenziale, op.cit.*, p.315 che non vi è nemmeno spazio "per invocare le disposizioni sul litisconsorzio necessario o facoltativo (art 102 e 103 c.p.c.) perché da una parte il terzo non è obbligato a richiedere il rimborso, mentre dall'altra potrebbero darsi casi nei quali la decorrenza del termine non dipenda dal processo, ma da un procedimento di adesione".

³⁴⁸ L'art. 21 del D.Lgs 546/1992 rubricato "Termine per la proposizione del ricorso" nell'ultimo periodo del secondo comma recita: "La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione". Ad avviso di ZOPPINI G., *Fattispecie e disciplina dell'elusione, op.cit.*, p. 125 tale termine dimezzato risulta costituzionalmente illegittimo.

³⁴⁹ Di tale avviso GLENDI C., CONSOLO C., CONTRINO A., *op.cit.*, p.354.

provvedimento impositivo con il quale è stata contestata l'elusione, ovvero si evidenzia una "strana dipendenza"³⁵⁰ tra di essi.

E' doveroso inoltre sottolineare l' "ingiustificata gradualità"³⁵¹ che vi è nell'eliminazione degli effetti fiscali dell'operazione elusiva, poiché prima è tutelato il soggetto elusore, con l'applicazione automatica della compensazione tra imposte elusive ed eluse, e solo in subordine sono tutelati i soggetti terzi attraverso la previsione del rimborso "limitato". L'inversione dell'ordine di meritevolezza è ancor più evidente se si considera che è concessa all'elusore la possibilità di accedere alle procedure di conciliazione giudiziale o di adesione all'avviso di accertamento: in tal caso egli godrebbe di un minor ammontare di imposte supplementari, ma specularmente i terzi otterrebbero un minor importo di imposta rimborsabile.

Irragionevole appare tale disparità di trattamento tra il soggetto elusore e il terzo estraneo, che vede paradossalmente il primo trattato in modo più favorevole. Al contribuente-elusore è riconosciuta la compensazione delle imposte versate in precedenza, cosicché possa godere in automatico di una restituzione integrale dell'intero ammontare, senza dover attendere i lunghi tempi dei procedimenti di restituzione. Al terzo estraneo è invece riconosciuto solo il diritto di richiedere a rimborso le imposte versate, non solo subordinato ad una sua azione e non operante automaticamente, ma altresì non integrale ma limitato da un punto di vista quantitativo.

Alla luce di tali problematiche, sarebbe auspicabile che il legislatore intervenisse esplicitamente a conferire maggior certezza, almeno imponendo all'Amministrazione finanziaria un obbligo di comunicazione al terzo, cosicché il termine annuale di decadenza per richiedere il rimborso inizi a decorrere dal momento in cui tale notifica sia perfezionata. Nelle more di questo intervento, si ritiene comunque che tale obbligo possa essere desunto operando un collegamento con il comma 2 dell'articolo 6 dello Statuto dei diritti del Contribuente, in base al quale "l'amministrazione deve informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione"³⁵². Ad ogni modo, sarebbe stato molto più ragionevole che l'articolo 10-bis, in luogo del rimborso su istanza di parte, avesse previsto il rimborso d'ufficio delle imposte versate dai soggetti terzi, operante in modo automatico allorquando l'accertamento fosse divenuto definitivo³⁵³.

³⁵⁰ Così BEGHIN M., *L'applicazione della norma, op.cit.*, p.3108

³⁵¹ ID., *ibid.*

³⁵² Opinione espressa da BEGHIN M., *La tassazione differenziale, op.cit.*, p.315.

³⁵³ Di tale avviso anche NUSSI M., *op.cit.* p.521.

La previsione del solo rimborso nei confronti dei soggetti terzi che hanno preso parte all'operazione elusiva, inoltre, non garantisce equità dal punto di vista delle conseguenze di natura tributaria derivanti dalla notificazione dell'avviso di accertamento³⁵⁴. La restituzione delle imposte versate dai terzi si limita infatti solo a neutralizzare, in capo a tale soggetto, le conseguenze dell'operazione dichiarata come inefficace ai fini fiscali nei confronti del Fisco. Non si tiene invece conto, nella prospettiva del soggetto terzo, della tassazione dell'operazione elusa in capo al soggetto elusore: la *pars costruens* del disconoscimento dei vantaggi, ovvero la sostituzione di fattispecie e di norme, in base alla disciplina attuale non avrà alcun effetto nei confronti del terzo, ma riguarderà esclusivamente il soggetto elusore. In conclusione, alla luce di tali rilievi, anche riguardo agli effetti che l'inopponibilità genera nei confronti dei soggetti terzi, sono ancora molti i profili di incertezza ai quali il legislatore dovrà provvedere.

³⁵⁴ Cfr. BEGHIN M., *La tassazione differenziale, op.cit.*, p.316. Per esplicitare tale rilievo, l'Autore pone il caso di un soggetto elusore tassato sull'operazione di cessione di azienda (operazione ricostruita come elusa), quando in concreto l'acquirente ha acquisito partecipazioni societarie. Tali partecipazioni continueranno ad essere trattate come azioni o quote, poiché non si ribalterà su di esse il regime fiscale dell'azienda, oggetto dell'operazione elusa.

CONCLUSIONE

Si spera che, giunta questa trattazione al termine, il cortese lettore abbia ben compreso e metabolizzato in cosa consista l'elusione fiscale o abuso del diritto, e quali siano gli effetti conseguenti ad una sua contestazione. Per concludere questo elaborato, mi si permettano ora alcune riflessioni sulla nuova norma antielusiva.

Grande pregio della recente novella normativa è consistito nell'unificare i due concetti dell'elusione e dell'abuso del diritto, così da statuire finalmente l'equivalenza e l'identità di essi nel mondo giuridico e porre fine ad interpretazioni giurisprudenziali creative e fuorvianti. D'altro canto, tuttavia, non si può ignorare come la materia resti comunque vischiosa e soggetta ad interpretazioni non univoche, in quanto trattasi di una tematica che va oltre il dato scritto, per risolvere la quale occorre non solo attenta conoscenza delle norme ma anche un approccio proattivo alla materia, volto a cogliere la *ratio legis* con buon senso e spirito critico. Il timore è quindi che gli elementi innovativi del nuovo articolo 10-bis siano piuttosto circoscritti rispetto agli elementi che già avrebbero dovuto costituire patrimonio comune del nostro sistema tributario, per cui si teme che ben poco cambierà nell'operato troppo spesso disattento e creativo dell'Amministrazione finanziaria e dei giudici.

Altro pregio dell'articolo 10-bis è rappresentato dalla sua configurazione quale norma generale antiabusiva, applicabile senza più dubbi a fattispecie di qualsiasi natura e a tutti i tributi. La sua struttura e il suo contenuto si sono dimostrati inoltre a posteriori in linea con la più recente direttiva 2016/1164/UE adottata il 12 luglio 2016 dal Consiglio dell'Unione Europea, al punto che non si ritiene dovrà subire sostanziali modifiche in vista del recepimento di essa, se non sotto il profilo procedimentale per implementare l'efficacia dell'inopponibilità nei confronti delle Amministrazioni fiscali straniere, dal momento che diverrà applicabile anche alle operazioni abusive transfrontaliere.

Sicuramente pregio della nuova norma è anche quello di aver portato chiarezza sui presupposti di una contestazione di elusione. Ma una disposizione scritta ben formulata non è garanzia di certezza, poiché molto dipenderà in concreto dall'atteggiamento e dalla sensibilità rispetto al dato normativo degli operatori chiamati ad applicarla. La certezza tanto agognata dal legislatore, che avrebbe voluto perseguirla attraverso il solo dato scritto dell'articolo 10-bis, è invero una questione di equilibrio tra gli operatori economici. Il ruolo decisivo sarà quello dell'Amministrazione finanziaria e dei giudici, i quali, si spera, non sviliranno il dettato del nuovo articolo ma cambieranno atteggiamento nei confronti dell'abuso del diritto.

Nel corso della trattazione sono state mostrate però alcune lacune della nuova norma antielusiva generale ed importanti problematiche applicative che ne derivano. Se da un punto di vista sostanziale, infatti, la nuova disposizione è ben fatta, si riscontrano invece alcune debolezze sul piano procedimentale. Diversi sono i dubbi applicativi di essa, come evidenziato riguardo alle modalità di emanazione dell'avviso di accertamento in presenza di imposte di diversa natura e alle concrete modalità per operare il defalco. Ciò che stupisce, è che la gran parte della dottrina non si sia mai interrogata su tali aspetti della contestazione di elusione, ovvero non abbia mai indagato a fondo in cosa consista lo strumento dell'inopponibilità e come si realizzi da un punto di vista operativo. Sarebbe auspicabile che tutta la dottrina sollevasse tali mancanze della normativa antielusiva, al fine di attirare l'attenzione del legislatore e spingerlo a legiferare in merito.

Altro punto critico, nel quale parrebbe scorgersi un profilo di ingiustizia, è rappresentato dalla previsione dello strumento del rimborso come rimedio per i soggetti terzi, richiesto con istanza di parte ed entro un termine alquanto stringente ed incerto. Si auspica che il legislatore intervenga anche in proposito, provvedendo a stabilire quanto meno una parità di trattamento tra il soggetto elusore, agevolato tramite un defalco di imposte automatico, e il terzo.

In conclusione, data l'importanza che la disciplina antielusiva riveste nel nostro ordinamento, l'emanazione di una clausola antielusiva generale, che finalmente abbia conferito dignità legislativa all'istituto dell'abuso del diritto, è stata un primo passo importante verso un clima di maggior certezza. Si richiede tuttavia che il legislatore intervenga al più presto per integrare le disposizioni dell'articolo 10-bis chiarendone soprattutto i profili procedurali, così da fornire all'Amministrazione finanziaria, chiamata ad applicarlo, indirizzi operativi chiari ed insindacabili. Solo così potrà, tramite il suo operato, introdurre davvero maggior certezza nell'ordinamento. Spetterà poi all'Amministrazione finanziaria e alla giurisprudenza onorarla, mostrando un atteggiamento rispettoso e proattivo nei confronti dell'abuso del diritto, che rimane ancora uno dei più misteriosi ed affascinanti istituti del diritto tributario.

BIBLIOGRAFIA

ADDIS F., *L'abuso del diritto tra diritto civile e tributario*, in Dir. prat. trib., 2012, 5, p.871ss

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

AMATUCCI A., *La funzione antiabuso dell'interpretazione del diritto tributario*, in Dir. prat. trib., 2012, 5, p.879ss

ANDRIOLA M., *La dialettica tra "aggiramento" e valide ragioni economiche, in una serie di ipotesi applicative della norma antielusiva*, in Rass. trib., 2006, 6, p. 1897ss

ARTUSO E., *La non elusività della scissione tra valide ragioni economiche e future vicende del rapporto partecipativo*, in Riv. dir. trib., 2007, II, p. 411ss

ASSONIME, *D.L.vo n. 128 del 2015 sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente: la disciplina sull'abuso del diritto*, Circolare n. 21 del 4 agosto 2016

BAGAROTTO E. M., *La frammentazione dell'attività accertativa ed i principi di unicità e globalità dell'accertamento*, Torino, Giappichelli, 2014

BARDINI F., *Regime sanzionatorio dell'elusione fiscale*, in MIELE L. (a cura di), *Il nuovo abuso del diritto. Analisi normativa e casi pratici*, Eutekne, 2016 , p.115ss

BASILAVECCHIA M., *Norma antielusione e relatività delle operazioni imponibili IVA*, in Corr. trib., 2006, 19, p. 1466ss

BASILAVECCHIA M., *Elusione e abuso del diritto: una integrazione possibile*, in GT Riv. dir. trib., 2008, 9, p.741ss

BASILAVECCHIA M., *Metodi di accertamento e capacità contributiva*, in Rass. Trib., 2012, 5, p. 1107ss

BASILAVECCHIA M., *Presupposti ed effetti della sanzionabilità dell'elusione*, Dir. e Prat. Trib., 2012, 4, p.10797ss

BASILAVECCHIA M., *Una nuova era per abuso ed elusione fiscale*, in AA.VV., *Dossier abuso del diritto*, IPSOAQuotidiano, 2015, p.9ss

BASILAVECCHIA M., *L'art 10bis dello Statuto: the day after*, in GT Riv. dir. trib., 2016, 1, p.5ss

BEGHIN M., *Le ragioni economiche tra difetto di causa contrattuale ed elusività dell'operazione*, in Corr Trib, 1997, 33, p.2699ss

BEGHIN M., *L'elusione tributaria tra clausole "generali" e disposizioni "correttive": alcune chiavi di lettura della vigente disciplina*, in Fisco, 2002, 24, p.3804ss

BEGHIN M., *La motivazione dell'avviso di accertamento*, in MARONGIU (a cura di), in *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, Giappichelli, 2004, p.9ss

BEGHIN M., *L'elusione tributaria tra inopponibilità dei vantaggi fiscali, nullità dei contratti ed "invasivo" esercizio della funzione giurisdizionale*, in Fisco, allegato n.11, 2006, p.41ss

BEGHIN M., *L'applicazione della norma elusa e la determinazione del debito d'imposta*, in Corr. trib., 39, 2006, p. 3105ss

BEGHIN M., *L'elusione tributaria tra sviste interpretative sul concetto di "aggiramento" e conseguenti fenomeni di "illusione ottica" quanto all'asistematicità dei vantaggi fiscali conseguiti*, in Riv. dir. trib., 2007, II, p. 237ss

BEGHIN M., *Elusione tributaria, contribuenti zelanti e valide ragioni economiche*, in Riv. dir. trib., 2007, II, p.625ss

BEGHIN M., *Il predominio delle valide ragioni economiche e l'inesistente indagine sulla asistematicità dei vantaggi tributari generati dall'operazione straordinaria*, in Riv. dir. trib., 2007, II, p.636ss

BEGHIN M., *Elusione tributaria ed esame globale della sequenza negoziale*, in Corr. trib., 39, 2007, p. 3165ss

BEGHIN M., *L'inesistente confine tra pianificazione, elusione e abuso del diritto*, in Corr. trib., 2008, 22, p. 1777ss

BEGHIN M., *Abuso del diritto: la confusione persiste*, in Riv. Giur. Trib., 2008, 8, p.649ss

BEGHIN M., *L'abuso del diritto tra capacità contributiva e certezza dei rapporti fisco-contribuente*, in Corr. trib., 2009, 11, p.823ss

BEGHIN M., *Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria: dalla nullità negoziale all'abuso del diritto nel sistema impositivo nazionale*, in MAISTO G. (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Quaderni della Riv. dir. trib., 2009, 4, p.23ss

BEGHIN M., *L'abuso del diritto tra rilevanza del fatto economico e poteri del magistrato*, in *Corr. trib.*, 2009, 40, p.3288ss

BEGHIN M., *Fatti economici «apparenti» e obbligazione tributaria: l'abuso del diritto entra nel «recinto» della simulazione*, in *GT-Riv. giur. Trib.*, 2010, 3, p.217ss

BEGHIN M., *L'imposta di registro e l'interpretazione degli atti incentrata sulla sostanza economica nell' «abracadabra» dell'abuso del diritto*, in *GT- Riv. giur. Trib.*, 2010, 2, p.156ss

BEGHIN M., *La Cassazione prosegue nell'opera di cesellatura della nozione di abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, 2010, 17, p.1347ss

BEGHIN M., *La scissione societaria, l'elusione fiscale e i mulini a vento di Cervantes*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, p.56ss

BEGHIN M., *Consulenza fiscale e abuso del diritto tributario*, in *Corr. trib.*, 2010, 14, p.1092ss

BEGHIN M., *L'abuso del diritto tra concetti astratti e rilevanza del fatto economico*, in *Corr. trib.*, 2010, 22, p.1759ss

BEGHIN M., *L'abuso del diritto nelle operazioni internazionali*, in *Corr. trib.*, 2010, 12, p. 957ss

BEGHIN M., *L'abuso e l'elusione fiscale tra regole scritte, giustizia tributaria e certezza del diritto*, in *Corr. trib.*, 2012, 17, p.1298ss

BEGHIN M., *L'elusione tributaria tra inopponibilità dei vantaggi fiscali, nullità dei contratti ed "invasivo" esercizio della funzione giurisdizionale*, in BEGHIN M., *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, CEDAM, 2013, p.133ss

BEGHIN M., *L'usufrutto azionario tra lecita pianificazione fiscale, elusione tributaria e interrogativi in ordine alla funzione giurisdizionale*, in BEGHIN M., *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, CEDAM, 2013, p.146ss

BEGHIN M., *Il dividend stripping tra clausole generali antielusive, disposizioni ordinarie con funzione antielusiva e abnorme impiego di strumentazione civilistica*, in BEGHIN M., *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, CEDAM, 2013, p.159ss

BEGHIN M., *L'elusione "condizionata" e la confusione tra esercizio del potere accertativo e autonomia delle scelte imprenditoriali*, in BEGHIN M., *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, CEDAM, 2013, p.241ss

BEGHIN M., *L'elusione non è un paradosso*, in BEGHIN M., *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, CEDAM, 2013, p. 65ss

BEGHIN M., *I principi immanenti, poco immanenti, inesistenti e i raddomanti dell'abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, 2013, 30, p. 2347ss

BEGHIN M., *Elusione, evasione, confusione e abuso del diritto nell'applicazione delle norme di favore*, in *Corr. trib.*, 2014, 48, p.3689ss

BEGHIN M., *Una strana idea di libertà economica e di vantaggio fiscale asistemico*, in *Corr. trib.*, 2015, 10, p.731ss

BEGHIN M., *La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori*, in *Fisco*, 2015, 23, p.2207ss

BEGHIN M., *Diritto tributario*, Padova, CEDAM, 2015

BEGHIN M., *"Elusione", tassazione differenziale e impatto sulla motivazione degli avvisi di accertamento*, in *Corr. trib.*, 2015, 24, p.1827ss

BEGHIN M., *Transfer pricing interno, interpretazione autentica rovesciata e prova della fattispecie elusiva*, in *Corr. trib.*, 2015, 47-48, p. 4571ss

BEGHIN M., *Ancora equivoci sul concetto di vantaggio fiscale elusivo e sulla sua inopponibilità al Fisco*, in *Corr. trib.*, 2015, 12, p. 895ss

BEGHIN M., *Elusione fiscale e imposta di registro tra interpretazione dei contratti e collegamento negoziale*, in *Corr. Trib.*, 2016, 1, p.25ss

BEGHIN M., *"La "tassazione differenziale" e la "non opponibilità" al Fisco delle operazioni elusive"*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 3, p.295ss

- BORIA P., *Diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2016
- BURELLI S., *Doppia imposizione interna e internazionale*, in Enc. Giur., Treccani, 2015
- BUSA V., *La nullità civilistica come strumento generale antielusivo: riflessioni a margine di recenti orientamenti della Cassazione civile*, in Fisco, 2006, 45, p.6916ss
- CARINCI A., *La rilevanza fiscale del contratto tra modelli impositivi, timori antielusivi e fraintendimenti interpretativi*, in Rass. trib, 2014, 5, p.961ss
- CARINCI A., DEOTTO D., *D.lgs 5 agosto 2015 n.128 Abuso del diritto ed effettiva utilità della novella: much ado about nothing?*, in Fisco, 2015, 32-33, p.3107ss
- CARINCI A., *Sospensione della riscossione nell'accertamento per abuso del diritto*, in Fisco, 2016, 29, p.2807ss
- CARTA L., FRATINI F., *Elusione tributaria e verifica fiscale*, Cacucci editore, 2000
- CAVALIERI A., *Brevi note sui poteri interpretativi dell'amministrazione finanziaria*, in Dir. e Prat. Trib., 2004, 3, p. 20549ss
- CENTORE P., *Gli effetti dell'abuso di diritto secondo la Cassazione*, in L'Iva, 2010, 8, p.9ss
- CIPOLLINA S., *Elusione fiscale*, in Digesto disc. priv., sez. comm., V, Torino, Utet, 1990, p. 220ss
- CIPOLLINA S., *La legge civile e la legge fiscale. Il problema della elusione fiscale*, Padova, CEDAM, 1992
- COCIANI S., *Spunti ricostruttivi sulle tecniche giuridiche di contrasto all'elusione tributaria. Dal disconoscimento dei vantaggi tributari all'inopponibilità al fisco degli atti, fatti e negozi considerati "elusivi"*, in Riv. Dir. Trib., 2001, 7-8, I, p.705ss
- CONTRINO A., *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto*, Bologna, Cisalpino, 1996
- CONTRINO A., MARCHESELLI A., *Luci e ombre nella struttura dell'abuso fiscale "riformato"*, in Corr. trib., 2015, 37, p.3787ss
- CONTRINO A., MARCHESELLI A., *L'obbligo di motivazione rinforzata e il riassetto degli oneri probatori nel nuovo abuso del diritto*, in Corr. trib., 2016, 1, p.15ss

CONTRINO A., *La trama dei rapporti tra abuso del diritto, evasione fiscale e lecito risparmio d'imposta*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 4, p. 1407ss

CORASANITI G., *Contrasto all'elusione e all'abuso del diritto nell'ordinamento tributario*, *Obbl. e contr.*, 2012, 5, p. 325ss

CORASANITI G., *L'interpretazione degli atti e l'elusione fiscale nel sistema dell'imposta di registro*, in *Obbl e contr.*, 2012, p. 8ss

CORASANITI G., *Il dibattito sull'abuso del diritto o elusione nell'ordinamento tributario*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2016, 2, p. 465ss

CORRADO L. R., *Elusione e sanzioni: una dicotomia insanabile*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2012, 4, p. 775ss

DAMI F., *La condotta elusiva deve essere sanzionata pur nel rispetto dei principi generali*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2012, 2, p.113ss

DEL FEDERICO L., *Elusione e illecito tributario*, in *Corr. trib.*, 2006, 39, p. 3110ss

DE MITA E., *Diritto tributario e diritto civile: profili costituzionali*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, p.145ss

DE MITA E., *Enrico Allorio*, in RAGUCCI G. (a cura di), *Il contributo di Enrico Allorio allo studio del diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2015, p.1ss

DUS S., *Norme antielusione in materia di operazioni societarie*, *Il Fisco*, 1991, 8, p. 1221ss

ESPOSITO R., *Elusione tra valide ragioni economiche e comportamenti alternativi ed ipotetici*, in *Corr. Trib.*, 2009, 29, p. 2317ss

ESCALAR G., *Nuovo delitto di infedele dichiarazione e irrilevanza penale dell'elusione*, in *Corr. trib.*, 2016, 16, p.1215ss

FALCO G., *La buona fede e l'abuso del diritto*, Milano, Giuffrè, 2010

FALSITTA G., *Elusione fiscale illegittima, contratto travestito e società "contagocce"*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, p. 61ss

FALSITTA G., *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in MAISTO G. (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Quaderni della Riv. dir. trib., 2009, 4, p.3ss

FALSITTA G., *Natura delle disposizioni contenenti "norme per l'interpretazione di norme" e l'art. 37 bis sull'interpretazione analogica o antielusiva*, in Riv. dir. trib., 2010, 5, p. 519ss

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, CEDAM, 2011

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, CEDAM, 2015

FALSITTA G., *Convergenze e divergenze tra Enrico Allorio e Benvenuto Griziotti nella ricostruzione del fenomeno tributario*, in RAGUCCI G.(a cura di), *Il contributo di Enrico Allorio allo studio del diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2015, p.25ss

FEDELE Alfredo, *L'inefficacia del contratto*, Torino, Giappichelli, 1983

FEDELE Andrea, *La riserva di legge*, in AMATUCCI A. (a cura di), *Trattato di Diritto Tributario*, I, Padova, 1994, p. 157ss

FEDELE Andrea, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2005

FEDELE Andrea, *Assetti negoziali e forme d'impresa tra opponibilità, simulazione e riqualificazione*, in Riv. Dir. Trib., 2010, 12, I, p. 1096ss

FIORENTINO S., *Il problema dell'elusione nel sistema tributario positivo*, in Riv. dir. trib. , 1993, I, p. 789ss

FIORENTINO S., *L'elusione tributaria*, Napoli, 1996

FIORENTINO S., *Riflessioni sui rapporti tra qualificazione delle attività private e accertamento tributario*, in Rass. Tributaria, 1999, 4, p.1055ss

FIORENTINO S., *Qualificazione fiscale dei contratti di impresa: abuso e sanzionabilità*, in Riv. dir. trib., 2012, 2, p. 177ss

FRANSONI G., *Appunti su abuso di diritto e "valide ragioni economiche"*, in Rass. trib., 2010, 4, p.932ss

FRANSONI G., COLI F., *Abuso del diritto e proroga dei termini per l'accertamento*, in Corr. trib., 2016, 10, p. 755ss

- FREGNI M. C., *Obbligazione tributaria e Codice Civile*, Torino, Giappichelli, 1997
- GAFFURI G., *L'ammirevole insegnamento di Enrico Allorio*, in RAGUCCI G.(a cura di), *Il contributo di Enrico Allorio allo studio del diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2015, p.19ss
- GAFFURI G., *Diritto tributario*, Padova, CEDAM, 2016
- GALGANO F., *Diritto privato*, Padova, CEDAM, 2011
- GALLIO F., *Conferimento di azienda e successiva cessione di partecipazioni: perché l'operazione non è abusiva*, in *Fisco*, 2016, 35, p.3329ss
- GALLO F., *Discrezionalità nell'accertamento tributario e sindacabilità nelle scelte dell'Ufficio*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.* , 1992, I, p.655ss
- GALLO F., *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione*, *Dir. prat. trib.*, 1992, pag. 1761ss
- GALLO F., *Rilevanza penale dell'elusione*, in *Rass. trib.*, 2001, 2, p.321ss
- GALLO F., *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rass. trib.*, 2015, 6, p.1315ss
- GARCEA A., *Il legittimo risparmio d'imposta*, Padova, CEDAM, 2000
- GENTILI A., *Abuso del diritto giurisprudenza tributaria e categorie civilistiche*, in *Ianus*, 2009, 1, p.1ss
- GIOVANNINI A., *Il diritto tributario per principi*, Milano, Giuffrè, 2014
- GIOVANNINI A., *La delega unifica elusione e abuso del diritto: nozione e conseguenze*, in *Corr. trib.*, 24, 2014, p. 1827ss
- GIRELLI G., *Abuso del diritto e imposta di registro*, Torino, Giappichelli, 2012
- GLENDI C., CONSOLO C., CONTRINO A., *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, Ipsoa, 2016
- GRIZIOTTI B., *L'interpretazione funzionale delle leggi finanziarie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1949, I, p.347ss

ISTITUTO DI RICERCA DEI DOTTORI COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTABILI,
L'abuso del diritto quale principio antielusione tra ordinamento nazionale e ordinamento comunitario, Circolare 13/IR, 6 febbraio 2010

KRUSE H. W., *Il risparmio d'imposta, l'elusione fiscale e l'evasione*, in AMATUCCI A. (a cura di), *Trattato di Diritto Tributario*, III, Padova, 1994, p.207ss

LA ROSA S., *Elusione e antielusione fiscale nel sistema delle fonti del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 7-8, p.931ss

LA ROSA S., *L'accertamento tributario antielusivo: profili procedurali e processuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 5, p. 499ss

LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico-Tomo I*, Milano, Giuffrè, 2014

LEO M., *L'abuso del diritto: elementi costitutivi e confini applicativi*, in *Fisco*, 2015, 10, p.915ss

LOGOZZO M., *L'Amministrazione finanziaria come organo di giustizia*, in RAGUCCI G. (a cura di), *Il contributo di Enrico Allorio allo studio del diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2015, p. 95ss

LOVISOLO A., *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, p. 49ss

LUDOVICI P., *La rilevanza dei tributi esteri ai fini dell'art. 37bis del D.P.R. 600/1973*, in MAISTO G. (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Quaderni della *Riv. dir. trib.*, 2009, 4, p. 263ss

LUNELLI R., *Dividend washing e dividend stripping nella giurisprudenza della Corte di Cassazione: tra validità, nullità radicale, invalidità relativa ed inopponibilità. Alcune riflessioni sulla "specialità" delle regole tributarie*, in *Fisco*, 2006, 25, I, p.3810ss

LUPI R., *L'elusione come strumentalizzazione delle regole fiscali*, in *Rass. trib.*, 1994, p.226ss

LUPI R., *Elusione fiscale: modifiche normative e prime sviste interpretative*, in *Rass. trib.*, 1995, p. 409ss

LUPI R., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario tributario. Principi generali e questioni di diritto positivo.*, Milano, IPSOA, 2001

LUPI R., *Per l'elusività di un comportamento non basta che sia stato effettuato a ragion veduta*, Dial. Dir. trib., 2006, p. 627ss

LUPI R., *Elusione, valide ragioni economiche, aggiramenti e sanzioni*, in Dial. Dir. trib., 2007, p.337ss

LUPI R., *Elusione fiscale e carenze teoriche*, in Dial. Trib., 2009, 1, p.37ss

LUPI R., STEVANATO D., *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva*, in Corr. trib., 2009, 6, p.403ss

LUPI R., *Manuale professionale di diritto tributario*, Milano, IPSOA, 2011

LUPI R., *Abuso del diritto: utilità di una normativa "pedagogica"*, in AA.VV., *Dossier abuso del diritto*, IPSOAQuotidiano, 2015, p.10ss

MACIOCE F., *L'obbligazione e il contratto 3ed*, Torino, Giappichelli, 2013

MANONI E., *Elusione fiscale: criticità giurisprudenziali e particolare caso della riorganizzazione societaria*, in Fisco, 2012, I, 32, p. 5155ss

MANZITTI A., *L'abuso del diritto: la creazione "pretoria" di una norma antielusiva*, in Dial. Trib., 2009, 1, p.30ss

MARCHESELLI A., *La Cassazione limita la nozione di elusione all'aggiramento dello scopo della legge*, in Corr. trib., 2010, 41, p.3372ss

MARCHESELLI A., SOLARI F., *Certezza del diritto dlgs 5/8/2015 n.128*, Milano, IPSOA, 2015

MARCHESELLI A., COSTANZO L., *L'elusione fiscale nello specchio del giusto processo: l'abuso tra il diritto europeo e lo Statuto*, in Corr. trib., 2016, 12, p.897ss

MARELLO E., *Elusione fiscale ed abuso del diritto profili procedurali e processuali*, in Giur.It., 2010, 7, p.1731ss

MARONGIU G., *L'abuso del diritto nella legge di registro tra principi veri e principi asseriti*, in Dir. prat. trib., 2013, 2, p.10361ss

- MASTROIACOVO V., *Studio n.151-2015/T – Consiglio nazionale del notariato*, 2015
- MELIS G., *Sull'“interpretazione antielusiva” in Benvenuto Griziotti e sul rapporto con la Scuola tedesca del primo dopoguerra: alcune riflessioni*, in Riv. dir. trib., 2008, I, p.413ss
- MIELE L., *Abuso tra legittimo risparmio d'imposta ed evasione*, in MIELE L. (a cura di), *Il nuovo abuso del diritto. Analisi normativa e casi pratici*, Eutekne, 2016 , p.35ss
- MIELE L., BONTEMPO F., SURA A., FABI T., *Bilancio e reddito d'impresa*, Milano, IPSOA, 2016
- MISCALI M., *Il diritto di restituzione. Dal modello autoritativo al modello partecipativo nel sistema delle imposte*, Milano, Giuffrè, 2004
- MOSCHETTI F., *La capacità contributiva*, in AMATUCCI A. (a cura di), *Trattato di Diritto Tributario*, I, Padova, 1994, p. 223ss
- MOSCHETTI F., *“Abusiva captazione” di norme fiscali di favore ed “anticorpi” civilistici in uno “Stato sociale di diritto”*, in Fisco, 2006, 43, p.14955ss
- MOSCHETTI F., *Avvisaglie di supplenza del giudiziario al legislativo, nelle sentenze delle Sezioni Unite in tema di “utilizzo abusivo di norme fiscali di favore”*, GT- Riv. giur. Trib., 2009, 3, p.197ss
- MORELLO U., *Frode alla legge*, in Digesto disc. priv. Sez. civ. VIII, 1992, p.501ss
- NUSSI M., *Elusione tributaria ed equiparazioni al presupposto nelle imposte sui redditi: nuovi e vecchi problemi*, in Riv. dir. trib., 1998, I, p.503ss
- ORSINI S., *L'abuso del diritto rende l'atto inefficace: sul contribuente l'onere della prova contraria*, in Riv. giur. trib., 2008, 8, p. 695ss
- PALOMBO G., *Elusione, abuso del diritto e riqualificazioni «a sorpresa» degli imponibili dichiarati*, in Dialoghi trib., 2009, 3, p.253ss
- PALUMBO G., *Soggettività tributaria delle società ed interposizione di persona*, in Dir. e prat. trib., 1990, I, p.457ss
- PARA L., *La non applicabilità delle sanzioni amministrative all'elusione nel recente orientamento della CTP di Milano*, in Dial, dir. trib., 2007, p.383ss

PARLATO A., *Riflessioni in tema di clausola generale antielusiva*, in Atti della giornata di studi in onore di Gaspare Falsitta aa.vv., Padova, CEDAM, 2012, p. 447ss

PELOSI A. C., *Riflessioni su recenti orientamenti giurisprudenziali in tema di causa del contratto e abuso del diritto*, in MAISTO G. (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Quaderni della Riv. dir. trib., 2009, 4, p. 49ss

PERINI A., *La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, "abuso del diritto e norma penali"*, in Riv. trim. dir. pen. eco., 2012, 3, p. 731ss

PERLINGIERI G., *Profili civilistici dell'abuso tributario. L'inopponibilità delle condotte elusive*, Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2012

PICCONE FERRAROTTI P., *Riflessioni sulla norma antielusiva introdotta dall'art. 7 dlgs 358/1997*, in Rass. trib., 1997, II, p.1147ss

PISCHETOLA A., *Con il nuovo abuso del diritto possibile una rilettura della norma sull'interpretazione degli atti*, in Fisco, 2016, 25, p.2452ss

PISTONE P., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, CEDAM, 1995

POGGIOLI M., *La Corte di Giustizia elabora il concetto di "comportamento abusivo" in materia d'Iva e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria?*, in Riv. dir. trib., 2006, III, p.122ss

POGGIOLI M., *L'inafferrabile asistematicità del trasferimento intersoggettivo delle perdite fiscali, tra disposizioni antielusive analitiche e clausola generale*, Riv. dir. trib., 2007, II, p. 401ss

PROCOPIO M., *La poco convincente riforma dell'abuso del diritto ed i dubbi di legittimità formale*, in Dir. e Prat. Trib., 2014, 4, p.10746ss

PROSPERI F., *L'abuso del diritto nella fiscalità vista da una civilista*, in Dir. prat. trib., 212, I, p.717ss

RAGUCCI G., *Abuso del diritto e difesa del contribuente*, in Atti della giornata di studi in onore di Gaspare Falsitta aa.vv., Padova, CEDAM, 2012, p. 463ss

RANDAZZO F., *Interposizione fittizia ed elusione alla luce della nuova clausola generale antielusiva*, in GT-Riv. giur. Trib., 2016, 1, p.73ss

- RENDA A., *L'abuso del diritto nella giurisprudenza della Corte di Cassazione (2005-2011)*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2011, 6, p.21279ss
- RENDA A., *L'evoluzione del divieto di abuso del diritto tributario nell'orientamento della Corte di Cassazione (2011-2013)*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2013, 5, p.907ss
- RESCIGNO P., *Manuale del diritto privato italiano*, Napoli, Jovene editore, 1985
- RESCIGNO P., *Abuso del diritto*, Bologna, Il Mulino, 1998
- ROMANO S., *La pretesa nullità di negozi elusivi di norma fiscali*, in *Contratti*, 2008, 12, p. 1162ss
- ROSSI M., *Difetto di sostanza economica e scopo di lucro ed inopponibilità al fisco degli effetti di un'operazione negoziale posta in essere a soli fini di elusione fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, 6, p. 1395ss
- RUSSO P., *Brevi note in tema di disposizioni antielusive*, in *Rass. trib.*, 1999, 1, p.68ss
- RUSSO P., *L'onere probatorio in ipotesi di "abuso del diritto" alla luce dei principi elaborati in sede giurisprudenziale*, in *Fisco*, 2012, I, 9, p.1301ss
- RUSSO P., *Profili storici e sistematici in tema di elusione ed abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, 1, p.1ss
- SALVINI L., *Atto di accertamento "unico" per la rettifica dei redditi*, in *Corr. trib.*, 2011, 34, p.2824ss
- SANTACROCE B., SBANDI E., *La nuova disciplina antiabuso e il diritto di interpello: riferibilità dell'istituto ai tributi doganali*, in *Fisco*, 2015, 44, p.4207ss
- SCALISI V., *Inefficacia*, in *Enc. Dir.*, Giuffrè, 1971, XXI, p.322ss
- SCOGNAMIGLIO R., *Inefficacia (dir. priv.)*, in *Enc. Giur.*, Treccani, XVI, 1989
- SCREPANTI S., *Elusione fiscale, abuso del diritto ed applicabilità delle sanzioni amministrative*, in *Rass. trib.*, 2012, 2, p.413ss
- SCUFFI M., *La codificazione dell'abuso del diritto secondo il D.Lgs n.128/2015*, in *Riv. dir. trib.*, 3, 2015, p. 235ss

SEPIO G., BERNARDO M., *Accertamento del consolidato tra unicità dell'atto e pluralità di soggetti*, in Corr. trib., 2010, 27, p.2187ss

STEVANATO D. *Elusione e sanzioni amministrative: spunti per una discussione*, in Corr. trib., 1997, 27, p.1963ss

STEVANATO D., *Elusione fiscale fra anomalia dei comportamenti civilistici e frode allo spirito della legge tributaria*, in Dial. Dir. trib., 2006, p.619ss

STEVANATO D., *L'elusione e il falso mito delle "valide ragioni economiche" quale giustificazione di ogni risparmio fiscale*, Dial. Dir. trib., 2007, p. 373ss

STEVANATO D., *Uso e abuso della clausola antielusiva*, in Corr. trib., 2007, 24, p. 1962ss

STEVANATO D., *Legittimo risparmio d'imposta ed elusione tributaria: la difficile conquista di un confine*, in Dial. Dir. trib., 2007, p.109ss

STEVANATO D., *L'elusione "maionese impazzita" di una fiscalità analitica vicina all'implosione*, in Dial. Trib., 2009, 1, p.39ss

STEVANATO D., *Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco*, in Dir. e Prat. Trib., 2015, 5, p. 10695ss

STEVANATO D., *Il disconoscimento del prezzo pagato per acquistare l'azienda e il paradosso dell'elusione senza "aggiramento"*, in Riv. giur. Trib., 2015, 6, p. 501ss

STEVANATO D., *Elusione fiscale e abuso del diritto nell'ambigua formulazione dell'art. 10-bis della l.212/2000*, in MIELE L. (a cura di), *Il nuovo abuso del diritto. Analisi normativa e casi pratici*, Eutekne, 2016 , p.49ss

TABELLINI P.M., *Libertà negoziale ed elusione di imposta. Il problema della «Titolarità ingannevole» di redditi*, Padova, CEDAM, 1995

TABELLINI P.M., *Il progetto governativo antielusione*, in Boll. Trib., 1997, 14, p.1061ss

TABELLINI P.M., *Elusione fiscale*, in Enc. Dir., Giuffrè, 1999, Agg. III, p.545ss

TABELLINI P.M., *L'elusione della norma tributaria*, Milano, Giuffrè, 2007

TESAURO F., *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, in Dir. e Prat. Trib., 2012, 4, p.10683ss

- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario vol I*, Torino, UTET, 2012
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario vol I*, Torino, UTET, 2015
- TESAURO F., *Imposizione e processo tributario nel pensiero di Enrico Allorio*, in RAGUCCI G. (a cura di), *Il contributo di Enrico Allorio allo studio del diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2015, p.43ss
- TODINI C., *L'abuso delle forme societarie nell'imposizione sul reddito*, in MAISTO G. (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Quaderni della Riv. dir. trib., 2009, 4, p. 115ss
- TOMA G. D., *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*, Padova, CEDAM, 2012
- TOSI L., *Gli aspetti procedurali nell'applicazione delle norme antielusive*, in *Corr. trib.*, 2006, 39, p.3119ss
- TRABUCCHI A., *Abuso del diritto de iure condendo: il procedimento di accertamento e la sanzionabilità della condotta*, in *Eutekne- La gestione straordinaria delle imprese*, 2015, 2, p.30ss
- TRIVOLI A., *Contro l'introduzione di una clausola generale antielusiva nell'ordinamento tributario vigente*, *Dir. prat. trib.*, 1992, I, pag. 1337ss
- TROVATO S., *Elusione e potere dell'amministrazione finanziaria di disconoscere i vantaggi fiscali*, *Fisco*, 2000, 20, p.6699ss
- TUNDO F., *La Corte costituzionale sulla nullità dell'accertamento "antielusivo" anticipato*, in *Corr. trib.*, 2015, 35, p.2670ss
- URBANO F., *Elusione fiscale alla luce del nuovo art 10bis: qualche margine residuo di rilevanza penale?*, in *Cass. Pen.*, 2016, 3, p.941ss
- VACCA I., *Scelte strutturali di sistema ed elusione fiscale*, in *Dial. Trib.*, 2009, 1, p.33ss
- VACCA I., *Considerazioni generali sulla nuova nozione di abuso del diritto*, in MIELE L. (a cura di), *Il nuovo abuso del diritto. Analisi normativa e casi pratici*, Eutekne, 2016, p.17ss
- VALENTE P., *Elusione fiscale internazionale*, Milano, IPSOA, 2014

VALENTE P., *Misure UE di contrasto all'elusione: prospettive future e impatto per il regime tributario italiano*, in *Fisco*, 2016, 12, p.1151ss

VALENTE P., *La valutazione del Parlamento europeo sulla proposta di Direttiva antielusione*, in *Fisco*, 2016, 27, p.2657ss

VALENTE P., *Abuso dei trattati, strumenti di contrasto internazionali e proposte comunitarie*, in *Fisc. comm. intern.*, 2016, 5, p.11ss

VANZ G., *L'elusione fiscale tra forma giuridica e sostanza economica*, in *Rass. trib.*, 2002, 5, p.1606ss

VIOTTO A., *Gli accertamenti "odiosi" e le soluzioni, ancora insoddisfacenti, individuate dalla Cassazione e dall'Agenzia per evitare la doppia imposizione*, in *Riv. Dir. trib.*, 2011, I, p.355ss

VIOTTO A., *L'accertamento del reddito d'impresa tra esigenze di tassazione della capacità contributiva ed obbligo di evitare la doppia imposizione*, in *Atti della giornata di studi in onore di Gaspare Falsitta aa.vv.*, Padova, CEDAM, 2012, p.355ss

ZIZZO G., *Prime considerazioni sulla nuova disciplina antielusione*, in MICCINESI M. (a cura di), *Commento agli interventi di riforma tributari. I decreti legislativi di attuazione delle deleghe contenute nell'art. 3 della legge 26.12.1996 n.662*, Padova, CEDAM, 1999, p.435ss

ZIZZO G., *La nozione di elusione nella clausola generale*, in *Corr. trib.*, 2006, 39, p. 3087ss

ZIZZO G., *Nullità negoziali ed elusione tributaria*, in *Corr. trib.*, 2006, 27, p.2143ss

ZIZZO G., *Clausola antielusiva, Comitato consultivo e certezza del diritto*, in *Corr. trib.*, 2006, 3, p. 175ss

ZIZZO G., *L'abuso dell'abuso del diritto*, in *Riv. giur. Trib.*, 2008, p.465ss

ZIZZO G., *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario*, in MAISTO G. (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Quaderni della Riv. dir. trib., 2009, 4, p. 57ss

ZIZZO G., *Clausola antielusione e capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2009, 2, p.486ss

ZIZZO G., *La giurisprudenza in materia di abuso ed elusione nelle imposte sul reddito*, in Corr. trib., 2012, 14, p. 1019ss

ZIZZO G., *La nozione di abuso nel nuovo art 10bis dello Statuto dei diritti del contribuente*, Corr. giur., 2015, 11, p.1337ss

ZIZZO G., *La nuova nozione di abuso del diritto e le raccomandazioni della Commissione europea*, in Corr. trib., 2015, 47-48, p. 4577ss

ZOPPINI G., *Fattispecie e disciplina dell'elusione nel contesto delle imposte reddituali*, Riv. dir. trib., 2002, I, p. 53ss

ZOPPINI G., *Abuso del diritto e dintorni (ricostruzione critica per lo studio sistematico dell'elusione fiscale)*, in Riv. dir. trib., 2005, I, p. 809ss

ZOPPINI G., *Nuove prospettive giurisprudenziali in tema di abuso*, in Rass. trib., 2015, 5, p.1276ss

ATTI PARLAMENTARI

COMMISSIONE PARLAMENTARE CONSULTIVA IN MATERIA DI RIFORMA FISCALE, *Relazione allo schema di decreto legislativo di riforma delle disposizioni delle imposte sui redditi applicabili alle operazioni di cessione di aziende, conferimento di aziende, fusione, scissione e permuta di partecipazioni*, 1997 , in Banca dati BIG, IPSOA

SENATO DELLA REPUBBLICA, *Relazione allo schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente n.163*, 2015 , in Banca dati BIG, IPSOA

ATTI GIURIDICI DELL'UNIONE EUROPEA

COMMISSIONE EUROPEA, *Raccomandazione del 6 dicembre 2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva 2012/772/UE*, in Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea, 2012

CONSIGLIO DELL'UNIONE EUROPEA, *Direttiva del 12 luglio 2016 recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno 2016/1164/UE*, in Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea, 2016

GIURISPRUDENZA

CASSAZIONE CIVILE, SEZ. TRIB., sentenza n. 3979 del 3 aprile 2000, in Fisconline

CASSAZIONE CIVILE, SEZ. TRIB., sentenza n.14900 del 23 novembre 2001, in Euroconference.it

CASSAZIONE CIVILE, SEZ. TRIB., sentenza n.2713 del 25 febbraio 2002, in Euroconference.it

CASSAZIONE CIVILE, SEZ. TRIB., sentenza n. 20398 del 21 ottobre 2005, in Fisconline

CASSAZIONE CIVILE, SEZ. TRIB., sentenza n. 22932 del 14 novembre 2005, in Fisconline

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE, MILANO, SEZ. XIV, sentenza n. 278 del 3 ottobre 2006, in Fisconline

CASSAZIONE CIVILE, SEZ. TRIB., sentenza n.18374 del 31 agosto 2007, in Fisconline

CASSAZIONE CIVILE, SEZ. TRIB., sentenza n.8772 del 4 aprile 2008, in Fisconline

CASSAZIONE CIVILE, SS.UU., sentenza n.30057 del 23 dicembre 2008, in Fisconline

CASSAZIONE CIVILE, SEZ. TRIB., sentenza n.10257 del 21 aprile 2008, in Fisconline

CASSAZIONE CIVILE, SEZ. TRIB., sentenza n.11769 del 12 maggio 2008, in Euroconference.it

CASSAZIONE CIVILE, SEZ. TRIB., sentenza n.12788 del 10 marzo 2011, in Fisconline

CASSAZIONE CIVILE, SEZ. TRIB., sentenza n.1405 del 22 gennaio 2013, in Fisconline

CASSAZIONE CIVILE, SEZ. TRIB., sentenza n.6405 del 19 marzo 2014, in Fisconline

CASSAZIONE CIVILE, SEZ. TRIB., sentenza n.4561 del 6 marzo 2015, in Fisconline

CASSAZIONE CIVILE, SEZ. TRIB., sentenza n.5937 del 25 marzo 2015, in Fisconline

CASSAZIONE CIVILE, SEZ. TRIB., sentenza n. 20816 del 26 ottobre 2015, in Fisconline

CASSAZIONE CIVILE, SEZ. TRIB., sentenza n.17175 del 26 agosto 2015, in Giustizia civile massimario 2015

CASSAZIONE CIVILE, SEZ. TRIB., sentenza n.8542 del 29 aprile 2016, in Fisconline

CASSAZIONE CIVILE, SEZ. TRIB., sentenza n.10458 del 20 maggio 2016, in Fisconline

PRASSI

MINISTERO DELLE FINANZE, Risoluzione n.117/E, Roma, 15 luglio 1999, in Banca dati BIG, IPSOA

MINISTERO DELLE FINANZE, Risoluzione n.200/E, Roma, 28 dicembre 2000, in Banca dati BIG, IPSOA

AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 39/E, Roma, 27 giugno 2007, in Banca dati BIG, IPSOA

AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 40/E, Roma, 27 giugno 2007, in Banca dati BIG, IPSOA

AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 67/E, Roma, 13 dicembre 2007, in Banca dati BIG, IPSOA

AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 27/E, Roma, 6 giugno 2011, in Banca dati BIG, IPSOA

AGENZIA DELLE ENTRATE, Risoluzione n.84/E, Roma, 27 novembre 2013, in Banca dati BIG, IPSOA

AGENZIA DELLE ENTRATE, Risoluzione n.104/E, Roma, 15 dicembre 2015, in Banca dati BIG, IPSOA

AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 16/E, Roma, 28 aprile 2016, in Banca dati BIG,
IPSOA

RINGRAZIAMENTI

Con quest'ultima pagina che rappresenta la fine non solo del mio elaborato di laurea ma in un certo senso anche della mia carriera universitaria, vorrei ringraziare tutti coloro che mi hanno supportato in questo percorso.

Ringrazio innanzitutto il Professor Mauro Beghin, docente relatore di questa tesi, per avermi consigliato questo argomento ed avermi trasmesso il Suo interesse per questo istituto. Lo ringrazio inoltre per avermi indirizzata e seguita con attenzione nella stesura della tesi, per essersi mostrato sempre disponibile ed, infine, per aver acuito in me con le sue lezioni la passione per il diritto tributario.

Ringrazio i miei genitori, Rossana e Lorenzo, i miei pilastri, che mi hanno sempre sostenuta in tutte le scelte fatte, compresa quella di venire a studiare a Padova, nonostante comportasse loro notevoli sacrifici. I miei genitori e i miei nonni sono stati la mia forza e la motivazione più grande in questi anni di studi, perciò questo mio traguardo in realtà è loro. Il pensiero di renderli fieri ed orgogliosi di me è stata la guida in tutte le mie scelte, e continuerà ad esserlo in futuro. Un ringraziamento speciale va in particolare a mia madre, che mi ha insegnato fin da piccola l'importanza dello studio e mi ha seguita in tutta la carriera scolastica, e a Silvia, sorella ed amica, che mi è sempre stata vicina, mi ha incoraggiata ed ha "fatto il tifo" per me. Ringrazio Marco che, nonostante la lontananza, mi è rimasto accanto e mi ha aiutata ad affrontare tutte le difficoltà.

Gli ultimi due anni sono stati tutt'altro che facili per me, e riconosco che non è stato semplice sopportarmi. Se sono riuscita a raggiungere questo traguardo è stato grazie a tutte le persone citate, alle persone conosciute qui a Padova ed ai miei amici di sempre che, nonostante la lontananza, sono riusciti a farmi sentire meno sola in una città per me nuova, mi sono stati vicini, mi hanno incoraggiata, ed hanno contribuito a darmi la serenità necessaria per concludere la mia carriera universitaria.