



**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**

**"ABUSO DEL DIRITTO:  
GARANZIE PROCEDIMENTALI E RISVOLTI PROCESSUALI"**

**RELATORE:**

**CH.MO PROF. BEGHIN MAURO**

**LAUREANDO: SCARIN LUCA**

**MATRICOLA N. 1106869**

**ANNO ACCADEMICO 2016 - 2017**

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

---

*Fiducia, riconoscenza e questo scritto  
a chi ha accompagnato  
i miei primi accorti passi  
sul sentiero  
del Diritto Tributario*



# INDICE

<b>INTRODUZIONE .....</b>	<b>1</b>
<b>CAPITOLO I : L'AZIONE AMMINISTRATIVA ANTIABUSO. ....</b>	<b>5</b>
<b>1 - I CARATTERI DI SPECIALITÀ DELL'AZIONE AMMINISTRATIVA ANTIABUSO .....</b>	<b>5</b>
<i>1.1 - Atipicità: i referenti fattuali e normativi dell'abuso del diritto. Cenni sulla configurazione dell'abuso. ....</i>	<i>6</i>
<i>1.2 - Il dodicesimo comma dell'art. 10-bis.....</i>	<i>12</i>
<i>1.3 - (A) Riconducibilità alla funzione amministrativa di accertamento (officioso) dei tributi. ....</i>	<i>13</i>
<i>1.4 - (B) Residualità e sue implicazioni procedurali e formali.....</i>	<i>15</i>
<b>2 - “NULLITÀ” DEL PROVVEDIMENTO: QUALIFICAZIONE INTERPRETATIVA E FUNZIONE GARANTISTA .....</b>	<b>17</b>
<b>3 - VINCOLATEZZA. ....</b>	<b>24</b>
<b>CAPITOLO II : LE GARANZIE PROCEDIMENTALI.....</b>	<b>32</b>
<b>1 - L'INDEFETTIBILE PROCEDIMENTO DI CUI AI COMMI DAL SESTO AL NONO DELL'ART. 10-BIS: ALCUNE CONSIDERAZIONI DI ORDINE SISTEMATICO. ....</b>	<b>32</b>
<i>1.1 - Le altre forme di contraddittorio endoprocedimentale. ....</i>	<i>34</i>
<i>1.2 - Esiste una gerarchia degli istituti partecipativi tributari? .....</i>	<i>35</i>
<i>1.3 - Il contraddittorio ex art.10-bis quale modello di riferimento. ....</i>	<i>37</i>
<b>2 - LA RICHIESTA DI CHIARIMENTI DI CUI AL SESTO COMMA DELL'ART. 10-BIS.....</b>	<b>37</b>
<b>2.1 - LA RICHIESTA DI CHIARIMENTI QUALE PROGETTO DI PROVVEDIMENTO: ATTO DI IMPULSO AL CONTRADDITTORIO POSTO A GARANZIA DEL DIRITTO ALLA DIFESA. ....</b>	<b>39</b>
<i>2.1.1 - Quale motivazione?.....</i>	<i>42</i>
<i>2.1.2 - Il procedimento antiabuso e il procedimento di irrogazione delle sanzioni. Il contenuto del “progetto di provvedimento”.....</i>	<i>44</i>
<b>2.2 - LA RICHIESTA DI CHIARIMENTI QUALE ATTO DI PRE-ACCERTAMENTO E L'ISTRUTTORIA ANTIABUSO; RIPARTIZIONE DEGLI ONERI DI DIMOSTRAZIONE.....</b>	<b>48</b>
<i>2.2.1 - Enunciazione delle prove. ....</i>	<i>48</i>
<i>2.2.2 - Valutazione critica dei fatti e spazio di rilevanza della prova.....</i>	<i>50</i>
<i>2.2.3 - Per una più completa e meditata volontà.....</i>	<i>53</i>
<i>2.2.4 - La fase contraddittoria quale ulteriore (eventuale) istruttoria: configurazione (anche) collaborativa della partecipazione.....</i>	<i>54</i>
<i>2.2.5 - L'utilità della partecipazione per l'Amministrazione finanziaria.....</i>	<i>56</i>
<i>2.2.6 - Gli apporti del contribuente. ....</i>	<i>58</i>

<b>3 - LA SCANSIONE PROCEDIMENTALE DI UNA TUTELA EFFETTIVA.</b> .....	<b>59</b>
3.1 - (A) <i>L'incomprimibile termine per rispondere alla richiesta di chiarimenti e la (ragionevole) sanzione che consegue dalla sua compressione.</i> .....	61
3.2 - <i>Quali conseguenze in caso di tardiva risposta?</i> .....	65
3.3 - <i>Quali conseguenze in caso di omessa risposta?</i> .....	67
3.4 - (B) <i>Lo spatium deliberandi e la proroga del termine di decadenza.</i> .....	70
3.5 - (C) <i>La motivazione specifica e rafforzata.</i> .....	72
3.6 - <i>I risvolti processuali del difetto di effettivo contraddittorio.</i> .....	75
3.7 - <i>L'Esecuzione provvisoria.</i> .....	76
<b>4 - I PRINCIPI SOTTESI ALLA PARTECIPAZIONE ALL'ACCERTAMENTO</b> .....	<b>79</b>
<b>CONCLUSIONI: L'ESTENSIONE DEL REGIME DI INVALIDITÀ</b> .....	<b>82</b>
<b>RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI</b> .....	<b>84</b>

## INTRODUZIONE

A fronte di un arbitrario utilizzo del principio del divieto di abuso del diritto tributario da parte degli operatori istituzionali <sup>1</sup>, tale da minare la prevedibilità dei carichi fiscali, nonché su impulso della Commissione Europea <sup>2</sup>, il Legislatore, con d.lgs. 128 del 5.8.2015, recante *Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente*, ha introdotto nello Statuto dei diritti del contribuente l'art. 10-bis.

Trattasi di una clausola generale antiabuso, cioè di una norma di principio <sup>3</sup>, da applicarsi residualmente rispetto alle altre disposizioni tributarie, con lo scopo di contrastare la pianificazione fiscale aggressiva.

La clausola è collocata, si noti, in seno allo Statuto dei diritti del contribuente, le cui disposizioni sono espressione di principi generali dell'ordinamento tributario e attuazione dei precetti costituzionali richiamati dall'art. 1 dello stesso Statuto. Di modo che sono sancite la stretta connessione dell'art. 10-bis con tali principi costituzionali, la sua natura di norma di principio e la sua applicabilità a tutti i tributi <sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> In primo luogo da parte della Giurisprudenza tributaria, cui va peraltro attribuita la genesi di tale principio: la Corte di Cassazione dapprima (nel 2006) lo ha ricalcato da quello delineato dalla Corte di Giustizia dell'UE; dipoi (nel 2008) lo ha ricavato direttamente dagli artt. 3 e 53 della Costituzione.

<sup>2</sup> Cfr raccomandazione n. 2012/772/UE del 6.12.2012 *sulla pianificazione fiscale aggressiva*, § (8). La raccomandazione viene espressamente richiamata dall'art. 5, L 23/2014 (legge delega, in attuazione della quale è stato emanato il d.lgs. 128 del 5.8.2015).

<sup>3</sup> BEGHIN M., *La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori*, in *Fisco*, 2015, I, 2207 ss., § 3.

<sup>4</sup> Tutti i tributi possono essere oggetto di accertamento ex art. 10-bis, che ha dunque un ambito oggettivo di applicazione assai ampio. È applicabile anche alla fiscalità dei privati nonostante, nell'esemplificare quali ragioni extrafiscali possano essere addotte dal contribuente (v. *infra*), il terzo comma dell'art. 10-bis faccia riferimento soltanto all'attività d'impresa e a quella professionale: cfr MASTROIACOVO V., *Abuso del diritto o elusione nell'imposta di registro e negli altri tributi indiretti*, in *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, a cura di DELLA VALLE E., FICARI V., MARINI G., Torino, 2016, 259 ss.

Riguardo alla latitudine dell'applicazione dell'art. 10-bis, però, occorrono alcune precisazioni, sia sul versante procedimentale, sia su quello sostanziale.

Sul versante procedimentale. “*I commi da 5 a 11 dell'articolo 10-bis della legge n. 212 del 2000 non si applicano agli accertamenti e ai controlli aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, che restano disciplinati dalle disposizioni degli articoli 8 e 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374, e successive modificazioni, nonché dalla normativa doganale dell'Unione europea*” (art. 4 d.lgs. 128/2015). Vale a dire: per i cennati *diritti doganali* non si applica il procedimento di cui all'art. 10-bis; si applica invece

La clausola è rivolta all'Amministrazione finanziaria: disciplina l'accertamento delle condotte abusive, ivi identificate. Regola dunque un'azione amministrativa connotata da evidenti profili di specialità che discendono, in definitiva, dalla circostanza che l'oggetto dell'accertamento ex art. 10-bis è una condotta che l'Amministrazione riconosce essere lecita, ma che tuttavia risulta in un vantaggio fiscale indebito, da recuperare a tassazione.

La clausola prevede e regola, inoltre, la partecipazione del contribuente al suddetto accertamento<sup>5</sup>. Lo fa in maniera alquanto compiuta<sup>6</sup>, al punto che ci si chiede<sup>7</sup> se le regole

---

quello previsto in materia doganale, che ad esempio mostra (rispetto al primo) una diversa scansione del contraddittorio (ad es. concedendo al contribuente 30 giorni, non invece 60, per la produzione dei chiarimenti). Sia chiaro che i cennati *diritti doganali* comprendono un'eterogenea moltitudine di tributi, tra cui anche l'IVA all'importazione (Cass. civ., sent. 6.9.2013, n. 20468). Ebbene, per tali tributi non si applica il procedimento amministrativo di cui ai commi da 5 a 11 dell'art. 10-bis, ferma restando l'applicabilità dei restanti commi dello stesso articolo. Cfr FIORENTINO S., *L'abuso nel diritto doganale*, in *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., 272 ss.

Sul versante sostanziale. Per i tributi armonizzati, ai fini dell'individuazione della fattispecie abusiva, sono dirimenti i criteri elaborati dalla Corte di Giustizia dell'UE (v. sent. 21.2.2006 C-255/02, Halifax): cfr LOGOZZO M., *L'abuso del diritto nell'IVA*, in *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., 238. Criteri che, peraltro, sono stati presi in considerazione dal Legislatore nazionale nella stesura dell'art. 10-bis. Anche nell'imposizione diretta (che non è armonizzata) l'art. 10-bis va, del resto, coordinato con le indicazioni provenienti dal diritto dell'UE. In particolare, andrà coordinato con l'art. 6 della Direttiva (UE) 2016/1164, pubblicata nella gazzetta ufficiale dell'UE il 19.7.2016, cui gli Stati membri dovranno conformarsi entro il 31.12.2018: la cennata disposizione definisce il contenuto necessario di una "*Norma generale antiabuso*" da applicarsi "*ai fini del calcolo dell'imposta dovuta sulle società*"; e ciò per "*garantire che le norme generali antiabuso 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 dell'applicazione in contesti nazionali e transfrontalieri siano identici*" (§ 11 della direttiva). Parimenti, l'art. 10-bis, ai fini dell'imposizione diretta (e non necessariamente in relazione alla sola *imposta dovuta sulle società*), va coordinato (come peraltro indicato dalla legge delega, L 23/2014, all'art. 5) con la raccomandazione n. 2012/772/UE cit. (v. § (4) e art. 4.1).

<sup>5</sup> In attuazione del seguente criterio direttivo: "*prevedere specifiche regole procedurali che garantiscano un efficace contraddittorio con l'amministrazione finanziaria e salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario*". Così si legge all'art. 5, primo comma, lett. f) della L 23/2014 - legge delega.

<sup>6</sup> "*Fin dall'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, la disciplina del contraddittorio nel caso di contestazione della natura abusiva o elusiva di un'operazione si è sempre caratterizzata per la sua maggiore compiutezza e, come vedremo, l'art. 10-bis dello Statuto accentua ulteriormente tali caratteri*" FRANSONI G., *Il contraddittorio nell'accertamento dell'abuso di diritto*, in *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., 120.

<sup>7</sup> Cfr RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, 83. L'esigenza di estensione delle garanzie procedurali di cui all'art. 10-bis agli altri istituti partecipativi previsti per l'accertamento dei tributi è tuttora sentita in dottrina: v. CORASANITI G., *Le garanzie procedurali in tema di abuso del diritto: spunti di riflessione per un'estensione ad altre forme di accertamento*,

sul contraddittorio contenute nell'art. 10-bis, e in specie il regime di invalidità ivi previsto, possano essere utilizzate per integrare le altre, meno compiute (anzi, lacunose), disposizioni che prevedono la partecipazione del contribuente all'accertamento. Si avrebbe così un'estensione delle cennate regole a quelle fattispecie partecipative in cui alla deviazione dallo schema partecipativo (che è un vizio del procedimento) non sia espressamente collegato un efficace regime di invalidità del provvedimento (emesso in esito al procedimento viziato). L'estensione, ove praticabile, avrebbe ampia applicazione: infatti, in materia di accertamento, il contraddittorio endoprocedimentale *“appare ancora disciplinato in modo frammentario e disomogeneo, con evidenti lacune rispetto a taluni “tipi” di procedimento o ai procedimenti relativi a taluni tributi”*<sup>8</sup>.

La cennata estensione appare suggerita dalla collocazione dell'art. 10-bis in seno allo Statuto dei diritti del contribuente: da tale collocazione si potrebbe infatti ricavare che la norma esprime (anche) il principio<sup>9</sup> per cui la violazione della effettiva partecipazione all'accertamento tributario è, in genere (non già nel solo caso in cui venga violato proprio lo schema partecipativo ex art. 10-bis), vizio sanzionato dall'ordinamento con *“pena di nullità”* (come espressamente previsto dai commi sesto e ottavo dell'art. 10-bis).

Tuttavia, affinché si possa correttamente operare l'estensione in parola, va prima appurato:

(A) Che essa non trova ostacolo nella peculiarità dell'azione amministrativa antiabuso. In particolare, che quest'ultima è riconducibile alla funzione di accertamento, cioè a una funzione vincolata e volta alla determinazione del tributo secondo l'attitudine alla contribuzione. Infatti, se così non fosse, si delineerebbe l'estensione del regime di invalidità ex art. 10-bis ad attività amministrative connotate dall'esercizio di un potere strutturalmente

---

Dir. e Prat. Trib., 2016, 1838.

<sup>8</sup> FRANSONI G., *Il contraddittorio nell'accertamento dell'abuso*, cit., 115. L'Autore, a p. 118, osserva che spetta all'interprete definire le regole essenziali del contraddittorio *“posto che le norme si limitano, nella maggioranza dei casi, a prescrivere l'esigenza del contraddittorio ovvero a imporre il compimento di taluni atti che sono propri di questa fase, senza tuttavia offrirne una compiuta disciplina”*.

<sup>9</sup> S'è efficacemente detto che *“In quanto applicative di principi generali, le regole espresse nello Statuto sono a loro volta suscettibili di interpretazione estensiva”* MOSCHETTI F., *Il “principio democratico” sotteso allo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente: studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, a cura di BODRITO A., CONTRINO A., MARCHESELLI A., Torino, 2012, 17.

non comparabile con quello che trova espressione nel procedimento antiabuso: cosicché si violerebbe la necessaria simmetria tra i poteri attribuiti all'Amministrazione finanziaria e le garanzie procedurali accordate ai contribuenti che da tali poteri sono incisi <sup>10</sup>.

**(B)** Che vi è identità tra i principi sottesi al contraddittorio ex art. 10-bis e quelli sottesi alle altre fattispecie di partecipazione all'accertamento, con la conseguenza che non si può ritenere la partecipazione al procedimento antiabuso più importante di quella ai procedimenti di accertamento dell'evasione; o, in altri termini, con la conseguenza che l'effettività del contraddittorio va tutelata tanto in un procedimento quanto nell'altro.

Per appurare ciò, **(A)** nel primo capitolo di questo scritto si tratterà dell'azione amministrativa antiabuso: se ne evidenzieranno i caratteri di specialità, la riconducibilità alla funzione di accertamento e la natura vincolata. **(B)** Nel secondo capitolo, invece, si illustreranno l'oggetto e la scansione procedimentale della partecipazione del contribuente all'accertamento ex art. 10-bis, mettendo in evidenza i principi ad essa sottesi.

Se ne ricaverà che, in conclusione, è corretto estendere il regime di invalidità ex art. 10-bis alle altre fattispecie di partecipazione all'accertamento, così colmandone le apparenti lacune. E che, per di più, tale operazione trova copertura nel principio di effettività della tutela.

---

<sup>10</sup> Cfr BALLANCIN A., LUPI R., STEVANATO D., *Sull'abuso del diritto spettano le garanzie procedurali dell'art. 37-bis*, in *Dialoghi Trib.*, 2011, 250.

# CAPITOLO I : L'AZIONE AMMINISTRATIVA ANTIABUSO.

**1 - I CARATTERI DI SPECIALITÀ DELL'AZIONE AMMINISTRATIVA ANTIABUSO. 1.1 - Atipicità: i referenti fattuali e normativi dell'abuso del diritto. Cenni sulla configurazione dell'abuso. 1.2 - Il dodicesimo comma dell'art. 10-bis. 1.3 - (A) Riconcucibilità alla funzione amministrativa di accertamento (officioso) dei tributi. 1.4 - (B) Residualità e sue implicazioni procedurali e formali. 2 - "NULLITÀ" DEL PROVVEDIMENTO: QUALIFICAZIONE INTERPRETATIVA E FUNZIONE GARANTISTA. 3 - VINCOLATEZZA.**

---

## 1 - I CARATTERI DI SPECIALITÀ DELL'AZIONE AMMINISTRATIVA ANTIABUSO

---

Prima di illustrare come il contribuente cui sia contestato l'abuso del diritto partecipa al procedimento di accertamento, è necessario evidenziare che tale accertamento, rispetto a quello dell'evasione, mostra dei tratti di specialità.

Nel far ciò non si farà cenno al rapporto tra l'Amministrazione finanziaria e i terzi coinvolti nell'operazione abusiva (in specie, non si tratterà del diritto di rimborso che sorge in capo a questi ultimi nel momento in cui il provvedimento antiabuso diviene definitivo): questo scritto si focalizza sul rapporto tra l'Ufficio e il soggetto accertato. Né si farà cenno all'inopponibilità all'Amministrazione dell'operazione elusiva e alle problematiche che essa solleva<sup>11</sup>; valga però osservare che la cennata inopponibilità è, in ultima analisi, strumentale al disconoscimento dei vantaggi fiscali abusivi<sup>12</sup>, di cui si dirà nel prosieguo.

---

<sup>11</sup> Tale inopponibilità determina un regime di "inefficacia relativa circoscritta agli effetti fiscali dell'operazione": v. BEGHIN M., *La "non opponibilità" al fisco delle operazioni elusive tra disconoscimento dei vantaggi tributari e rimborso delle imposte versate*, in *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., 77 ss.; ID., *La "tassazione differenziale" e la "non opponibilità" al Fisco delle operazioni elusive*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2016, I, 298 ss.

Mostra perplessità sull'utilizzo da parte del Legislatore della nozione di "inopponibilità" LA ROSA S., *L'accertamento tributario antielusivo: profili procedurali e processuali*, 2014, I, 512.

Pur essendo, in definitiva, strumentale al disconoscimento dei vantaggi fiscali abusivi, il regime di inopponibilità (e l'individuazione del suo modo di operare) ha di per sé indubbia rilevanza pratica. Si legga, in proposito, la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 84/E del 27.11.2013, ove ad una società semplice è negato, vista la sua forma societaria civilistica, l'accesso al consolidato fiscale; e ciò pur essendo la società semplice assoggettata ad IRES in ragione dell'inopponibilità al fisco della sua trasformazione da S.r.l. a S.s., giudicata elusiva: la risoluzione pone in evidenza che l'inopponibilità agisce sul solo piano fiscale, non invece su quello civilistico.

<sup>12</sup> Infatti "l'inopponibilità dei fatti, atti o negozi realizzati dal contribuente si traduce, sul piano operativo, nella redazione di un avviso di accertamento la cui funzione è di tassare l'operazione

Così delimitato il campo d'indagine, si illustrano ora i caratteri di specialità che distinguono l'accertamento dell'abuso del diritto da quello dell'evasione.

---

*1.1 - Atipicità: i referenti fattuali e normativi dell'abuso del diritto.  
Cenni sulla configurazione dell'abuso.*

---

Innanzitutto, l'azione amministrativa volta a disconoscere i vantaggi fiscali abusivi si discosta dalla tipica attività di accertamento (cioè da quella relativa a fattispecie di evasione) laddove (la prima) presuppone che il contribuente non abbia mai posto in essere i fatti che l'Amministrazione finanziaria ritiene di dover tassare. Invero, in luogo di tali fatti (che, in altri termini, sono stati elusi) il contribuente, per raggiungere il medesimo risultato giuridico-economico<sup>13</sup>, ne ha realizzato altri (che si dicono elusivi)<sup>14</sup>. Il contribuente ha assunto tale condotta perché le Leggi d'imposta commisurano ai fatti elusivi un prelievo fiscale meno gravoso rispetto a quello che egli avrebbe dovuto sopportare se avesse posto in essere i fatti elusi. Cosicché il contribuente, accedendo ad un regime fiscale meno gravoso di altro regime cui, a parità di risultato giuridico-economico, avrebbe potuto accedere, ottiene un vantaggio fiscale.

Di fronte ad una siffatta condotta, l'Amministrazione finanziaria, ove ricorrano gli ulteriori presupposti di Legge (v. *infra*), contesta che il cennato vantaggio fiscale sia abusivo e

---

*elusa, restituendo l'imposta già versata sull'operazione elusiva*" BEGHIN M., *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, 2013, 13.

<sup>13</sup> Cfr BEGHIN M., *L'elusione fiscale e il principio*, cit., 7 ss. Il chiaro Autore evidenzia che la comparazione tra il risultato dell'operazione elusiva e il risultato che si sarebbe ottenuto con l'operazione elusa deve tenere in considerazione sia i profili giuridici che quelli economici dei cennati risultati. Trascurare i profili giuridici condurrebbe al paradossale risultato di ritenere la vendita delle partecipazioni di controllo equivalente alla vendita dell'azienda ad esse riconducibile, nonostante l'acquirente assuma la qualifica di socio soltanto nel primo caso. Effettuare la comparazione esclusivamente sul piano giuridico, d'altra parte, significherebbe arenarsi nella forma e perdere di vista l'elemento cardine della fattispecie abusiva, cioè il vantaggio fiscale indebito: va pur sempre individuata la *ricchezza* e, dunque, l'attitudine alla contribuzione, che si manifesta tramite i *risultati* cui conducono le cennate operazioni, ponendo in secondo piano il *percorso giuridico* seguito dal contribuente.

<sup>14</sup> Osservare che l'abuso del diritto discende da una selezione, da parte dell'elusore, del fatto imponibile da realizzare, consente di comprendere perché, al fine di contrastare l'abuso, l'art. 10-bis (come a breve si dirà) "*non reagisce sul piano delle norme astratte, rimodellandone il raggio di azione, ma su quello dei fatti*". Infatti la norma attribuisce all'Amministrazione finanziaria il potere di operare "*una revisione del fatto costitutivo degli effetti tributari propedeutica*" all' "*applicazione della disciplina elusa*" ZIZZO G., *Clausola antielusione e capacità contributiva*, in *Rass. Trib.*, 2009, 487 ss., § 3.

dunque ridetermina la tassazione in base al regime fiscale dell'operazione elusa. Ne consegue il recupero a tassazione delle imposte dovute per l'operazione elusa al netto di quelle già versate dal contribuente per effetto dell'operazione elusiva <sup>15</sup>.

Va subito chiarito che il contribuente ha acceduto al regime fiscale più lieve senza violare le Leggi d'imposta: i fatti elusivi sono stati correttamente dichiarati all'Amministrazione <sup>16</sup>; non sono stati occultati <sup>17</sup>, né sono stati qualificati erroneamente, cosicché non si ha alcuna evasione, né sul fatto né sul diritto.

Va inoltre precisato che i fatti elusivi, che pure hanno una propria rilevanza fiscale autonoma, vengono unitariamente considerati dall'Ufficio, che ben può valorizzarne il collegamento negoziale <sup>18</sup>, cosicché vengono in rilievo non già dei fatti isolati, ma

---

<sup>15</sup> L'Ufficio opera quindi una "tassazione differenziale". Si sottolinea che lo schema di "tassazione differenziale", così come l'accertamento di un "vantaggio", presuppongono necessariamente la comparazione tra il regime fiscale dei fatti elusi con quello dei fatti elusivi. Si sottolinea altresì che il "vantaggio" (e, con esso, la cennata comparazione) è elemento costitutivo della fattispecie abusiva. Cfr BEGHIN M., "Elusione", *tassazione differenziale e impatto sulla motivazione degli avvisi di accertamento*, in Corr. Trib., 2015, 1827 ss.

<sup>16</sup> Gli avvisi con cui si disconoscono i vantaggi fiscali abusivi "non sono dunque espressione dell'ordinario potere impositivo; non sono atti impositivi «antievasivi», e non presuppongono la violazione dell'obbligo di dichiarazione" TESAURO F., *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, in Dir. e Prat. Trib., 2012, 10683 ss., § 4.

<sup>17</sup> "Nell'abuso, le operazioni economiche sono "alla luce del sole", (...omissis...) non c'è nascondimento della realtà". In questi termini BEGHIN M., *La cessione di azienda tra qualificazione giuridica del fatto*, cit., § 3.

<sup>18</sup> Così come esplicitato dal secondo comma, lett. a) dell'art. 10-bis, che invita a considerare "gli atti e i contratti, anche tra loro collegati".

Il collegamento negoziale tra più atti può essere valorizzato dall'Amministrazione finanziaria anche ai sensi dell'art. 1362 c.c. per interpretare, allo scopo di qualificarli correttamente ai fini della tassazione, i contratti stipulati dal contribuente. La cennata norma infatti attribuisce importanza, ai fini dell'interpretazione del contratto, al "comportamento complessivo" delle parti, "anche posteriore alla conclusione del contratto". L'Ufficio che applichi l'art. 1362 c.c., quindi, individua il corretto oggetto o la corretta causa del(i) negozio(i), che sono stati *celati* dal contribuente. La norma di diritto civile può dunque essere invocata dall'Amministrazione per svelare il presupposto d'imposta che il contribuente abbia *celato* al fisco - per mezzo della scorretta qualificazione tributaria del(i) contratto(i) - al fine di evadere l'imposta: l'Ufficio non accerta quindi un abuso del diritto, ma un'evasione.

Anche l'art. 20 dpr 131/1986 è stato spesso (ed erroneamente) applicato in chiave antielusiva dall'Amministrazione, con avallo della Giurisprudenza di legittimità, per valorizzare il collegamento negoziale tra gli atti solenni presentati alla registrazione. E ciò nonostante la cennata disposizione attribuisca all'Ufficio meramente il potere di ricollegare il *nomen* dell'atto al suo effettivo contenuto giuridico, valorizzando a tal fine soltanto l'*intrinseca natura* e gli *effetti giuridici* dell'atto presentato alla registrazione. L'art. 20 cit. non attribuisce, invece, il potere di tener conto di elementi extratestuali dell'atto, quali il collegamento negoziale con altri atti. Ai fini dell'individuazione della corretta natura

l'operazione abusiva unitariamente considerata e il carico fiscale complessivo che il contribuente ha sostenuto in relazione ad essa. L'Amministrazione, per determinare il vantaggio fiscale, compara l'anzidetto carico fiscale sostenuto dall'elusore con quello commisurato all'operazione elusa. Per far ciò, pone a sistema una pluralità di fatti <sup>19</sup> che, in altre circostanze (e, in specie, in un accertamento dell'evasione) avrebbero autonoma rilevanza fiscale: nell'accertamento antiabuso, l'Ufficio presta attenzione alla complessiva operazione posta in essere dal contribuente, più che ai singoli fatti imponibili di cui essa si compone.

---

giuridica dell'atto registrato, l'Amministrazione deve pertanto svolgere la propria attività interpretativa in uno "spazio di manovra" più ristretto rispetto a quello che connota l'interpretazione civilistica del contratto ex art. 1362 c.c.: l'atto va interpretato per come appare *alla registrazione*, senza che assumano rilevanza le successive vicende del rapporto negoziale; l'imposta di registro è, infatti, un'imposta d'atto.

Già prima che fosse introdotta la clausola antielusiva generale di cui all'art. 10-bis, la Giurisprudenza aveva talora avallato le tesi suesposte: *"L'imposta di registro ha ad oggetto gli effetti giuridici dell'atto presentato per la registrazione, e non i suoi effetti economici. (.omissis..) I comportamenti contrattuali e la "consecutio" degli atti negoziali posti in essere, non sono da considerarsi, come ha fatto l'ufficio, produttivi di un unico effetto giuridico – tributario"* (Comm. Trib. Reg. Lombardia Milano, Sez. XXXIV, Sent. n. 1453 del 13.4.2015; nonché precedenti conformi: Comm. Trib. Prov. Emilia-Romagna Rimini, Sez. II, Sent. n. 184 del 11.5.2011, secondo cui *"Nel sistema dell'imposta di registro manca una clausola antielusiva generale"*; Comm. Trib. Prov. Milano, Sez. XXI, Sent. n. 388 del 19.11.2010).

Con l'introduzione dell'art. 10-bis, però, le suesposte argomentazioni trovano nuova linfa: *"l'articolo 20 del TUR (.omissis...) guarda solamente alle finalità giuridiche delle operazioni: una circostanza che deriva dal fatto che l'imposta di registro è un'imposta d'atto (.omissis.); la norma chiaramente prevede che occorre considerare gli effetti giuridici degli atti e, quindi, non quelli economici. In tutto questo l'abuso del diritto e l'elusione non c'entrano nulla. (.omissis..) se all'articolo 20 del Tur si continua a riconoscere quella amplissima funzione antielusiva emersa prepotentemente nella giurisprudenza degli ultimi 15 anni, allora il nuovo articolo 10-bis dello Statuto non può che aver implicitamente abrogato tale disposizione, in quanto norma più recente volta a disciplinare anche tale fattispecie; diversamente, occorre individuare un ambito di sopravvivenza dell'articolo 20 che possa giustificare la mancata abrogazione da parte del D.Lgs. n. 128 del 2015, ripristinando il suo utilizzo come norma di interpretazione intrinseca del (singolo) atto sottoposto a registrazione"* (CTP Emilia-Romagna Reggio Emilia n. 228/2016 cit.).

Su tutti gli aspetti richiamati in questa nota si veda BEGHIN M., *La "non opponibilità"*, cit. 81 ss., in particolare nota n. 14; ID., *Elusione fiscale e imposta di registro tra interpretazione dei contratti e collegamento negoziale*, in Corr. Trib., 2016, 25 ss., § 4; ID., *La cessione di azienda tra qualificazione giuridica del fatto, interpretazione dell'atto e ridimensionamento dell'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986*, in Corr. Trib., 2016, 3037 ss., § 3.

<sup>19</sup> Che possono anche essersi verificati i periodi d'imposta differenti; v. LA ROSA S., *L'accertamento tributario antielusivo*, cit., 509.

Ne discende che l'accertamento ex art. 10-bis è cumulativo<sup>20</sup>: riguarda tutte le differenti imposte commisurate all'operazione elusa, che vanno raffrontate con tutte quelle versate per effetto dell'operazione elusiva. In altri termini, ciò che rileva è, come detto, il regime fiscale complessivo delle operazioni<sup>21</sup>, e non è consentito porre attenzione soltanto ad una particolare imposta tra quelle interessate dalla condotta del contribuente.

Si diceva che, per aversi abuso del diritto, è necessario che il contribuente, nel perseguire un certo risultato giuridico-economico, abbia aggirato dei fatti imponibili, ponendone in essere altri, al fine di ottenere un vantaggio fiscale. Ebbene, ciò è necessario, ma non sufficiente: quanto rappresentato, infatti, non delinerebbe nulla più che l'adozione, da parte del contribuente, del comportamento fiscalmente meno oneroso tra i comportamenti che convergano ad un medesimo risultato giuridico-economico; e cioè non si avrebbe nulla più che una legittima pianificazione fiscale<sup>22</sup>. Invero, il cennato aggiramento dei fatti imponibili può degenerare in abuso del diritto soltanto quando viola i principi che informano il settore impositivo interessato dal comportamento del contribuente<sup>23</sup>. Solo allora il

---

<sup>20</sup> Cfr ID., *Idem*, 508 e 510.

<sup>21</sup> Nella cui valutazione si deve, peraltro, tenere conto non solo del carico fiscale complessivo gravante sull'asserito elusore, ma anche di quello che, per effetto dell'operazione, incide altri soggetti; e ciò perché *“i diversi regimi fiscali, che si riallacciano alla varietà degli schemi giuridici impiegabili in un dato contesto economico, si spiegano sovente alla luce di esigenze tutte interne al sistema impositivo; si tratta, in particolare, di ragioni di simmetria rispetto alla posizione di altri soggetti, dell'operare di meccanismi volti a evitare doppie imposizioni, di esigenze di neutralità (..omissis..) dell'operare di un principio di alternatività rispetto all'applicabilità di altri tributi”* STEVANATO D., *La nuova nozione di abuso del diritto tra ambiguità e contraddizioni*, in Gest. Straord. Imp., 2015, 6, 18.

<sup>22</sup> Lo stesso art. 10-bis, al quarto comma, si preoccupa di affermare che, in genere, il contribuente è libero di scegliere *“tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale”*. Tale libertà trova, peraltro, fondamento costituzionale nell'art. 41 Cost., che ne delinea altresì i confini: *“L'iniziativa economica privata è libera. Non può svolgersi in contrasto con l'utilità sociale”*. Anche in materia tributaria la libera iniziativa del privato, che si esprime, appunto, nella pianificazione fiscale, incontra i precisi limiti segnati dall'art. 10-bis, che si illustrano nella prossima nota.

<sup>23</sup> La libertà di pianificare il comportamento fiscale deve essere esercitata nel rispetto dello spirito della legge, cioè nel rispetto dei principi che informano ciascun settore impositivo. Coticché, anche in forza del ruolo determinante che essi rivestono in sede di applicazione dell'art. 10-bis, tali principi *“- intesi come fini, valori ed esigenze ispiratori di aree più o meno vaste di disposizioni particolari - sono qualcosa di più di una mera sintesi di quel che dalle disposizioni medesime già risulta. In quanto espressione dei raccordi che legano i profili strutturali a quelli funzionali del diritto, hanno anch'essi una loro propria valenza normativa e ordinatrice; la quale può estrinsecarsi sia in senso riduttivo e devitalizzante di quanto dai testi normativi risulta (..omissis..), sia in quello dell'integrazione e*

vantaggio fiscale è indebito e quindi può, qualora ricorrano gli ulteriori presupposti di cui si dirà, essere disconosciuto.

Si noti però che la violazione da cui discende il carattere indebito del vantaggio fiscale sussiste soltanto sul piano dei principi, non invece sul piano delle disposizioni che disciplinano i singoli fatti imponibili realizzati dal contribuente. Infatti quest'ultimo si è pienamente attenuto alla lettera di tali disposizioni. Ed esse (a meno di una loro lettura sul piano sistematico, da cui si desumono, appunto, i principi) non sono violate nemmeno nella propria (intrinseca) *ratio*: se questo fosse il caso, allora, per contrastare il comportamento del contribuente, non servirebbe scomodare la clausola generale antiabuso, ma basterebbe invocare la singola disposizione e la sua ragion giustificatrice <sup>24</sup>. L'art. 10-bis, invece,

---

*razionalizzazione del contenuto delle disposizioni normative*" LA ROSA S., *Elusione e antielusione fiscale nel sistema delle fonti del diritto*, Riv. dir. trib., 2010, 931 ss., § 5.

Sul punto, la relazione illustrativa dello schema del d.lgs. 128/2015, evidenzia che *"l'unico limite alla suddetta libertà è costituito dal divieto di perseguire un vantaggio fiscale indebito. Di qui la già sottolineata delicatezza dell'individuazione delle rationes delle norme tributarie a fini della configurazione dell'abuso"* (Atto del Governo n. 163 del 20.4.2015, pag. 11). Ancor più chiara appariva la relazione illustrativa del previgente art. 37-bis dpr 600/1973: *"si può fornire così un criterio tendenziale per distinguere l'elusione rispetto al mero risparmio d'imposta: quest'ultimo si verifica quando tra i vari comportamenti posti dal sistema fiscale su un piano di pari dignità, il contribuente adotta quello fiscalmente meno oneroso. Non c'è aggiramento fintanto che il contribuente si limita a scegliere tra due alternative che in modo strutturale e fisiologico l'ordinamento gli mette a disposizione. (.omissis..) La norma antielusione non può quindi vietare la scelta tra una serie di possibili comportamenti cui il sistema fiscale attribuisce pari dignità di quello fiscalmente meno oneroso. Tra gli strumenti 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 e cedere partecipazioni sociali, o al sistema di finanziamento basato su capitale proprio o di debito, sul periodo di imposta in cui incassare i proventi o pagare spese, fino ad arrivare alla misura degli ammortamenti, degli accantonamenti e di tutte le altre valutazioni di bilancio (.omissis..). 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"* (cfr CONTRINO A., *I confini dell'Abuso*, in *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., 39).

<sup>24</sup> Pertanto può configurare abuso del diritto soltanto una condotta che *"non è violazione di norma di legge (ancorché quale interpretazione secondo la ratio di un determinato strumento giuridico)"*; cfr MASTROIACOVO V., *Abuso del diritto o elusione nell'imposta di registro*, cit., 262. Ne discende che rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 10-bis quei vantaggi fiscali indebiti (ma non illeciti) che non possono essere recuperati a tassazione facendo leva su altre (specifiche) disposizioni tributarie, nemmeno per via ermeneutica. E ciò perché, essendo i cennati vantaggi ottenuti proprio in applicazione delle specifiche leggi d'imposta, ogni percorso ermeneutico volto a riprenderli a tassazione (diverso da quello che si fonda sull'art. 10-bis) si scontrerebbe con un limite invalicabile: il *"fondamentale principio (ex art. 12 delle preleggi) per il quale il ricorso all'analogia, ed ai principi in*

consente all'Ufficio di fare molto di più che invocare la *ratio* delle specifiche disposizioni tributarie: consente di disapplicare le disposizioni per applicare i principi.

Ulteriore presupposto necessario al disconoscimento dei vantaggi fiscali indebiti è che l'operazione elusiva, essenzialmente volta al conseguimento dei cennati vantaggi, sia priva di sostanza economica (v. *infra*). Infatti il primo comma dell'art. 10-bis identifica così la condotta abusiva: “*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*”. Soltanto quando ricorrono tutti i cennati presupposti (e cioè soltanto quando il contribuente ottenga un vantaggio fiscale indebito per mezzo di un'operazione priva di sostanza economica e essenzialmente volta a conseguire detto vantaggio) si configura un abuso del diritto. Tali presupposti sono dunque gli elementi che costituiscono la fattispecie abusiva: cosicché l'Ufficio può avanzare una contestazione di abuso del diritto soltanto qualora sussistano tutti i cennati elementi costitutivi.

Alla contestazione avanzata dall'Ufficio, il contribuente può opporre che l'operazione censurata risponde a ragioni extrafiscali valide e non marginali; se così è, viene meno l'abuso del diritto: le ragioni extrafiscali valgono come esimente<sup>25</sup>.

Nel corso di questo scritto si spiegherà come vengano accertati i cennati elementi costitutivi della fattispecie abusiva e l'esimente delle ragioni extrafiscali. Per ora basti osservare che, come sin qui illustrato, l'azione amministrativa volta a disconoscere i vantaggi fiscali abusivi ha referenti fattuali e normativi diversi da quelli dell'attività di accertamento dell'evasione. Vengono infatti in rilievo, sul piano fattuale: l'aggiramento dei fatti, non invece il loro nascondimento o la loro errata rappresentazione al fisco; nonché il collegamento negoziale tra i fatti elusivi. E, sul piano normativo: i principi del settore impositivo di riferimento, anziché le specifiche disposizioni di settore; nonché la comparazione tra diversi regimi fiscali complessivi. Tutto ciò pone in evidenza l'atipicità dell'azione amministrativa antiabuso<sup>26</sup>.

---

*genere, è ammissibile solo in assenza di disposizioni precise, e non anche per disattendere quel che da disposizioni precise già risulta*” LA ROSA S., *Elusione e antielusione*, cit., 931 ss., § 5.

<sup>25</sup> Infatti il terzo comma dell'art. 10-bis stabilisce che “*Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali*”.

<sup>26</sup> Cfr LA ROSA S., *L'accertamento tributario antielusivo*, cit., 508 ss.

Da quanto illustrato discende, come corollario, un ulteriore carattere di specialità dell'azione amministrativa di accertamento delle condotte abusive: la sua residualità <sup>27</sup>, delineata come segue dal dodicesimo comma dell'art. 10-bis: *“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 citata disposizione, oltre a confermare che la clausola generale antiabuso è rivolta all'Ufficio <sup>28</sup> e, in particolare, che essa opera *in sede di accertamento* <sup>29</sup>, precisa che essa può essere applicata soltanto in via residuale rispetto alle altre disposizioni tributarie. In altri termini, l'Ufficio può agire ai sensi dell'art. 10-bis, e attivare il procedimento ivi disciplinato, soltanto qualora la maggiore imposta che il contribuente indebitamente non abbia versato non possa essere recuperata dall'Ufficio avvalendosi degli altri strumenti normativi che l'ordinamento tributario già offre.

Procedendo nell'ordine espositivo suggerito dal citato dodicesimo comma, nel prosieguo si illustra come l'attività volta a disconoscere i vantaggi fiscali abusivi:

(A) fermi i tratti di specialità sin qui delineati, vada pur sempre ricondotta alla funzione amministrativa di accertamento;

(B) è posta in essere soltanto in via residuale rispetto all'attività di accertamento dell'evasione, con tutte le implicazioni procedurali che ciò comporta.

---

<sup>27</sup> Il termine è ricavato dalla relazione illustrativa: *“la disciplina dell'abuso del diritto ha applicazione solo residuale rispetto alle disposizioni concernenti (.omissis.) l'evasione”* (A.G. 163/2015, cit., 12).

<sup>28</sup> La clausola regola soltanto di riflesso il comportamento del contribuente, nella misura in cui lo coinvolge nell'accertamento officioso (e su questo aspetto si rinvia al prossimo capitolo), nonché nella misura in cui essa (di concerto con la disciplina dell'interpello antiabuso, che non è oggetto di questo scritto) svolge una funzione preventiva: disincentiva l'adozione di comportamenti abusivi.

<sup>29</sup> Con ciò intendendosi in sede di accertamento officioso, non certo in sede di auto-accertamento; e ciò coerentemente con il dato testuale del primo comma dell'art. 10-bis: è l'Amministrazione finanziaria, non il contribuente, che disconosce i vantaggi fiscali abusivi. Del resto come potrebbe il Legislatore rivolgersi direttamente al contribuente obbligandolo ad esporre in dichiarazione le operazioni eluse (mai realizzate) anziché quelle elusive (che invece sono state concretamente realizzate)? Da queste considerazioni discende il carattere “procedimentale” dell'art. 10-bis: trattasi di disposizione che disciplina esclusivamente l'accertamento officioso dell'abuso del diritto. Cfr BEGHIN M., *L'elusione fiscale e il principio*, cit., 16 ss.

---

### 1.3 - (A) *Riconducibilità alla funzione amministrativa di accertamento (officioso) dei tributi.*

---

Si mostra ora che l'azione di accertamento dell'abuso del diritto è pienamente riconducibile alla funzione amministrativa<sup>30</sup> di accertamento (officioso) dei tributi; e ciò è preliminare all'analisi del procedimento che regola la cennata azione (v. il prossimo capitolo)<sup>31</sup>.

Quel che si vuole mostrare non è affatto scontato: la disciplina antiabuso, oltre a essere connotata dagli evidenti caratteri di specialità di cui s'è detto nei precedenti paragrafi (e che non ostano a inquadrare tale disciplina nella più ampia funzione di accertamento dei tributi), in prima battuta parrebbe discostarsi da quella degli ordinari accertamenti (cioè da quelli antievasione) anche sul piano funzionale, cioè sul piano delle finalità<sup>32</sup>.

Si consideri infatti che la clausola antiabuso svolge un ruolo di *garanzia ordinamentale* del tutto estraneo all'attività di accertamento dell'evasione: la clausola evita che dalle disposizioni di dettaglio si possano ricavare norme che contrastano con quelle che derivano dai principi del settore impositivo di riferimento<sup>33</sup>.

---

<sup>30</sup> Da intendersi come attività amministrativa autoritativa, "*finalizzata al soddisfacimento di uno specifico interesse pubblico sostanziale*" LA ROSA S., *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in Riv. dir. trib., 2008, 803 ss., § 2.

<sup>31</sup> Nel prossimo capitolo si illustrerà il procedimento amministrativo di accertamento dell'abuso; si illustrerà, cioè, la forma in cui s'esprime la funzione antiabuso. Evidenziare come l'azione amministrativa tributaria possa essere inquadrata nel procedimento amministrativo non è certo un mero esercizio teorico: lo stesso Giudice di legittimità, premesso che "*i principi generali dell'attività amministrativa stabiliti dalla L. 7 agosto 1990, n. 241 (..omissis..) si applicano, salva la specialità, anche per il procedimento amministrativo tributario*", ha osservato che "*il procedimento amministrativo, anche quello tributario, è la forma della funzione e che il potere di adottare l'atto amministrativo finale è solo l'esercizio terminale di un potere che è stato frazionato, in conformità alle norme, (..omissis..), sul procedimento*" (Cass. civ. Sez. V, sent., 23.1.2006, n. 1236).

<sup>32</sup> Tale scostamento viene in rilievo anche sul piano lessicale. Infatti, diversamente da quanto avviene generalmente nell'accertamento officioso, l'azione antiabuso è finalizzata a "disconoscere" i "vantaggi tributari" abusivi; Cfr LA ROSA S., *L'accertamento tributario antielusivo*, cit., 507 ss. Ma tale considerazione è presto superata. Infatti, il cennato disconoscimento è equiparato, già sul piano letterale, al recupero d'imposta che si ha nell'ordinario accertamento officioso, laddove il dodicesimo comma dell'art. 10-bis impone all'Ufficio di verificare, prima di contestare l'abuso, che "*i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie*": se ne ricava che anche l'evasione procura al contribuente un vantaggio fiscale (non soltanto indebito, ma anche illecito) e che disconoscerlo equivale a recuperare a tassazione le imposte evase.

<sup>33</sup> Cfr LA ROSA S., *Elusione e antielusione*, cit., 931 ss., § 5.

A ben vedere, però, il suddetto ruolo di garanzia ha come fine ultimo la soddisfazione del medesimo interesse pubblico sotteso alla funzione di accertamento: quello ad una determinazione del tributo che sia *“il più possibile in linea con i termini effettivi della manifestazione di capacità contributiva oggetto di imposizione”*<sup>34</sup>. E ciò perché, se è vero che le fattispecie di abuso del diritto sono connotate da *“una tensione tra lettera e spirito della legge”*, che l’art. 10-bis compendia nel carattere *“indebito”* del vantaggio abusivo, è pur vero che tale *“tensione”* viene *“aggredita”* dalla norma antiabuso nella sola misura in cui sussista concretamente un vantaggio, e cioè nella sola misura in cui vi sia *“un’alterazione che investe il riparto stabilito dal legislatore”*. Cosicché l’art. 10-bis rimuove la cennata alterazione al fine di *“elevare il livello di aderenza dell’ordinamento tributario con il principio costituzionale di capacità contributiva, quale espressione del giusto riparto delle pubbliche spese”*<sup>35</sup>.

Va poi rilevato che il fine proprio della funzione di accertamento (e cioè quello di determinare l’imposta nel modo più rispondente all’attitudine alla contribuzione) emerge, nell’attività di accertamento dell’abuso, quando si osserva l’operazione abusiva sotto il profilo dell’assenza di valide ragioni extrafiscali. Infatti, anche se all’operazione elusa è commisurato un carico tributario maggiore di quello relativo all’operazione elusiva, tale disparità di trattamento fiscale, anche se contraria ai principi del sistema impositivo, va tollerata in presenza di valide ragioni extrafiscali a motivo dell’operazione elusiva. In tal caso, infatti, le due operazioni (quella elusiva e quella elusa), che in prima battuta appaiono in tutto comparabili, in realtà non lo sono *“quanto a risultati economico-giuridici”*: quella elusiva è necessaria al conseguimento di un risultato extrafiscale non conseguibile tramite quella elusa. Ne discende che le due operazioni possono manifestare una differente attitudine alla contribuzione e, quindi, ne discende la *“giustizia della diversificata tassazione”*<sup>36</sup>. Di

---

<sup>34</sup> ID., *I procedimenti tributari*, cit., 803 ss., § 2.

<sup>35</sup> In questi termini ZIZZO G., *Clausola antielusione*, cit., § 2, che precisa altresì come la *tensione tra lettera e spirito della legge* vada ricercata negli specifici principi del settore impositivo di riferimento, e come essa sia soltanto di riflesso rilevante anche sul piano della capacità contributiva: *“Il divieto di abuso è dunque legato al principio di capacità contributiva, ma nella misura in cui serve alla tutela della particolare modulazione di questo principio che è riscontrabile all’interno delle leggi d’imposta”*. Anche BEGHIN M., *L’elusione fiscale e il principio*, cit., 11, invita a *“ragionare non tanto sulla capacità contributiva, sull’uguaglianza, sulla riserva di legge e così via, quanto sull’intima struttura dell’imposta della quale ci si sta occupando e, in definitiva, sulla sua conformazione giuridica”*.

<sup>36</sup> Cfr FALSITTA G., *L’interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale*

converso, in assenza delle cennate ragioni extrafiscali e in presenza di tutti gli elementi costitutivi dell'abuso, l'art. 10-bis consente di *“ridurre ad identiche conseguenze tributarie situazioni, disomogenee nella forma giuridica, ma omogenee nell'attitudine alla contribuzione”*<sup>37</sup>.

Quanto detto induce ad affermare che la disciplina antiabuso, proprio come quella di accertamento dell'evasione, è, in definitiva, volta a determinare i tributi nel modo più rispondente alla *manifestazione di capacità contributiva oggetto di imposizione*.

---

#### *1.4 - (B) Residualità e sue implicazioni procedurali e formali.*

---

S'è quindi affermato che l'azione amministrativa ex art. 10-bis si colloca in seno alla funzione di accertamento. S'era già detto che tale azione è, rispetto a quella di accertamento dell'evasione, atipica, poiché ha altri referenti fattuali e normativi, cosicché le fattispecie di evasione e quelle di abuso del diritto stanno in rapporto di *“reciproca esclusione”*<sup>38</sup>: i fatti di evasione non possono essere accertati ai sensi dell'art. 10-bis; quelli elusivi non possono essere disattesi ricorrendo a altre (specifiche) disposizioni tributarie. Da ciò (s'era poi detto) consegue il carattere di residualità di dell'accertamento antiabuso: prima di contestare il carattere abusivo di un'operazione, l'Ufficio deve sincerarsi che il vantaggio fiscale che da essa discende non sia illecito, cioè ottenuto violando le disposizioni tributarie specifiche e evadendo le imposte, poiché, se lo è, non si configura un abuso del diritto, ma un'evasione. S'era infine detto che, del resto, il carattere di residualità è affermato a chiare lettere dal dodicesimo comma dell'art. 10-bis. Si illustrano ora le implicazioni procedurali e formali della cennata disposizione.

Sul versante procedimentale:

**1.** L'Ufficio che avanza una contestazione di abuso del diritto ha accertato che il vantaggio fiscale censurato non è frutto di evasione, altrimenti avrebbe dovuto contestare la

---

*immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali, in Elusione ed abuso del diritto tributario, a cura di MAISTO G., Milano, 2009, 15 ss. Il chiaro Autore, nello stesso scritto, a p. 17, osserva inoltre che “l'interpretazione antielusiva nasce dalla esigenza di impedire lo svuotamento di efficacia delle norme tributarie di imposizione e di agevolazione, al fine esclusivo di dare piena attuazione al fondamentale obbligo di concorso alle spese pubbliche che deve gravare su tutti “indistintamente””.*

<sup>37</sup> ZIZZO G., *Clausola antielusione*, cit., § 2; ID., *La nozione di abuso nell'art. 10 bis dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., 13.

<sup>38</sup> CONTRINO A., *I confini dell'Abuso*, cit., 31.

violazione di una specifica disposizione tributaria, non invece la violazione della generale clausola antiabuso;

2. esclusa, come detto, l'evasione, l'Ufficio non può ricorrere ad alcuno dei procedimenti che il Legislatore ha predisposto per contrastarla <sup>39</sup>;

3. deve invece ricorrere pedissequamente al procedimento previsto dall'art. 10-bis cit. per le fattispecie di abuso del diritto.

E è esplicitato nei lavori preparatori per l'art. 10-bis, ove si afferma: *“Da una lettura sistematica dei commi da 6 a 9 risulta anche che il procedimento ivi delineato costituisce l'unica modalità attraverso cui l'abuso del diritto può essere rilevato ed accertato”* <sup>40</sup>. Ne discende che è illegittimo il procedimento in cui trovi spazio sia l'azione amministrativa prevista dall'art. 10-bis, sia quella, diversa e inconciliabile con la cennata norma, prevista da altre specifiche disposizioni tributarie <sup>41</sup>.

Sul versante formale:

1. il citato dodicesimo comma risulta nel divieto di motivare il provvedimento impositivo invocando, per giustificare il medesimo recupero d'imposta, sia la violazione della clausola generale antiabuso, sia quella di altre disposizioni. In altri termini, un accertamento *“ibrido”* <sup>42</sup>, ove si censurino i medesimi fatti sia invocando l'abuso del diritto sia contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie, è illegittimo <sup>43</sup>.

---

<sup>39</sup> Ad esempio, in caso di impugnazione del provvedimento antiabuso, l'Ufficio deve applicare il decimo comma dell'art. 10-bis (che si analizzerà nel prossimo capitolo) e non può dunque iscriverne a ruolo a titolo provvisorio, anche in misura frazionata, le imposte asseritamente eluse, come invece generalmente accade quando il contribuente impugna un provvedimento di accertamento dell'evasione.

Né, in caso di inerzia del contribuente di fronte alla richiesta di chiarimenti di cui ai commi sesto e ss. dell'art. 10-bis, l'Ufficio può avvalersi della preclusione probatoria di cui all'art. 32 dpr 600/1973 (si rinvia nuovamente al prossimo capitolo).

<sup>40</sup> A.G. 163/2015, cit., 12.

<sup>41</sup> La sussistenza di tale vincolo procedimentale trova conferma in Giurisprudenza: *“introducendo questa nuova concezione dell'abuso, il legislatore ha inteso delineare una figura residuale, configurabile nei casi in cui non vi sia una violazione di legge (nei quali si configura invece l'evasione). (...omissis...) si intende contrastare il rischio dell'indeterminatezza nella gestione del potere dell'amministrazione e si introduce una procedura di garanzia per il contribuente nel caso di contestazione dell'abuso, pena la nullità degli atti amministrativi emanati in difformità da detta procedura”* (Comm. Trib. Prov. Emilia-Romagna Reggio Emilia Sez. I, Sent., 14.7.2016, n. 228).

<sup>42</sup> CONTRINO A., *I confini dell'Abuso*, cit., 32.

<sup>43</sup> Diversamente, si incorrerebbe, prima ancora che nella violazione del dodicesimo comma

2. Né vi può in alcun modo essere, nell'atto impositivo, commistione tra rilievi in tema di evasione e rilievi in tema di abuso del diritto, poiché quest'ultimo è accertato con "apposito atto"<sup>44</sup>. Cosicché, qualora un contribuente (oltre che eludere) commetta degli illeciti tributari, questi non possono confluire nel provvedimento antiabuso: "L'atto apposito" di accertamento dell'abuso non può contenere altri eventuali addebiti, i quali, pertanto, dovranno essere separatamente contestati"<sup>45</sup>.

---

## 2 - "NULLITÀ" DEL PROVVEDIMENTO: QUALIFICAZIONE INTERPRETATIVA E FUNZIONE GARANTISTA

---

Illustrati i caratteri di specialità dell'azione amministrativa<sup>46</sup>, va ora rilevato che di essi, inevitabilmente, risente anche il provvedimento antiabuso, che può dunque dirsi, a sua volta, speciale<sup>47</sup>. Va inoltre rilevato che anche il regime di invalidità di tale atto di accertamento appare, già alla lettura delle disposizioni di cui ai commi sesto e ottavo dell'art.10-bis, speciale: infatti esso condiziona la legittimità del provvedimento antiabuso a quella del procedimento volto alla sua emissione per il tramite di due espresse previsioni di *nullità*. In altri termini, l'art.10-bis vincola l'agire amministrativo al rispetto di un preciso modulo procedimentale, esplicitando a chiare lettere che il provvedimento antiabuso:

1. deve essere "preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti" (sesto comma);

2. deve essere "specificamente motivato, a pena di nullità" (ottavo comma), in relazione agli elementi costitutivi la fattispecie abusiva nonché in relazione ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine di Legge.

Nel prossimo capitolo si analizzeranno le implicazioni procedurali di tali

---

dell'art. 10-bis, nella violazione del diritto alla difesa. Difatti un recupero d'imposta "ibrido", che si connota per l'"alternatività delle ragioni giustificatrici della pretesa, lasciando l'amministrazione arbitra di scegliere, nel corso della procedura contenziosa, quella che più le convenga secondo le circostanze, espone indebitamente la controparte ad un esercizio difensivo difficile o talora impossibile" (Cass. civ. Sez. V, Sent., 30.11.2009, n. 25197).

<sup>44</sup> Art. 10-bis, sesto comma; ove si precisa altresì che l'emissione del cennato apposito atto non pregiudica l'ulteriore azione di accertamento: quello antiabuso è un accertamento parziale, che non consuma il potere impositivo.

<sup>45</sup> A.G. 163/2015, cit., 12.

<sup>46</sup> In particolare l'atipicità, da cui discendono la cumulatività e la residualità (v. *retro*).

<sup>47</sup> Cfr LA ROSA S., *L'accertamento tributario antielusivo*, cit., 508 ss.

disposizioni, che scandiscono la partecipazione del contribuente all'accertamento dell'abuso del diritto. Si vedrà inoltre che le cennate previsioni speciali di nullità rispondono a esigenze di ordine generale, poiché sono poste a garanzia del diritto di difesa del contribuente, nonché degli interessi pubblici ad una buona amministrazione e alla determinazione della giusta imposta. Si mostrerà, dunque, che il regime di invalidità dell'atto antiabuso è speciale solo in prima battuta, su un piano meramente letterale: che esso, invero, è suscettibile di una più vasta applicazione, quale termine di riferimento per colmare le apparenti lacune che emergono da un esame delle altre disposizioni che disciplinano la partecipazione del contribuente all'accertamento.

Per ora, tuttavia, si discorre dello speciale atto antiabuso (rinviando al prossimo capitolo ogni considerazione sul procedimento in esito al quale tale atto viene emesso) e, in particolare, si delinea il regime di invalidità dell'atto: ci si chiede quali siano, in sostanza, gli effetti invalidanti che discendono dalle menzionate cause di nullità testuale; nonché quale forma di tutela giurisdizionale sia invocabile al verificarsi di dette cause di nullità. Tali interrogativi sorgono da tre considerazioni.

**1ª considerazione.** Tradizionalmente il Legislatore tributario ha ricollegato alla testuale sanzione di nullità dell'atto impositivo gli effetti propri dell'annullabilità<sup>48</sup>. Ciò ha portato ad osservare che *“Il legislatore tributario usa spesso il termine “nullità” in senso atecnico e, comunque, in modo improprio, sicché la natura giuridica della sanzione - nullità o annullabilità - deve essere desunta dalla disciplina testuale delle norme regolatrici”* (Cass. civ. sez. V, 5.6.2002, n. 8114)<sup>49</sup>.

Del resto, la nullità *in senso tecnico*, cioè la inidoneità dell'atto viziato a produrre sin dall'origine i propri effetti tipici, deve confrontarsi, in diritto tributario, con il principio di presunzione di legittimità dell'atto amministrativo e, dunque, con la natura provvedimentoale dell'atto impositivo: quest'ultimo acquista efficacia con la notificazione, è (generalmente)

---

<sup>48</sup> Ne è emblematico esempio il combinato disposto degli articoli 42 e 61 del DPR 600/1973: “L'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione” (art. 42, terzo comma); *“La nullità dell'accertamento ai sensi del terzo comma dell'art. 42 (.omissis.), e in genere per difetto di motivazione, deve essere eccitata a pena di decadenza in primo grado”* (art. 61, secondo comma).

<sup>49</sup> Le ragioni di tale utilizzo *in senso atecnico e, comunque, in modo improprio* del termine *“nullità”* vanno individuate nella volontà di escludere la qualificazione del vizio in termini di mera irregolarità.

immediatamente esecutivo ed è suscettibile di esecuzione coattiva <sup>50</sup>. Ne discende una apparenza di efficacia: l'atto è, di per sé, inefficace sin dall'origine; tuttavia produce, quantomeno in via di fatto, effetti (atipici) <sup>51</sup> che discendono meramente dalla sua natura provvedimentale. Il provvedimento nullo è pur sempre un provvedimento.

A ciò si aggiunga che, coerentemente con la delineata natura provvedimentale dell'atto impositivo, il processo tributario è di carattere impugnatorio e impone di accedere al giudice nel termine decadenziale: non è dunque configurabile, nel processo tributario, l'azione dichiarativa di nullità e va altresì esclusa la deducibilità del vizio invalidante oltre il termine di decadenza o da parte di terzi non legittimati all'impugnazione dell'atto impositivo o, ancora, la rilevabilità d'ufficio della nullità.

**2<sup>a</sup> considerazione.** Nel 2005 la Legge sul procedimento amministrativo (L 241/1990), è stata integrata introducendovi la disciplina dell'invalidità dell'atto amministrativo (L 15/2015), ove si distingue la nullità (art. 21-septies, L 241/1990) dall'annullabilità (art. 21-octies). In particolare, per quanto qui d'interesse, si stabilisce che il provvedimento amministrativo "è nullo" nei "casi espressamente previsti dalla legge" (art. 21-septies), mentre "è annullabile" se "adottato in violazione di legge (..omissis..). Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato" (art. 21-octies). Si noti che la citata disciplina non specifica quali siano gli effetti invalidanti della nullità e quali siano, invece, quelli dell'annullabilità. Stabilisce però che i vizi formali o procedurali che causano la mera annullabilità del provvedimento vincolato non possono determinarne l'annullamento qualora essi non abbiano alcuna influenza sul contenuto dispositivo dell'atto. Questo *depotenziamento dei vizi formali*, che è disposizione nodale della L 15/2015 poiché pone le basi per una Amministrazione di risultato <sup>52</sup>, anziché formalistica, è

---

<sup>50</sup> In altri termini, l'atto impositivo integra i caratteri del provvedimento amministrativo di cui (rispettivamente) agli artt. 21-bis, 21-quater e 21-ter della L 241/1990: (rispettivamente) efficacia, esecutività ed esecutorietà.

<sup>51</sup> Compreso quello di attivare il decorso del termine decadenziale per l'impugnazione; spirato il quale, in difetto di impugnazione, il provvedimento si consolida: i suoi effetti, in origine precari, si stabilizzano e non possono più essere contrastati dal contribuente. Cfr LUCIANI F., *L'invalidità e le altre anomalie dell'atto amministrativo: inquadramento teorico*, in *L'invalidità amministrativa*, a cura di CERULLI IRELLI V. e DE LUCIA L., Torino, 2009, 19.

<sup>52</sup> A ben vedere, il citato art. 21-octies, secondo comma, valorizza infatti il risultato dell'azione

contemplato soltanto in ipotesi di annullabilità, non invece in ipotesi di nullità per espressa comminatoria di Legge.

**3<sup>a</sup> considerazione.** Dieci anni dopo la cennata novella della Legge sul procedimento amministrativo, è entrato in vigore L'art. 10-bis L 212/2000, in un contesto in cui fra gli interpreti prevale la tesi della applicabilità al diritto tributario della disciplina amministrativa della invalidità <sup>53</sup>. La cennata disposizione, come detto, fa ricorso al termine "nullità", in ciò

---

amministrativa quale elemento di valutazione del provvedimento.

<sup>53</sup> Sia l'Agenzia delle Entrate che la sezione tributaria della Cassazione hanno sovente preso a riferimento tale disciplina. Ad esempio, sulla specifica questione del provvedimento antielusivo viziato poiché assunto senza attendere il pieno decorso del termine di 60 giorni per la presentazione dei chiarimenti, si veda Cass. civ. Sez. V, Sent., 11.11.2015, n. 23050, ove si afferma che tale vizio non è emendabile ai sensi dell'art. 21-octies, secondo comma, come invece sostenuto dall'Agenzia delle Entrate nella cennata controversia; i Giudici, nell'assumere la cennata decisione, non mettono in dubbio l'applicabilità alla materia tributaria della disciplina di cui all'art. 21-octies, secondo comma.

Vero è che non manca chi, invece, dubita di tale applicabilità: v. FARRI F., *La cassazione fa il punto sui vizi degli atti tributari e sulla loro rilevanza processuale*, Riv. Dir. Trib., supplemento online del 15 novembre 2015. L'Autore annota una recente pronuncia di Legittimità (Cass. civ. sez. V, sent., 18.9.2015, n. 18448) avallando la tesi, che in essa si rinviene, secondo cui il Legislatore avrebbe scelto "di ricomprendere nella categoria unitaria della 'nullità tributaria' indifferentemente tutti i vizi ritenuti tali da inficiare la validità dell'atto tributario, riconducendoli, indipendentemente dalla peculiare natura di ciascuno, nello schema della invalidità-annullabilità".

Va però precisato che nella stessa sentenza si afferma, più correttamente, che "la disciplina dei vizi di nullità degli atti amministrativi, prevista dalla L. n. 241 del 1990, art. 21 septies, non può (..omissis..) essere automaticamente trasposta in ambito tributario ma deve essere necessariamente coordinata con la normativa tributaria": se ne riconosce dunque, l'applicabilità per quanto compatibile.

Va altresì precisato che la sentenza in commento si preoccupa di analizzare, più che la disciplina sostanziale della nullità tributaria e amministrativa, i riflessi processuali della stessa e, in specie, la decadenza della rispettiva azione in giudizio: la normativa tributaria "pur prevedendo anch'essa il vizio di nullità dell'atto tributario (..omissis..), lo configura, tuttavia, come vizio di legittimità che (al pari dei vizi di annullabilità) può essere dedotto dal contribuente soltanto attraverso i motivi di ricorso, da proporre avanti le Commissioni tributarie nel termine di decadenza previsto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, in difetto di proposizione del quale il provvedimento tributario viziato da "nullità" si consolida, rendendo definitivo il rapporto obbligatorio sottostante e legittimando l'Amministrazione finanziaria alla riscossione coattiva della imposta. E non vi è dubbio che, dovendosi ravvisare anche per i rapporti tributari (..omissis..) le medesime esigenze di certezza e stabilità che hanno indotto il Legislatore del 2010 a sottoporre a decadenza anche l'"azione di nullità" esercitata nel giudizio amministrativo (n.d.a.: azione prevista dall'art. 31, quarto comma, D.Lgs. n. 104/2010 - codice del processo amministrativo -, che non è applicabile al processo tributario, ove restano inalterati i tradizionali termini di decadenza per l'impugnazione, applicabili tanto nel caso in cui si voglia chiedere l'annullamento dell'atto impugnato, quanto nel caso in cui se ne voglia far valere la nullità) (..omissis..), deve ritenersi in oggettivo contrasto con il sistema del diritto e del processo tributario, la trasposizione della disciplina del vizio di nullità (..omissis..) tale per cui, in

non discostandosi dalla previgente disciplina antielusiva, entrata in vigore ben prima della novella del 2005 alla L 241/1990.

Tali considerazioni portano a domandarsi se la “nullità” cui fa riferimento l’art. 10-bis vada intesa quale nullità ex art. 21-septies, ovvero se vada letta in modo analogo alle ipotesi di nullità testuale preesistenti la novella del 2005, con conseguente trasfigurazione in annullabilità; e se, qualora si accolga la seconda ipotesi, la cennata annullabilità possa essere emendata ai sensi del secondo comma dell’art. 21-octies<sup>54</sup>.

La seconda ipotesi, invero, deve essere respinta.

Infatti, come detto, l’art. 10-bis fa ingresso nell’ordinamento dieci anni dopo la L 15/2005, in un momento in cui

1. vi è consapevolezza della funzione di integrazione cui la L 241/1990 assolve in diritto tributario: in assenza di una sistematica delle invalidità tributarie, risulta applicabile la sistematica di diritto amministrativo di cui agli artt. 21-octies e 21-septies;

2. vi è inoltre consapevolezza della valorizzazione, anche nel settore fiscale, dell’*amministrazione di risultato*, che trova espressione nel depotenziamento dei vizi formali<sup>55</sup>.

---

*difetto di tempestiva impugnazione da parte del contribuente dell'atto impositivo affetto da "nullità", tale vizio di invalidità possa, comunque, essere fatto valere per la prima volta con la impugnazione dell'atto consequenziale". Con ciò non escludendosi che per l'annullabilità di diritto tributario possa trovare applicazione il depotenziamento ex art. 21-octies; né escludendosi che, nelle ipotesi testualmente definite come "nullità" dalla Legge tributaria, alcun depotenziamento possa operare, in ragione della riferibilità di tali nullità all'art. 21-septies.*

<sup>54</sup> Sul punto TESAURO F., *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass. Trib.*, 2013, 1137 ss., § 3, osserva che la disciplina dell’invalidità degli atti amministrativi “ha introdotto la regola generale, da applicare anche per gli atti tributari, che il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge è invalido (ex art. 21-octies, comma 1, della L. 7 agosto 1990, n. 241, con la eccezione prevista nel comma 2). In sintesi, i provvedimenti impositivi adottati in violazione di legge sono di regola invalidi; l’atto impositivo invalido, anche nei casi in cui è qualificato nullo dalle leggi tributarie, è un atto precariamente efficace, da impugnare entro un termine perentorio”.

<sup>55</sup> Del resto, già prima della novella del 2005 s’erano poste le premesse per il superamento di una concezione formale della invalidità e per la valorizzazione del risultato come elemento di valutazione dell’atto amministrativo e tributario. E tali premesse vanno individuate nella definizione giurisprudenziale dell’area delle patologie non invalidanti (cioè dell’irregolarità e della sanatoria per avvenuto raggiungimento dello scopo), riscontrabile tanto nel diritto amministrativo quanto in quello tributario. Dunque la L 15/2005, anche in ambito tributario (seppur con l’accortezza di non potersi svilire le garanzie statutarie accordate al contribuente dalla L 212/2000) segna il “passaggio dalla

Non si può dunque sganciare dal testo della disposizione la qualificazione interpretativa<sup>56</sup>: si ha nullità ex art. 21-septies per espressa comminatoria di Legge. Con la conseguenza che, già ad una prima lettura della disposizione, va esclusa la emendabilità ai sensi dell'art. 21-octies<sup>57</sup>.

In termini sostanziali, ciò significa che il provvedimento antiabuso viziato “*a pena di nullità*” ha soltanto una precaria “*apparenza di efficacia*”<sup>58</sup>.

Ne discende che, in sede giurisdizionale, non se ne possono convalidare gli effetti; anzi, se ne deve riconoscere l'originaria inidoneità a produrre effetti tipici. A tale tutela giurisdizionale si può accedere soltanto nelle forme e nei termini decadenziali connaturati al processo tributario, cosicché il “*regime processuale*” della nullità in materia tributaria appare, eccezion fatta per l'esclusione di ogni possibilità di convalida dell'atto viziato, analogo a quello dell'annullabilità<sup>59</sup>. A conferma di quanto appena affermato, valga osservare che, successivamente alla L 15/2005, la tutela giurisdizionale avverso la nullità ex art. 21-septies trova, nell'azione di nullità ex art. 31, quarto comma, D.Lgs. n. 104/2010 (codice del processo

---

*teoria della legalità a quella del risultato, ossia da una valutazione del potere amministrativo basata solo sulla legge, quale fondamento dello stesso, ad una valutazione della funzione, ossia della capacità di realizzazione dei fini che connotano l'attività medesima, al di là della stretta conformità al dato letterale delle norme”*; in questi termini, FANTOZZI A., *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, Riv. Dir. Trib., 2011, 2, 137; ID., *Le violazioni del contraddittorio e l'invalidità degli atti tributari*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente: studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, a cura di BODRITO A., CONTRINO A., MARCHESELLI A., Torino, 2012, 489 ss.

<sup>56</sup> Cfr BASILAVECCHIA M., *La nullità degli atti impositivi; considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, Riv. dir. fin., 2006, 2, 363; ZAGÀ S., *Le invalidità degli atti impositivi*, Padova, 2012, 142.

<sup>57</sup> La stessa conclusione si ritrova in: RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, 234; CALIFANO C., *La motivazione degli atti impositivi*, Torino, 2012, 246; BASILAVECCHIA M., *Per l'effettività del contraddittorio*, in Corr. Trib., 2009, 2369 ss., § *Obbligo di motivazione «rinforzato»*. Quest'ultimo Autore così argomenta: “*il fatto che (..omissis..) si qualifichi la reazione dell'ordinamento sull'atto difforme in termini di nullità, se non elimina completamente il dubbio circa la possibilità di individuare una nullità in senso proprio, è comunque sufficiente ad escludere che il vizio contemplato possa essere considerato di carattere meramente formale, e come tale essere considerato inidoneo a produrre l'annullamento dell'atto impositivo, alla stregua dell'art. 21-octies della legge 7 agosto 1990, n. 241*”.

<sup>58</sup> Cfr LUCIANI F., *L'invalidità e le altre anomalie*, cit., 16 ss., in particolare 24.

<sup>59</sup> Alla sentenza con cui si dichiara la nullità ex art. 21-septies va sicuramente attribuita anche una valenza costitutiva, discendente dalla necessità di rimuovere gli effetti atipici prodotti dall'atto nullo e amplificati dalla presunzione di legittimità del provvedimento amministrativo.

amministrativo)<sup>60</sup>, uno strumento che non è applicabile al processo tributario, ove non viene disciplinata alcuna azione di nullità; strumento che, tuttavia, conferma come la nullità ex art. 21-septies, in ragione dell'esigenza di stabilità dell'azione amministrativa<sup>61</sup>, possa essere fatta valere soltanto nel rispetto del termine decadenziale<sup>62</sup>.

Ferme restando le soluzioni interpretative sopra illustrate, con riguardo al regime di invalidità di cui all'art. 10-bis va svolta un'ulteriore considerazione, che porta anche essa a ritenere che l'atto antiabuso viziato "a pena di nullità" non può essere mai convalidato. Va infatti considerato che le norme contenute nello *Statuto dei diritti del contribuente*, che danno attuazione ai precetti costituzionali di maggior rilevanza in ambito tributario, "costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario" (art. 1, L 212/2000) ed hanno eminentemente la funzione di garantire la tutela dei diritti del contribuente<sup>63</sup>. Da ciò discende che, nel ricostruire il regime di invalidità effettivamente sotteso al termine "nullità", va scelta l'interpretazione più garantista per il contribuente: va scelta la sanzione di nullità ex art. 21-septies e va negata l'applicabilità della regola di emendabilità ex art. 21-octies, secondo comma, L 241/1990. Applicabilità che, peraltro, va negata anche a mente della specialità dello Statuto rispetto alla L 241 cit.

In conclusione, si osservi che, con la codificazione dell'abuso del diritto, il Legislatore ha definito il regime di invalidità di cui all'art. 10-bis come nullità ex art. 21-septies L 241/1990, poiché:

---

<sup>60</sup> L'art. 31 cit., al quarto comma, dispone che "La domanda volta all'accertamento delle nullità previste dalla legge si propone entro il termine di decadenza di centottanta giorni (...omissis...)".

<sup>61</sup> Esigenza particolarmente avvertita nel settore tributario, ove si raccolgono le risorse necessarie ad affrontare la spesa pubblica.

<sup>62</sup> Che in diritto tributario resta quello di volta in volta previsto dall'ordinamento per l'impugnazione dell'atto viziato, da leggere in uno con la regola dei vizi propri di cui all'art. 19, terzo comma, d.lgs. 546/1992. Contra: TURCHI A., *Introduzione del processo: il ricorso*, in *Codice commentato del processo tributario* a cura di TESAURO F., Torino, 2016, 367; FANTOZZI A., *Le violazioni del contraddittorio*, cit., 498.

<sup>63</sup> Sulla funzione garantistica delle disposizioni dello Statuto, valga l'insegnamento dei Giudici di legittimità: "alla specifica "clausola rafforzativa" di autoqualificazione delle disposizioni stesse come attuative delle norme costituzionali richiamate e come "principi generali dell'ordinamento tributario" non può non essere attribuito un preciso valore normativo: quest'ultima espressione, in particolare, e per quanto qui interessa, deve essere intesa nel significato di "principi generali del diritto, dell'azione amministrativa e dell'ordinamento tributario" e si riferisce evidentemente, in primo luogo, a quelle disposizioni statutarie che dettano norme volte ad assicurare la trasparenza e il buon andamento dell'attività amministrativa e ad orientare in senso garantistico tutta la prospettiva costituzionale del diritto tributario (Cass. n. 17576 del 2002)" (Cass. civ. SS. UU., Sent., 29.7.2013, n. 18184)

1. ha espressamente previsto la “nullità”, già vigente da dieci anni la L 15/2005, a mente della quale non sarebbe corretto sganciare la qualificazione interpretativa dal testo della disposizione;

2. ha collocato la norma in commento nello Statuto dei diritti del contribuente, così ostando, per mezzo della cennata specialità dello Statuto, da leggersi peraltro in chiave garantista, all’applicazione dell’art. 21-octies, secondo comma, L 241/1990.

Da ciò discende una maggiore tutela per il contribuente, in linea con la volontà del Legislatore <sup>64</sup>, di accordargli maggiori garanzie sul versante procedimentale.

---

### 3 - VINCOLATEZZA.

---

La clausola generale antiabuso deve essere applicata dall’Amministrazione finanziaria con cautela. E ciò non solo in considerazione del severo regime di nullità di cui s’è detto, che vincola l’Ufficio al rispetto del procedimento antiabuso. Ma anche perché l’art. 10-bis, proprio in quanto clausola generale, affida all’Amministrazione finanziaria una serie di determinazioni che coinvolgono necessariamente la sensibilità dell’interprete: a quest’ultimo viene richiesto di attivarsi pur (anzi, soltanto) in mancanza della violazione di specifiche disposizioni tributarie, di esprimere valutazioni comparative tra diversi regimi fiscali, di compiere delle valutazioni sulle *ragioni extrafiscali* dell’operazione abusiva, di avere ben chiari i principi che informano il(i) settore(i) impositivo(i) ove si configura, nel caso concreto, l’abuso del diritto.

Tutto ciò induce a chiedersi se quella di accertamento dell’abuso sia un’attività vincolata, come è in genere quella di accertamento dell’evasione (v. *infra*), ovvero se sia discrezionale.

La questione non è priva di implicazioni pratiche.

Trattasi, invero, di questione preliminare rispetto a quella dell’estensione del regime di invalidità di cui all’art. 10-bis alle altre fattispecie di partecipazione del contribuente all’accertamento. Infatti affinché si possa correttamente operare l’estensione in parola, va preliminarmente dimostrato:

---

<sup>64</sup> Volontà che emerge dall’art. 5 della legge delega - L 23/2014.

1. che lo schema partecipativo ex art. 10-bis assolve a finalità in linea di principio analoghe a quelle assolve dagli altri moduli partecipativi cui si vuole estendere il regime di invalidità (e, sul punto, si rinvia al prossimo capitolo <sup>65</sup>);

2. che la clausola antiabuso attribuisce all'Amministrazione finanziaria un potere vincolato e dunque, sotto tale profilo, non dissimile da quello che trova espressione negli altri schemi di partecipazione all'accertamento. Se invece si delineasse in capo all'Ufficio che disconosce i vantaggi abusivi un potere discrezionale, se ne ricaverebbe che la funzione finalizzata al disconoscimento dei vantaggi abusivi non è per nulla omogenea a quella dell'accertamento dell'evasione, poiché quest'ultima è una funzione vincolata. Sarebbe pertanto messa in forte dubbio la possibilità di estendere il regime di invalidità di cui all'art. 10-bis: si potrebbe infatti opinare che sarebbe sproporzionato e irragionevole opporre, all'attività vincolata di accertamento dell'evasione, lo stesso regime di invalidità <sup>66</sup> previsto a fronte di un'attività discrezionale (in ipotesi quella di accertamento dell'abuso). Se si vuole argomentare nel senso della estensibilità delle garanzie procedurali di cui all'art. 10-bis ad altre forme di accertamento, si deve dunque preliminarmente dimostrare che l'attività amministrativa antiabuso è un'attività vincolata.

Da tale vincolatezza discenderebbe poi di non potersi escludere in radice l'applicabilità dell'art. 21-octies, secondo comma, L. 241/1990 al provvedimento antiabuso: difatti, tra i presupposti di applicazione della cennata norma, è preliminare quello della natura vincolata del provvedimento <sup>67</sup>. Con la conseguenza che, allora, si dovrebbe valutare (come, invero, s'è fatto nel precedente paragrafo) se e in che modo l'art. 21-octies, secondo comma, vada applicato al provvedimento antiabuso.

---

<sup>65</sup> Ove si mostrerà, appunto, l'identità tra i principi sottesi al contraddittorio endoprocedimentale ex art. 10-bis e quelli che informano gli altri schemi di partecipazione all'accertamento. Ci si riferisce, in specie, a quegli schemi partecipativi che, seppur regolano il contraddittorio con il contribuente, non dispongono espressamente alcuna sanzione in caso di violazione, da parte dell'Ufficio, dell'effettività del contraddittorio.

<sup>66</sup> Con conseguente parità di garanzie per il contribuente: per regime di invalidità qui s'intende la sanzione in cui incorre l'Ufficio che operi in difetto di effettivo contraddittorio. Quanto più grave è la sanzione, tanto più l'Ufficio è vincolato alla scansione procedimentale che garantisce il contraddittorio, a tutela della quale è posta la causa di invalidità (v. *infra*).

<sup>67</sup> E ciò lo si evince chiaramente dal testo della disposizione: "*Non è annullabile il provvedimento (...omissis...) qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato*". Si precisa che, nel linguaggio del diritto amministrativo, si definisce vincolato il provvedimento che è espressione di un potere vincolato, nei termini in seguito illustrati.

Nell'avviare l'indagine sulla natura - vincolata ovvero discrezionale - degli (speciali) atti di accertamento dei vantaggi fiscali abusivi, si chiarisce subito che il potere impositivo (in genere) è vincolato <sup>68</sup> o, in altri termini, che esso “*non dà luogo ad esercizio di discrezionalità amministrativa*” (Cass. civ. Sez. V, Sent., 11.11.2015, n. 23050). Con ciò si vuol dire che l'Amministrazione finanziaria, quando esercita il potere impositivo, non può prendere in considerazioni interessi socio-economici o gli interessi del privato <sup>69</sup>: deve invece realizzare il solo interesse alla pronta e perequata percezione dei tributi, scopo della funzione amministrativa tributaria. Tale interesse (primario) non può, nel procedimento di imposizione, essere ponderato con alcun diverso interesse (secondario) <sup>70</sup>.

Vero è che, nel determinare l'imposta, l'Amministrazione deve manifestare il proprio giudizio su circostanze di fatto o sull'interpretazione delle disposizioni di Legge. Ma tali manifestazioni di giudizio richiedono di compiere valutazioni che, per quanto complesse, hanno natura meramente interpretativa, non invece natura dispositiva di interessi. Difatti, nell'attività interpretativa dell'Amministrazione finanziaria, non può trovare spazio la

---

<sup>68</sup> LUPI R., *Manuale giuridico professionale*, cit., 29, assume la “*innegabile assenza di discrezionalità nel procedimento tributario di accertamento per quanto concerne la determinazione del tributo*”. È dello stesso avviso PERRONE L., *Discrezionalità e norma interna*, cit., 67 ss.

<sup>69</sup> Quali l'interesse pubblico alla promozione dello sviluppo economico, o alla migliore allocazione delle risorse, o alla promozione di attività socialmente utili; ovvero gli interessi privati diversi da quello all'applicazione della giusta imposta, quali l'interesse del contribuente alla salvaguardia dell'integrità patrimoniale, o a non vedere aggravato il proprio stato di indigenza. Cfr LUPI R., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario: principi generali e questioni di diritto positivo*, Milano, 2001, 20.

<sup>70</sup> Cfr PERRONE L., *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969, 25. ID., *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto*, in *Consenso, equità e imparzialità*, cit., 220. L'Autore sostiene che “*la natura vincolata della funzione impositiva si traduce in un procedimento che non pondera interessi, ma attua le norme di legge: in ciò si può rilevare il più evidente scostamento rispetto alla ratio originaria della legge cardine del procedimento amministrativo*”. Tale ponderazione invece avviene in alcune ipotesi di esercizio dell'attività dell'Ente impositore che si collocano al di fuori dell'accertamento dell'imposta. Si pensi all'ipotesi di concessione della sospensione amministrativa della riscossione, ove l'interesse alla pronta riscossione del tributo viene ponderato con quello, privato, all'integrità patrimoniale del contribuente. O, ancora, alla conciliazione giudiziale con l'Ente impositore, ove quest'ultimo compone l'interesse alla corretta ripartizione dei carichi tributari con quello, anch'esso pubblico, allo svolgimento dell'azione amministrativa secondo il principio di economicità. Cfr DEL FEDERICO L., *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *Consenso, equità e imparzialità*, cit., 233; LUPI R., *Manuale giuridico professionale*, cit., 29.

composizione di interessi politici o sociali, ovvero di interessi del privato: sotto questo profilo l'interpretazione dei fatti e delle disposizioni di legge da parte dell'Ufficio è analoga a quella del giudice <sup>71</sup>.

Anche i provvedimenti volti ad accertare l'abuso del diritto non hanno natura discrezionale <sup>72</sup> e, pertanto, non si discostano, sotto questo profilo, dai provvedimenti con cui si accerta l'evasione.

Questa affermazione non è smentita dal fatto che il procedimento antiabuso venga avviato in assenza di violazioni delle leggi d'imposta. Infatti la contestazione di abuso del diritto può essere avanzata <sup>73</sup> soltanto qualora si configuri la fattispecie abusiva, in tutti gli elementi costitutivi individuati dal Legislatore (v. *retro*). In altri termini, la Legge individua degli specifici presupposti per la contestazione di abuso del diritto e vincola l'Ufficio a avviare il procedimento antiabuso soltanto al ricorrere di tali presupposti.

Non ci si faccia poi fuorviare dal fatto che, per formare i provvedimenti antiabuso, l'Amministrazione finanziaria deve pronunciarsi sulla sussistenza o meno di *“valide ragioni extrafiscali, non marginali”*. In particolare, accertare che le ragioni extrafiscali siano *valide e non marginali* non significa esprimere un giudizio di meritevolezza economico-sociale sulle finalità extrafiscali dell'operazione esaminata, per poi ponderare la pretesa tributaria in base

---

<sup>71</sup> Cfr LUPI R., *Manuale giuridico professionale*, cit., 19. Al Giudice tributario non è attribuito alcun potere equitativo: la Sua attività ermeneutica e le decisioni assunte in esito alla stessa non possono in alcun modo ponderare i contrapposti interessi delle parti in causa, per giungere ad una valutazione equitativa. E ciò trova riscontro anche nelle pronunce di legittimità, ad es.: *“Nel caso di specie il giudice tributario, riconosciuta l'incongruenza dell'accertamento dell'Ufficio, non offre tuttavia alcuna verificabile motivazione riguardo ai criteri ed alle ragioni che lo inducono a ridurre del 20% i ricavi ed i corrispettivi accertati, ed in tali limiti - dovendosi escludere la sussistenza di qualsivoglia potere equitativo - il ricorso va accolto”* (Cass. civ. Sez. V, Ord., 1.9.2009, n. 19079).

<sup>72</sup> Contra: RAGUCCI G., *Il contraddittorio*, cit., 79 ss., 236. Più cauto LA ROSA S., *L'accertamento tributario antielusivo*, cit., 508 ss. Infatti, in un primo momento, il chiaro Autore afferma come tra i *“tratti di specialità”* dell'atto antielusivo vi sia che esso è *“espressione di un potere amministrativo connotato da profili di sostanziale “discrezionalità”*; e ciò *“in ragione sia della sua intrinseca eccezionalità (in quanto effettuabile in assenza di qualsivoglia violazione delle normali regole tributarie), sia (e soprattutto) del suo dover essere determinato dal superiore e generale interesse pubblico, di tipo ordinamentale, alla salvaguardia dei disegni distributivi normativamente (ed anche se malamente) perseguiti dal legislatore”*. Tuttavia, in un secondo momento, Egli conclude che *“Naturalmente, potrà discutersi sul se in tutto ciò possano veramente ravvisarsi gli estremi tipici della discrezionalità amministrativa”*.

<sup>73</sup> Per mezzo della richiesta di chiarimenti di cui ai commi sesto e settimo dell'art. 10-bis, di cui si dirà nel prossimo capitolo.

all'esito di siffatto giudizio: se così fosse, l'azione amministrativa antiabuso sarebbe discrezionale. L'Ufficio deve, invece, valutare se le ragioni extrafiscali addotte dal contribuente sussistano, e se siano connesse all'utilizzo dello strumento giuridico cui è ricollegato l' indebito vantaggio fiscale di natura: se così non è, allora l'operazione risulta posta in essere per mezzo di un determinato strumento giuridico al solo fine di ottenere il risparmio fiscale indebito, che quindi va disconosciuto. Per essere *valide*, le ragioni extrafiscali devono poi essere sorrette da riscontri oggettivi, anche prospettici: devono trovare fondamento nell'attività concretamente svolta dal contribuente e, al più, in quella programmata per il futuro, per quanto desumibile da atti già concretamente effettuati <sup>74</sup>. Si vuol dire che non sono *valide* le ragioni extrafiscali che si esauriscono nell'esternazione di intenzioni, senza tuttavia tradursi in atti concreti da parte del contribuente. Il giudizio sulle valide ragioni extrafiscali, come sopra delineato, non lascia dunque spazio ad alcuna discrezionalità dell'azione amministrativa: non implica alcuna ponderazione di interessi diversi da quello all'applicazione della giusta imposta.

Né ci si faccia fuorviare dalla complessità sottesa all'applicazione della clausola generale antiabuso: tale complessità, che discende dalla voluta incompiutezza ed elasticità <sup>75</sup> del testo di legge, propria delle clausole aventi portata generale <sup>76</sup>, non implica affatto la sussistenza di alcuna discrezionalità <sup>77 78</sup>. E ciò perché è escluso che l'Ente impositore, nel

---

<sup>74</sup> A nulla rilevando il fatto che poi l'attività svolta dal contribuente possa, ex post, non raggiungere gli obiettivi sperati o rivelarsi antieconomica.

<sup>75</sup> Si pensi, ad esempio, a quanti diversi significati può intercettare anche solo l'espressione "*valide ragioni extrafiscali, non marginali*": in base a quale criterio va affermata la marginalità o meno di una ragione extrafiscale rispetto all'operazione posta in essere? Per stabilirlo si deve svolgere una attività interpretativa. Che, si ritiene, porta al risultato sopra illustrato: validità e non marginalità si hanno quando il perseguimento delle ragioni extrafiscali addotte dal contribuente ha reso necessario l'utilizzo dello strumento giuridico cui è ricollegato il vantaggio fiscale di natura indebita. Di contro, le ragioni extrafiscali sono marginali quando non si sarebbe perfezionata l'operazione in assenza del vantaggio fiscale.

<sup>76</sup> Cfr FRANSONI G., *Il contraddittorio nell'accertamento dell'abuso*, cit. 120.

<sup>77</sup> Nemmeno di discrezionalità tecnica. Contra: CONSOLO C., STELLA M., (*Segue*): *la normativa del 2015 sull'abuso della libertà negoziale per eludere il dovere e la capacità contributivi*, in *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, a cura di GLENDI C., CONSOLO C., CONTRINO A., Milano, 2016, 345. Anche di fronte ad una disposizione complessa sotto il profilo tecnico (si pensi che l'art. 10-bis impone di compiere valutazioni in merito alla *sostanza economica* dell'operazione), a nulla vale invocare la categoria della "discrezionalità tecnica": il Giudice può sindacare le valutazioni dell'Amministrazione finanziaria relative alla configurabilità dell'abuso del diritto, senza che il Suo sindacato incontri alcun limite nella natura tecnica di dette valutazioni. Cfr LUPI R., *Manuale giuridico*

momento dell'applicazione della clausola generale alla fattispecie concreta, possa valutare interessi diversi da quello primario della funzione tributaria: è escluso che l'apprezzamento dell'Autorità fiscale (necessario alla sussunzione della fattispecie concreta in quella astratta e al completamento del dato normativo, volutamente generico) possa sfociare in un completamento volitivo del disposto legislativo <sup>79</sup>. La Legge già ha delineato gli elementi costitutivi dell'abuso del diritto e già ha disposto che nessun vantaggio fiscale può essere disconosciuto in presenza di “*valide ragioni extrafiscali, non marginali*”: all'Autorità fiscale non resta che applicare la disposizione, nonché completare la stessa, tramite un'attività che ha natura meramente intellettuale, non già volitiva, non essendo demandata all'Amministrazione alcuna scelta in ordine alla graduazione degli interessi coinvolti. Si sta dicendo che l'Ufficio è chiamato a valutare la mera sussistenza dei fatti storici che configurano l'operazione elusiva, nonché di quelli che denotano l'esistenza di ragioni extrafiscali nei termini sopra specificati. Verificata la sussistenza di tali fatti, l'Amministrazione finanziaria è tenuta ad agire ai sensi dell'art. 10-bis, senza operare alcuna ponderazione di interessi, che è già stata compiuta dal Legislatore: non è lasciato all'Ufficio alcuno spazio di esercizio di potere discrezionale.

Ad esempio, se l'Ufficio decide di tenere esente dal sindacato antiabuso una condotta che, in esito all'istruttoria precedente la richiesta di chiarimenti, riteneva essere intercettata dall'art. 10-bis, prende tale decisione perché ha riscontrato l'esistenza di *valide ragioni extrafiscali, non marginali*, come delineate dalla norma antiabuso; non invece perché le ragioni illustrate nei chiarimenti appaiono rispondenti all'interesse pubblico allo sviluppo economico, da ponderare con quello al prelievo della giusta imposta <sup>80</sup>.

---

*professionale*, cit., 27 e 57.

<sup>78</sup> Contra: FEDELE A., *Assetti negoziali e "forme d'impresa" tra opponibilità simulazione e riqualificazione*, in Riv. dir. trib., 2010, 1125, che, confermata “*l'assoluta e necessaria indeterminatezza delle formule che dovrebbero definire, in astratto, le fattispecie di "abuso"*”, sostiene poi, sulla base di tale *indeterminatezza*, che “*“elusione”, “abuso del diritto” e “riqualificazione” sono determinabili, caso per caso, solo in virtù di una regola del caso concreto creata nell'esercizio di uno specifico potere sostanzialmente equitativo ed extra ordinem*”.

<sup>79</sup> Cfr PERRONE L., *Discrezionalità e norma interna*, cit., 64 ss.; LUPI R., *Manuale giuridico professionale*, cit., 48.

<sup>80</sup> “*L'esame delle valide ragioni economiche potrebbe sembrare (..omissis..) una valutazione di meritevolezza che comporta una strisciante valutazione politica dell'operato dei contribuenti, sul piano della importanza economico sociale*”; ma non è così: “*l'autorità fiscale, nel valutare o meno la sussistenza di queste ragioni economiche, non è investita di valutazioni di meritevolezza economico-sostanziale, e deve valutare solo la sussistenza di un interesse extrafiscale del contribuente*” LUPI R., *Manuale giuridico professionale*, cit., 322 ss.

S'è dunque chiarito che il provvedimento antiabuso non ha natura discrezionale, ma vincolata. Cosicché sotto questo profilo, il cennato provvedimento non si discosta dagli atti di accertamento dell'evasione.

\* \* \*

Occorre però rilevare che il concetto di vincolatezza non è univocamente inteso. Invero, il Giudice di legittimità sembra attribuirvi una connotazione differente da quella sin qui illustrata. La suprema Corte ritiene, infatti, che la natura di atto vincolato *“non può pienamente attagliarsi all'atto impositivo che, se certamente non dà luogo ad esercizio di discrezionalità amministrativa, tuttavia non può ritenersi vincolato nel quid”*. Intendendo, per atto vincolato nel quid, quello ove *“non soltanto la scelta dell'emanazione o meno dell'atto, ma anche il suo contenuto siano rigidamente predisposti da una norma o da altro provvedimento sovraordinato, sicché all'Amministrazione non residui alcuna facoltà di scelta tra determinazioni diverse, ed essa risulti obbligata ad uniformarsi alle regole rigide ed inderogabili imposte alla sua azione”* (Cass. civ. Sez. V, Sent. n. 23050/2015 cit.).

Data questa definizione di provvedimento vincolato, è palese che il provvedimento antiabuso non vi rientri <sup>81</sup>, *“la figura dell'atto vincolato, in diritto tributario, ricorrendo piuttosto negli atti consequenziali, meramente esecutivi, quali ad esempio la cartella e l'avviso dimora: cfr. Sez. 5, n. 3142 del 12/02/2014; n. 4516 del 21/03/2012”* (ID., *Ibidem*).

Vi è però che la citata definizione è assai restrittiva rispetto alla corretta delimitazione della categoria dei provvedimenti vincolati. Delimitazione che deve essere incentrata (come illustrato più sopra) sulla insussistenza in capo all'Amministrazione del potere di ponderare gli interessi coinvolti, piuttosto che sulla predeterminazione da parte del Legislatore del contenuto del provvedimento.

A ben vedere, si deve poi negare che l'Amministrazione finanziaria, nell'esercizio della funzione impositiva, abbia *facoltà di scelta tra determinazioni diverse* dell'imposta. Infatti, da un lato, l'Ufficio possiede indubbiamente una certa libertà di apprezzamento, da esercitare

---

<sup>81</sup> Né gli atti impositivi in genere, stando alle argomentazioni della Suprema Corte: *“se (gli atti impositivi, n.d.a.) possono essere vincolati nell'“an”, non necessariamente vengono emessi con contenuto dispositivo predeterminato ex lege, in quanto: a) possono presentare margini di valutazione tecnica nella rilevazione ed accertamento del fatto presupposto cui la legge ricollega la esigenza di provvedere; b) condizionano in modo variabile il loro contenuto dispositivo in relazione alle diverse caratteristiche e qualificazioni giuridiche del fatto presupposto come in concreto rilevato”* (Cass. civ. Sez. V, Sent., 12.2.2014, n. 3142).

nella valutazione dei fatti imponibili ai fini della determinazione del tributo. Dall'altro lato, però, all'Ufficio non è consentito ponderare gli interessi in gioco e, come risultato di tale ponderazione, scegliere il procedimento da adottare per determinare l'imposta, ovvero i criteri di quantificazione della stessa. Infatti, all'esito dell'apprezzamento dei fatti imponibili, l'Amministrazione deve procedere all'accertamento del tributo adottando il procedimento e i criteri di quantificazione imposti dalla Legge <sup>82</sup>. Deve inoltre indicare, nella motivazione del provvedimento di accertamento, il procedimento e i criteri di quantificazione adottati, così esponendo il proprio operato al controllo di legittimità.

\* \* \*

In conclusione, tornando a discorrere dello speciale provvedimento antiabuso, si ritiene che trattasi di provvedimento vincolato, poiché:

1. la sua adozione non implica alcuna ponderazione degli interessi coinvolti;
2. sebbene l'art. 10-bis enunci una clausola generale, essa non deve essere interpretata e completata prendendo in considerazione i cennati interessi;
3. il procedimento di accertamento dell'abuso è rigidamente scandito dalla Legge, che prevede altresì come vada quantificata la maggiore imposta risultante dal disconoscimento del vantaggio fiscale abusivo <sup>83</sup>.

Ne discendono le conseguenze già anticipate in apertura di questo paragrafo.

---

<sup>82</sup> Sul punto, appare emblematico il sistema di scelte procedurali delineato dagli artt. 38 e 39 dpr 600/1973: trattasi di scelte relative al metodo di accertamento (non prive di conseguenze procedurali, quali l'obbligo di invitare il contribuente a partecipare) predeterminate dalla Legge, che prevede in quali ipotesi l'Ufficio possa procedere alla rettifica della dichiarazione e secondo quale metodo possa determinare tale rettifica. In particolare, l'art. 38 specifica in quale ipotesi e a quali condizioni è ammessa la determinazione sintetica del reddito complessivo; l'art. 39 indica puntualmente quando all'Ufficio è attribuita la facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, altrimenti richiesti dalla Legge; cfr PERRONE L., *Discrezionalità e norma interna*, cit., 46 ss. Se dunque nella scelta del metodo di accertamento vi sono talune aree di discrezionalità, i confini di queste ultime sono rigidamente tracciati dalla Legge.

<sup>83</sup> E cioè scomputando dall'imposta elusa quella già versata dal contribuente per effetto della operazione elusiva. Più precisamente, così si legge al primo comma dell'art. 10-bis: *"l'amministrazione finanziaria (...omissis...) disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto"* delle operazioni elusive.

## CAPITOLO II : LE GARANZIE PROCEDIMENTALI

**1** - L'INDEFETTIBILE PROCEDIMENTO DI CUI AI COMMI DAL SESTO AL NONO DELL'ART. 10-BIS: ALCUNE CONSIDERAZIONI DI ORDINE SISTEMATICO. **1.1** - *Le altre forme di contraddittorio endoprocedimentale.* **1.2** - *Esiste una gerarchia degli istituti partecipativi tributari?* **1.3** - *Il contraddittorio ex art.10-bis quale modello di riferimento.* **2** - LA RICHIESTA DI CHIARIMENTI DI CUI AL SESTO COMMA DELL'ART. 10-BIS. **2.1** - *LA RICHIESTA DI CHIARIMENTI QUALE PROGETTO DI PROVVEDIMENTO: ATTO DI IMPULSO AL CONTRADDITTORIO POSTO A GARANZIA DEL DIRITTO ALLA DIFESA.* **2.1.1** - *Quale motivazione?* **2.1.2** - *Il procedimento antiabuso e il procedimento di irrogazione delle sanzioni. Il contenuto del "progetto di provvedimento".* **2.2** - *LA RICHIESTA DI CHIARIMENTI QUALE ATTO DI PRE-ACCERTAMENTO E L'ISTRUTTORIA ANTIABUSO; RIPARTIZIONE DEGLI ONERI DI DIMOSTRAZIONE.* **2.2.1** - *Enunciazione delle prove.* **2.2.2** - *Valutazione critica dei fatti e spazio di rilevanza della prova.* **2.2.3** - *Per una più completa e meditata volontà.* **2.2.4** - *La fase contraddittoria quale ulteriore (eventuale) istruttoria: configurazione (anche) collaborativa della partecipazione.* **2.2.5** - *L'utilità della partecipazione per l'Amministrazione finanziaria.* **2.2.6** - *Gli apporti del contribuente.* **3** - LA SCANSIONE PROCEDIMENTALE DI UNA TUTELA EFFETTIVA. **3.1** - *(A) L'incomprimibile termine per rispondere alla richiesta di chiarimenti e la (ragionevole) sanzione che consegue dalla sua compressione.* **3.2** - *Quali conseguenze in caso di tardiva risposta?* **3.3** - *Quali conseguenze in caso di omessa risposta?* **3.4** - *(B) Lo spatium deliberandi e la proroga del termine di decadenza.* **3.5** - *(C) La motivazione specifica e rafforzata.* **3.6** - *I risvolti processuali del difetto di effettivo contraddittorio.* **3.7** - *L'Esecuzione provvisoria.* **4** - I PRINCIPI SOTTESI ALLA PARTECIPAZIONE ALL'ACCERTAMENTO.

---

### **1** - L'INDEFETTIBILE PROCEDIMENTO DI CUI AI COMMI DAL SESTO AL NONO DELL'ART. 10-BIS: ALCUNE CONSIDERAZIONI DI ORDINE SISTEMATICO.

---

S'è detto che l'art. 10-bis dispone espressamente che il provvedimento di accertamento dell'abuso è nullo:

**1.** non solo qualora l'Amministrazione finanziaria non abbia richiesto al contribuente di partecipare in contraddittorio al procedimento di accertamento, notificandogli la richiesta di chiarimenti di cui al sesto comma dell'art. 10-bis;

**2.** ma è altresì nullo qualora la sua motivazione non espliciti compiutamente come i chiarimenti espressi in contraddittorio dal contribuente siano stati tenuti in considerazione dall'Ufficio, ovvero non espliciti perché tali apporti del contribuente siano stati disattesi e sia stata confermata la pretesa impositiva tratteggiata nella richiesta di chiarimenti.

Pertanto l'Amministrazione deve, a pena di nullità, invitare il contribuente a partecipare

all'accertamento dell'abuso; deve altresì, di nuovo a pena di nullità, esprimersi, nella parte motiva del provvedimento, sui chiarimenti eventualmente resi dal contribuente (c.d. motivazione rafforzata). In altri termini, la duplice causa di nullità del provvedimento impone all'Ufficio di rispettare gli indefettibili passaggi procedurali a garanzia dei quali essa è prevista, che possono così riassumersi:

1. invito del contribuente a chiarire le proprie ragioni;
2. ponderazione di queste prima di emettere il provvedimento.

Si illustrerà in seguito come i commi dal sesto al nono dell'art. 10-bis impongano all'Amministrazione finanziaria di articolare i cennati passaggi procedurali. Per ora si osservi che essi mettono il contribuente nella condizione di dialogare con l'Amministrazione: l'Ufficio deve invitare il contribuente a chiarire, in particolare, le ragioni dell'operazione abusiva; il contribuente può presentare le osservazioni che ritenga opportune, non solo in relazione alle ragioni dell'operazione abusiva (v. *infra*); l'Ufficio deve tener conto degli apporti dell'amministrato.

Si delinea così una forma di partecipazione del contribuente all'accertamento che può definirsi contraddittorio "pieno" o "rafforzato"<sup>84</sup>: la Legge ne prevede non solo la scansione procedimentale, ma anche le relative conseguenze sul provvedimento antiabuso in punto di motivazione, c.d. "rafforzata", nonché in punto di validità.

Non è cosa da poco: infatti il Legislatore tributario, con riferimento agli altri istituti di partecipazione all'accertamento, ha spesso mancato di individuare espressamente il rispettivo regime di invalidità del provvedimento. Si precisa l'importanza che riveste l'individuazione, anche in via ermeneutica, del cennato regime: esso consiste nella sanzione in cui incorre l'Ufficio che operi difformemente dal modello legale previsto per una effettiva partecipazione; ne discende che, quanto più grave è la forma di invalidità prevista, tanto più l'Ufficio è vincolato alla scansione procedimentale che regola l'effettivo contraddittorio, a tutela del quale è posta la causa di invalidità<sup>85</sup>.

---

<sup>84</sup> La riconduzione degli istituti partecipativi tributari ai modelli del contraddittorio "pieno", "intermedio" e "debole" è suggerita da FANTOZZI A., *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in Riv. Dir. Trib. 2011, II, 137. Parla di contraddittorio "rafforzato" TUNDO F., *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013, 142 e § VII.

<sup>85</sup> Ad esempio, in ipotesi di invalidità sanabile ex art. 21-octies, secondo comma, L 241/1990, il provvedimento emesso in violazione della norma sul procedimento può non essere rimosso dal Giudice e, anzi, essere sanato; pertanto il vincolo procedimentale per l'Ufficio, in questa ipotesi, è

Dal confronto, su un piano letterale, delle disposizioni di cui ai commi dal sesto al nono dell'art. 10-bis con gli altri istituti di partecipazione all'accertamento, emerge con evidenza quanto detto: questi ultimi, generalmente, non individuano espressamente le conseguenze del difetto di contraddittorio sul provvedimento. In altri termini, le disposizioni dell'art. 10-bis in punto di partecipazione sono più complete<sup>86</sup>: di qui la definizione di contraddittorio "pieno" o "rafforzato".

---

### *1.1 - Le altre forme di contraddittorio endoprocedimentale.*

---

A conforto di quanto detto, si richiamano brevemente le altre forme di contraddittorio endoprocedimentale che si rinvencono nell'ordinamento tributario, evidenziando come esse siano più "deboli" di quella in discorso, in specie poiché prive di una espressa disposizione in merito al relativo regime di invalidità.

Nell'ambito dell'accertamento, il modello partecipativo che più si avvicina, in termini di compiutezza del dato normativo, a quello ex art. 10-bis, è l'istituto partecipativo di cui all'art. 6, quinto comma, L 212/2000, in tema di liquidazione (e controllo formale) delle dichiarazioni. Infatti anche qui (come nell'art. 10-bis) l'attivazione del contraddittorio è prevista a pena di nullità; ma solo qualora sussistano *incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione*. Anche qui si può rinvenire un obbligo di motivazione rafforzata; ma soltanto in via interpretativa e soltanto nei limiti della motivazione, *anche sintetica* (cfr art. 12, terzo comma, dpr 602/1973), richiesta per l'iscrizione a ruolo.

Ancora meno compiute, sempre sul piano letterale, appaiono le disposizioni che disciplinano la partecipazione del contribuente all'accertamento scaturente dal processo verbale di constatazione (art. 12, settimo comma, L 212/2000), a quello fondato sugli studi di settore, a quello sintetico, a quello dell'ineducibilità dei costi black list, ecc.. Infatti il Legislatore impone all'Amministrazione di attivare la partecipazione del contribuente a tali procedimenti, senza però indicare come vada sanzionata la mancata attivazione. Si tratta, pertanto, di disposizioni più rudimentali, riconducibili ad un modello di contraddittorio che non può dirsi "pieno", ma "intermedio".

Si parla infine di contraddittorio "debole" ogniqualvolta sia espressamente prevista la

---

evidentemente più debole rispetto all'ipotesi di nullità. Si vedrà in seguito che la sanatoria di cui al secondo comma dell'art. 21-octies non può mai essere invocata in ipotesi di difetto di contraddittorio.

<sup>86</sup> Cfr RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, 76.

mera facoltà del contribuente di partecipare al procedimento, senza alcun obbligo di attivazione del contraddittorio in capo all'Ufficio; a tale categoria la Giurisprudenza di legittimità ha spesso ricondotto la partecipazione del contribuente all'accertamento bancario<sup>87</sup>.

Non vi è dunque, in materia di accertamento, una forma di partecipazione “piena” e “rafforzata” al pari di quella di cui all'art. 10-bis. Essa si riscontra, invece, nell'ambito della disciplina delle sanzioni tributarie, nell'art. 16 del d.lgs. 472/1997. Infatti la cennata disposizione<sup>88</sup> impone all'Ufficio che intenda emettere un atto di irrogazione delle sanzioni amministrative tributarie di portare l'amministrato a conoscenza di tale intenzione e delle ragioni che la giustificano notificandogli un atto di contestazione, il cui contenuto è indicato dalla stessa disposizione a pena di nullità. Tale atto mette l'amministrato nella condizione di presentare le proprie deduzioni difensive, in relazione alle quali l'Ufficio dovrà esprimersi a pena di nullità (così adempiendo ad un preciso obbligo di motivazione rafforzata) qualora ritenga di procedere alla irrogazione delle sanzioni entro il termine decadenziale ivi previsto.

Si noti come le illustrate disposizioni sul procedimento di irrogazione delle sanzioni disciplinano anch'esse, al pari di quelle antiabuso, una partecipazione “piena” del contribuente, mentre gli altri istituti partecipativi richiamati, afferenti l'accertamento, sono connotati da disposizioni che, sul piano letterale, sono lacunose e sembrano offrire minori garanzie al contribuente.

---

### *1.2 - Esiste una gerarchia degli istituti partecipativi tributari?*

---

Ci si chiede<sup>89</sup> allora se il Legislatore abbia effettivamente inteso attribuire maggiore importanza al contraddittorio nei procedimenti antiabuso e in quelli sanzionatori, rispetto a

---

<sup>87</sup> Ad es. Cass. civ., sez. V, 23.1.2008, n. 1405, sancisce che: “il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, nella parte in cui prevede l'invito al contribuente a fornire dati e notizie in ordine agli accertamenti bancari, non impone all'Ufficio l'obbligo di uno specifico e previo invito, ma gli attribuisce una mera facoltà, della quale può avvalersi in piena discrezionalità; il mancato esercizio di tale facoltà non può quindi determinare l'illegittimità della verifica operata sulla base dei medesimi accertamenti, né comporta la trasformazione della presunzione legale posta dalla norma in esame in presunzione semplice”.

<sup>88</sup> Che, si noti, è coeva all'art. 37-bis DPR 600/1973: entrambe furono promulgate (la prima nel gennaio del '98, la seconda nel novembre del '97) nell'abito di una più ampia riforma tributaria che, accorta alla tutela dei diritti del contribuente, sfociò nella stesura dello Statuto dei diritti del contribuente.

<sup>89</sup> FANTOZZI A., Violazioni del contraddittorio, cit., § II.

quello nei su richiamati procedimenti di accertamento dell'evasione. Il dubbio sorge anche in considerazione del fatto che la Giurisprudenza ha da tempo riconosciuto a chiare lettere l'infedeltà del contraddittorio nei procedimenti amministrativi con valenza sanzionatoria<sup>90</sup>, poiché recanti particolare pregiudizio all'amministrato, mentre mostra tuttora significative riserve per quanto attiene la partecipazione del contribuente all'accertamento delle imposte<sup>91</sup>. Nonché in considerazione dei tratti di specialità che connotano l'azione amministrativa antiabuso, di cui s'è detto nel precedente capitolo.

Al quesito va però data risposta negativa: i (su indicati) vuoti normativi (che sembrerebbero emergere dal raffronto delle disposizioni sul contraddittorio relative ai cennati procedimenti antiabuso e sanzionatori con le disposizioni relative alle altre occasioni di partecipazione all'accertamento) sono soltanto apparenti, e possono essere colmati proprio attingendo alla disciplina del contraddittorio contenuta nell'art. 10-bis.

E ciò perché i principi fondamentali di cui è espressione il contraddittorio nelle fattispecie di accertamento dell'evasione sopra cennate sono gli stessi principi sottesi alla disciplina del contraddittorio ex art. 10-bis, come si vedrà nel prosieguo. Pertanto il confronto tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente ha la stessa importanza in tutte le fattispecie di partecipazione all'accertamento. Non si può quindi sostenere che il difetto di contraddittorio possa comportare sulla validità del provvedimento conseguenze diverse a seconda della fattispecie partecipativa considerata e, in particolare, a seconda che essa: individui espressamente o meno nella "nullità" tali conseguenze; sia relativa ad un

---

<sup>90</sup> Cfr MARCHESELLI A., *Il "giusto procedimento" tributario. Principi e discipline*, Padova, 2012, 103 ss. L'Autore cita, a sostegno della tesi, Corte Cost., 14.12.1995, n. 505, di cui si dirà *infra*, in nota.

<sup>91</sup> In particolare, allo stato, i Giudici di legittimità ritengono che quello del contraddittorio endoprocedimentale (di cui all'art. 12, settimo comma, L. 212/2000) non sia un principio immanente l'ordinamento tributario e che pertanto la partecipazione del contribuente non vada necessariamente attivata in vista della formazione degli accertamenti "a tavolino" di tributi non armonizzati (Cfr Cass. civ. SS. UU., 9.12.2015, n. 24823, con nota di BEGHIN M., *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco immanenti*, in *Corr. Trib.*, 2016, 479).

Appare inoltre significativa la circostanza che di recente i supremi Giudici abbiano censurato la legittimità costituzionale della previgente disposizione antielusiva ove essa, al pari di quella attuale, prevedeva la nullità dell'atto di accertamento emesso prematuramente rispetto al termine entro cui la cennata disposizione consentiva al contribuente di partecipare all'accertamento. La Consulta ha però respinto tale censura, peraltro osservando, in relazione alla disposizione di cui all'art. 20 TUR, che *"la mancanza dell'espressa previsione, in essa, del contraddittorio anticipato non sarebbe comunque d'ostacolo all'applicazione del principio generale di partecipazione del contribuente al procedimento"*, poiché, come già affermato da SS.UU., sent., 29.7.2013, n. 18184, esso è un *"principio fondamentale immanente nell'ordinamento"* (C. Cost. sent., 7.7.2015, n. 132).

procedimento antiabuso o sanzionatorio, ovvero sia relativa all'accertamento dell'evasione. Né si può sostenere che, qualora si svolga il contraddittorio, l'Amministrazione possa prendere in considerazione o meno le deduzioni del contribuente, a seconda del tenore letterale della disposizione di riferimento: il contraddittorio deve in ogni caso essere effettivo e, affinché così sia, non se ne possono mai negare i riflessi sulla parte motiva del provvedimento.

---

### *1.3 - Il contraddittorio ex art.10-bis quale modello di riferimento.*

---

Quanto sin qui illustrato induce a ritenere che l'istituto partecipativo di cui all'art. 10-bis rappresenti il *modello "ideale"* <sup>92</sup> di contraddittorio endoprocedimentale in materia di accertamento. Pertanto conviene che l'interprete attinga proprio da esso per colmare le lacune che connotano la lettera delle altre disposizioni sulla partecipazione all'accertamento <sup>93</sup>.

Si mostrerà, in conclusione di questo scritto, la correttezza di tale operazione ermeneutica, fondata sulla sopra cennata identità tra i principi sottesi alla partecipazione ex art. 10-bis e quelli sottesi alle altre fattispecie di partecipazione all'accertamento.

---

## **2 - LA RICHIESTA DI CHIARIMENTI DI CUI AL SESTO COMMA DELL'ART. 10-BIS.**

---

L'indagine sui principi che informano la partecipazione del contribuente all'accertamento dell'abuso presuppone che siano illustrati la scansione procedimentale e l'oggetto di tale partecipazione. L'oggetto del contraddittorio endoprocedimentale ex art. 10-bis, con evidente parallelismo rispetto a quanto accade per il contraddittorio nel processo tributario (v. *infra*), viene delimitato con l'atto introduttivo del procedimento: con la richiesta di chiarimenti <sup>94</sup> di cui al sesto comma dell'art. 10-bis.

Nonostante tale richiesta rappresenti un passaggio assai delicato e centrale nel procedimento antiabuso, il Legislatore si limita a specificare che:

- 1.** Essa precede l'(eventuale) atto di accertamento dell'abuso.

---

<sup>92</sup> Cioè il più completo. L'espressione è di FRANSONI G., COLI F., *Abuso del diritto e proroga del termine per l'accertamento*, in Corr. Trib. 2016, 755.

<sup>93</sup> Cfr RAGUCCI G., *Il contraddittorio*, cit., 77.

<sup>94</sup> Cfr TUNDO F., *Procedimento tributario*, cit., 151; TESAURO F., *La motivazione degli atti d'accertamento antielusivi ed i suoi riflessi processuali*, in Corr. Trib., 2009, 3636; FRANSONI G., *Il contraddittorio nell'accertamento dell'abuso*, cit., 123.

2. Essa “è notificata dall'amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo”. Da ciò immediatamente desumendosi che trattasi di atto in forma scritta <sup>95</sup> e di natura recettizia: tale da consentire, in primo luogo, il decorso del termine che la Legge assegna al contribuente per rispondere alla richiesta nonché, in secondo luogo, l'eventuale controllo giudiziale sul rispetto di tale termine <sup>96</sup> e sul contenuto della richiesta <sup>97</sup>.

3. Nella richiesta “sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto” (art. 10-bis, sesto comma), con la precisazione che “L'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva” (nono comma) <sup>98</sup>; cosicché la richiesta di chiarimenti, connotata da una parte motiva <sup>99</sup>, non si risolve in un

---

<sup>95</sup> Perché, altrimenti, non si potrebbe certo notificare nelle forme previste per la notificazione degli avvisi di accertamento. La disposizione non lascia più spazio a quella Giurisprudenza che, a mente del fatto che il quarto comma del previgente art. 37-bis dpr 600/1973 disponeva che i chiarimenti potevano essere richiesti “anche per lettera raccomandata”, riteneva, a torto, che la disposizione non fissasse un requisito minimo di forma, ma consentisse invece anche richieste verbali. In particolare, i Giudici di legittimità sostennero che “la norma succitata non richiede particolari formalità per la preventiva richiesta di chiarimenti al contribuente, prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento, limitandosi a prevedere che la stessa possa essere fatta “anche per lettera raccomandata”, senza escludere, pertanto, altre modalità, ivi compresa la richiesta orale da parte dei verbalizzanti, dovendo la sola risposta del contribuente essere necessariamente formulata per iscritto (cfr. Cass. 351/09)” (Cass., sez. V, 11.5.2012, n. 7393). Se così fosse, non si potrebbe però avere certezza del contenuto della richiesta, (già allora) espressamente disciplinato dalla Legge (infatti anche ai sensi dell'art. 37 cit. era necessario indicare già nella richiesta di chiarimenti i motivi per cui si configurava l'elusione fiscale). Ne discenderebbe una grave lesione del diritto alla difesa del contribuente.

<sup>96</sup> E, più in generale, sul rispetto dei termini dell'intera scansione procedimentale, previsti a garanzia della effettiva partecipazione del contribuente (v. *infra*).

<sup>97</sup> Contenuto che, soltanto una volta fissato nella forma scritta, potrà essere eventualmente sottoposto al vaglio del Giudice: una richiesta in forma orale violerebbe il diritto di difesa.

<sup>98</sup> Lo stesso nono comma precisa che, come si vedrà *infra*, tale onere sussiste “in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2”, cioè in relazione agli elementi costitutivi dell'abuso.

<sup>99</sup> La motivazione della richiesta deve essere redatta ai sensi dell'art. 7, L 212/2000, sulla “Chiarezza e motivazione degli atti” tributari, e ai sensi dell'ivi richiamato art. 3, L 241/1990, disciplinante la “Motivazione del provvedimento”. La prima norma (e, per essa, anche la seconda) è certamente applicabile alla richiesta di chiarimenti: dispone espressamente che l'obbligo di motivazione si estende a tutti “Gli atti dell'amministrazione finanziaria”. Non solo i provvedimenti assunti in esito al procedimento, ma anche gli atti endoprocedimentali, quali la richiesta di chiarimenti, devono quindi essere motivati ai sensi del combinato disposto degli artt. 3 cit. e 7 cit. Sul punto, v. CALIFANO C., *La motivazione degli atti impositivi*, Torino, 2012, 151 ss. Cfr FRANSONI G., *Il*

mero invito al contribuente a partecipare al procedimento.

---

*2.1 - La richiesta di chiarimenti quale progetto di provvedimento: atto di impulso al contraddittorio posto a garanzia del diritto alla difesa.*

---

S'è visto che la richiesta di chiarimenti deve essere formulata con atto recettizio dal preciso contenuto motivazionale. Si noti che ciò avvicina la disciplina del contraddittorio ex art. 10-bis a quella processuale, a garanzia di un giusto procedimento amministrativo: la forma e i contenuti della richiesta devono essere tali da garantire al contribuente il pieno esercizio del diritto alla difesa, nonché avviare un confronto ad armi pari tra l'Amministrazione e l'amministrato.

Quanto sopra evidenzia come l'istituto partecipativo di cui all'art. 10-bis risponda a finalità eminentemente difensive<sup>100</sup>. Non ci si faccia fuorviare da quelle pronunce di legittimità e della Corte Costituzionale che negano che la garanzia costituzionale di cui all'art. 24 Cost. debba essere realizzata anche già in seno al procedimento amministrativo<sup>101</sup>. Si

---

*contraddittorio nell'accertamento dell'abuso, cit., 123 ss.*

V. inoltre BEGHIN M., *Osservazioni in tema di motivazione dell'avviso di accertamento ex art. 42, dpr n. 600/1973, alla luce dell'art. 7 dello "Statuto dei diritti del contribuente"*, in Riv. dir. trib., 2004, 709 ss., § 4, che afferma: "il testuale, amplissimo riferimento alla motivazione degli "atti dell'amministrazione finanziaria", è suscettibile di comprendere nella propria sfera applicativa anche gli atti che, pur inidonei a modificare il dichiarato, siano riconducibili, su un piano di massima semplificazione espositiva, all'attività di accertamento di fatti e di qualificazione giuridica degli stessi"; tra essi rientra sicuramente la richiesta di chiarimenti, come si avrà modo di esporre nei prossimi paragrafi.

Il chiaro Autore, nella nota 12 del citato scritto, richiama VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti di libertà sanciti dalla costituzione*, Milano, 2002, 288 ss.: "È significativo (...) che il legislatore abbia deciso di non optare per la locuzione "provvedimenti di accertamento" ed abbia preferito affidare la delimitazione dell'ambito di applicazione della nuova statuizione alla meno impegnativa locuzione "atti dell'amministrazione finanziaria", la quale evoca qualsiasi manifestazione di volontà avente rilevanza esterna posta in essere nell'esercizio della funzione amministrativa". Anche in questa prospettiva, l'art. 7 cit. risulta applicabile alla richiesta di chiarimenti, che è manifestazione di volontà (al punto che deve quantificare la pretesa tributaria, v. *infra*) avente rilevanza esterna (poiché attiva il decorso del termine per la produzione dei chiarimenti da parte del contribuente) posta in essere nell'esercizio della funzione amministrativa".

<sup>100</sup> Lo stesso istituto partecipativo, quando era ancora solo abbozzato dall'art. 37-bis DPR 600/1973, veniva considerato un "esempio paradigmatico della partecipazione in forma difensiva" da TUNDO F., *Procedimento tributario*, cit., 142.

<sup>101</sup> In tal senso, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione affermano: "Le garanzie di cui all'art. 24 Cost., attengono, testualmente, all'ambito giudiziale; così pure quella di difesa di cui al comma 2,

faccia invece riferimento all'opposto orientamento della Giurisprudenza costituzionale <sup>102</sup>,

---

sia per collocazione, tra il comma 1 ed i commi 3 e 4 (che recano il testuale inequivocabile riferimento all'ambito giudiziale), sia per l'esplicito riferimento al "procedimento" in ogni suo "stato e grado".

Né è condivisibile il rilievo (riportato a p. 14 dell'ordinanza interlocutoria) secondo cui - essendo il giudizio tributario caratterizzato da un'istruttoria giudiziale monca della possibilità di raccogliere prove costituende davanti a giudice terzo e, dunque, di rinnovare davanti ad esso eventuali dichiarazioni di persone informate dei fatti raccolte dai verbalizzanti in sede amministrativa e dotate di valore indiziario - l'anticipazione dei poteri partecipativi del contribuente a momento anteriore all'emanazione dell'atto impositivo, si proietterebbe (ponendo rimedio ad una supposta situazione di "disparità delle armi" in dotazione alle parti processuali), sulla stessa effettività della tutela giudiziale del contribuente. (..omissis..)

secondo la giurisprudenza del Giudice delle leggi (v. C. cost. 18/00) e reiterate pronunzie di questa Corte il giudizio tributario, seppur nella sua particolarità, non viola, per la caratteristica qui in esame, il principio c.d. della "parità delle armi", cui da copertura costituzionale l'art. 111 Cost., giacché, fermo restando il divieto di ammissione della prova testimoniale sancito dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, il potere di introdurre in giudizio dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale, con il valore probatorio proprio degli elementi indiziari, compete non solo all'Amministrazione finanziaria, che tali dichiarazioni abbia raccolto nel corso d'indagine amministrativa, ma, altresì, con il medesimo valore probatorio, al contribuente (cfr. in tal senso, tra le altre, Cass. 5018/15, 11785/10, 16032/05, 4269/02).

Non va, infine, trascurato di considerare che la stessa disciplina comunitaria - certamente più avanzata in tema di contraddittorio endoprocedimentale (v. infra, sub 5<sup>a</sup> - 2) - esclude esplicitamente che, in seno al procedimento tributario, l'acquisizione delle prove debba avvenire in contraddittorio: "l'amministrazione, quando procede alla raccolta d'informazioni, non è tenuta ad informarne il contribuente né a conoscere il suo punto di vista" (cfr. sentenza 22.10.13, in causa C-276/12 Jiri Sabou: punto 41)." (Cass. civ. SS. UU., 9.12.2015, n. 24823).

Allo stesso modo, la Corte Costituzionale (cfr sent. 31.5.1995, n. 210; ord. 24.7.2009, n. 244) ritiene che l'art. 24 Cost. non sia applicabile al procedimento amministrativo tributario, ma soltanto alla fase giurisdizionale; e che, poiché la tutela degli amministrati è comunque assicurata in sede giurisdizionale dagli artt. 24 e 113 Cost., non si ha un principio costituzionale del giusto procedimento amministrativo: l'art. 111 Cost. garantisce il contraddittorio nel giusto processo, quindi, a detta della Corte, soltanto in giudizio.

<sup>102</sup> La Corte, premesso che "le garanzie costituzionali previste dall'art. 24 della Costituzione per il diritto di difesa non sono operanti con riguardo ai procedimenti amministrativi (da ultimo sent. n. 210 del 1995 e sent. n. 312 del 1995)", è tuttavia pervenuta ad una conclusione, in buona sostanza, di senso contrario: "nella vigente disciplina del procedimento amministrativo - sia del nostro ordinamento che di quello comunitario (regolamento CEE n. 99/63 del 25 luglio 1963, artt. 2 e 3) - trovano diretta e necessaria applicazione i principi relativi al diritto dell'interessato di conoscere gli atti che lo riguardano, una sua, pur limitata, partecipazione alla formazione degli stessi, e soprattutto la possibilità dell'interessato medesimo di contestarne il fondamento e difendersi di fronte agli addebiti che gli vengono mossi.

Tali principi, comuni a tutti i procedimenti amministrativi, devono ancor più trovare applicazione nello speciale procedimento finalizzato all'accertamento della responsabilità disciplinare, atteso che esso può comportare conseguenze che incidono sull'esercizio di fondamentali diritti da parte dei

nonché al diritto dell'Unione Europea<sup>103</sup>, ove è netta l'affermazione che l'amministrato debba

---

*soggetti coinvolti*" (Corte Cost., 14.12.1995, n. 505).

Vi è di più. La stessa Corte ha riconosciuto come il giusto procedimento amministrativo, se volto all'emissione nei confronti dell'amministrato di un provvedimento lesivo, debba necessariamente garantire il contraddittorio con l'amministrato. Così argomentando, il Collegio giudicante ha dichiarato l'illegittimità costituzionale di un procedimento volto alla rimozione dei dirigenti pubblici:

*"Deve, pertanto, ritenersi necessario che (..omissis..) sia comunque garantita la presenza di un momento procedimentale di confronto dialettico tra le parti, nell'ambito del quale, da un lato, l'amministrazione esterni le ragioni (..omissis..) per le quali ritenga di non consentirne la prosecuzione sino alla scadenza contrattualmente prevista; dall'altro, al dirigente sia assicurata la possibilità di far valere il diritto di difesa (..omissis..).*

*L'esistenza di una preventiva fase valutativa si presenta essenziale anche per assicurare, specie dopo l'entrata in vigore della legge 7 agosto 1990, n. 241 (Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi), come modificata dalla legge 11 febbraio 2005, n. 15, il rispetto dei principi del giusto procedimento"* (Corte Cost., 23.3.2007, n. 103).

Infine, si evidenzia che la Consulta ha di recente espressamente recepito i precetti di diritto comunitario di cui si dirà nella prossima nota, a garanzia del *"rispetto dei diritti di difesa (..omissis..) ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto per esso lesivo"* (Corte Cost., 7.7.2015, n. 132).

<sup>103</sup> I cui principi, in tema di procedimento amministrativo, sono senza dubbio cogenti anche nell'ordinamento nazionale: vi fanno ingresso per il tramite del rinvio operato dall'art. 1, primo comma, L 241/1990, ove si stabilisce che l'attività amministrativa è retta anche dai principi dell'ordinamento comunitario.

Tra essi, v'è sicuramente il principio del contraddittorio con l'Amministrazione a garanzia del diritto di difesa, come insegna la Corte di Giustizia: *"conformemente alla costante giurisprudenza della Corte, il rispetto dei diritti della difesa in qualsiasi procedimento promosso nei confronti di una persona e che possa sfociare in un atto per essa lesivo costituisce un principio fondamentale del diritto comunitario e dev'essere garantito anche in mancanza di qualsiasi norma riguardante il procedimento di cui trattasi. Tale principio, come emerge dal punto 21 della sentenza Commissione/Lisrestal e a., impone che i destinatari di decisioni che pregiudichino in maniera sensibile i loro interessi siano messi in condizione di far conoscere utilmente il proprio punto di vista"* (Corte giust. UE Sez. V, 21. 9.2000, n. 462/98, § 36). E ancora: *"il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo. In forza di tale principio i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione"* (Corte giust. UE, 18.12.2008, C-349/07, Sopropè, § 36 ss., in tema di contraddittorio nel procedimento d'ispezione doganale, correttamente recepita dal nostro Giudice di legittimità con sentenza dell'11.11.2015, n. 23050; nonché pronunce successive dello stesso tenore, quali Corte giust. UE, 3.7.2014, C-129/13, Kamino).

Il principio così declinato dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea è inoltre condensato nel diritto primario dell'Unione: nella Carta dei diritti fondamentali dell'UE, l'art. 41, rubricato *"Diritto ad una buona amministrazione"*, al paragrafo 2 prevede *"il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi*

essere messo nella condizione di difendersi già prima che la decisione dell'Amministrazione si consolidata nell'atto lesivo ad egli destinato. Si rammenti peraltro che, proprio nell'iter di formazione dell'art. 10-bis, il Legislatore ha esplicitamente riconosciuto che la disciplina del contraddittorio ivi prevista è informata alla tutela del diritto di difesa. Tale disciplina, infatti, è stata scritta in attuazione del seguente criterio direttivo: *“prevedere specifiche regole procedurali che garantiscano un efficace contraddittorio con l'amministrazione finanziaria e salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario”* (così l'art. 5, primo comma, lett. f) della L 23/2014 - legge delega).

---

### 2.1.1 - Quale motivazione?

---

Chiarito che il contribuente deve essere messo nella condizione di potersi difendere già in fase endoprocedimentale, ci si domanda, a fronte della succinta regola per cui la richiesta di chiarimenti deve indicare i *“motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto”*, che contenuto debba avere la richiesta affinché la difesa del contribuente non sia pregiudicata.

La risposta a tale interrogativo non può che essere la seguente: la richiesta di chiarimenti deve essere motivata come lo sarebbe il provvedimento antiabuso qualora il contribuente non producesse alcun chiarimento <sup>104</sup>.

---

*pregiudizio”*. Il principio trova poi attuazione e conferma nel diritto europeo derivato; ad es., all'art. 22, par. 6, del nuovo codice doganale dell'Unione Europea (regulation (EU) 952/2013), si legge: *“Before taking a decision which would adversely affect the applicant, the customs authorities shall communicate the grounds on which they intend to base their decision to the applicant, who shall be given the opportunity to express his or her point of view within a period prescribed from the date on which he or she receives that communication or is deemed to have received it. Following the expiry of that period, the applicant shall be notified, in the appropriate form, of the decision”*.

Non si può opinare che tale principio del diritto dell'Unione debba essere applicato, nell'ordinamento nazionale, ai soli tributi armonizzati o alle sole fattispecie *“transazionali”* (ove si spostano persone, beni, capitali o servizi tra diversi stati membri dell'Unione): *“per giurisprudenza costante, anche se la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto dell'Unione”* (Corte giust. UE, 28.10.2010, C-72/09, *Établissements Rimbaud*, § 23).

<sup>104</sup> Cfr CONTRINO A., MARCHESELLI A., *Procedimento di accertamento dell'abuso, contraddittorio anticipato e scelte difensive*, in *Abuso del diritto e novità*, cit., 38; TESAURO F., *Abuso e processo: poteri del giudice e oneri di prova*, in *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., 204, che osserva: *“Non c'è differenza di contenuto tra richiesta di chiarimenti e avviso di accertamento. Indicare (nella richiesta di chiarimenti) il comportamento abusivo e i motivi per cui lo si ritiene elusivo equivale a indicare, come prescritto per la motivazione dell'avviso di accertamento, la condotta abusiva, il precetto eluso e gli indebiti vantaggi fiscali realizzati. Il di più che l'avviso deve contenere è l'esame critico dei “chiarimenti” forniti dal contribuente”*.

Infatti l'oggetto del dialogo endoprocedimentale tra l'Ufficio e il contribuente è inevitabilmente delimitato dai *motivi* addotti dall'Amministrazione a sostegno della configurazione dell'abuso <sup>105</sup>, nonché dai motivi dedotti dal contribuente per negare tale configurazione o per far valere le ragioni extrafiscali. E tale dialogo deve certamente riguardare tutti gli elementi che andranno a fondare la pretesa impositiva, affinché il contribuente sia messo nella condizione di esercitare effettivamente il proprio diritto alla difesa già in sede amministrativa. Pertanto quei motivi a sostegno della pretesa tributaria che non siano già stati esposti dall'Ufficio nella richiesta di chiarimenti non possono confluire nel provvedimento di accertamento. In altri termini, l'ulteriore contenuto motivazionale del provvedimento rispetto a quello della richiesta va individuato esclusivamente nelle ragioni per cui i chiarimenti del contribuente siano stati (anche solo parzialmente) disattesi. Diversamente, gli ulteriori motivi che l'Ufficio non avesse anticipato al contribuente tramite la richiesta di chiarimenti e che tuttavia non fossero relativi ai chiarimenti prodotti, risulterebbero formati in difetto di contraddittorio.

Non si può però escludere che l'Amministrazione, sulla base degli apporti del contribuente, possa ritenere di confermare l'abuso del diritto, configurandolo tuttavia sulla scorta di nuove ragioni logico-giuridiche, differenti da quelle esposte nella richiesta di chiarimenti. Ma, allora, l'Ufficio deve notificare al contribuente una nuova richiesta, affinché egli possa chiarire le proprie ragioni anche in relazione alla nuova configurazione dell'abuso: solo all'esito di questo ulteriore contraddittorio, può essere validamente emesso il provvedimento impositivo.

Sotto un profilo sostanziale, si rammenti (v. *retro*) che l'Amministrazione finanziaria può configurare (e contestare) l'abuso del diritto soltanto qualora dimostri la contestuale sussistenza di tutti i suoi elementi costitutivi, individuati al primo comma dell'art. 10-bis e meglio definiti nei commi successivi. Ciò comporta le seguenti conseguenze procedurali:

**1.** L'Ufficio deve accertare che l'operazione oggetto d'indagine è connotata dalla sussistenza di ciascuno dei cennati elementi costitutivi, per poterla considerare operazione abusiva. In difetto di anche solo uno di essi, non può essere accertato alcun abuso: trattasi di elementi positivi, la cui presenza è necessaria affinché si configuri l'abuso e la cui dimostrazione spetta all'Ufficio, ai sensi del nono comma dell'art. 10-bis.

---

<sup>105</sup> Cfr TUNDO F., *Procedimento tributario*, cit., 151.

2. Ove il contribuente palesi in contraddittorio l'assenza di anche solo uno degli elementi costitutivi della fattispecie abusiva, confutando la dimostrazione dell'Ufficio, allora non è, in radice, configurabile alcun abuso.

Cosicché la richiesta di chiarimenti deve essere esaustivamente motivata con riguardo alla dimostrazione di ciascuno di tali elementi: solo così il contribuente è messo nella condizione di poterne dedurre la eventuale insussistenza; solo così gli è garantito il pieno esercizio del diritto alla difesa.

Da quanto sin qui illustrato si ricava questo corollario: che se nella motivazione della richiesta di chiarimenti non è compiutamente dimostrata la sussistenza di tutti gli elementi costitutivi della fattispecie abusiva, allora:

1. viene meno la legittimazione dell'Ufficio <sup>106</sup> ad avviare il procedimento antiabuso (v. il prossimo paragrafo) e
2. vi è grave lesione del diritto alla difesa.

---

*2.1.2 - Il procedimento antiabuso e il procedimento di irrogazione delle sanzioni. Il contenuto del "progetto di provvedimento".*

---

A sostegno della tesi per cui la richiesta di chiarimenti deve essere motivata come lo sarebbe il provvedimento antiabuso qualora il contribuente scegliesse di non partecipare alla fase endoprocedimentale, si richiama la già evidenziata (v. *retro*) somiglianza tra le disposizioni procedurali dell'art. 16 d.lgs. 472/1997 e quelle, coeve, di cui all'abrogato art. 37-bis DPR 600/1973, sulla cui struttura è stato delineato il procedimento ex art. 10-bis. Si noti che la somiglianza tra il procedimento antiabuso e quello sanzionatorio è oggi più evidente di quanto lo fosse in vigenza dell'art. 37 cit.: a differenza di quest'ultima disposizione, l'art. 10-bis, come l'art. 16 cit., impone espressamente che il procedimento sia avviato con la *notifica* di un *atto*. E ciò consente all'interprete che si domandi quale sia il

---

<sup>106</sup> Cfr CALIFANO C., *La motivazione*, cit., 215 ove, con riguardo all'atto autoritativo, si legge: "l'atto può essere emesso solo in quanto l'Ufficio abbia accertato la sussistenza dei presupposti previsti dalla legge per la sua emissione (..omissis..). Di conseguenza, o ricorre la sussistenza dei presupposti di fatto e di diritto previsti dalla legge, o il potere autoritativo tributario non potrà legittimamente essere esercitato". Tali considerazioni valgono anche in relazione alla richiesta di chiarimenti, che è atto autoritativo nella misura in cui è riconducibile a soggetti titolari di un pubblico potere, attiva il decorso del termine per la produzione dei chiarimenti ed è suscettibile di incidere sugli interessi del contribuente (che, ove non partecipasse all'accertamento, si vedrebbe confermare la pretesa impositiva recata dalla richiesta di chiarimenti).

contenuto di tale atto di cercare la risposta anche nell'art. 16 cit., in particolare ove si disciplinano la forma ed il contenuto dell'atto di contestazione<sup>107</sup>.

Viene quindi in rilievo il quarto comma dell'art. 16 cit., ove si dispone che sia notificato al contribuente atto di contestazione, sulla base del quale va instaurato il contraddittorio endoprocedimentale: gli amministratori, entro un certo termine, *“possono (..omissis..) produrre deduzioni difensive. In mancanza, l'atto di contestazione si considera provvedimento di irrogazione”*; assume cioè la natura del provvedimento che tipicamente l'Ufficio emette in esito al procedimento di irrogazione delle sanzioni.

Si deve ovviamente escludere, in assenza di apposita disposizione, che nel procedimento ex art. 10-bis, nel caso in cui il contribuente abbia lasciato spirare i termini di legge senza partecipare all'accertamento, la stessa richiesta di chiarimenti possa assumere la natura del provvedimento antiabuso. Ma ciò non osta certo a ritenere che la parte motiva della richiesta debba essere redatta in modo analogo alla parte motiva dell'atto di contestazione: e cioè dando compiuta evidenza delle ragioni e degli elementi probatori su cui si fonda la pretesa tributaria; al punto che, nel caso in cui il contribuente scelga di non partecipare all'accertamento antiabuso, la richiesta di chiarimenti avrà motivazione identica a quella dell'avviso di accertamento.

L'illustrato risultato ermeneutico trova sostegno nella considerazione che i due procedimenti (quello antiabuso e quello sanzionatorio) si articolano in modo del tutto analogo e sono entrambi informati a finalità eminentemente difensive. Quanto all'articolazione dei due schemi procedurali si richiamano le considerazioni già fatte qualche pagina più sopra: le disposizioni sull'irrogazione delle sanzioni disciplinano anch'esse, al pari di quelle antiabuso, una partecipazione “piena” del contribuente. Quanto alle finalità dei due procedimenti, s'è già provata la connotazione spiccatamente difensiva di quello antiabuso; in merito a quello sanzionatorio, basti osservare che qui l'amministrato non presenta *“chiarimenti”*, ma addirittura *“deduzioni difensive”*: la finalità dell'istituto è certamente difensiva<sup>108</sup>. Ne

---

<sup>107</sup> In particolare, al secondo comma dell'art. 16 cit. è previsto che l'atto di contestazione debba contenere l' *“indicazione, a pena di nullità, dei fatti attribuiti al trasgressore, degli elementi probatori, delle norme applicate, dei criteri che ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni e della loro entità nonché dei minimi edittali previsti dalla legge per le singole violazioni. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal trasgressore, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale”*.

<sup>108</sup> FRANSONI G., *Il contraddittorio nell'accertamento dell'abuso*, cit., 123 ritiene però che vi sia

discende che, poiché entrambe le disposizioni si prefiggono il medesimo fine di garantire all'amministrato l'effettivo esercizio del diritto alla difesa, sarebbe incoerente interpretare la lettera dell'art. 10-bis (ove statuisce che la richiesta di chiarimenti deve indicare i "*motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto*") nel senso che, per la cennata richiesta, vanno soddisfatti dei requisiti motivazionali che, rispetto a quelli dell'atto di contestazione ex art. 16 cit., siano di minor garanzia per il contribuente.

Giova precisare che, come l'art. 16 d.lgs. 472/1997 impone di indicare già nell'atto di contestazione i "*criteri che ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni*", "*la loro entità*" e i "*minimi edittali previsti dalla legge per le singole violazioni*", l'art. 10-bis impone di quantificare, già nella richiesta di chiarimenti, l'ammontare del vantaggio fiscale che si vuole disconoscere. Il vantaggio fiscale è, infatti, uno degli elementi costitutivi della fattispecie abusiva e, in quanto tale, deve essere indicato e motivato già nell'atto con cui si invita il contribuente a produrre i chiarimenti.

Oltre alla parte motiva come sopra delineata, con invito al contribuente di produrre i chiarimenti, la richiesta ex art. 10-bis deve contenere anche menzione degli elementi da indicarsi nella comunicazione di avvio del procedimento amministrativo ex art. 8 L 241/1990, in quanto compatibili con l'istituto partecipativo in esame <sup>109</sup>. Dovranno dunque essere indicati: "*a) l'amministrazione competente; b) l'oggetto del procedimento promosso; c) l'ufficio e la persona responsabile del procedimento*".

E ciò perché la richiesta di chiarimenti, con cui si invita il contribuente a partecipare al peculiare procedimento antiabuso, assolve a finalità del tutto analoghe a quelle della comunicazione di avvio del procedimento amministrativo. Infatti la Giurisprudenza di legittimità insegna che tramite le disposizioni relative a tale comunicazione "*è stata data attuazione al principio del giusto procedimento, come principio di democrazia*

---

"uno "stacco" tra" il contraddittorio del procedimento antiabuso, "*- che si colloca anteriormente alla conclusione della fase decisionale - e quello, ad esempio, di cui all'art. 16 D.Lgs. 472/1997 che presuppone la compiuta contestazione e, quindi, sostanzialmente è diretto a sollecitare l'esercizio di un potere di riesame delle determinazioni già assunte dall'amministrazione*".

<sup>109</sup> Si è consapevoli del fatto che il citato art. 8 L 241/1990 è tra quelle disposizioni che "*non si applicano altresì ai procedimenti tributari*" (art. 13 L 241/1990); ma va, d'altra parte, riconosciuta l'identità di fini tra la richiesta di chiarimenti e la comunicazione di avvio del procedimento amministrativo: entrambe servono a rendere l'amministrato edotto dell'esistenza di un procedimento a suo carico e consentirne la partecipazione. Cfr TUNDO F., *Richiesta di chiarimenti ex art. 37-bis, commi 4 e 5, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600: inscindibilità di ratio e forma*, in *Rass. Trib.*, 2009, 1190.

*procedimentale, in forza del quale il procedimento amministrativo deve essere disciplinato in modo che le limitazioni da esso imposte siano operanti dopo che i cittadini sono stati messi in condizione di esporre le loro ragioni*". Rileva peraltro che "è un dato naturale del sistema che, nei casi in cui il procedimento amministrativo è preordinato alla emanazione di provvedimenti che apportano limitazioni agli interessi dei privati, questi siano posti in condizione di esporre le loro ragioni (..omissis..). La portata generale del principio e la sua diretta correlazione con i canoni costituzionali di imparzialità e di buon andamento, infatti, non autorizzano interpretazioni restrittive della norma (..omissis..). La comunicazione dell'avvio del procedimento, nel caso in cui produca effetti diretti sul destinatario, in conclusione, non deve essere soddisfatta solo formalmente, ma deve esserlo anche sostanzialmente, nel significato particolare che il destinatario deve essere messo in condizione di far valere le sue ragioni prima che la determinazione sia assunta" (Cass. SS. UU., sent., 29.10.2008, n. 25897).

Allargando i confini dell'analisi al diritto giurisprudenziale dell'Unione Europea, si osserva infine che tanto la richiesta di chiarimenti quanto l'atto di contestazione vanno inquadrati nella categoria del "progetto di provvedimento"<sup>110</sup>. Infatti trattasi di atti motivati (sulla base delle risultanze della precedente istruttoria: v. prossimo paragrafo) su impulso dei quali s'avvia il contraddittorio endoprocedimentale, al fine di consentire al destinatario un'esauriente conoscenza degli addebiti che l'Amministrazione intende muovere nei suoi confronti. In difetto (della corretta formazione e notificazione) di tali atti, l'amministrato non è messo nella condizione di poter utilmente e consapevolmente manifestare il proprio punto di vista prima che sia emanato il provvedimento: gli viene ostacolata la partecipazione al procedimento, che invece deve essere garantita, con finalità difensive, "in qualsiasi procedimento promosso nei confronti di una persona e che possa sfociare in un atto per essa lesivo" (Corte giust. UE Sez. V, 21. 9.2000, n. 462/98). Coticché è illegittimo il

---

<sup>110</sup> In particolare, la Corte di Giustizia dell'UE insegna che il provvedimento lesivo dell'amministrato è illegittimo nel caso in cui "nessun progetto di decisione (..omissis..) è stato presentato alla ricorrente (cioè all'amministrato) affinché questa potesse far conoscere le proprie eventuali osservazioni" (Corte giust. UE Sez. V, 21. 9.2000, n. 462/98). Il diritto al "progetto di provvedimento" trova peraltro conferma nella più recente normativa europea; v. ad es. l'art. 22, par. 6, del nuovo codice doganale dell'Unione (v. *retro*). Cfr IAIA R., *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione Europea. Riflessi nel diritto nazionale*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2016, 10055, cui si rimanda per esaustivi riferimenti giurisprudenziali (note da 47 a 51).

provvedimento il cui “progetto” non sia stato portato alla conoscenza del contribuente.

---

## 2.2 - LA RICHIESTA DI CHIARIMENTI QUALE ATTO DI PRE-ACCERTAMENTO E L'ISTRUTTORIA ANTIABUSO; RIPARTIZIONE DEGLI ONERI DI DIMOSTRAZIONE.

---

Come detto nel precedente paragrafo, l'Amministrazione deve compiutamente dimostrare già nella richiesta di chiarimenti i *motivi* per cui ritiene *configurabile un abuso del diritto*, per di più quantificando il vantaggio fiscale che intende disconoscere. Ne discende che, al momento dell'avvio del contraddittorio, gli elementi costitutivi della fattispecie abusiva devono necessariamente essere già stati tutti oggetto di una completa istruttoria e di un pre-accertamento.

La richiesta di chiarimenti è pertanto un atto di pre-accertamento, ove è già determinata la pretesa impositiva che l'Amministrazione finanziaria intende avanzare nei confronti del contribuente. A conforto di ciò, si osservi che la richiesta:

**1.** compete all'Ente impositore, titolare del potere di accertamento; e ciò lo si evince dal contesto procedimentale in cui essa si colloca: basti pensare che, nel caso in cui il contribuente scelga di non partecipare all'accertamento antiabuso, il contenuto dell'avviso di accertamento sarà, in sostanza, sovrapponibile alla richiesta di chiarimenti, come già argomentato (v. *retro*);

**2.** è il risultato di una fase istruttoria volta a dimostrare la sussistenza degli elementi costitutivi dell'abuso, autonoma rispetto alla fase (eventuale e precedente) di verifica da parte della Guardia di finanza;

**3.** deve essere notificata nelle forme previste ed “*entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo*” (art. 10-bis, settimo comma): il termine decadenziale per l'esercizio del potere di richiedere i chiarimenti è individuato nel termine decadenziale del potere di accertamento.

Tutto quanto osservato induce ad affermare che la richiesta di chiarimenti è espressione del potere di accertare i vantaggi fiscali abusivi: è atto di pre-accertamento. Atto che, dunque, deve collocarsi a valle di una prima istruttoria completa, ancorché ulteriormente integrabile in base agli eventuali apporti conoscitivi da parte del contribuente.

---

### 2.2.1 - Enunciazione delle prove.

---

Sulla prima istruttoria dell'Ufficio, cioè su quella che precede l'eventuale dialogo con il

contribuente, vanno svolte due considerazioni, che convergono entrambe nel dimostrare come già nella richiesta di chiarimenti il fondamento della configurazione abusiva debba essere palesato e dimostrato in modo completo.

**1<sup>a</sup> considerazione.** La richiesta si colloca a valle di una istruttoria che, in ipotesi di defezione del contraddittorio da parte del contribuente, deve essere sufficiente a fondare la pretesa impositiva.

**2<sup>a</sup> considerazione.** Tutti gli elementi fondanti l'atto amministrativo devono essere acquisiti prima della sua emanazione, in ossequio al principio di completezza dell'attività istruttoria <sup>111</sup>. E ciò perché l'Amministrazione può esprimere il proprio potere autoritativo soltanto se ed in quanto abbia già raccolto le prove dei fatti legittimanti l'esercizio di tale potere e costitutivi della pretesa tributaria <sup>112</sup>. Ne discende che gli elementi fondanti la configurazione dell'abuso e, dunque, legittimanti la richiesta dei chiarimenti, devono preesistere a tale richiesta. Diversamente, in difetto di elementi istruttori idonei a provare la configurazione dell'abuso, non può legittimamente essere esercitato il potere di richiedere i chiarimenti.

Di conseguenza, affinché il contribuente possa, nel contraddittorio che s'instaura sulla richiesta, verificare la legittimazione dell'Ufficio a disconoscere i vantaggi fiscali abusivi, nonché confutare la sussistenza di tale legittimazione, già nella motivazione della richiesta devono essere enunciate le prove della configurazione dell'abuso del diritto, legittimanti l'azione amministrativa ex art. 10-bis. Diversamente, la motivazione della richiesta di chiarimenti sarebbe carente, poiché ometterebbe *“di giustificare al contribuente le modalità d'impiego dei penetranti poteri”* <sup>113</sup> dell'Amministrazione.

---

<sup>111</sup> Il cennato principio, che è corollario dei precetti di cui all'art. 97 Cost., informa l'attività istruttoria della Pubblica Amministrazione con immediate ricadute processuali: i Giudici sono tenuti a vagliare la completezza dell'istruttoria quale elemento di legittimità del provvedimento impugnato. In specie, i criteri di giudizio sulla *completezza dell'istruttoria* sono stati così delineati dalla Giurisprudenza amministrativa: *“La completezza dell'istruttoria espletata dall'Amministrazione procedente va valutata (.omissis..) tenendo conto del rapporto di coerenza logica intercorrente tra”* le attività istruttorie svolte *“e le conclusioni cui la stessa Amministrazione perviene”* (Cons. Stato Sez. VI, 16.2.2002, n. 970).

<sup>112</sup> Cosicché *“il problema della prova si pone, prima che nel processo, nel procedimento amministrativo”* TESAURO F., *Abuso e processo*, cit., 201

<sup>113</sup> In questi termini BEGHIN M., *Osservazioni in tema di motivazione*, cit., § 1. Che così prosegue: *“Se realmente si vuole valorizzare l'esigenza del contribuente di essere garantito a fronte dei poteri esercitati dall'amministrazione finanziaria, invero, non è sufficiente che i fatti siano "enunciati”*

Le prove acquisite dall'Ufficio devono dunque essere indicate già nella parte motiva del progetto di decisione, a sostegno della pretesa tributaria ivi tratteggiata. A riprova di ciò, si richiamano ancora una volta le disposizioni relative al procedimento sanzionatorio di cui all'art. 16 d.lgs. 472/1997, ove è previsto che l'atto di contestazione indichi, a pena di nullità, gli "elementi probatori". Si osserva inoltre che l'art. 3, L. 241/1990, dispone che la motivazione deve indicare "i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione in relazione alle risultanze dell'istruttoria"; e che la citata norma va applicata anche alla richiesta di chiarimenti <sup>114</sup> che, come s'è già illustrato, ha un preciso contenuto motivazionale.

Se, diversamente, le prove acquisite dall'Ufficio nella prima istruttoria non venissero portate a conoscenza del contribuente attraverso la motivazione della richiesta di chiarimenti, si pregiudicherebbe l'effettiva partecipazione del contribuente all'accertamento e gli si impedirebbe di verificare se l'Amministrazione finanziaria abbia compiuto correttamente la prima istruttoria.

---

### *2.2.2 - Valutazione critica dei fatti e spazio di rilevanza della prova.*

---

S'è detto che l'istruttoria sottesa all'emissione della richiesta di chiarimenti deve essere completa e che deve confluire nell'enunciazione, nella parte motiva della richiesta, delle prove raccolte. Vi è ora da chiedersi quale sia la natura di tale istruttoria: se e in che misura l'Amministrazione debba sostenere le proprie tesi avendo riguardo ad elementi fattuali; e quali siano, in genere, i fatti rilevanti. Ci si chiede, dunque, in quale misura faccia ingresso, nell'accertamento della fattispecie abusiva, la prova, intesa quale riscontro di elementi di

---

*nell'avviso di accertamento, dovendo essi trovare fondamento sul versante dimostrativo*" (Idem, Ivi, § 3).

<sup>114</sup> Perché viene espressamente richiamata dall'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, in punto di motivazione degli atti tributari: "Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241". Benché tale disposizione dello Statuto specifichi poi che la motivazione deve indicare "i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione", senza richiamare anche le risultanze dell'istruttoria di cui all'art. 3 cit., si deve ritenere che anche tali risultanze debbano essere indicate nella parte motiva. Altrimenti si avrebbe un risultato paradossale: l'art. 7 cit. risulterebbe in una riduzione delle garanzie che la L. 241/1990 aveva accordato al contribuente (in quanto amministrato) in punto di motivazione, in aperto contrasto con la connotazione "garantista" dello Statuto dei diritti del contribuente. Sul punto v. BEGHIN M., *Osservazioni in tema di motivazione*, cit., § 3; CALIFANO C., *La motivazione*, cit., 159.

fatto, di accadimenti materiali.

Tale interrogativo si pone nel momento in cui si considera che, quando si discetta di elusione, non vi è alcun occultamento del fatto imponibile, né vi è errata qualificazione dello stesso rispetto alle norme tributarie, come si avrebbe invece in ipotesi di evasione (rispettivamente: evasione “in fatto” ed “in diritto”). In prima battuta, quindi, si può affermare che, in genere, l’Amministrazione finanziaria che contesti l’abuso del diritto dovrà adoperarsi ad indagare sul fondamento di fatto della pretesa tributaria con minore intensità rispetto a quanto faccia nel contestare l’evasione: non dovrà svelare il fatto imponibile, poiché esso non è stato nascosto o erroneamente qualificato dal contribuente, che lo ha correttamente dichiarato e che, peraltro, non ha in alcun modo ostacolato le attività di controllo.

L’interrogativo discende poi dalla considerazione che gli elementi costitutivi della fattispecie abusiva sembrano suscettibili di essere dimostrati per il tramite di comparazioni e di valutazioni giuridiche ed economiche, piuttosto che sulla scorta della prova di accadimenti materiali <sup>115</sup>. Al punto che si è ritenuto “*paleso che quando si tratta di convincere della esistenza di un abuso la prova ha uno spazio di rilevanza assai limitato*” <sup>116</sup>.

Ciò è sicuramente vero per quanto attiene la dimostrazione della sussistenza di un vantaggio fiscale indebito. Difatti, il risparmio fiscale viene individuato comparando il regime fiscale della condotta tenuta dal contribuente con quello, più oneroso, di altra condotta che il contribuente ha evitato: non è necessario alcun accertamento in fatto, poiché la condotta di cui si vuole accertare il carattere abusivo è stata già correttamente dichiarata dal contribuente. Allo stesso modo, la dimostrazione del carattere indebito del risparmio fiscale non necessita di indagini sul fatto, ma si fonda soltanto su valutazioni giuridiche: richiede che, desunto dalle leggi d’imposta un principio del settore impositivo di riferimento, sia illustrato come la condotta dichiarata dal contribuente si ponga in contrasto con tale principio.

Diversamente, per provare che l’operazione perfezionata dal contribuente è priva di sostanza economica e che essa ha per scopo essenziale il conseguimento del vantaggio abusivo, l’Ufficio deve dare un fondamento anche fattuale alle proprie argomentazioni.

Si rammenti infatti che, per assenza di sostanza economica, s’intende l’incongruenza tra

---

<sup>115</sup> Cfr CONTRINO A., MARCHESELLI A., *L’abuso tra motivazione, oneri dimostrativi e difese del contribuente*, in *Abuso del diritto e novità*, cit., 43 ss. ID., *L’obbligo di motivazione “rinforzata” e il riassetto degli oneri probatori nel “nuovo” abuso del diritto*, in *Corr. Trib.*, 2016, 15.

<sup>116</sup> ID., *L’abuso tra motivazione*, cit., 45.

la particolare strumentazione giuridica utilizzata nell'operazione e i risultati extrafiscali con essa perseguiti; ovvero l'inidoneità dell'operazione, nella prospettiva d'indagine dell'Ufficio, ad essere sorretta da oggettive ragioni extrafiscali, tali da giustificare l'impiego di (proprio) tale strumentazione. Per essere priva di sostanza economica l'operazione deve, in altri termini, scostarsi da criteri di normalità, cosicché è *indice* di mancanza di sostanza economica “*la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato*” (art. 10-bis, secondo comma, lett. a).

Ne discende che, per dimostrare la sussistenza di tale elemento costitutivo della fattispecie abusiva, l'Amministrazione finanziaria deve provare che “*ci si aspetterebbe da un operatore economico “medio” un comportamento diverso, in specie la scelta di altri “strumenti giuridici”, più coerenti col risultato da raggiungere*”<sup>117</sup>. È evidente come, a tal fine, sia necessaria l'allegazione di elementi di fatto, pur se compendiatamente in dati di settore<sup>118</sup>, che costituiscano il termine di paragone cui raffrontare l'operazione posta in essere dal contribuente, così da poter accertare se tale operazione sia priva di sostanza economica. E ciò implica che i cennati elementi di fatto devono essere individuati nel corso dell'istruttoria e enunciati nella motivazione della richiesta di chiarimenti.

In prima battuta si può dunque confermare che *la prova ha uno spazio di rilevanza assai limitato* nell'accertamento dell'abuso, cosicché la relativa istruttoria è finalizzata a valutare i fatti in termini critico-comparativi, più che a riscontrarne l'accadimento<sup>119</sup>. Ciò non toglie però che la carenza di prova è suscettibile di comportare l'infondatezza della pretesa tributaria, in specie per infondatezza delle argomentazioni in punto di assenza di sostanza economica e essenzialità dello scopo di realizzare vantaggi fiscali indebiti. La carenza di prova, peraltro, riverbera inevitabilmente nel difetto di motivazione, poiché, in relazione alla sostanza economica e allo scopo essenziale dell'operazione censurata, “*il fatto ha un'evidente*

---

<sup>117</sup> STEVANATO D., *La nuova nozione di abuso*, cit., 24.

<sup>118</sup> V. CONTRINO A., MARCHESELLI A., *L'abuso tra motivazione*, cit., 47, ove si afferma che l'Amministrazione, per soddisfare al cennato onere probatorio, deve tener conto “*dei parametri standard generali (cosa farebbe un operatore economico medio o un uomo medio nelle stesse condizioni del soggetto agente), dei parametri standard del settore (cosa farebbe, ad esempio, un imprenditore edile medio) e dei parametri specifici del contribuente immediatamente correlati alla operazione (quali sono gli elementi obiettivamente rilevabili della operazione contestata e, in genere, della sua attività, che possono incidere sulla valutazione)*”.

<sup>119</sup> In altri termini, l'istruttoria antiabuso consiste in una *elaborazione dei fatti*, più che in una *verificazione dei fatti*. Cfr MARCHESELLI A., *Il “giusto procedimento”*, cit., 166.

connotazione "dimostrativa", quale elemento non scindibile dalla conseguente qualificazione giuridica" dell'operazione stessa come "abuso del diritto"<sup>120</sup>.

---

### 2.2.3 - Per una più completa e meditata volontà.

---

Nella richiesta di chiarimenti devono pertanto confluire, per le plurime ragioni sopra illustrate, tutte le risultanze della prima istruttoria, che vengono altresì ordinate nell'iter logico giuridico posto a sostegno della pretesa tributaria.

Sarebbe quindi riduttivo attribuire alla richiesta o al contraddittorio instaurabile sulla base di essa una finalità di mera informazione del contribuente in funzione dell'esercizio del diritto alla difesa. E ciò trova conferma anche nella Giurisprudenza amministrativa, ove si rileva che la comunicazione di avvio del procedimento, cui è, come detto, riconducibile la richiesta di chiarimenti, è finalizzata "non solo ad assolvere ad una funzione difensiva a favore del destinatario dell'atto conclusivo, ma anche a formare nell'Amministrazione procedente una più completa e meditata volontà" (Cons. Stato Sez. IV, sent., 16.2.2010, n. 887). In altri termini, la richiesta di chiarimenti scandisce un momento procedimentale importante non solo per il contribuente, che viene a conoscenza del progetto di provvedimento a suo carico, ma anche per l'Amministrazione, che "riordina" gli elementi istruttori raccolti, delinea la configurazione dell'abuso, la formalizza nell'atto scritto<sup>121</sup> e si prepara ad accogliere gli ulteriori elementi conoscitivi che il contribuente vorrà eventualmente apportare al procedimento.

---

<sup>120</sup> Cfr BEGHIN M., *Osservazioni in tema di motivazione*, cit., § 3.

<sup>121</sup> E, in particolare, nella motivazione dell'atto. Sul punto, appaiono significative anche in relazione alla richiesta di chiarimenti, o più in generale in relazione alla comunicazione di avvio del procedimento, le seguenti considerazioni: "proprio attraverso la composizione della citata motivazione, la fase di applicazione delle disposizioni fiscali si connota di un particolare momento di responsabilizzazione dei funzionari. Infatti (.omissis..) si reputa corretto rilevare come, imponendo al redattore dell'accertamento l'obbligo di ripercorre l'iter logico-giuridico che lo ha indotto a formare l'atto, si vincoli la stessa amministrazione finanziaria ad un momento di ponderazione, di valutazione, di preventivo riscontro circa la bontà del proprio operato" BEGHIN M., *Osservazioni in tema di motivazione*, cit., § 2. Tale momento di ponderazione appare davvero importante nell'accertamento antiabuso, vista la complessità sottesa alla peculiare azione di accertamento dei vantaggi fiscali indebiti; nonché in considerazione del fatto che tali vantaggi non discendono dalla violazione delle specifiche norme del settore impositivo di riferimento, a mente delle quali l'operato del contribuente appare incensurabile.

---

2.2.4 - *La fase contraddittoria quale ulteriore (eventuale) istruttoria: configurazione (anche) collaborativa della partecipazione.*

---

Richiamando le categorie concettuali utilizzate nel diritto giurisprudenziale dell'Unione Europea, si può affermare che la notificazione della richiesta di chiarimenti distingue *“la fase d'indagine nel corso della quale vengono raccolte le informazioni (..omissis..), dalla fase contraddittoria, tra l'amministrazione fiscale e il contribuente cui essa si rivolge, la quale inizia (appunto) con l'invio a quest'ultimo di una proposta di rettifica”* (Corte di giustizia, 22 ottobre 2013, causa C-276/12, *Sabou*, § 40). Si può inoltre precisare che nella fase d'indagine o istruttoria *“L'amministrazione non è tenuta ad informarne il contribuente né a conoscere il suo punto di vista”* (*Idem*, § 41): tali obblighi sussistono soltanto nella successiva *fase contraddittoria*, che si avvia con la richiesta dei chiarimenti, cioè con la notifica del progetto di provvedimento.

Con riferimento al procedimento antiabuso, la *fase d'indagine* consiste, come detto, in una prima e completa istruttoria volta a verificare la configurazione dell'abuso del diritto in tutti i suoi elementi costitutivi. Essa culmina con la richiesta di chiarimenti, su cui s'innesta una ulteriore istruttoria, che è eventuale: dipende dalla scelta del contribuente di partecipare o meno al procedimento.

La previsione di tale (eventuale) integrazione dell'istruttoria, che la Giurisprudenza dell'Unione Europea definisce *fase contraddittoria*, palesa come il Legislatore riconosca che non si possano disconoscere vantaggi fiscali sulla base dei soli elementi di valutazione noti al Fisco; che vada, pertanto, garantito al contribuente il diritto di fornire ulteriori elementi di valutazione in ordine a ciascuno degli elementi costitutivi della fattispecie di abuso.

Ma vi è di più. Il Legislatore riconosce che parte degli elementi necessari alla corretta valutazione della capacità contributiva sono noti soltanto al contribuente, che ben sa quali sono le ragioni extrafiscali che lo hanno condotto a porre in essere una certa operazione piuttosto che un'altra e che rilevano a mente della regola per cui *“Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali”* (art. 10-bis, terzo comma). Ragioni che, in quanto tali, possono essere introdotte nel procedimento antiabuso soltanto dal contribuente (che, quindi, deve essere invitato a partecipare all'istruttoria): non sono certo rinvenibili nell'anagrafe tributaria.

\* \* \*

Indagare sulle ragioni extrafiscali di un'operazione significa indagare sullo scopo della

stessa accedendo ai fatti dal punto di vista del contribuente. È proprio la prospettiva dell'indagine a differenziare il giudizio sulle valide ragioni extrafiscali da quello sulla sostanza economica dell'operazione: mentre quest'ultima si traduce nell'oggettiva idoneità dell'operazione a perseguire scopi extrafiscali e va accertata nella prospettiva d'indagine dell'Ufficio, che fa riferimento a parametri di normalità economica, le ragioni extrafiscali vengono allegare dal contribuente. Quest'ultimo attinge da fonti conoscitive diverse da quelle cui può accedere l'Amministrazione finanziaria e che certamente si attagliano meglio all'operazione posta in essere<sup>122</sup>. Ne risulta che il giudizio sulla sostanza economica opera su un piano oggettivo, mentre quello sulle ragioni extrafiscali opera su un piano soggettivo<sup>123</sup>. Ad esempio, potrebbero costituire valide ragioni extrafiscali a motivo dell'operazione oggetto di contestazione la riconducibilità di essa ad un programma strategico perseguito dal contribuente, magari finalizzato a realizzare obiettivi statuari<sup>124</sup>; oppure le sinergie che essa

---

<sup>122</sup> Tale asimmetria tra i dati conoscibili dall'Ufficio e quelli di cui dispone il contribuente è ricorrente nell'accertamento dei tributi, e spesso ne consegue, come accade anche nell'art. 10-bis, la previsione di strumenti che consentano di coinvolgere il contribuente nell'istruttoria: emblematica, in proposito, è la disciplina della partecipazione del contribuente agli accertamenti standardizzati.

<sup>123</sup> I due giudizi mostrano evidente connessione, *“la mancanza di “sostanza economica” (...omissis..) trattandosi soltanto di un modo di rendere in termini oggettivi, a prescindere cioè dalle intenzioni del contribuente, l'idea delle (mancanza di) “valide ragioni economiche” nel comportamento adottato”* STEVANATO D., *La nuova nozione di abuso*, cit., 24. Peraltro si evidenzia che il Legislatore non è stato per nulla chiaro nel definire il contenuto dei due giudizi, attribuendo *“alla “mancanza di sostanza economica” un significato a dir poco criptico, e comunque di problematica applicazione concreta. Sarà davvero curioso, in particolare, vedere come gli interpreti e gli operatori intenderanno e applicheranno il test della “non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme”* ID., *Ivi*, 25. Il significato concreto del citato test, che il Legislatore ritiene indicativo dell'assenza di sostanza economica, è del resto apparso sfuggente sin dall'origine: già nei lavori preparatori della disposizione s'era (invano) suggerito di *specificare meglio* come il test vada inteso (Cfr dossier del Servizio del Bilancio titolato *“Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente (Schema di D. Lgs. n.163)”*, pag. 10, disponibile in formato elettronico alla URL <http://www.senato.it/documentazione/bilancio>).

Il *criptico significato* dell'assenza di sostanza economica, nonché il rapporto che intercorre tra esso e il giudizio sulle *valide ragioni economiche*, è stato efficacemente decodificato come segue: *“l'elemento della sostanza economica risponde alle seguenti domande: “la strumentazione giuridica impiegata è adeguata (normale) rispetto all'obbiettivo economico che si voleva conseguire?”; “quali effetti significativi ha prodotto quella operazione?”; “si tratta di effetti di tipo fiscale o extrafiscale?”*. Per contro, le ragioni economiche rispondo al seguente quesito: *“per quale motivo hai effettuato quella operazione?”*” BEGHIN M., *La clausola generale antiabuso*, cit., § 4.

<sup>124</sup> BEGHIN M., *L'elusione fiscale e il principio*, cit., 232.

permette di conseguire unitariamente ad altre operazioni <sup>125</sup>: circostanze che l'Amministrazione è in grado di valorizzare soltanto su impulso del contribuente e sulla scorta degli elementi di fatto che egli apporti all'istruttoria.

Quanto detto non è privo di implicazioni di carattere procedimentale.

**1<sup>a</sup> implicazione.** Ne discende, infatti, che la prova delle ragioni extrafiscali risulta per il contribuente sicuramente meno difficoltosa di quanto sarebbe per il Fisco escludere, sulla scorta dei soli dati in suo possesso, la sussistenza di ogni scopo non marginale diverso da quello di conseguire un vantaggio fiscale indebito: ciò richiederebbe infatti di dimostrare un fatto negativo. Cosicché il Legislatore, sentendo l'esigenza di ripartire l'onere probatorio nel rispetto del criterio della disponibilità (o vicinanza) del mezzo di prova <sup>126</sup>, ha precisato che è il contribuente ad avere l'onere di dimostrare, eventualmente già in risposta alla richiesta di chiarimenti, la sussistenza di eventuali ragioni extrafiscali (art. 10-bis, nono comma).

**2<sup>a</sup> implicazione.** Ne discende, inoltre, la configurazione “*collaborativa*” dell'accertamento dell'abuso del diritto” <sup>127</sup>: le risultanze dell'istruttoria amministrativa vengono integrate “*attraverso dati “altri” che non potevano essere forniti se non dal contribuente*” <sup>128</sup>. In particolare, attraverso i dati comprovanti la sussistenza di valide ragioni extrafiscali, ma non solo: ben può il contribuente integrare in contraddittorio l'istruttoria svolta dall'Ufficio in relazione agli elementi costitutivi della fattispecie abusiva, apportando elementi conoscitivi volti a provarne l'insussistenza.

---

#### 2.2.5 - *L'utilità della partecipazione per l'Amministrazione finanziaria.*

---

Da quanto esposto emerge chiaramente come il contraddittorio endoprocedimentale sia utile non soltanto al contribuente, che può difendersi già in seno al procedimento amministrativo, ma anche all'Amministrazione finanziaria, che integra l'istruttoria con gli apporti del contribuente.

Tale integrazione dell'istruttoria consente all'Amministrazione di “*ben conoscere per*

---

<sup>125</sup> Cfr CONTRINO A., MARCHESELLI A., *L'abuso tra motivazione*, cit., 47.

<sup>126</sup> Cosicché l'onere gravi sulla parte che è più prossima alla fonte della prova. 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, 900.

<sup>127</sup> ID., *Ibidem*.

<sup>128</sup> ID., *Ivi*, 901.

*ben provvedere*”, così da poter agire in modo imparziale<sup>129</sup>. Infatti il principio di imparzialità dell’azione amministrativa impone all’Ufficio di ricostruire i fatti imponibili nella maniera il più possibile aderente al vero, valutando tutti gli elementi rilevanti che siano stati apportati al procedimento. In altri termini, la completezza dell’istruttoria è presupposto necessario affinché l’azione amministrativa sia imparziale.

Si noti che il *ben provvedere* potrebbe tradursi nel non provvedere affatto. Infatti, tanto nell’ipotesi in cui il contribuente in contraddittorio deduca l’esistenza di valide ragioni extrafiscali, che si atteggiavano a fatto impeditivo della configurazione dell’abuso<sup>130</sup>, quanto nell’ipotesi in cui dimostri l’assenza degli elementi costitutivi della fattispecie abusiva, senza che l’Amministrazione finanziaria, dal canto suo, riesca a superare le eccezioni del contribuente, l’Ufficio non dovrà emettere alcun provvedimento antiabuso. Così evitando di dar corso all’emissione di un atto viziato, che andrebbe poi annullato in autotutela o, ancor peggio, che andrebbe ad alimentare il contenzioso che opera l’Amministrazione finanziaria. L’effettivo svolgimento del contraddittorio favorisce dunque l’emissione di provvedimenti legittimi; pertanto riduce, tendenzialmente, il contenzioso con l’Ufficio<sup>131</sup>. E ciò anche in un’ottica di economicità dell’azione amministrativa.

Si sta dicendo, in definitiva, che la partecipazione del contribuente all’accertamento consente (e impone) all’Amministrazione finanziaria di agire nel rispetto di principi cardine dell’azione amministrativa (quali quelli di imparzialità, completezza dell’istruttoria, economicità), che si compendiano nel precetto di cui all’art. 97 Cost.<sup>132</sup>.

---

<sup>129</sup> Cfr MARCHESELLI A., *Il “giusto procedimento”*, cit., 103.

<sup>130</sup> Come illustrato nel primo capitolo.

<sup>131</sup> Sul punto, la Giurisprudenza di legittimità riconosce che il contraddittorio endoprocedimentale è diretto *“anche ad assicurare il migliore esercizio della potestà impositiva, (...omissis...) con evidenti riflessi positivi anche in termini di deflazione del contenzioso (se non, ancor prima, nel senso di indurre l’amministrazione ad astenersi da pretese tributarie ritenute infondate)”* (Cass. civ. SS. UU., Sent., 29.7.2013, n. 18184).

<sup>132</sup> Sebbene la Giurisprudenza di legittimità (v. le Sezioni Unite precedentemente citate, ove affermano: *“l’art. 97 Cost. non reca, in alcuna delle sue articolazioni, il benché minimo indice rivelatore dell’indeffettibilità del contraddittorio endoprocedimentale”*) stenti a riconoscere che il contraddittorio con l’Amministrazione trova fondamento costituzionale nell’art. 97 Cost. (oltre a negarne il fondamento costituzionale nell’art. 24 Cost., come detto nelle precedenti note), si rammenta che la Corte costituzionale s’è mostrata di diverso avviso: *“Questa Corte ha avuto modo di chiarire che è proprio l’art. 97 Cost. ad esigere che le decisioni di revoca di funzioni legittimamente conferite ai dirigenti siano assunte nel «rispetto dei principi del giusto procedimento». Ciò si rivela infatti essenziale al fine di garantire «scelte trasparenti e verificabili [...] in ossequio al precetto*

---

### 2.2.6 - Gli apporti del contribuente.

---

Illustrate (sia in chiave difensiva che collaborativa) le dinamiche istruttorie sottese all'accertamento antiabuso, resta da precisare quale sia la natura degli apporti del contribuente al procedimento, che la Legge qualifica come “*chiarimenti*” (art. 10-bis, commi dal sesto all'ottavo) ovvero come dimostrazioni (cfr nono comma).

S'è già detto che tali apporti riguardano in particolare le ragioni extrafiscali dell'operazione, rispetto alle quali grava sul contribuente l'onere di dimostrazione; ma che egli può altresì chiarire l'insussistenza, in fatto o in diritto, degli elementi costitutivi della fattispecie abusiva. S'è inoltre detto che nell'accertamento dell'abuso *la prova ha uno spazio di rilevanza limitato* al giudizio sulla sostanza economica dell'operazione, sullo scopo essenziale della stessa e sulla sussistenza di valide ragioni extrafiscali.

Ne consegue che il nono comma dell'art. 10-bis ripartisce tra l'Ufficio e il contribuente l'“*onere di dimostrare*”, non già quello di “provare”<sup>133</sup>, così sottolineando che, in definitiva, ciascuna delle parti ha un preciso onere di motivare, oltre che di provare, le proprie ragioni. E ciò già in fase endoprocedimentale.

Se ne ricava un ulteriore argomento a dimostrazione della connotazione difensiva della partecipazione<sup>134</sup> al procedimento antiabuso: il contribuente non si limita ad apportare elementi conoscitivi, ma può già articolare le proprie difese, adoperandosi per confutare le argomentazioni che l'Ufficio ha compiutamente esposto nella richiesta di chiarimenti o per dimostrare la sussistenza di ragioni extrafiscali.

Gli argomenti di difesa che può far valere il contribuente sono dunque assai ampi, al punto che ad essi sembrano attagliarsi le considerazioni svolte dall'Agenzia delle Entrate con riguardo al contraddittorio sulle spese medie rilevate dall'ISTAT ai fini dell'Accertamento sintetico del reddito complessivo delle persone fisiche ex art. 38, commi dal quarto al settimo, dpr 600/1973: “*l'ufficio considera anche le evidenze e le argomentazioni in concreto rappresentate dal contribuente, logicamente sostenibili, pur se non supportate da*

---

*costituzionale dell'imparzialità dell'azione amministrativa»*”(Corte Cost., 28.11.2008, n. 390, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 133, comma 5, della legge reg. Lazio n. 4 del 2006, istituente un procedimento di decadenza automatica dei componenti del collegio sindacale delle aziende sanitarie che non contempla alcuna forma di contraddittorio a garanzia dei componenti in carica).

<sup>133</sup> Come evidenziato da CONTRINO A., MARCHESELLI A., *L'abuso tra motivazione*, cit., 43.

<sup>134</sup> Cfr TUNDO F., *Procedimento tributario*, cit., 326.

documentazione, nell'ottica di assicurare l'economicità e l'efficacia dell'azione amministrativa”<sup>135</sup>.

---

### 3 - LA SCANSIONE PROCEDIMENTALE DI UNA TUTELA EFFETTIVA.

---

S'è detto che l'art. 10-bis impone all'Amministrazione finanziaria di avviare il contraddittorio endoprocedimentale notificando un progetto di provvedimento, che raccolga e ordini secondo un preciso iter logico-giuridico le risultanze istruttorie della precedente fase d'indagine. S'è detto che, a fronte di tale obbligo dell'Ufficio, il contribuente ha la facoltà di avvalersi o meno del proprio diritto di dialogare con l'Amministrazione e di partecipare all'istruttoria. S'è visto che il nono comma dell'art. 10-bis specifica di quali dimostrazioni sia onerato il contribuente e quali, invece, spettino all'Ufficio, così regolando non solo la dialettica processuale, ma anche quella endoprocedimentale. S'è infine precisata la natura dei chiarimenti che il contribuente può apportare al procedimento.

Si evidenzia ora che l'art. 10-bis obbliga l'Amministrazione a valutare adeguatamente tali (eventuali) chiarimenti, così tutelando l'effettività del contraddittorio. Difatti la disposizione prevede che l'Ufficio debba:

(A) **attendere**, prima di emettere il provvedimento antiabuso, che sia decorso il termine di 60 giorni che la disposizione stessa assegna al contribuente per rispondere alla richiesta di chiarimenti (*spatium respondendi*<sup>136</sup>);

(B) decorso tale termine, **valutare** i chiarimenti in un congruo spazio di tempo (*spatium deliberandi*<sup>137</sup>); che peraltro non può essere compresso in ragione dell'approssimarsi del termine di decadenza dal potere di notificare l'atto impositivo: l'art. 10-bis, affinché intercorrano almeno 60 giorni tra il termine di cui al punto (A) e quello di decadenza, dispone l'automatica proroga di quest'ultimo “*fino a concorrenza dei sessanta giorni*” (art. 10-bis, settimo comma);

(C) in esito a tale valutazione, **motivare** “*specificamente*”, a pena di nullità, l'atto impositivo in relazione “*ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine*” di cui al punto

---

<sup>135</sup> Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 24/E del 2013, p. 14.

<sup>136</sup> Come indicato da FRANSONI G., COLI F., *Abuso del diritto e proroga*, cit., 759.

<sup>137</sup> ID., *Ivi*, 759; MARCHESELLI A., *L'effettività del contraddittorio nel procedimento tributario tra Statuto del contribuente e principi comunitari*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente: studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, a cura di BODRITO A., CONTRINO A., MARCHESELLI A., Torino, 2012, 429.

(A) (art. 10-bis, ottavo comma).

La illustrata articolazione procedimentale del contraddittorio, unitamente alla previsione di precise conseguenze invalidanti il provvedimento in caso di difetto di contraddittorio (v. *retro*), risponde all'esigenza di salvaguardare il diritto dell'amministrato a una tutela effettiva: le deduzioni difensive che egli produca già in seno al procedimento amministrativo devono essere effettivamente tenute in considerazione dalla Parte pubblica. Cosicché non deve aversi un contraddittorio meramente formale, in cui l'amministrato abbia un apparente diritto di partecipare, senza che da tale diritto consegua poi alcuna ponderazione da parte dell'Amministrazione di quanto dedotto in contraddittorio.

Il diritto a una tutela effettiva è un principio cardine nei procedimenti amministrativi, compresi quelli tributari, in cui fa ingresso per opera del diritto dell'Unione Europea<sup>138</sup>. La Giurisprudenza dell'Unione afferma infatti che il contraddittorio con il contribuente non può essere soltanto apparente, ma deve essere effettivo, con il limite che, nel perseguire l'effettività della tutela dei diritti del singolo, non si può pregiudicare *“l'interesse generale della Comunità europea e, in particolare, l'interesse a recuperare tempestivamente le proprie entrate”*<sup>139</sup>.

Si osservi, dunque, che l'articolazione del contraddittorio ex art. 10-bis risponde a quell'esigenza di effettiva tutela del contribuente che trova compiuta espressione nei principi comunitari. La disposizione in esame va quindi letta a mente di tali principi, cui essa pare conformarsi<sup>140</sup>, come si evidenzia puntualmente nel prosieguo.

---

<sup>138</sup> In specie la Corte di Giustizia (C-349/07, Sopropé, cit.) insegna che *“Al fine di assicurare una tutela effettiva della persona o dell'impresa coinvolta”* nel procedimento amministrativo tributario, si deve *“consentire a queste ultime di correggere un errore o far valere elementi relativi alla loro situazione personale tali da far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro”* (§ 49).

<sup>139</sup> Cfr C-349/07, Sopropé, cit., § 41.

<sup>140</sup> Contra: AMATUCCI F., *Profili procedimentali e criticità della clausola generale antiabuso*, in *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., 102, che rileva *“un'inadeguatezza del nostro sistema tributario antielusivo ai principi europei come la proporzionalità e l'effettività che non vengono sorprendentemente richiamati nel testo dell'art. 10-bis, pur essendo la clausola introdotta in attuazione di un atto comunitario”*.

---

*3.1 - (A) L'incomprimibile termine per rispondere alla richiesta di chiarimenti e la (ragionevole) sanzione che consegue dalla sua compressione.*

---

La Corte di Giustizia <sup>141</sup> sottolinea che il termine per produrre in contraddittorio i chiarimenti deve essere sufficiente a garantire al contribuente l'esercizio del diritto alla difesa. L'art. 10-bis realizza pienamente tale precetto, poiché consente di instaurare il contraddittorio endoprocedimentale nel termine di 60 giorni <sup>142</sup>: un tempo pari a quello che l'art. 21, primo comma, d.lgs. 546/1992, concede per l'instaurazione del contraddittorio processuale.

Giova evidenziare che, come insegna la Giurisprudenza di legittimità <sup>143</sup>, l'Amministrazione deve mettere *“a disposizione del contribuente l'intero lasso di tempo previsto dalla legge per garantirgli la facoltà di partecipare al procedimento stesso (...omissis...), cioè di attivare, e coltivare, il contraddittorio procedimentale”*. Ciò significa che il contribuente può dialogare con l'Ufficio durante tutto il periodo di tempo che l'art. 10-bis gli concede per partecipare all'accertamento: i chiarimenti possono essere prodotti in più momenti e l'Amministrazione può già esternare al contribuente la propria valutazione in merito ad essi <sup>144</sup>, in un'ottica di pieno confronto e collaborazione <sup>145</sup>. Appare dunque evidente come una compressione del termine per fornire i chiarimenti rechi grave pregiudizio al cennato confronto.

---

<sup>141</sup> Cfr ID., *Idem*, § 39; al § 40 afferma che *“è normale e peraltro opportuno che le disposizioni legislative e regolamentari nazionali stabiliscano, nell'ambito di vari procedimenti amministrativi, regole generali sui termini. La previsione di regole del genere è altresì in linea con il rispetto del principio di uguaglianza. Per quanto riguarda le normative nazionali che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto comunitario, spetta agli Stati membri stabilire termini in funzione, segnatamente, della rilevanza che le decisioni da adottare rivestono per gli interessati, della complessità dei procedimenti e della legislazione da applicare, del numero di soggetti che possono essere coinvolti e degli altri interessi pubblici o privati che devono essere presi in considerazione”*.

<sup>142</sup> Che appare più che sufficiente, se si considera che il collegio giudicante di cui alle precedenti note ritiene che *“per quanto riguarda la riscossione di un debito doganale al fine di procedere al recupero a posteriori di dazi doganali all'importazione, un termine da otto a quindici giorni concesso all'importatore sospettato di aver commesso un'infrazione doganale affinché questi presenti le proprie osservazioni è, in linea di principio, conforme alle prescrizioni del diritto comunitario”* (§ 52).

<sup>143</sup> Cass. civ. SS. UU., Sent. n. 18184/2013 cit.

<sup>144</sup> Sul punto TUNDO F., *Procedimento tributario*, cit., 274 ss., osserva che *“Il contraddittorio non può mai essere unidirezionale (...omissis...) e ritenersi esaurito con il solo deposito delle osservazioni, dopo le quali il Fisco potrebbe emettere l'accertamento. Deve potersi sviluppare una vera e propria dinamica di repliche e controrepliche tra le parti, per tutta la durata dei sessanta giorni”*.

<sup>145</sup> Come quella invocata dall'art. 10 L 212/2000.

Ne consegue che, qualora l'Ufficio violi lo *spatium respondendi*, emettendo <sup>146</sup> il provvedimento antiabuso prima che siano decorsi 60 giorni dal momento in cui il contribuente ha ricevuto <sup>147</sup> la richiesta di chiarimenti, il provvedimento è nullo <sup>148</sup>. E ciò è confermato dalla Corte Costituzionale (sent., 7.7.2015, n. 132) che, proprio in relazione ad una fattispecie di elusione, sancisce la legittimità costituzionale della regola <sup>149</sup> di “nullità dell'atto per violazione del termine dilatorio”.

---

<sup>146</sup> Rileva il momento di emissione del provvedimento, non già quello in cui viene perfezionata la conseguente notificazione. Infatti il quarto comma del previgente art. 37-bis, DPR 600/1973, prevedeva che “L'avviso di accertamento è *emanato*” soltanto dopo che sia stato esperito il contraddittorio, in linea con quanto previsto dall'art. 12, settimo comma 7, L. 212/2000, ove si dispone che “L'avviso di accertamento non può essere *emanato* prima della scadenza del predetto termine”. Il Giudice di legittimità insegna che quest'ultima disposizione “non può essere intesa come equivalente a “non può essere notificato o, comunque, altrimenti portato a conoscenza legale del contribuente”. A tali conclusioni si giunge “...per due ordini di considerazioni. In primo luogo perché la notificazione è una mera condizione di efficacia, e non un elemento costitutivo, dell'atto amministrativo di imposizione tributaria cosicché, quando l'atto impositivo viene notificato, o comunque portato a conoscenza del destinatario, esso è già esistente e perfetto, il che significa che è già stato “emanato”... In secondo luogo, perché... la norma in esame tende a garantire il contraddittorio procedimentale, ossia a consentire al contribuente di far valere le proprie ragioni nel momento stesso in cui la volontà impositiva si forma quando l'atto impositivo è ancora in fieri”. Ne consegue che l'Ufficio deve “...attendere il decorso del termine previsto dalla legge per la formulazione delle osservazioni e richieste del contribuente, prima di chiudere il procedimento di formazione dell'atto, ossia prima che lo stesso venga redatto in forma definitiva e, quindi, datato e sottoscritto dal funzionario che ha il potere di adottarlo; vale a dire, come appunto la legge recita, venga “emanato”” (Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., 17.3.2016, n. 5361). Su tale pronuncia, v. nota di TUNDO F., *La riaffermazione del contraddittorio anteriore al provvedimento accertativo*, in Corr. Trib., 2016, 1878. Tali considerazioni si attagliano anche all'art. 10-bis, sebbene la disposizione non faccia alcun riferimento al momento dell'emanazione o a quello dell'emissione dell'atto.

<sup>147</sup> Si noti infatti che il quarto comma del previgente art. 37-bis, DPR 600/1973, nel regolare in modo quasi sovrapponibile la partecipazione del contribuente all'accertamento, individuava la “data di ricezione della richiesta” quale *dies a quo* per il conteggio dei 60 giorni concessi al contribuente per partecipare al procedimento. La richiesta di chiarimenti è, dunque, atto recettizio: dal momento in cui se ne perfeziona la notificazione, decorre il termine per produrre i chiarimenti.

<sup>148</sup> E ciò indipendentemente dal fatto che siano già stati prodotti dei chiarimenti o meno. Difatti i chiarimenti non vengono necessariamente forniti in un'unica soluzione, cosicché se l'Ufficio, ricevuti i primi chiarimenti, emettesse l'atto di accertamento, ometterebbe di considerare i restanti chiarimenti. Fattispecie analoga a quella qui esemplificata è oggetto di Cass. Civ. Sez. V, Sent., 11.11.2015, n. 23050, che ritiene nullo l'atto di accertamento così emesso. Decide nel senso della nullità anche Cass. civ. SS. UU., Sent. n. 18184/2013 cit.

<sup>149</sup> Invero, si vagliava la legittimità costituzionale del quarto comma del previgente art. 37-bis, DPR 600/1973, che, in ordine alla sanzione di nullità per violazione da parte dell'Ufficio del termine di risposta assegnato al contribuente, era formulato in modo analogo all'oggi vigente art. 10-bis; pertanto la pronuncia bene si attaglia anche a quest'ultima norma, la cui formulazione tiene sicuramente conto della citata pronuncia della Consulta.

La Corte (ID., *Ibidem*) conferma inoltre quanto già affermato nel precedente capitolo: che la cennata invalidità non è in alcun modo sanabile, nemmeno ai sensi del secondo comma dell'art. 21-octies, L. 241/1990<sup>150</sup>. E ciò perché la violazione da cui tale invalidità consegue, *“lungi dall'essere qualificabile come meramente formale o innocua, o come di lieve entità, è invece di particolare gravità”*. La sanzione di nullità *“non è dunque posta a presidio di un mero requisito di forma del procedimento, estraneo alla sostanza del contraddittorio, (..omissis..) ma costituisce invece strumento efficace ed adeguato di garanzia dell'effettività del contraddittorio stesso, eliminando in radice l'avviso di accertamento emanato prematuramente”*. Peraltro, *“Dalla considerazione unitaria delle prescrizioni (..omissis..) che scandiscono in modo rigoroso il procedimento preordinato all'assunzione dell'avviso di accertamento della fattispecie elusiva, emerge in modo ancora più evidente la funzione di tutela effettiva del contraddittorio propria del termine in questione”*.

Si noti che la Consulta ha invocato il principio di effettività della tutela per sostenere la legittimità costituzionale della sanzione di nullità per difetto di contraddittorio e, più precisamente, per violazione da parte dell'Ufficio del termine di risposta assegnato al contribuente<sup>151</sup>.

Nel sostenere la ragionevolezza della sanzione di nullità, il Collegio giudicante ha inoltre tenuto in considerazione *“le peculiarità dell'accertamento delle fattispecie elusive e il ruolo decisivo che in esso possono svolgere gli elementi forniti dal contribuente, in particolare in vista della valutazione che l'amministrazione è chiamata a compiere dell'esistenza di valide ragioni economiche sottese alle operazioni esaminate”*.

Sul punto, s'è già mostrato (v. *retro*) che soltanto un effettivo contraddittorio endoprocedimentale consente di perfezionare l'istruttoria sulle *ragioni extrafiscali*. A riprova della ragionevolezza della sanzione di nullità per il mancato perfezionamento di tale istruttoria, si rammenti ora che la sussistenza delle cennate ragioni, se *valide e non marginali*, costituisce un'esimente, che determina il venir meno della connotazione abusiva dell'operazione censurata dall'Ufficio. Cosicché, se sussiste l'esimente, non si può procedere ad emettere alcun provvedimento antiabuso. Si noti che l'Ufficio può esprimersi in ordine alla

---

<sup>150</sup> Come si legge espressamente in Cass. civ. Sez. V, 11.11.2015, n. 23050, che giunge a tale risultato prendendo le mosse dal cennato arresto della Corte Costituzionale.

<sup>151</sup> Nella pronuncia si legge che *“l'avviso di accertamento impugnato nel giudizio principale è stato notificato cinquantaquattro giorni dopo il ricevimento della richiesta di chiarimenti, sicché dall'applicazione della norma censurata conseguirebbe la nullità dell'atto”*.

sussistenza o meno dell'esimente soltanto in esito al perfezionamento dell'istruttoria sulle *ragioni extrafiscali*; ne discende che, se non viene perfezionata l'istruttoria in esito alla quale si può escludere la sussistenza dell'esimente, tale esimente non può essere esclusa: il contribuente va quindi tenuto esente dalla contestazione di abuso del diritto. Appare pertanto ragionevole che il provvedimento antiabuso emesso senza prima perfezionare l'istruttoria sulle *ragioni extrafiscali* sia nullo.

La ragionevolezza della sanzione di nullità discende infine dalla considerazione che l'obbligo, in capo all'Ufficio, di rispettare le disposizioni poste a garanzia dell'effettività del contraddittorio endoprocedimentale risponde al *“diritto/dovere della amministrazione di pervenire ad un esercizio corretto e informato dei propri poteri di accertamento e imposizione, in ossequio ai principi costituzionali di buon andamento e imparzialità dell'Amministrazione, di capacità contributiva e di ragionevolezza (artt. 97, 53 e 3 Cost.)”* (Cass. civ. Sez. V, 11.11.2015, n. 23050). Le disposizioni poste a tutela dell'effettività del contraddittorio, dunque, non soltanto tutelano il diritto di difesa del contribuente, ma garantiscono anche l'imparzialità e il buon andamento della Pubblica Amministrazione (v. *retro*), nonché l'applicazione di un'imposta rispondente alla effettiva capacità contributiva. Va pertanto considerata la *“rilevanza della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali, cui la norma stessa assolve”*; da tale considerazione discende la *“ragionevolezza della sanzione”* di nullità (ID., *Ibidem*). In altri termini, gli interessi presidiati dalla cennata sanzione sono indubbiamente interessi di ordine pubblico, che vanno oltre il singolo e specifico rapporto di imposta del contribuente accertato: infatti i principi sottesi al contraddittorio non postulano meramente delle garanzie per chi partecipa all'accertamento, ma sono, invece, espressione degli interessi collettivi di cui agli artt. 53 e 97 Cost. Cosicché appare ragionevole attribuire alla sanzione in commento i caratteri propri della più grave forma d'invalidità prevista dall'ordinamento amministrativo-tributario, cioè quella di cui all'art. 21-septies: v'è l'esigenza di tutelare non solo le parti del procedimento, ma anche gli interessi collettivi <sup>152</sup>.

---

<sup>152</sup> La scelta del Legislatore in ordine alla “nullità” ex art. 10-bis, *“di indubbia forza stringente”* non è quindi suscettibile di *“scontare future censure di costituzionalità”*, contrariamente a quanto prospettato, in nota alla citata pronuncia della Corte costituzionale n. 132 del 2015, da GIOVANNINI A., *Contraddittorio anticipato, invalidità dell'atto impositivo e rilevanza d'ufficio dell'abuso del diritto*, Giur. Cost., 2015, 4, 1182D. Vero è che la Consulta, nel dichiarare non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 37-bis, quarto comma, DPR 600/1973, precisa come tale norma sia

---

### 3.2 - Quali conseguenze in caso di tardiva risposta?

---

S'è osservato che il termine che l'art. 10-bis concede al contribuente per rispondere ai chiarimenti appare pienamente rispettoso del diritto alla tutela effettiva. Non va però escluso che il cennato termine, seppur già sufficiente, possa, eccezionalmente e in considerazione delle peculiarità del caso concreto, essere ampliato per consentire l'utile esercizio del diritto alla difesa <sup>153</sup>, prendendo in considerazione anche i chiarimenti *forniti* <sup>154</sup> tardivamente all'Ufficio.

Si precisa che il provvedimento che non tenga conto dei chiarimenti tardivi non è viziato <sup>155</sup>. Tuttavia, se sulla scorta di tali chiarimenti si palesa all'Ufficio che non sussistono gli elementi costitutivi della fattispecie abusiva o che esistono ragioni extrafiscali valide e non marginali, e che pertanto non vi sono i presupposti per l'emissione del provvedimento antiabuso, quest'ultimo, se già emesso, deve allora essere annullato in autotutela.

---

stata sottoposta a censura di costituzionalità "in quanto prescrive la nullità dell'atto per violazione del termine dilatorio, non già perché il termine non sarebbe congruo o perché non sarebbe prevista la sanatoria della nullità così prodotta, sicché entrambi i menzionati argomenti sono da ritenere estranei ai termini della questione di legittimità costituzionale come sollevata".

<sup>153</sup> Cfr C-349/07, Sopropé, cit., § 44, ove s'insegna che "quando una disciplina legislativa o regolamentare nazionale (..omissis..) fissa il termine finalizzato a raccogliere le osservazioni degli interessati individuando una forbice di tempo, spetta al giudice nazionale verificare che il termine così impartito dall'amministrazione nel singolo caso sia confacente alla situazione particolare della persona o dell'impresa coinvolta e che abbia loro consentito di esercitare i loro diritti della difesa nel rispetto del principio di effettività"; v. anche § 53. Cfr IAIA R., *Il contraddittorio anteriore al provvedimento*, cit., § 10.

<sup>154</sup> Ci si chiede peraltro se, i "chiarimenti forniti dal contribuente nel termine" siano soltanto quelli depositati o pervenuti presso l'Ufficio nel termine; ovvero siano anche quelli che il contribuente ha notificato nel termine, quand'anche pervenuti all'Ufficio successivamente. Mentre il parallelismo tra l'instaurazione del contraddittorio processuale e quella del contraddittorio endoprocedimentale (che già s'è evidenziato, anche in relazione allo *spatium respondendi*) porterebbe a propendere per la seconda soluzione, la lettera della disposizione parrebbe suggerire la prima; che, peraltro, ricalcherebbe le regole processuali per il deposito di documenti e memorie prima della decisione del Giudice (qui, prima della decisione dell'Amministrazione). Considerata la funzione garantista della norma, la disposizione va interpretata nel senso più favorevole per il contribuente: va dunque preferita la seconda soluzione. Che, del resto, è accolta nella lettera del quarto comma del previgente art. 37-bis, DPR 600/1973, ove si regola in modo quasi sovrapponibile la partecipazione del contribuente all'accertamento, disponendo però espressamente che i chiarimenti sono "da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta".

<sup>155</sup> Lo si evince anche dalla lettura dell'ottavo comma dell'art. 10-bis: ove si dispone che la motivazione dell'avviso di accertamento deve, a pena di nullità, essere motivato in relazione "ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine".

Diversamente, esso verrebbe (probabilmente) annullato in sede giurisdizionale <sup>156</sup> (qualora impugnato), pur avendo assorbito, nel tentativo di difesa da parte dell'Ufficio, ulteriori risorse dell'amministrazione. Ne consegue che, nell'ipotesi in cui vengano forniti dei chiarimenti tardivi e non sia ancora stato emesso il provvedimento, è opportuno che l'Ufficio valuti comunque tali chiarimenti <sup>157</sup>, nel rispetto del principio di (buon andamento e, in particolare, di) economicità dell'azione amministrativa.

D'altro canto è altresì opportuno che il contribuente cui siano noti, già prima che spiri il termine di risposta, elementi in considerazione dei quali non verrebbe emesso il provvedimento antiabuso, porti tali elementi alla conoscenza dell'Ufficio dando risposta alla richiesta di chiarimenti nei termini di Legge. Difatti un comportamento diverso (quale la produzione dei chiarimenti - già noti al contribuente all'avvio del procedimento - solo successivamente alla emissione del provvedimento) si porrebbe in contrasto con il *principio della collaborazione e della buona fede* di cui all'art. 10 L 212/2000. Tale disposizione, invero, detta al contribuente un preciso canone di condotta: egli non partecipa al rapporto tributario esclusivamente a tutela del proprio interesse (come accadrebbe in un negozio giuridico privato), ma vi partecipa anche per adempiere ai propri doveri verso la collettività ai sensi degli artt. 2, 3 e 53 Cost. Ne discende che, ove risultasse ingiustificatamente dilatorio, un comportamento diverso dalla produzione dei chiarimenti entro il termine di Legge si porrebbe in contrasto con l'interesse della collettività e, pertanto, sarebbe contrario all'art. 10 cit. <sup>158</sup>. Non ne potrebbe tuttavia conseguire alcuna sanzione <sup>159</sup>, come si mostra nel prossimo paragrafo.

---

<sup>156</sup> Ove, come si dimostrerà *infra*, il contribuente può presentare, senza alcuna preclusione, anche le deduzioni difensive che ha ommesso di allegare nel contraddittorio endoprocedimentale.

<sup>157</sup> Cfr COLLI VIGNARELLI A., *La violazione dell'art. 12 dello Statuto e la illegittimità dell'accertamento*, in *Consenso, equità e imparzialità*, cit., 519.

<sup>158</sup> Valga l'insegnamento dei Giudici di legittimità in relazione all'art. 10 L 212/2000: "*può osservarsi, innanzitutto, che il termine "collaborazione" allude (..omissis..) a comportamenti non collidenti con il dovere, sancito dall'art. 53 comma 1 Cost. (anch'esso richiamato dalla predetta disposizione statutaria) ed imposto a "tutti" i contribuenti, di "concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva"; in secondo luogo, che il termine "buona fede" (..omissis..) se riferito al contribuente, presenta un'analogia, parziale coincidenza con quello di "collaborazione" ed allude ad un generale dovere di correttezza, volto ad evitare, ad es., comportamenti del contribuente capziosi, dilatori, sostanzialmente connotati da "abuso" di diritti e/o tesi ad "eludere" una "giusta" pretesa tributaria*" (Cass. civ. Sez. V, 10.12.2002, n. 17576).

<sup>159</sup> Cfr FRANSONI G., *Il contraddittorio nell'accertamento dell'abuso*, cit., 125.

---

### 3.3 - Quali conseguenze in caso di omessa risposta?

---

S'è già detto che l'istituto partecipativo di cui all'art. 10-bis rappresenta un modello di partecipazione difensiva, pur avendo *anche* una connotazione collaborativa. Tale connotazione, si precisa ora, non è certamente suscettibile di ricondurre l'istituto alla categoria della partecipazione meramente collaborativa, cioè strumentale alle attività conoscitive e di controllo <sup>160</sup>: è vero che l'istituto risponde *anche* a precise esigenze istruttorie, ma ciò non consente certo di collocarlo nel novero delle attività di controllo. In altri termini, è evidente che la partecipazione ex art. 10-bis ha una duplice, inscindibile, finalità: difensiva e, al contempo, istruttoria. Ed è altresì evidente che la notificazione della richiesta di chiarimenti è espressione dell'attività di accertamento, non certo di quella conoscitiva e di controllo <sup>161</sup>.

Ne discende che nessuna delle sanzioni previste in caso di defezione della

---

<sup>160</sup> Infatti, alla categoria della partecipazione meramente collaborativa sono riconducibili quei procedimenti istruttori volti eminentemente all'acquisizione da parte dell'Ufficio di informazioni, documenti e quant'altro necessario all'espletamento da parte dell'Amministrazione delle attività conoscitive e di controllo. E pertanto connotati dal potere dell'Amministrazione di imporre in capo all'amministrato (il contribuente o anche un terzo) obblighi di *dare* o di *facere*, nonché di sanzionare l'amministrato che non cooperi. Si noti che è preminente la posizione dell'Amministrazione che, con atto autoritativo, richiede all'amministrato quanto necessario per dar corso alla propria attività conoscitiva e di controllo.

Diversamente, la partecipazione difensiva è posta a tutela del contribuente. Tale funzione di tutela è evidente nel contraddittorio in materia di abuso del diritto, ove si salvaguardano non solo il diritto alla difesa e quello all'integrità patrimoniale, ma anche, e più direttamente, la libertà d'iniziativa economica e la libertà di scelta *"tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale"* (art. 10-bis, quarto comma).

<sup>161</sup> Un corollario dell'inquadramento della partecipazione ex art. 10-bis nella categoria della partecipazione difensiva in seno all'accertamento dell'imposta, è che la possibilità per il contribuente di presentare osservazioni sul PVC ex art. 12, settimo comma, L 212/2000, non può certo esimere l'Amministrazione dalla notifica, ai sensi dell'art. 10-bis, della richiesta di chiarimenti e dalla conseguente instaurazione di un ulteriore e diverso (rispetto a quello eventuale di cui all'art. 12 cit.) contraddittorio. Infatti *"I due momenti sono strutturalmente diversi"* (il primo contraddittorio si svolge, eventualmente, alla fine delle attività di controllo; il secondo si svolge, obbligatoriamente, durante l'attività di accertamento), cosicché è *"diverso l'apporto che il contribuente potrebbe offrire"* Cfr TUNDO F., *Procedimento tributario*, cit., 370. Del resto basta la lettera dell'art. 10-bis a escludere la legittimità del provvedimento antiabuso emesso, in ipotesi, previo esperimento del solo contraddittorio ex art. 12 cit. Cionondimeno la questione ha interessato i Giudici tributari: CTR Lombardia, Sent., 16.1.2012, n. 2, nonché CTP Milano, Sent., 21.2.2011, n. 54, cui rinvia ID., *Ibidem*, nota 173.

partecipazione meramente collaborativa <sup>162</sup> possa operare in relazione all'istituto partecipativo di cui all'art. 10-bis. In specie, non opera alcuna preclusione all'utilizzo in sede amministrativa e contenziosa di elementi che il contribuente ben avrebbe potuto portare alla conoscenza dell'Ufficio già nel contraddittorio endoprocedimentale ma che, tuttavia, egli non ha prodotto <sup>163</sup>.

Del resto, per poter operare, una siffatta preclusione avrebbe dovuto essere espressamente prevista; come lo è, ad esempio, nell'accertamento delle imposte sul reddito, per il caso in cui il contribuente rimanga inerte di fronte agli *inviti dell'ufficio* ex art. 32 dpr 600/1973. Si precisa che i cennati *inviti* ex art. 32 non possono essere legittimamente utilizzati per svolgere l'istruttoria relativa alla contestazione di abuso del diritto. Si sta dicendo che l'Amministrazione finanziaria non può, ad esempio, indagare sull'esistenza o meno delle valide ragioni extrafiscali per mezzo di uno degli strumenti di cui all'art. 32, così da poter far valere, in caso di inerzia del contribuente, la preclusione alla successiva prova di tali ragioni in sede amministrativa e contenziosa. Ciò, evidentemente, violerebbe le specifiche garanzie che connotano la richiesta di chiarimenti ex art. 10-bis, sesto comma: non si avrebbe la contestuale e puntuale indicazione dei motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto, né varrebbe il termine di sessanta giorni per fornire i chiarimenti. Inoltre, l'Ufficio, in ipotesi, agirebbe in spregio del principio di legalità: al fine di utilizzare lo strumento istruttorio che ritiene più conveniente, disattenderebbe il modulo procedimentale previsto della Legge <sup>164</sup>.

---

<sup>162</sup> La violazione dell'obbligo di collaborazione è sanzionata: direttamente, con l'irrogazione della sanzione ex art. 11 d.lgs 471/1997; ovvero indirettamente, facendo valere la preclusione ex art. 32 dpr 600/1973 alla successiva produzione da parte del contribuente dei documenti specificamente richiesti ma non esibiti o, ancora, facendo valere la conseguente legittimazione ex art. 39 dpr 600/1973, secondo comma, lett. d-bis, all'accertamento induttivo extracontabile.

<sup>163</sup> Dubita di tale risultato AMATUCCI F., *Profili procedimentali e criticità*, cit., 104: “*Non sono chiare le conseguenze della mancata partecipazione al contraddittorio, ossia se il contribuente può o meno adempiere alla richiesta dell'A.F. senza alcuna preclusione successiva o se si applicano le limitazioni previste dall'art. 32, DPR n. 600/1973*”.

<sup>164</sup> In altre parole: se la Legge prevede una specifica modalità per la richiesta dei chiarimenti, l'Amministrazione deve procedere secondo tale modalità. E ciò per il principio di legalità. Tale principio è violato non solo quando l'Amministrazione persegue finalità diverse da quelle per il cui raggiungimento gli è assegnato il potere, ma anche quando l'Amministrazione esercita il potere con modalità difformi da quelle di Legge: “*Tale principio (...omissis...) dovendo essere inteso non solo nella sua accezione formale, ma anche in quella sostanziale, in base alla quale la legge deve determinare forma e contenuto dell'azione della pubblica amministrazione*” (Corte Cost., 6.2.2009, n.

Si osservi peraltro che, sotto il profilo dell'esistenza di ragioni extrafiscali, la richiesta dell'Ufficio non può che essere generica, e pertanto inidonea a legittimare qualsivoglia successiva preclusione probatoria <sup>165</sup>. E ciò perché, sotto tale profilo, il chiarimento richiesto dall'Amministrazione non può che essere del seguente tenore: "Per quali *finalità* è stata posta in essere l'operazione che, in esito all'istruttoria sin qui svolta, riteniamo configuri un abuso del diritto?". Tale richiesta è necessariamente generica e ampia: così l'ha voluta il Legislatore, al fine di ripartire l'onere probatorio nel rispetto del criterio della disponibilità del mezzo di prova (v. *retro*). Ne consegue che il contribuente (magari sfornito di assistenza tecnica <sup>166</sup>, che invece subentra, necessariamente, solo in sede processuale) potrebbe non eccepire in modo compiuto le valide ragioni extrafiscali, o non produrre tutto quanto necessario a provarne la sussistenza <sup>167</sup>; ma da ciò non potrebbe discendere la successiva preclusione ad eccepire in sede amministrativa e contenziosa la sussistenza di tali ragioni e a fornirne la prova: si avrebbe, altrimenti, una illegittima compressione del diritto alla difesa.

Dunque, in sede processuale, il contribuente non è vincolato alle sole eccezioni che ha sollevato in seno al procedimento amministrativo, anche qualora egli sia rimasto inerte e non abbia risposto all'invito al contraddittorio <sup>168</sup>. E ciò conferma che il contribuente non ha alcun

---

32).

<sup>165</sup> Cfr BEGHIN M., *Le preclusioni probatorie tra buona amministrazione e diritto di difesa*, in Fisco, 2015, 1407. Valga inoltre l'insegnamento del Giudice di legittimità: la preclusione "trova applicazione solo quando si sia in presenza di una specificata richiesta o ricerca da parte della Amministrazione e di un rifiuto, o di un occultamento da parte del contribuente. E, a tal fine, non è sufficiente che il contribuente non abbia esibito ai verbalizzanti i documenti in epoca successiva depositati in sede giudiziaria. (.omissis.)

*La disposizione deve essere letta ed interpretata in coerenza ed alla luce del diritto alla difesa, scolpito nell'art. 24 Cost., e del principio della capacità contributiva ( art. 53 Cost). Le norme costituzionali non impediscono certo di porre ragionevoli limiti al diritto alla prova, con conseguente tassazione di cespiti che il contribuente potrebbe dimostrare inesistenti; ma impongono di procedere ad una interpretazione rigorosa di disposizioni quale il citato D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 5" (Cass. civ. Sez. V, 19.4.2006, n. 9127).*

<sup>166</sup> Cfr TOSI L., *Gli aspetti procedurali nell'applicazione delle norme antielusive*, in Corr. Trib., 2006, 3119 ss., § 4.

<sup>167</sup> Potrebbe, in ipotesi, eccepire la sussistenza di ragioni imprenditoriali non valide, trascurando di allegare altre ragioni (ad esempio di ordine familiare) che, invece, sarebbero idonee a far cadere la contestazione di abuso.

<sup>168</sup> Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, pur se in tema di studi di settore, insegnano che "L'esito del contraddittorio endoprocedimentale non condiziona (.omissis.) la impugnabilità dell'accertamento innanzi al giudice tributario, al quale il contribuente potrà proporre ogni eccezione (e prova) che ritenga utile alla sua difesa, senza essere vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del

obbligo di fornire all'Ufficio i chiarimenti richiestigli.

---

### 3.4 - (B) *Lo spatium deliberandi e la proroga del termine di decadenza.*

---

Mentre il contribuente, come detto, non è obbligato a rispondere alla richiesta di chiarimenti notificatagli dall'Ufficio, quest'ultimo, decorso il termine per la produzione dei chiarimenti, deve valutare, in un congruo spazio di tempo, c.d. *spatium deliberandi*, i chiarimenti pervenuti.

L'estensione del cennato spazio di tempo non è fissata dall'art. 10-bis <sup>169</sup>, ma questo non significa affatto che essa sia priva di rilievo ai fini del giudizio sulla effettività o meno del contraddittorio, con tutte le conseguenze sul piano della validità del provvedimento che da tale giudizio discendono (v. *retro*). Infatti, invocato il principio di effettività della tutela, non si può pretermettere l'insegnamento della Corte di Giustizia dell'UE, che impone di “*verificare se, in considerazione del periodo intercorso tra il momento in cui l'amministrazione interessata ha ricevuto le osservazioni dell'importatore e la data in cui ha adottato la sua decisione, sia possibile o meno ritenere che essa abbia tenuto debitamente conto delle osservazioni che le sono state trasmesse*” (C-349/07, Sopropé, cit., § 54).

---

*procedimento amministrativo, e anche nel caso in cui egli all'invito al contraddittorio non abbia risposto, restando inerte. In quest'ultimo caso, naturalmente, il giudice potrà valutare nel quadro probatorio questo tipo di comportamento (la mancata risposta), mentre l'Ufficio potrà motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione dei parametri dando conto della impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito*” (Cass. civ. Sez. Unite, 18.12.2009, n. 26635).

Si precisa che affermare che *il giudice potrà valutare nel quadro probatorio questo tipo di comportamento (la mancata risposta)* appare a chi scrive lesivo del “diritto al silenzio” (“*nemo tenetur se detegere*”), ancorché sia controversa l'applicazione di tale principio al procedimento amministrativo (contra: Corte Cost., 13.7.1984, n. 236; a favore: Cass. civ., Sez. Unite, 28.2.2011, n. 4733).

<sup>169</sup> Che tuttavia suggerisce una possibile estensione temporale laddove, nel disciplinare l'eventuale proroga del termine di accertamento (v. *infra*), prevede che “*Tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni*”. Si garantisce così all'Ufficio la possibilità di fruire di uno *spatium deliberandi* di almeno 60 giorni. Non si impone invece un termine dilatorio di 60 giorni tra la ricezione dei chiarimenti e l'emissione del provvedimento: *intercorrono non meno di sessanta giorni* tra il termine di risposta del contribuente e la data del termine *di decadenza*, non quella di emissione del provvedimento.

Il cennato periodo, dunque, rileva “*sotto un profilo estrinseco e materiale*”<sup>170</sup> nel giudizio sull’effettivo esame dei chiarimenti da parte dell’Amministrazione: uno *spatium deliberandi* breve<sup>171</sup> può essere indizio di una insufficiente valutazione dei chiarimenti. Il giudizio in parola non può tuttavia esaurirsi nella constatazione di una compressione del periodo intercorso tra la data in cui l’Ufficio ha ricevuto i chiarimenti e quella in cui ha emesso il provvedimento: deve fondarsi anche, e principalmente, sulla adeguatezza della motivazione del provvedimento in ordine ai chiarimenti pervenuti, di cui si dirà al prossimo paragrafo.

Di certo l’Ufficio non può giustificare una insufficiente valutazione dei chiarimenti, conseguente la compressione dello *spatium deliberandi*, allegando l’approssimarsi del termine di decadenza dal potere di notificare l’atto impositivo. Infatti l’art. 10-bis dispone l’automatica proroga del termine di decadenza (affinché l’Ufficio abbia comunque a disposizione, per notificare il provvedimento, almeno 60 giorni dallo spirare del termine di produzione dei chiarimenti) “*fino a concorrenza dei sessanta giorni*”<sup>172</sup> (art. 10-bis, settimo comma). Cosicché, se l’Ufficio notifica la richiesta di chiarimenti l’ultimo giorno in cui ha ancora il potere di notificare l’atto impositivo<sup>173</sup>, la proroga di cui l’Amministrazione può avvalersi può ammontare a più di 120 giorni<sup>174</sup>. Si evita così che la scansione procedimentale

---

<sup>170</sup> MARCHESELLI A., *L’effettività del contraddittorio*, cit., 429.

<sup>171</sup> Cioè esiguo rispetto alla “*complessità, novità e apparente pertinenza*” (ID., *Ibidem*) dei chiarimenti pervenuti all’Ufficio.

<sup>172</sup> Vale a dire: l’estensione massima della proroga del termine per l’accertamento è quella che consente di ottenere i 60 giorni che la Legge vuole garantire all’Ufficio per valutare i chiarimenti. Dunque, la proroga massima ammonta ad un numero indefinito di giorni, maggiore o uguale a 120 (v. *infra*); non è invece pari a massimo 60 giorni, come sostenuto da FRANSONI G., *Il contraddittorio nell’accertamento dell’abuso*, cit., 128 ss.; ID., COLI F., *Abuso del diritto e proroga*, cit., 757 ss.; CORASANITI G., *Le garanzie procedurali in tema di abuso del diritto*, cit., § 2. Infatti non è corretto affermare che “*la proroga automatica (.omissis.) è prevista solo (.omissis.) a condizione che il termine per rispondere alla richiesta di chiarimenti scada prima del termine dell’accertamento. (.omissis.) Nel caso in cui, invece, il termine per rispondere alla richiesta di chiarimenti venga a cadere dopo la scadenza del termine per l’accertamento non si avrà alcuna proroga*” (ID., *Ibidem*). Ne discende che la Circolare dell’Agenzia delle Entrate dell’1.4.2016, n. 9/E, rispetta e conferma la portata della proroga, anziché ampliarla (contra ID., *Ibidem*).

<sup>173</sup> Si rammenti, infatti, che l’Ufficio può notificare la richiesta di chiarimenti “*entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell’atto impositivo*” (art. 10-bis, settimo comma). Termine che varia a seconda dell’imposta (o delle imposte) interessata(e) dal recupero del vantaggio fiscale abusivo: ad es., per le imposte sul reddito, il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

<sup>174</sup> Di cui 60 giorni per lo *spatium respondendi*, 60 giorni per lo *spatium deliberandi*, e ulteriori

posta a tutela dell'effettività del contraddittorio comporti, di fatto, la sostanziale compressione del termine decadenziale, con conseguente rischio di tardività dell'azione impositiva.

Da quanto detto, si evince che l'effettiva considerazione dei chiarimenti è di un'importanza tale che il Legislatore consente all'Amministrazione addirittura di derogare al termine ordinario di notifica dell'accertamento (qualora ciò si renda necessario) al fine di valutare i chiarimenti nel rispetto del diritto del contribuente ad una tutela effettiva.

---

### 3.5 - (C) *La motivazione specifica e rafforzata.*

---

In esito alla valutazione dei chiarimenti pervenuti, l'Ufficio, qualora non ravvisi nelle deduzioni del contribuente delle ragioni idonee a far venire meno la pretesa impositiva, emette il provvedimento con cui disconosce i vantaggi fiscali abusivi. L'Ufficio deve però formare il cennato provvedimento con particolare cautela giacché, se trascura di motivare specificamente la sussistenza di ciascuno degli elementi costitutivi dell'abuso del diritto, nonché la propria decisione di disattendere i chiarimenti, allora emette un provvedimento nullo (cfr ottavo comma dell'art. 10-bis). In altri termini, l'atto con cui si disconoscono i vantaggi fiscali abusivi, oltre al contenuto motivazionale tipicamente richiesto dalla Legge dell'imposta o delle imposte che s'intendono recuperare <sup>175</sup>, deve presentare, a pena di nullità, una motivazione:

1. specifica in relazione agli elementi costitutivi dell'abuso;
2. rafforzata, cioè tale da superare i chiarimenti del contribuente.

Così è disposto dall'ottavo comma dell'art. 10-bis, che, in sostanza, impone all'Ufficio di formare la parte motiva del provvedimento aggiungendo ai motivi già palesati nella richiesta di chiarimenti quelli che lo hanno portato ad emettere il provvedimento antiabuso

---

giorni richiesti per il perfezionamento della notificazione della richiesta di chiarimenti, nonché per il perfezionamento della notificazione dei chiarimenti. Si precisa che i 60 giorni per lo *spatium respondendi* vanno integralmente contati anche nel caso in cui il contribuente produca dei chiarimenti già prima dell'ultimo giorno a sua disposizione: egli ben potrebbe produrre, in seguito, ulteriori chiarimenti, cosicché l'Ufficio non può già procedere a formare il provvedimento una volta ricevuti i primi chiarimenti. Appare quindi in parte errato quanto si legge nel dossier del Servizio del Bilancio titolato *Disposizioni sulla certezza*, cit., e cioè che: "*nel caso in cui l'amministrazione notifichi la richiesta di chiarimenti a ridosso del termine di decadenza, avendo il contribuente sessanta giorni per fornirli, la proroga del termine di decadenza potrebbe protrarsi fino a centoventi giorni*".

<sup>175</sup> Se ad es. è stata elusa e quindi viene recuperata l'imposta sui redditi, la motivazione dovrà essere conforme all'art. 42 dpr 600/1973.

pur in considerazione dei chiarimenti forniti dal contribuente. Questo secondo ordine di motivi, formati in esito alla ponderazione degli apporti del contribuente al procedimento e ad essi relativi <sup>176</sup>, mostra che l'Amministrazione ha valutato anche tali apporti prima di emettere il provvedimento. In sostanza, l'Ufficio deve spiegare per quali motivi le ragioni extrafiscali adottate dal contribuente siano marginali o non siano valide; deve confutare quanto dedotto dal contribuente sull'assenza degli elementi costitutivi della fattispecie abusiva.

In merito alla motivazione già esposta nella richiesta di chiarimenti, nei precedenti paragrafi s'è spiegato quale ruolo essa svolga nella dinamica endoprocedimentale: essa risponde all'esigenza di delineare l'oggetto del contraddittorio anticipato affinché il contribuente possa utilmente difendersi e partecipare all'accertamento; nonché a quella di riordinare le risultanze della prima istruttoria affinché l'Ufficio possa ponderare al meglio la pretesa che s'accinge ad avanzare. Ora, tale motivazione, nuovamente ponderata in considerazione dei chiarimenti del contribuente, confluisce nel provvedimento antiabuso, ove altresì si motiva la scelta di avanzare, anche alla luce dei chiarimenti, la pretesa tributaria e si spiega quale impatto abbiano avuto sull'istruttoria gli apporti conoscitivi provenienti dal contribuente. In altri termini, la motivazione del provvedimento viene *“costruita”* <sup>177</sup> nel corso del procedimento sin qui illustrato, per poi confluire nell'atto di accertamento.

S'è detto che la motivazione è *“rafforzata”*: l'Ufficio deve, a pena di nullità, pronunciarsi sui chiarimenti nella parte motiva del provvedimento, affinché l'effettività dell'esame di tali chiarimenti possa essere valutata vagliando la motivazione. In particolare, nel motivare l'atto, l'Ufficio deve dimostrare che le allegazioni dal contribuente sono state: *“a) prese in considerazione, b) adeguatamente valutate e c) ragionevolmente superate”* <sup>178</sup>.

Con ciò non s'intende che debba necessariamente esservi puntuale confutazione di ciascuna delle deduzioni del contribuente, ben potendo esse risultare confutate e superate

---

<sup>176</sup> Come già illustrato nei precedenti paragrafi, ogni nuova considerazione dell'Ufficio che non sia relativa ai chiarimenti pervenuti, è svolta in difetto di contraddittorio. Infatti non può esserci un sovvertimento delle ragioni giustificatrici della pretesa tributaria rispetto a quelle già evidenziate nella richiesta di chiarimenti, se non in favore del contribuente ed in esito alla valutazione dei chiarimenti: altrimenti verrebbe meno l'utilità del contraddittorio e sarebbe violato il diritto alla difesa.

<sup>177</sup> La motivazione del provvedimento antielusivo *“deve essere adeguatamente “costruita” dall'Amministrazione finanziaria, attraverso una serie di passaggi che presuppongono l'instaurazione del contraddittorio con il contribuente”* BEGHIN M., *L'elusione fiscale e il principio*, cit., 34 ss.

<sup>178</sup> MARCHESELLI A., *L'effettività del contraddittorio*, cit., 430.

anche implicitamente dal complessivo “*discorso giustificatorio*”<sup>179</sup> contenuto nella parte motiva del provvedimento. Ne discende che, nell’eventuale giudizio d’impugnazione del provvedimento, il Giudice, a fronte della richiesta del contribuente di annullare l’atto impugnato per difetto di motivazione in relazione ai chiarimenti, accoglie tale richiesta qualora la motivazione non enunci quali siano i chiarimenti prodotti dal contribuente e valutati dall’Ufficio, ovvero qualora essa non si preoccupi di confutare, nemmeno implicitamente, tali chiarimenti.

Si precisa che dalla parte motiva del provvedimento deve trasparire l’effettiva ponderazione dei chiarimenti: una motivazione “di stile”, cioè meramente formalistica, è, nella prospettiva dell’effettività della tutela, priva di ogni valore<sup>180</sup>. E ciò trova conferma nell’insegnamento della Corte di Giustizia dell’UE<sup>181</sup>, ove si afferma “*l’obbligo di motivare una decisione in modo sufficientemente dettagliato e concreto, al fine di consentire all’interessato di comprendere le ragioni del diniego opposto alla sua domanda*”.

La Corte<sup>182</sup> precisa anche che l’Ufficio deve ponderare i chiarimenti “*esaminando, in modo accurato e imparziale, tutti gli elementi rilevanti della fattispecie e motivando sufficientemente la sua decisione*”. Diversamente, qualora l’Ufficio omettesse di considerare nella motivazione del provvedimento anche soltanto una parte di quanto dedotto dal contribuente, si avrebbe “*un’arbitraria discriminazione fra i dati acquisiti in istruttoria*”<sup>183</sup>, in violazione del principio di completezza dell’istruttoria (e, come argomentato *retro*, del più ampio precetto di cui all’art. 97 Cost.), nonché dell’art. 3, L 241/1990, che impone di far confluire nella motivazione le “*risultanze dell’istruttoria*”.

Da quanto sin qui illustrato si evince come il giudizio circa l’effettività del contraddittorio, calato sul provvedimento, si traduca nella valutazione dell’adeguatezza della

---

<sup>179</sup> Cfr ID., *Ibidem*.

<sup>180</sup> Difatti il principio di “*effettività del contraddittorio anticipato*” comporta “*che non sia soddisfatto il dovere di motivazione se il previo contraddittorio non sia oggetto di seria considerazione, di serio confronto, di seria dialettica nell’ambito della motivazione*” MOSCHETTI F., *Il “principio democratico”*, cit., 18. V. anche RAGUCCI G., *Il contraddittorio*, cit., ivi richiamato in nota n. 59; COLLI VIGNARELLI A., *Mancata considerazione delle osservazioni del contribuente e invalidità dell’atto impositivo (art. 12, comma 7, Statuto del contribuente)*, in Riv. Dir. Trib., 2014, 677 ss., § 3; FRANSONI G., *Il contraddittorio nell’accertamento dell’abuso*, cit., 126.

<sup>181</sup> Corte giust., 22.11.2012, C-277/11, M., § 88.

<sup>182</sup> ID., *Ibidem*.

<sup>183</sup> BASILAVECCHIA M., *Per l’effettività del contraddittorio*, cit., § *Obbligo di motivazione «rinforzato»*.

motivazione relativa ai chiarimenti del contribuente.

---

### 3.6 - I risvolti processuali del difetto di effettivo contraddittorio.

---

Nei precedenti paragrafi s'è analizzata, alla luce del principio di effettività della tutela, la disciplina che scandisce lo svolgimento del contraddittorio nel procedimento antiabuso. Ci si interroga ora sulle conseguenze processuali della violazione, da parte dell'Ufficio, di tale disciplina: che accade in sede giurisdizionale se, in seno al procedimento amministrativo, l'Amministrazione ha violato le regole poste a garanzia dell'effettività del contraddittorio? Come si pronuncia il Giudice che, su domanda del ricorrente, rilevi che l'Amministrazione ha omesso il contraddittorio o lo ha offerto solo apparentemente? <sup>184</sup>

Va subito detto che il ricorrente chiede al Giudice di pronunciarsi sull' "invalidità dell'avviso di accertamento (..omissis..) quale effetto del vizio del relativo procedimento" <sup>185</sup>; e non potrebbe essere diversamente, dato che quello tributario è un giudizio d'impugnazione dell'atto. Si precisa però che è il procedimento, prima che l'atto, ad essere viziato: non si è svolto in effettivo contraddittorio, come invece richiesto dall'art. 10-bis. Tale "divergenza dal modello normativo (..omissis..) determina di per sé (..omissis..) la illegittimità dell'atto impositivo" <sup>186</sup>. Cosicché l'atto è illegittimo anche qualora, intrinsecamente, sia connotato da una "apparente regolarità formale" <sup>187</sup>: è, ad esempio, nullo il provvedimento emesso *ante tempus*, seppur adeguatamente motivato in relazione ai chiarimenti pervenuti sino all'emissione; o, ancora, è nullo il provvedimento preceduto da richiesta di chiarimenti non adeguatamente motivata, seppur emesso (il provvedimento) nel rispetto dei termini e degli (altri) obblighi di motivazione.

Il Giudice si pronuncia sul difetto di effettivo contraddittorio in via preliminare, senza accedere alla cognizione piena del merito della lite <sup>188</sup>. E ciò sia nel caso in cui la violazione

---

<sup>184</sup> In entrambe le ipotesi (omesso contraddittorio e contraddittorio apparente) viene leso il medesimo principio di effettività della tutela. Sull'equivalenza tra le due ipotesi v. TUNDO F., *Procedimento tributario*, cit., 270 ss.; FRANSONI G., *Il contraddittorio nell'accertamento dell'abuso*, cit., 118, osserva che "il contraddittorio non è "un atto", ma un metodo diretto a pervenire alla formulazione di un giudizio (..omissis..) risulta quindi omesso quando il giudizio non è stato assunto conformemente a tale metodo".

<sup>185</sup> Cass. civ. SS. UU., Sent. n. 18184/2013 cit.

<sup>186</sup> ID., *Idem*.

<sup>187</sup> TUNDO F., *Idem*, 273.

<sup>188</sup> Cfr IAIA R., *Il contraddittorio anteriore al provvedimento*, cit., § 11.

dell'effettività del contraddittorio è di natura eminentemente procedimentale (e cioè quando l'Ufficio ha emesso l'atto ante tempus, o si è avvalso di uno spatium deliberandi manifestamente insufficiente a valutare i chiarimenti); sia nel caso in cui la violazione è di natura eminentemente formale (e cioè quando l'Ufficio non ha soddisfatto all'obbligo di motivazione rafforzata <sup>189</sup>). In entrambi i casi l'invalidità travolge integralmente l'atto.

Si rammenti che il regime di invalidità da applicarsi è quello della nullità, nel senso già precisato (v. *retro*): il provvedimento viene dunque demolito senza che il Giudice possa esprimersi, ex art. 21-octies, secondo comma, L. 241/1990, sulla idoneità o meno del vizio invalidante a incidere sul contenuto dispositivo dell'atto. Né si può sostenere che il contribuente non “*avrebbe potuto difendersi più efficacemente in assenza dell'irregolarità procedurale*” <sup>190</sup>.

---

### 3.7 - L'Esecuzione provvisoria.

---

Nei precedenti paragrafi s'è trattato della disciplina della partecipazione del contribuente all'accertamento ex art. 10-bis, evidenziando che essa è informata al principio di effettività della tutela.

In calce a tale trattazione, ora si osserva che il cennato principio comunitario emerge anche dalla lettura del decimo comma dell'art. 10-bis, che non riguarda più il procedimento di accertamento, ma quello di riscossione (provvisoria) dei maggiori tributi richiesti in esito al disconoscimento dei vantaggi fiscali abusivi.

La disposizione di cui al decimo comma, infatti, prevede che, se il provvedimento antiabuso viene impugnato, i maggiori tributi sono posti in riscossione in via provvisoria soltanto a seguito della pronuncia del Giudice di primo grado <sup>191</sup>.

---

<sup>189</sup> O, comunque, non ha motivato, nel provvedimento, la sussistenza di anche solo uno degli elementi costitutivi dell'abuso del diritto.

<sup>190</sup> Il riferimento è a Corte giust., 1.10.2009, C-141/08 P, Foshan, § 94, richiamata da IAIA R., *Idem*, cit., § 6.

<sup>191</sup> In particolare, al decimo comma si legge: “*In caso di ricorso, i tributi o i maggiori tributi accertati, unitamente ai relativi interessi, sono posti in riscossione, ai sensi dell'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e, successive modificazioni, e dell'articolo 19, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472*”. L'art. 19 cit. regola la riscossione provvisoria delle sanzioni rinviando all'art. 68 cit.: in pendenza di giudizio, le sanzioni possono essere riscosse soltanto dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale, in misura al più pari ai due terzi del loro ammontare. Lo stesso, in materia di abuso del diritto, deve dirsi per l'imposta: infatti il decimo

E ciò sembra riecheggiare quell'arresto della Corte di Giustizia dell'UE ove si afferma che deve essere consentito all'amministrato, "*in mancanza di una previa audizione, di ottenere la sospensione della (...omissis...) esecuzione fino alla (...omissis...) eventuale riforma*" del provvedimento <sup>192</sup>; con la evidente differenza che l'art. 10-bis, in sostanza, impone all'Ufficio la "*sospensione*" dell'esecuzione del provvedimento *oltre che* il (e non invece "*in mancanza*" del) contraddittorio endoprocedimentale. Ne discende che l'esigenza di una effettiva tutela dei diritti del contribuente, a fronte dei profili di specialità dell'attività amministrativa antiabuso (v. *retro*), pare quasi prevalere sull'"*interesse (...omissis...) a recuperare tempestivamente le (...omissis...) entrate*", che, s'è detto, la Corte di Giustizia dell'UE <sup>193</sup> individua quale limite esterno all'applicazione del principio della tutela effettiva.

Dunque, il decimo comma dell'art. 10-bis garantisce al contribuente (che, a fronte della pretesa tributaria, abbia deciso di partecipare ad un ulteriore contraddittorio: quello processuale) una ulteriore tutela: il suo patrimonio non è intaccato fino alla pronuncia del

---

comma del'art. 10-bis afferma inequivocabilmente che tributi ed interessi *sono posti in riscossione* ai sensi dell'articolo 68 cit. Ciò significa che l'*iscrizione a ruolo* può avvenire soltanto ai sensi dell'articolo 68 cit., dunque a seguito della pronuncia del primo Giudice: *iscrivere a ruolo*, infatti, equivale a *porre in riscossione*. Si colga, ancora una volta, la somiglianza tra il procedimento antiabuso e quello di irrogazione delle sanzioni ex art. 16 d.lgs. 472/1997.

Si precisa che, ai sensi dell'art. 10-bis, per i tributi riscossi con il ruolo, non può aversi iscrizione a ruolo in pendenza del primo grado di giudizio; per i tributi che richiedono l'accertamento esecutivo ex art. 29 DL 78/2010, l'ente impositore non può affidare l'accertamento all'Agente della riscossione. Ne deriva che, prima che si pronunci il primo Giudice, non solo non vi può essere riscossione provvisoria, ma non possono nemmeno essere adottate le misure cautelari e conservative che presuppongono l'iscrizione a ruolo e la notifica della cartella di pagamento, ovvero l'affidamento dell'accertamento all'Agente della riscossione. Cfr CARINCI A., *La riscossione delle imposte nelle ipotesi di recupero fondate sull'abuso del diritto*, in *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., 164 ss; BEGHIN M., *L'elusione fiscale e il principio*, cit., 15.

Si precisa inoltre che gli avvisi di accertamento immediatamente esecutivi relativi a fattispecie di abuso del diritto, che assolvono anche alla funzione di precetto, devono contenere una intimazione di pagamento conforme al dettato del decimo comma dell'art. 10-bis. Cfr Agenzia delle Entrate, Nota 30/09/2011, n. 141776; CARINCI A., *Idem*, 165 ss.

Si precisa infine che le deroghe alla riscossione frazionata, previste (per il caso di grave pericolo per la riscossione) dagli artt. 15-bis dpr 602/1973 e 29, primo comma, DL 78/2010, non richiamano in alcun modo l'art. 10-bis: si riferiscono, invece, agli artt. 15 dpr 602/1973 e 29 DL 78/2010. Se ne può ricavare che la disciplina della riscossione straordinaria non si applica alle fattispecie di abuso del diritto: cfr ID., *Idem*, 167 ss.

<sup>192</sup> Altrimenti i "*diritti della difesa sono violati quand'anche*" l'amministrato "*abbia la possibilità di fare valere la sua posizione nel corso di una fase di reclamo amministrativo ulteriore*" (Corte giust. UE, C-129/13, Kamino, cit., § 73, in IAIA R., *Il contraddittorio anteriore al provvedimento*, cit., § 8).

<sup>193</sup> Cfr C-349/07, Sopropé, cit., § 41.

primo Giudice, soggetto terzo rispetto al rapporto tributario, poiché l'esecutività del provvedimento antiabuso impugnato è subordinata a tale pronuncia. Si palesa, così, anche nella disposizione in commento, quell'intento garantista del Legislatore che, già dichiarato nella Legge delega<sup>194</sup>, emerge dall'analisi delle disposizioni procedurali dell'art. 10-bis.

Si palesa, inoltre, l'intenzione di semplificare<sup>195</sup> l'esecuzione del provvedimento antiabuso prevedendo una disciplina della riscossione provvisoria uniforme per tutte le contestazioni ex art. 10-bis<sup>196</sup>. Difatti, in mancanza del cennato decimo comma, l'esecuzione

---

<sup>194</sup> Dalla lettura dell'art. 5 della legge delega (L 23/2014) traspare la volontà di accordare al contribuente cui è contestato l'abuso del diritto maggiori garanzie procedurali (v. retro). Si consideri inoltre che le regole procedurali delineate dall'art 10-bis sono frutto della revisione della previgente disciplina recata dall'art. 37-bis dpr. 600/1973 (LOI S., *La riscossione, in pendenza di giudizio, dei tributi accertati con l'abuso e il rimborso, ad accertamento definitivo, delle somme pagate da terzi estranei all'abuso*, in *Abuso del diritto e novità*, cit., 71 ss.) ove, nel testo del sesto comma, era esplicitato che le somme accertate erano iscritte a ruolo soltanto "*dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale*". Si consideri poi che tale precisazione, nel formare il testo dell'art. 10-bis, è stata elisa poiché superflua: già si legge che gli importi richiesti dall'Ufficio "*sono posti in riscossione, ai sensi dell'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546*". Ciò considerato, si osservi come la cennata elisione non implica certo che le ordinarie regole di riscossione provvisoria in primo grado (di ciascun tributo richiesto) trovino ora spazio di applicazione anche nelle fattispecie di abuso del diritto; e ciò anche perché tale (errato) risultato ermeneutico si porrebbe in inconciliabile contrasto con la legge delega che, come detto, richiedeva di accordare al contribuente cui è contestato l'abuso del diritto *maggiori* (non invece minori) garanzie procedurali.

Sul punto si osservi, peraltro, che il decimo comma dell'art. 10-bis non ha subito alcuna variazione rispetto al testo indicato nello schema di decreto legislativo del 20.4.2015, di identica formulazione. Ciò viene in rilievo poiché nella relazione illustrativa al menzionato schema di decreto legislativo si legge che gli importi accertati, con i relativi interessi, "*sono iscritti a ruolo dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale, secondo i criteri indicati nell'art. 68 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e dell'art. 19, comma 1 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*" (A.G. 163/2015, cit., 12). Anche il dossier sottoposto al Senato nel maggio 2015 dal Servizio del Bilancio, con frontespizio "*Elementi di documentazione - n. 23*", a pag. 20, conferma che l'iscrizione a ruolo può aversi soltanto "*dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale*". Ebbene, le citate indicazioni non tradiscono certo reiterati refusi nella stesura dei lavori preparatori dell'art. 10-bis: confermano, invece, che non v'è riscossione provvisoria prima della pronuncia di primo grado.

<sup>195</sup> La clausola generale antiabuso, "*nata sotto la bandiera della certezza del diritto, si fa portatrice di un'esigenza di semplificazione dell'azione amministrativa*" BEGHIN M., *La "non opponibilità"*, cit., 92; ID., *La "tassazione differenziale" e la "non opponibilità"*, cit., 312.

<sup>196</sup> Affermare che tributi ed interessi *sono posti in riscossione* ai sensi dell'articolo 68 d.lgs. 546/1992 equivale ad affermare che essi non sono posti in riscossione ai sensi di disposizioni diverse dall'art. 68 cit., cioè ai sensi delle disposizioni specifiche per la riscossione dei singoli tributi (quali l'art. 15 dpr 602/1973 per le imposte dirette e l'IVA, l'art. 56 dpr 131/1986 per l'imposta di registro, ecc.). Se il Legislatore avesse, diversamente, voluto applicare anche in caso di abuso del diritto il regime ordinario per la riscossione provvisoria del maggior tributo eluso, anziché disciplinare il cennato regime in modo uniforme per tutti i tributi elusi, allora non avrebbe disposto alcunché in

provvisoria del provvedimento impugnato sarebbe risultata problematica sotto il profilo della coordinazione delle differenti discipline (nonché dei rispettivi procedimenti) di riscossione provvisoria relative ai differenti tributi da recuperare una volta accertato l'abuso del diritto.

---

#### 4 - I PRINCIPI SOTTESI ALLA PARTECIPAZIONE ALL'ACCERTAMENTO

---

Nei precedenti paragrafi sono state illustrate le dinamiche sottese alla partecipazione del contribuente al procedimento antiabuso. S'è visto che tale partecipazione è connotata da alcune peculiarità; in particolare essa:

1. trae impulso da un atto di pre-accertamento, ove è già quantificato il vantaggio fiscale che l'Ufficio intende disconoscere ed è altresì già dimostrata la sussistenza di tutti gli altri elementi costitutivi della fattispecie abusiva;
2. consente al contribuente di confutare, già in sede endoprocedimentale, quanto accertato dall'Ufficio, nonché di dimostrare la sussistenza di un'esimente;
3. ha ad oggetto la valutazione critica dei fatti, più che la prova degli stessi.

Le elencate caratteristiche della partecipazione ex art. 10-bis si discostano talora da quelle delle altre fattispecie di partecipazione all'accertamento: le quali non obbligano l'Ufficio ad avviare il contraddittorio mediante un atto di pre-accertamento compiutamente motivato; o non prevedono che il contribuente possa dimostrare la sussistenza di un'esimente; o, ancora, sono strumentali ad un'istruttoria incentrata sulla prova dell'accadimento dei fatti imponibili, più che sulla loro valutazione critica.

Nondimeno, anche tali fattispecie di partecipazione tendono a realizzare gli stessi principi che sono sottesi al contraddittorio nel procedimento antiabuso e che sono emersi in questo scritto.

Infatti, in primo luogo, s'è detto che il contraddittorio endoprocedimentale è previsto quale garanzia per la difesa del contribuente e realizza il precetto di cui all'art. 24 della Costituzione: i *“diritti di difesa”* posso dirsi rispettati soltanto se, *“ogniqualevolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto per esso*

---

punto di riscossione in seno all'art. 10-bis: in assenza della disposizione di cui al decimo comma, gli Enti impositori avrebbero potuto (e dovuto) attenersi alle regole ordinarie e, laddove queste lo consentano, procedere all'iscrizione a ruolo a titolo provvisorio anche prima della sentenza di primo grado.

*lesivo*”, tale atto viene formato in contraddittorio con l’amministrato <sup>197</sup>. Ne discende che, nei precedenti paragrafi, quando la particolare scansione e l’oggetto del procedimento antiabuso venivano illustrati nei termini di maggior garanzia per la difesa del contribuente, non si faceva altro che analizzare come sia declinato nella particolare disciplina esaminata un diritto di rango costituzionale, la cui tutela non può certo essere confinata al solo procedimento antiabuso: deve invece essere garantita in ogni procedimento amministrativo <sup>198</sup>. Pertanto, il diritto alla difesa non può che essere un fondamento comune di tutti gli istituti partecipativi previsti per l’accertamento delle pretese tributarie.

In secondo luogo, s’è dimostrato che il contraddittorio endoprocedimentale è utile non solo al contribuente, ma anche all’Amministrazione, poiché esso legittima l’esercizio del suo potere e le consente di giungere ad una più completa e meditata manifestazione di volontà, nel rispetto dei principi di completezza dell’istruttoria, di imparzialità e di economicità. Anche questo risultato ha portata generale. E anche i cennati principi discendono dalla Carta costituzionale, in specie dall’art. 97 Cost. <sup>199</sup>; trovano inoltre espressione in seno alla Legge sul procedimento amministrativo (in particolare, nell’art. 1, L 241/1990). Cosicché tali principi devono orientare l’azione amministrativa, ed in particolare il dialogo tra Amministrazione ed amministrato, tanto nel procedimento antiabuso quanto nelle altre ipotesi di partecipazione del contribuente all’accertamento.

Si dà ora conto di una terza chiave di lettura della partecipazione all’accertamento: essa è finalizzata a giungere ad una determinazione dell’imposta che sia il più possibile rispondente alla reale capacità contributiva <sup>200</sup>. E ciò vale anche nell’accertamento dell’abuso <sup>201</sup>. Infatti, tanto nel procedimento ex art. 10-bis quanto nelle altre fattispecie partecipative, soltanto in esito ad un effettivo contraddittorio, la (eventuale) pretesa tributaria può essere

---

<sup>197</sup> Cfr Corte Cost., 7.7.2015, n. 132, che s’è così espressa richiamando i principi generali del diritto comunitario (v. *retro*).

<sup>198</sup> Come del resto afferma la Giurisprudenza di cui alla precedente nota, nonché la Giurisprudenza europea da essa richiamata, di cui s’è già detto alla nota n 103.

<sup>199</sup> Cfr Corte Cost., 28.11.2008, n. 390 (v. *retro*).

<sup>200</sup> RAGUCCI G., *Il contraddittorio*, cit., 170 osserva che “*la partecipazione del contribuente – quale che sia il modo in cui concretamente si espliciti – concorre né più né meno all’esatta rappresentazione della sua capacità contributiva, che è la funzione propria della partecipazione in quanto strumento dell’applicazione imparziale della legge*”.

<sup>201</sup> Sul rapporto tra abuso del diritto e capacità contributiva si veda il primo capitolo di questo scritto, al paragrafo 1.3.

ponderata su risultanze istruttorie che, alla luce di quanto dedotto dal soggetto accertato, sono più complete e più chiare; può, pertanto, essere formulata in modo più aderente alla effettiva capacità contributiva.

Da quanto illustrato discende che, tanto nell'accertamento dell'abuso quanto negli altri procedimenti di accertamento che coinvolgono il contribuente, la partecipazione di quest'ultimo è, in definitiva, finalizzata al corretto esercizio della funzione impositiva <sup>202</sup>. Con ciò si vuol dire che la partecipazione non risponde soltanto all'esigenza di tutela del contribuente, che pure può far valere le proprie deduzioni difensive; né è prevista soltanto a garanzia del corretto agire dell'Amministrazione, nei termini di cui sopra. Essa, infatti, è volta a realizzare l'interesse pubblico cui è finalizzato il procedimento: cioè l'interesse all'applicazione di un'imposta rispondente alla effettiva capacità contributiva e al giusto riparto dei carichi tributari <sup>203</sup>.

---

<sup>202</sup> Cass. civ. SS. UU., Sent. n. 18184/2013 cit. insegna che il contraddittorio endoprocedimentale è *“strumento diretto non solo a garantire il contribuente, ma anche ad assicurare il migliore esercizio della potestà impositiva, il quale, nell'interesse anche dell'ente impositore, risulterà tanto più efficace, quanto più si rivelerà conformato ed adeguato - proprio in virtù del dialogo tra le parti, ove reso possibile - alla situazione del contribuente”*.

<sup>203</sup> Sul punto si cita nuovamente lo stesso Giudice di cui alla nota precedente, nonché la Giurisprudenza conforme ivi richiamata: in *“Cass. n. 28049 del 2009 (..omissis..) si afferma che (..omissis..) la comparizione personale del contribuente (..omissis..) si prefigge "il meritorio scopo (...) di favorire il dialogo e l'intesa tra fisco e cittadino - rapporti che debbono essere "necessariamente improntati a lealtà, correttezza e collaborazione, in quanto siano in gioco obblighi di solidarietà come quello in materia tributaria" (C. cost., sent. n. 351/2000)”*(ID., *Idem*). Inoltre, cfr MARCHESELLI A., *Il “giusto procedimento”*, cit., 106.

## CONCLUSIONI: L'ESTENSIONE DEL REGIME DI INVALIDITÀ.

S'è affermata l'identità tra i principi sottesi al contraddittorio ex art. 10-bis e quelli sottesi alle altre fattispecie di partecipazione all'accertamento.

S'è mostrato che l'azione amministrativa antiabuso, pur avendo referenti fattuali e normativi assai diversi da quelli tipici dell'attività di accertamento dell'evasione, non presenta, rispetto a quest'ultima, delle difformità tali da impedire l'estensione del regime di invalidità ex art. 10-bis alle altre fattispecie di partecipazione all'accertamento: infatti trattasi pur sempre di azione vincolata e finalizzata a determinare il tributo secondo l'attitudine alla contribuzione.

Ne discende che il cennato regime di invalidità si estende anche alle altre discipline di partecipazione all'accertamento, in specie se esse regolano il procedimento senza disporre espressamente quali siano le conseguenze (sulla validità del provvedimento) della sua violazione da parte dell'Ufficio.

In altri termini, s'è verificato che:

1. Agli istituti di partecipazione all'accertamento, compreso quello di cui all'art. 10-bis, sono sottesi i medesimi principi e le medesime finalità (perseguite tramite attività ugualmente vincolate);

2. di conseguenza, la violazione da parte dell'Ufficio del procedimento che regola l'istituto partecipativo, e, più in generale, la lesione dell'effettività della partecipazione, dovrebbe comportare la medesima sanzione per ogni istituto;

3. tale sanzione è individuata dall'art. 10-bis nella "nullità" del provvedimento;

da tutto quanto verificato consegue che l'interprete, ove necessario, deve definire l'effettivo regime di invalidità collegato a ciascuno dei cennati istituti partecipativi estendendo ad essi le regole espresse nell'art. 10-bis.

Questa conclusione trova ulteriore conforto se valutata alla luce del principio dell'effettività della tutela. Si consideri infatti che:

1. il regime di invalidità ex art. 10-bis è strutturato in modo tale da garantire l'effettivo svolgimento del contraddittorio: infatti, in applicazione di tale regime, sono nulli i provvedimenti assunti in spregio del diritto ad una tutela effettiva (v. *retro*);

2. la Giurisprudenza europea <sup>204</sup> e quella nazionale <sup>205</sup> convergono nell'affermare che la tutela del contribuente deve essere, in seno al procedimento (amministrativo o tributario), sempre effettiva; anche qualora la disciplina dello specifico procedimento non preveda espressamente le regole necessarie a garantirne l'effettività;

3. da tali considerazioni si ricava che l'estensione del regime di invalidità ex art. 10-bis (e cioè di un regime volto a garantire l'effettività del contraddittorio) alle altre fattispecie di partecipazione all'accertamento (in specie a quelle ove non sono regolate espressamente le conseguenze invalidanti del difetto di effettivo contraddittorio) trova copertura nel principio di effettività della tutela, siccome invocato dalla cennata Giurisprudenza.

---

<sup>204</sup> “Secondo la costante giurisprudenza, il rispetto dei diritti della difesa in qualsiasi procedimento promosso nei confronti di una persona e che possa sfociare in un atto per essa lesivo costituisce un principio fondamentale del diritto comunitario che deve essere garantito anche in mancanza di qualsiasi norma riguardante il procedimento di cui trattasi. Tale principio impone che i destinatari delle decisioni che pregiudichino in maniera sensibile i loro interessi siano messi in condizione di far conoscere utilmente il loro punto di vista” (Corte giust., C-141/08 P, Foshan, cit., § 83).

<sup>205</sup> “La “sanzione” della invalidità dell'atto conclusivo del procedimento, pur non espressamente prevista, deriva ineludibilmente dal sistema ordinamentale, comunitario e nazionale, nel quale la norma opera e, in particolare, dal rilievo che il vizio del procedimento si traduce, nella specie, in una divergenza dal modello normativo (.omissis..) di particolare gravità, in considerazione (.omissis..) della forza impediente, rispetto al pieno svolgimento di tale funzione, che assume il fatto viziante” (Cass. civ. SS. UU., Sent. n. 18184/ 2013 cit.).

## RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

- AMATUCCI F., *Profili procedimentali e criticità della clausola generale antiabuso*, in *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, a cura di DELLA VALLE E., FICARI V., MARINI G., Torino, 2016, 99
- BALLANCIN A., LUPI R., STEVANATO D., *Sull'abuso del diritto spettano le garanzie procedimentali dell'art. 37-bis*, in *Dialoghi Trib.*, 2011, 248
- BASILAVECCHIA M., *La nullità degli atti impositivi; considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, *Riv. dir. fin.*, 2006, 2, 356
- BASILAVECCHIA M., *Per l'effettività del contraddittorio*, in *Corr. Trib.*, 2009, 2369
- BEGHIN M., *Osservazioni in tema di motivazione dell'avviso di accertamento ex art. 42, dpr n. 600/1973, alla luce dell'art. 7 dello "Statuto dei diritti del contribuente"*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 709
- BEGHIN M., *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, 2013, in particolare capitoli I, II, X e XIV
- BEGHIN M., *Le preclusioni probatorie tra buona amministrazione e diritto di difesa*, in *Fisco*, 2015, 1407
- BEGHIN M., *"Elusione", tassazione differenziale e impatto sulla motivazione degli avvisi di accertamento*, in *Corr. Trib.*, 2015, 1827
- BEGHIN M., *La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori*, in *Fisco*, 2015, I, 2207
- BEGHIN M., *Elusione fiscale e imposta di registro tra interpretazione dei contratti e collegamento negoziale*, in *Corr. Trib.*, 2016, 25
- BEGHIN M., *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco immanenti*, in *Corr. Trib.*, 2016, 479
- BEGHIN M., *La "tassazione differenziale" e la "non opponibilità" al Fisco delle operazioni elusive*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2016, I, 295
- BEGHIN M., *La cessione di azienda tra qualificazione giuridica del fatto, interpretazione dell'atto e ridimensionamento dell'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986*, in *Corr. Trib.*, 2016, 3037
- BEGHIN M., *La "non opponibilità" al fisco delle operazioni elusive tra disconoscimento dei vantaggi tributari e rimborso delle imposte versate*, in *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., 75
- CALIFANO C., *La motivazione degli atti impositivi*, Torino, 2012

CARINCI A., *La riscossione delle imposte nelle ipotesi di recupero fondate sull'abuso del diritto*, in *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., 159

COLLI VIGNARELLI A., *La violazione dell'art. 12 dello Statuto e la illegittimità dell'accertamento*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente: studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, a cura di BODRITO A., CONTRINO A., MARCHESELLI A., Torino, 2012, 499

COLLI VIGNARELLI A., *Mancata considerazione delle osservazioni del contribuente e invalidità dell'atto impositivo (art. 12, comma 7, Statuto del contribuente)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2014, 677

CONSOLO C., STELLA M., *(Segue): la normativa del 2015 sull'abuso della libertà negoziale per eludere il dovere e la capacità contributivi*, in *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, a cura di GLENDI C., CONSOLO C., CONTRINO A., Milano, 2016, 345

CONTRINO A., *I confini dell'abuso*, in *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., 21

CONTRINO A., MARCHESELLI A., *Procedimento di accertamento dell'abuso, contraddittorio anticipato e scelte difensive*, in *Abuso del diritto e novità*, cit., 36

CONTRINO A., MARCHESELLI A., *L'abuso tra motivazione, oneri dimostrativi e difese del contribuente*, in *Abuso del diritto e novità*, cit., 42

CONTRINO A., MARCHESELLI A., *L'obbligo di motivazione "rinforzata" e il riassetto degli oneri probatori nel "nuovo" abuso del diritto*, in *Corr. Trib.*, 2016, 15

CORASANITI G., *Le garanzie procedurali in tema di abuso del diritto: spunti di riflessione per un'estensione ad altre forme di accertamento*, *Dir. e Prat. Trib.*, 2016, 1838

DEL FEDERICO L., *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *Consenso, equità e imparzialità*, cit., 413

FANTOZZI A., *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, *Riv. Dir. Trib.*, 2011, 2, 137; ID., *Le violazioni del contraddittorio e l'invalidità degli atti tributari*, in *Consenso, equità e imparzialità*, cit., 479

FARRI F., *La cassazione fa il punto sui vizi degli atti tributari e sulla loro rilevanza processuale*, *Riv. Dir. Trib.*, supplemento online del 15 novembre 2015

FALSITTA G., *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di MAISTO G., Milano, 2009, 3

FEDELE A., *Assetti negoziali e "forme d'impresa" tra opponibilità simulazione e riqualificazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 1093

FIorentino S., *L'abuso nel diritto doganale*, in *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., 271

- FRANSONI G., COLI F., *Abuso del diritto e proroga del termine per l'accertamento*, in *Corr. Trib.* 2016, 755
- FRANSONI G., *Il contraddittorio nell'accertamento dell'abuso di diritto*, in *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., 113
- GIOVANNINI A., *Contraddittorio anticipato, invalidità dell'atto impositivo e rilevanza d'ufficio dell'abuso del diritto*, *Giur. Cost.*, 2015, 1182D
- IAIA R., *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'unione europea. Riflessi nel diritto nazionale*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2016, 10055
- LA ROSA S., *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 803
- LA ROSA S., *Elusione e antielusione fiscale nel sistema delle fonti del diritto*, *Riv. dir. trib.*, 2010, 931
- LA ROSA S., *L'accertamento tributario antielusivo: profili procedurali e processuali*, 2014, I, 499
- LOI S., *La riscossione, in pendenza di giudizio, dei tributi accertati con l'abuso e il rimborso, ad accertamento definitivo, delle somme pagate da terzi estranei all'abuso*, in *Abuso del diritto e novità*, cit., 71
- LUCIANI F., *L'invalidità e le altre anomalie dell'atto amministrativo: inquadramento teorico*, in *L'invalidità amministrativa*, a cura di CERULLI IRELLI V. e DE LUCIA L., Torino, 2009
- LUPI R., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario: principi generali e questioni di diritto positivo*, Milano, 2001, capitoli I, III e VI
- MARCHESELLI A., *Il "giusto procedimento" tributario. principi e discipline*, Padova, 2012
- MARCHESELLI A., *L'effettività del contraddittorio nel procedimento tributario tra Statuto del contribuente e principi comunitari*, in *Consenso, equità e imparzialità*, cit., 413
- 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, 897
- MASTROIACOVO V., *Abuso del diritto o elusione nell'imposta di registro e negli altri tributi indiretti*, in *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., 243
- MOSCHETTI F., *Il "principio democratico" sotteso allo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Consenso, equità e imparzialità*, cit., 4
- LOGOZZO M., *L'abuso del diritto nell'IVA*, in *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., 223
- PERRONE L., *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto*, in *Consenso, equità e*

*imparzialità*, cit., 215

PERRONE L., *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969

RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009

SAMMARTINO S., *Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rass. Trib.*, 2016, 986

STEVANATO D., *La nuova nozione di abuso del diritto tra ambiguità e contraddizioni*, in *Gest. Straord. Imp.*, 2015, 6, 13

TESAURO F., *La motivazione degli atti d'accertamento antielusivi ed i suoi riflessi processuali*, in *Corr. Trib.*, 2009, 3634

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

TESAURO F., *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass. Trib.*, 2013, 1137

TESAURO F., *Abuso e processo: poteri del giudice e oneri di prova*, in *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., 113

TOSI L., *Gli aspetti procedurali nell'applicazione delle norme antielusive*, in *Corr. Trib.*, 2006, 3119

TUNDO F., *Richiesta di chiarimenti ex art. 37-bis, commi 4 e 5, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600: inscindibilità di ratio e forma*, in *Rass. Trib.*, 2009, 1190

TUNDO F., *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013

TUNDO F., *La riaffermazione del contraddittorio anteriore al provvedimento accertativo*, in *Corr. Trib.*, 2016, 1878

TURCHI A., *Introduzione del processo: il ricorso*, in *Codice commentato del processo tributario* a cura di TESAURO F., Torino, 2016, art. 18

ZAGÀ S., *Le invalidità degli atti impositivi*, Padova, 2012

ZIZZO G., *Clausola antielusione e capacità contributiva*, in *Rass. Trib.*, 2009, 487

ZIZZO G., *La nozione di abuso nell'art. 10 bis dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., 1