

Elusione fiscale ed abuso del diritto tributario nell' evoluzione normativa, dottrinale e giurisprudenziale.

di Enrico Manzon

SOMMARIO: 1. La nuova “clausola generale antielusiva”. Definizioni, antecedenti normativi ed una premessa metodologica; 2. L’evoluzione della giurisprudenza della Corte di cassazione e della Corte di giustizia UE; 3. La critica dottrinale alla giurisprudenza interna; 4. Il definitivo consolidamento della giurisprudenza antielusiva della Cassazione; 5. L’intervento legislativo. La legge delega (n. 23/2014); 6. Il decreto delegato attuativo (n. 128/2015). L’introduzione dell’ art. 10 bis dello Statuto dei diritti del contribuente (L. 212/2000) e la codificazione della “clausola generale” antielusiva; 7. La nuova disposizione generale anti abuso/elusione fiscale nei primi commenti della dottrina. La disciplina sostanziale; 7. segue. La disciplina procedimentale; 7. segue. Gli effetti dell’ abuso/elusione fiscale e la questione delle sanzioni (amministrative); 8. La nuova clausola generale anti abuso/elusione fiscale e l’ impegno della giurisprudenza

1. La nuova “clausola generale antielusiva”.

Definizioni, antecedenti normativi ed una premessa metodologica.

In linea di massima, l’ “elusione fiscale” -che è concetto di origine normativa e dottrinale- può essere definita come «un comportamento che realizza un “risparmio fiscale” che è conforme alla lettera, ma non alla *ratio* delle norme tributarie»; quindi si differenzia dall’ “evasione fiscale”, perché «non è violazione, ma aggiramento di un precetto fiscale». ¹

Tradizionalmente in dottrina si distingue tra “norme antielusive generali” e “norme antielusive speciali”. Prima della novella legislativa in commento, si poteva affermare che nel nostro ordinamento non esistessero disposizioni legislative ordinarie realmente corrispondenti al primo “tipo”. In particolare non avevano questa portata applicativa l’art. 20, d.P.R. 131/1986, essendone limitata l’ applicazione all’imposta di registro, o il più recente art. 37 *bis*, d.P.R. 600/1973, essendone discussa l’applicazione oltre alle imposte sui redditi e comunque riguardando una predeterminata elencazione di fatti/atti giuridici.

Con l’art. 1, comma 1, del d.lgs. 128/2015, introduttivo dell’art. 10 *bis*, L. 212/2000 (statuto del contribuente), è stato normativamente codificato il principio dell’ «abuso del diritto o elusione fiscale». Appare indubbio che con questa disposizione legislativa si sia voluto introdurre nel nostro ordinamento una “clausola generale antielusiva” ², sul modello di ordinamenti stranieri, in particolare della UE (su cui v. *infra*).

E’ questo l’approdo del lungo percorso normativo contrassegnato da dette disposizioni “quasi generali/settoriali”, ma anche e soprattutto giurisprudenziale e dottrinale, che si è articolato in più fasi e che è utile ripercorrere per porre su basi corrette l’avvio dell’ermeneutica delle nuove disposizioni. Esse infatti sono evidentemente tributarie di tale complessa evoluzione, rispecchiandone alcuni snodi fondamentali più recenti e perciò rappresentandone una sintesi.

Esercitando dunque la propria funzione, con la “codificazione” il legislatore ha così finalmente dato ascolto ai numerosi auspici in questo senso ed anche, per espressa previsione della “disposizione delegante” (L. n. 23/2014, art. 5, comma 1), ha dato attuazione alla raccomandazione n. 2012/772/UE sulla “pianificazione fiscale aggressiva”. Come si vedrà, nel necessario rispetto delle previsioni della delega, le norme delegate cristallizzano arresti giurisprudenziali, indicazioni critiche dottrinali e frammenti di normazione precedente, condensandoli e quindi offrendoli alla elaborazione interpretativa/applicativa.

La *ratio* primaria della scelta legislativa è del tutto evidente e dichiarata: dare un quadro di certezze all’interprete, quindi in ultima analisi al destinatario dell’intervento normativo.

Si tratterà di vedere se tale obiettivo verrà realizzato ed a ciò si dedicheranno alcuni spunti ricostruttivi, ma, come detto, risulta prima necessario esporre e comprendere “da dove” la *novella* viene.

2. L’evoluzione della giurisprudenza della Corte di cassazione e della Corte di giustizia dell’ UE

¹ Così F. TESAURO, *Compendio di diritto tributario*, Torino, 2012, p. 133.

² con applicazione solo parziale tuttavia per i tributi doganali (art. 1, comma 4, d.lgs. 128/2015).

Sulla questione dell' "elusione fiscale" la Corte di Cassazione fino ai primi anni 2000 aveva mantenuto un atteggiamento assai prudente o poco interessato, occupandosene di rado e frammentariamente ³.

In prossimità della "prima svolta"⁴, la S.C. ancora aveva affermato i seguenti principi di diritto:

- non rilevabilità d'ufficio delle questioni non dedotte precedentemente dalle parti, stante la natura e l'oggetto del processo tributario (tralatiziamente: atto impugnato quale «veicolo d'accesso» al giudizio che, unitamente ai motivi di ricorso, ne delimita, insormontabilmente, la materia del contendere);

- inapplicabilità in "chiave antielusiva" del combinato disposto degli artt. 1418 e 1344 cod. civ., non avendo le norme tributarie, in quanto «poste a tutela di interessi pubblici di carattere settoriale», quel carattere di «imperatività» richiesto dal combinato disposto medesimo;

- irretroattività delle disposizioni antielusive speciali;

- inesistenza di un principio antielusivo generale, giudizialmente applicabile.

Il nuovo *trend* giurisprudenziale è stato avviato dalle note «sentenze Altieri/Cicala» dell'ottobre 2005 ⁵, in tema di valutazione dei contratti mediante i quali si strutturavano le «manovre elusive» ascritte ai contribuenti.

Con esse, la Corte, con una virata ermeneutica notevole, ha infatti statuito:

- con le sentenze n. 20398 e n. 22932/2005 ⁶ (estensore Altieri), la nullità dei contratti oggetto del giudizio per difetto della loro causa «in concreto», stante l'assenza nei contratti medesimi di alcuna ragione economica diversa da quella del «risparmio fiscale» e tenuto conto che «l'accertamento dell'esistenza dell'elemento causale [...] deve essere effettuato sul negozio o sui negozi collegati, nel loro complesso», sicché, nel caso di specie, «l'esistenza della causa dei contratti collegati deve essere ricercata nell'intera operazione e non in ciascuna attribuzione patrimoniale separatamente considerata»;

- con la sentenza n. 20816/2005 ⁷ (estensore Cicala), l'applicabilità dell'art. 1344 c.c., considerato che «le norme tributarie appaiono norme imperative poste a tutela dell'interesse generale del concorso paritario alle spese pubbliche (art. 53 Cost.)».

E' soprattutto nelle "sentenze Altieri", basate sulla rilevanza della «causa concreta» dei contratti che emerge il primo "argomento forte" della svolta ermeneutica della S.C. In esse, infatti, si afferma l'esistenza di un «principio tendenziale» emergente dalle fonti comunitarie ed in particolare dalla giurisprudenza della Corte U.E. volto a contrastare l'«abuso del diritto tributario». Questa affermazione circa l'esistenza di una «clausola generale antielusiva» costituisce una chiara «linea di frattura» rispetto ai più prossimi precedenti giurisprudenziali di legittimità, con la valorizzazione dei «principi ricavabili dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia comunitaria sul concetto di abuso del diritto», sintetizzabili nell'affermazione «che i singoli non possono avvalersi abusivamente delle norme comunitarie». Tuttavia, in tali pronunce, questo nuovo *tòpos* giurisprudenziale è ancora appena accennato, soggiunto a quello basato sulla nullità dei negozi elusivi, quasi a costituire una sorta di «*obiter dictum* programmatico» – come le pronunce stesse affermano – «in attesa di ulteriori specificazioni della giurisprudenza comunitaria».

Di qui prende l'avvio il dialogo tra la giurisprudenza di legittimità interna e quella comunitaria. La Corte di Lussemburgo infatti, con la sentenza *Halifax* del 2006 ⁸, sviluppando quanto adombrato nella precedente *Emsland-Starke*,⁹ imprime anch'essa una rilevante, parallela svolta della propria giurisprudenza antielusiva. In tale pronuncia, dopo aver ribadito con forza sia che la «certezza del diritto si impone con rigore particolare quando si tratta di una normativa idonea a comportare oneri finanziari» (punto 72) sia che il contribuente «ha

³ (di più con riguardo all'imposta di registro; di meno in relazione alle imposte reddituali ed all'IVA. cfr. G. ZOPPINI, , *Prospettiva critica della giurisprudenza "antielusiva" della Corte di Cassazione (1969-1999)*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 919 ss.. Per quanto riguarda il risalente interesse dottrinale alla problematica dell'elusione fiscale, vedi G. FALSITTA, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 3, 293, poi per gentile concessione ri-pubblicato in *Quaderni di Riv. dir. trib.*, n. 4. Milano, 2009, 3 ss.

⁴ Cass. civ., Sez. V, sentenza n. 11371/2001 in tema di *leasing* infragruppo e sentenza n. 3345/2002 in tema di *dividend washing*.

⁵ Cass. civ., Sez. V, sentenze n. 20398, n. 22932 e n. 20816/2005.

⁶ La prima su di un caso di *dividend washing* (acquisto/retrocessione di azioni "depurate" dal dividendo), la seconda su di un caso di *dividend stripping* (usufrutto azionario).

⁷ Altro caso di *dividend stripping*.

⁸ Corte giust. UE C-255/02, 21 febbraio 2006.

⁹ Corte giust. UE, C-110/99, 14 dicembre 2000, richiamato nelle prime "sentenze Altieri".

il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale» (punto 73), la Corte europea afferma, per la prima volta in modo espresso, il «divieto di abuso del diritto (comunitario)» come principio generale enucleabile dalla Direttiva IVA (c.d. sesta direttiva); precisa, peraltro, che «perché possa parlarsi di comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni. Non solo. Deve altresì risultare da un insieme di elementi obiettivi che le dette operazioni hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale» (capo 2 del dispositivo).

La Corte di cassazione italiana ha prontamente recepito, quale vero e proprio *jus superveniens*¹⁰, tale nuovo indirizzo della giurisprudenza comunitaria.¹¹

A conclusione di questa «fase evolutiva» della giurisprudenza di legittimità merita di essere ricordata la sentenza n. 25374/2008, conseguente -per rinvio pregiudiziale- alla sentenza *Part Service* emessa nello stesso anno della Corte comunitaria¹².

Con questa pronuncia i giudici di Lussemburgo, nel precisare il precedente *Halifax*, avevano infatti statuito che la sesta direttiva IVA «deve essere interpretata nel senso che l'esistenza di una pratica abusiva può essere riconosciuta qualora il perseguimento di un vantaggio fiscale costituisca lo scopo essenziale dell'operazione o delle operazioni controverse» (capo 1 del dispositivo). «Essenziale», non «unico» dunque.

Questa pronuncia confermativa/specificativa della Corte di giustizia della UE costituisce peraltro solo il punto di partenza della pronuncia della Cassazione, la quale si presenta come una vero e proprio «manifesto» riepilogativo/esplicativo del proprio *trend* giurisprudenziale, una specie di *summa* del medesimo.

Come un vero e proprio *arret de règlement*, la sentenza n. 25374/2008 indica i seguenti principi:

-l'«abuso del diritto» è una «clausola generale antielusiva» (*Generalklausel* o *General Anti-Avoidance Rule*) di «derivazione comunitaria», operante sia per i tributi «armonizzati» (IVA) sia per quelli «non armonizzati» (in particolare, le imposte dirette);

-così configurato l'«abuso del diritto» è uno «strumento di accertamento semplificato», del tutto analogo ai «meccanismi presuntivi di cui la legislazione fiscale fa largo uso» e che «non impedisce certamente l'uso di strumenti più penetranti, nei quali si fanno valere le categorie di patologia negoziale, quali la nullità nelle sue varie ipotesi».

Nello stesso anno 2008 tuttavia, le S.U. civili danno una spinta ulteriore, ma diversa alla giurisprudenza antielusiva di legittimità¹³.

Pur confermando infatti l'esistenza di un principio generale antielusivo, quale espressione del divieto di «abuso del diritto», le S.U. ne individuano – in termini parzialmente, ma significativamente innovativi – un diverso fondamento, a seconda che si riferisca a tributi «non armonizzati» o «armonizzati», per i primi individuandolo nella stessa Costituzione e, in particolare, nei «principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano» ossia quello di «capacità contributiva» e quello di «progressività» di cui all'art. 53, primo e secondo comma, Cost.; per i secondi anche nel diritto comunitario.

Ciò chiarito in linea generale, con queste pronunce viene stabilito il principio di diritto che «il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale». Precisa la Corte, che tale principio è desumibile dall'esistenza di specifiche norme antielusive,

¹⁰ Sul «valore» *erga omnes* delle sentenze interpretative della Corte comunitaria, secondo un meccanismo simile a quello dello *stare decisis* ovvero delle direttive *self-executing*, vedi Cass. civ., sentenza n. 18219/07, anche con riferimento alla consolidata giurisprudenza della Corte costituzionale.

¹¹ Cass. civ., Sez. V, sentenza n. 21221/2006, ancorché non in materia di IVA, bensì di imposte reddituali. Sulla stessa lunghezza d'onda, senza varianti significative, le successive sentenze della Corte di legittimità, Sez. V, n. 8772, n. 10257, n. 12237, n. 27646 e n. 27647/2008; n. 4503/2009.

¹² Corte giust. UE C-425/06, 21 febbraio 2008.

¹³ Cass. civ., S.U., sentenze n. 30055 e n. 30057/2008, rispettivamente su di un caso di *dividend washing* e di *dividend stripping*, Presidente Carbone, estensore D'Alessandro.

considerate quali precisi «sintomi» del medesimo ¹⁴ ed afferma che «un generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario non si traduce nell'imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali», così risolvendo la questione della riserva di legge ex art. 23, Cost.

Evidente la svolta ulteriore di questa nuova giurisprudenza, che poi si è sostanzialmente consolidata in quella successiva della sezione specializzata tributaria ¹⁵, con qualche aggiustamento di cui *infra*.

Nei casi che hanno contraddistinto il descritto *trend* giurisprudenziale ¹⁶, va peraltro notato che gli argomenti giuridici utilizzati nelle sentenze non erano stati prospettati dalle parti né nella fase preprocessuale (atto impositivo) né in quella processuale. Per giustificare il loro impiego, la Corte di cassazione ha sostanzialmente mutato il proprio consolidato orientamento in tema di natura ed oggetto del processo tributario nonché in ordine alle «posizioni processuali» delle parti, in particolare statuendo che:

- l'onere di prospettazione/prova dell'elusione/abuso spetta all'amministrazione finanziaria;
- l'onere di allegazione/prova contraria spetta al contribuente, il quale, in particolare, deve dedurre la sussistenza di «ragioni economiche» giustificatrici della sua condotta basanti, in alternativa ovvero in effettiva-non marginale concorrenza, le attività negoziali oggetto di sindacato antielusivo;¹⁷ il tutto anche con espresso riferimento a tecniche di verifica derivate da esperienze normativo-giurisprudenziali straniere;¹⁸
- il principio dell'efficacia «ultrattiva» del giudicato esterno oggettivo, ai sensi dell'art. 2909 c.c.¹⁹, deve inchinarsi e cedere il passo al divieto comunitario di «abuso del diritto»²⁰.

3. La critica dottrinale alla giurisprudenza interna

La descritta evoluzione della giurisprudenza tributaria di legittimità ha provocato reazioni tendenzialmente critiche della dottrina.

Sin dalle prime avvisaglie del cambio di orientamento, nel senso di una maggiore ingerenza nomofilattica nel campo della elusione fiscale, hanno in particolare suscitato dissenso netto sia l'assunto della rilevanza d'ufficio della nullità/inopponibilità degli atti negoziali costituenti «fattispecie elusive»²¹ sia le correlative considerazioni civilistiche.²²

¹⁴ una sorta di *analogia juris* «rovesciata». Nello stesso senso la citata sentenza n. 8772/2008 della sezione tributaria della S.C.

¹⁵ Cass. civ., Sez. V, sentenze n. 4503, n. 6800, n. 8481, n. 13338 e n. 25726/09; n. 4737 e n. 22994/2010; n. 1372, n. 10383, n. 16428 e n. 22258/2011; Cass. civ., Sez. V, sentenze n. 10383, n. 16428 e n. 22258/2011, n. 7393/2012; ordinanza n. 14494/2012.

¹⁶ Sintetizzando, prima le «Sentenze Altieri», poi le «sentenze Carbone-D'Alessandro».

¹⁷ In tal senso, Cass. civ., Sez. V, sentenze n. 22023/2006, n. 8772/2008, n. 1465/2009, n. 1372/2011, con affinamento concettuale progressivo.

¹⁸ § 42 dell'*Abgabeordnung* tedesca; art. 64 del *Livre des procédures fiscales* francese; *business purpose test*; *step transaction doctrine*. Vedi, in particolare, Cass. civ., sentenza n. 25374/2008.

¹⁹ Cass. civ., S.U., sentenza n. 13916/2006.

²⁰ Cass. civ., Sez. V, sentenza n. 12249/2010, in attuazione di Corte giust. UE, sentenza *Olimpiclub*, C-2/08, 3 settembre 2009.

²¹ In ordine alla questione processuale, in tal senso vedi quanto alle «sentenze Altieri», M. BEGHIN, *Proventi derivanti da operazioni di «dividend washing» e problematiche processuali*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2006, 223; C. GLENDI., *Elusione tributaria e bisogno di certezza giuridica*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2006, 925; quanto alle «sentenze Carbone-D'Alessandro», M. CANTILLO, *Profili processuali del divieto di abuso del diritto: brevi note sulla rilevanza d'ufficio*, in *Rass. trib.*, 2009, n.2, 476 ss.; A. FEDELE, *Assetti negoziali e forme d'impresa tra opponibilità, simulazione e riqualificazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 1123-1124; per una ricognizione del quadro sistematico correlativo, cfr. F. TESAURO, *La rilevanza d'ufficio della nullità dei contratti elusivi nel processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2006, 3128 ss.; anche per le altre questioni procedurali (oneri probatori/giudicato esterno oggettivo nelle imposte periodiche) vedi per tutti C. CONSOLO., *Il percorso della Corte di Giustizia, la sentenza Olimpiclub e gli eventuali limiti di diritto europeo all'efficacia esterna ultrannuale del giudicato tributario (davvero ridimensionato in funzione antielusiva Iva del divieto comunitario di abusi di libertà negoziale ?)*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 1143 ss.

²² in tal senso, pur con diverse prospettive ed «accenti», F.M. GIULIANI, *Su talune categorie privatistiche evocate da tre pronunce del Supremo Collegio in tema di elusione-evasione*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, 711 ss.; D. STEVANATO, *Le «ragioni economiche» nel dividend washing e l'indagine sulla «causa concreta» del negozio: spunti per un approfondimento*, in *Rass. trib.*, 2006, n. 1, 295 ss.; G. ZIZZO, *Nullità negoziali ed elusione tributaria*, in *Corr. trib.*, 2006, 2143 ss.; A. FEDELE., *Assetti negoziali e forme d'impresa cit.*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 1101-1102; per una nota ed autorevole opinione adesiva nonché in

Nemmeno la successiva fase giurisprudenziale ha goduto del favore dei commentatori.

In relazione alla «derivazione comunitaria» del principio di divieto di abuso del diritto essenzialmente nella letteratura specialistica si è osservato che:

-vi è distonia tra la nozione di «abuso del diritto» (comunitario) elaborata dalla Corte di Giustizia UE e quella «recepita» della Corte di legittimità italiana: diversi autori hanno infatti osservato che, pur essendo comune alle due Corti l'obiettivo di contrastare le attività negoziali aventi quale «scopo essenziale» il risparmio fiscale, la nozione «interna» è stata configurata con un *quid minus* rispetto all'altra, mancando il riferimento (sempre presente invece nelle pronunce dei giudici comunitari) alla «contrarietà allo spirito delle fonti normative comunitarie» delle fattispecie elusive concrete;²³

-non può considerarsi applicabile il principio giurisprudenziale elaborato dalla Corte di Lussemburgo alle imposte «non armonizzate» (principalmente, dunque, alle imposte dirette), poiché, per un verso, nel diritto «primario» dell'Unione non è presente una «clausola generale anti-abuso» del diritto (tributario), come emergerebbe dalle indicazioni fornite della stessa Corte UE nella sentenza *Kofoed* del 2007²⁴; per altro verso, che la materia dei tributi «non armonizzati» sarebbe doppiamente «coperta» dalla «sequenza» costituita dagli artt. 37-bis del d.P.R. n. 600/1973 e 23 Cost. (riserva di legge), costituenti una sorta di «barriera normativa» sia ordinaria sia costituzionale all'applicazione di detto principio comunitario²⁵.

Ancor più critica è stata la dottrina in ordine all'ultima svolta impressa dalle sentenze «Carbone-D'Alessandro» ed in particolare relativamente all'argomentazione basata sull'art. 53 Cost. quale fondamento di una clausola generale antielusiva, avendo la dottrina di gran lunga prevalente osservato che tale disposizione costituzionale è essenzialmente diretta al legislatore e non può perciò essere direttamente attuata in sede amministrativa/giudiziale senza una «base legislativa», come imposto dal principio della riserva di legge relativa di cui all'art. 23, Cost., posto che «il «fondamento» della norma non è ancora la norma»²⁶.

In effetti, a parte la censura di «motivazione insufficiente»²⁷, la principale critica dottrinale (il «cuore della questione», come efficacemente rilevato²⁸) alla svolta per così dire «costituzionale» della giurisprudenza di legittimità è di avere «eluso» il principio garantista appunto fissato da detta disposizione della Carta costituzionale, in virtù del quale il legislatore deve considerarsi, infatti, il «mediatore necessario» per concretizzare l'altro principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., essendo riservato alla legge, in via esclusiva, il compito di prescegliere i «fatti-indice» della capacità contributiva ossia i presupposti dei tributi, mentre questo compito deve ritenersi precluso all'amministrazione finanziaria ed al giudice²⁹.

parte qua «preconizzante» vedi invece F. GALLO, *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione*, in *Dir. prat. trib.*, 1997, I, 1764 ss.

²³ In tal senso i concordi rilievi di G. ZIZZO, *L'abuso dell'abuso del diritto*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2008, 466; M. BEGHIN, *Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria: dalla nullità negoziale all'abuso del diritto nel sistema impositivo nazionale*, in *Quaderni della Rivista di diritto tributario*, n. 4, Milano, 2009, 38; L. CARPENTIERI, *L'ordinamento tributario tra abuso ed incertezza del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 1067; M. POGGIOLI, *Il modello comunitario della «pratica abusiva» in ambito fiscale: elementi costitutivi essenziali e forza di condizionamento rispetto alle scelte legislative ed interpretative nazionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, IV, 260

²⁴ Corte giust. UE, C-321/05, 5 luglio 2007; così G. ZIZZO, *L'abuso*, cit., 465; L. CARPENTIERI, *L'ordinamento tributario*, cit., 1061-1063; V. FICARI, *Elusione ed abuso del diritto comunitario tra «diritto» giurisprudenziale e certezza normativa*, in *Boll. trib.*, n. 22, 2008, 1777; P. PISTONE, *Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale*, in *Quaderni della Rivista di diritto tributario*, n. 4, Milano, 2009, 321-331.

²⁵ In questo senso, ovviamente con diverse nuances, per il limite costituito dall'art. 37-bis, d.P.R. n. 600/1973 vedi L. SALVINI, *L'elusione IVA nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in *Corr. trib.*, n. 39/2006, 3097 ss.; G. ZIZZO, *Abuso del diritto, scopo di risparmio d'imposta e collegamento negoziale*, in *Rass. trib.*, 2008, 873; V. FICARI, *Elusione ed abuso*, cit., 1778. Sulla funzione di «controlimita» della riserva di legge ex art. 23, Cost., cfr. in particolare M. BEGHIN, *L'inesistente confine tra pianificazione, elusione e «abuso del diritto»*, in *Corr. trib.*, 1777 ss. Di opinione contraria è invece F. GALLO, *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, in *Rass. trib.*, 2006, n. 2, 407 ss., anche in base alla giurisprudenza costituzionale, da Corte cost. sentenza n. 183/1973. Condivide l'opinione di Gallo, L. CARPENTIERI, *L'ordinamento tributario*, cit., 1067, che peraltro sottolinea come la «certezza del diritto» sia un principio affermato dalla stessa giurisprudenza comunitaria.

²⁶ F. MOSCHETTI, *Avvisaglie di supplenza del giudiziario al legislativo, nelle sentenze delle Sezioni Unite in tema di «utilizzo abusivo di norme fiscali di favore»*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2009, n. 3, 200.

²⁷ R. LUPI-D. STEVANATO, *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva*, in *Corr. trib.*, 2009, 403 seg.; G. ZIZZO, *Clausola antielusione e capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2009, n. 2, 476 ss.

²⁸ M. BEGHIN, *Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria*, cit., 46.

²⁹ In tal senso F. MOSCHETTI, *Avvisaglie di supplenza*, cit., 200-201; M. BEGHIN, *Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria*, cit., 44 ss.; R. LUPI-D. STEVANATO, *Tecniche interpretative*, cit., 407-408; G. ZIZZO, *Clausola antielusione*, cit., 476 ss.

Solo una minoranza di commentatori ha appoggiato l'indirizzo nomofilattico *de quo*, con accenti che vanno dall'adesione piena ³⁰ a posizioni più sfumate e problematiche. ³¹

In dottrina si è altresì evidenziata la problematicità del rapporto tra la "clausola generale antielusiva" elaborata dalla giurisprudenza e le singole disposizioni di legge antielusive, prima fra tutte quella «quasi-generale» di cui all'art. 37-bis del d.P.R. n. 600/1973: si è sottolineato, in proposito, che l'applicazione giudiziale della suddetta clausola generale dell' "abuso del diritto" non offre al contribuente le garanzie procedurali preprozessuali previste, invece, dal citato art. 37-bis ³².

Infine, è stato rilevato che il consolidamento del *trend* giurisprudenziale *de quo*, dopo l'intervento delle Sezioni Unite, ha prodotto anche alcune "germinazioni improprie", essendosi applicato il principio "anti abuso/elusione" a fattispecie concrete che, di contro, avrebbero dovuto essere più correttamente qualificate come tipiche ipotesi di evasione fiscale. ³³

4. Il definitivo consolidamento della giurisprudenza antielusiva della Cassazione

La Corte di cassazione è comunque andata dritta per la strada imboccata con le sentenze "Carbone-D'Alessandro", ancorché con qualche significativa "sfumatura" di adattamento.

Particolarmente con la sentenza n. 1372/2011 della sezione specializzata tributaria pur ribadendosi tutte le principali ragioni della più recente giurisprudenza antielusiva della Corte si sono enunciate due, fondamentali, puntualizzazioni:

- la necessità che il "disegno elusivo" contestato al contribuente venga "motivato comparativamente" dall'amministrazione finanziaria nell'atto impositivo;

- la necessità di una «particolare cautela» del giudice nell'applicazione del principio generale antielusivo, alla ricerca di una «giusta linea di confine» tra elusione e «libertà di scelta delle forme giuridiche», quale espressione della libertà d'impresa.

Anche se ci può essere qualche dubbio che in questa decisione la Corte abbia esattamente inquadrato la fattispecie concreta esaminata ³⁴, come si vedrà *infra* si tratta di *obiter utiliter dicta*.

Entrambi infatti, sviluppando due notazioni contenute in un precedente della stessa Corte ³⁵, aprono l' "orizzonte giurisprudenziale" ad esigenze fortemente sostenute in dottrina, quali:

- l' esistenza di un onere (*recte*: l'obbligo) della "motivazione comparativa" dell'atto impositivo ossia l'individuazione del disegno patologico elusivo/abusivo rispetto ad un disegno fisiologico fiscalmente corretto, con le conseguenti ricadute processuali sulla determinazione dell'oggetto dell'eventuale controversia impugnatoria ³⁶;

- la necessità di un più attento e raffinato approccio della giurisprudenza alle dinamiche attuative delle imposte, particolarmente quelle, sovente assai sofisticate, in materia di reddito d'impresa e di IVA ³⁷.

³⁰ A. LOVISOLO, *Spetta al contribuente provare le ragioni economiche che escludono l'abuso del diritto*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2009, n. 3, 229 ss.

³¹ A. FEDELE, *Assetti negoziali e forme d'impresa cit.*, 1120 ss.

³² Anche per opinioni tra loro diverse, vedi G. ZIZZO, *Clausola antielusione, cit.*, 476 ss.; R. LUPI-D. STEVANATO, *Tecniche interpretative, cit.*, 405 ss.; A. FEDELE, *Assetti negoziali e forme d'impresa cit.*, 1120 ss.: gli ultimi tre per l'«accento» sui profili «procedimentali/processuali» del conflitto tra art. 37-bis, d.P.R. n. 600/1973 e «clausola generale antielusiva» giurisprudenziale.

³³ Così M. BEGHIN, *Fatti economici "apparenti" e obbligazione tributaria: l'abuso del diritto entra nel "recinto" della simulazione*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2010, n. 3, 217 ss., a commento di Cass. Civ., Sez. V, n. 25127/2009 ed ancora M. BEGHIN, *La Cassazione prosegue nell'opera di "cesellatura" della nozione di abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, 2010, n. 17, 1347 ss., a commento di Cass. Civ., Sez. V, n. 4737/2010. Le sentenze in questione si riferivano, rispettivamente, alla tassabilità ICI di una "finta" pertinenza e ad un caso di interposizione fittizia. Allo stesso «filone» può anche iscriversi Cass. Civ., Sez. V, n. 10981/2009, riguardante un caso di illecito ammortamento di beni materiali (autoveicoli) acquistati dal contribuente verificato, ma utilizzati da un altro soggetto.

³⁴ Così D. STEVANATO, *Ancora un'accusa di elusione senza «aggiramento» dello spirito della legge*, in *Corr. trib.*, 2011, 673 ss.

³⁵ Cass. civ., Sez. V, sentenza n. 1465/2009.

³⁶ Sul punto cfr. gli Autori di cui alla nota n. 21 e particolarmente A. FEDELE, *Assetti negoziali e forme d'impresa cit.*, 1123-1124.

³⁷ M. BEGHIN, *Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria, cit.*, 36 ss.; R. LUPI-D. STEVANATO, *Lease back infragruppo e «paradosso di elusività senza vantaggio fiscale»*, in *Corr. trib.*, 2009, n. 24, 1923 ss.; D. STEVANATO, *Ancora un'accusa di elusione, cit.*, 677.

Va peraltro rilevato che la Corte lussemburghese, sul rinvio pregiudiziale della Corte di cassazione della normativa in materia di definizione agevolata delle liti tributarie ultradecennali, introdotta dall'art. 3, comma 2- bis, del d.l. n. 40/2010³⁸, ha posto un "argine" allo sviluppo ulteriore della giurisprudenza antielusiva di legittimità.

Richiesta di precisare se il principio dell' «abuso del diritto» fosse da considerarsi un «principio generale» valevole, oltre che per le imposte «armonizzate», anche per quelle «non armonizzate», la Corte comunitaria ha risposto negativamente con la sentenza C-417/10, *3M Italia spa*, in data 29 marzo 2012³⁹, statuendo:

-la «non pertinenza» dei precedenti *Halifax* e *Part Service*, non avendo il procedimento principale «ad oggetto una controversia in cui i contribuenti si avvalgono o potrebbero avvalersi in modo fraudolento e abusivo di una norma del diritto dell'Unione»;

-l' «inesistenza» di «alcun principio generale dal quale discenda un obbligo per gli Stati membri di lottare contro le pratiche abusive nel settore della fiscalità diretta e che osti all'applicazione di una disposizione come quella di cui trattasi nel procedimento principale, qualora l'operazione imponibile derivi da pratiche siffatte e non sia in discussione il diritto dell'Unione».

Così i giudici europei sembrano aver sostanzialmente chiuso il flusso del "vento comunitario" che a lungo è "spirato" sull'evoluzione della giurisprudenza anti-elusiva della Cassazione, univocamente confinandolo nel campo delle imposte armonizzate.⁴⁰

5. L'intervento legislativo. La legge delega (n. 23/2014)

Per un verso dunque delimitato dalla Corte di Lussemburgo il ruolo del diritto dell'Unione, per altro verso consolidata e stabilizzata la "linea costituzionale" presa dalle S.U. con le sentenze n. 30055 e n.30057/2008, come in dottrina da più parti invocato,⁴¹ infine è intervenuto il Legislatore.

Dalle "ceneri" di un tentativo molto avanzato, ma non riuscito per la fine anticipata della legislatura⁴², è scaturita la legge-delega n. 23/2014 sulla base della quale è stato quindi emanato il d.lgs. 128/2015.

Va subito detto che, come era ampiamente prevedibile, salvo un solo avverbio, il testo della delega approvata definitivamente è identico a quello della "delega Monti", salvo un avverbio, tuttavia, come si dirà *infra*, assume un rilievo notevole il riferimento ad un atto comunitario di indirizzo emesso *medio tempore* ossia la raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012.⁴³

La disposizione delegante (art. 5, L. 23/2014) delinea anzitutto l'obiettivo dell'intervento normativo nella «revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto», prevedendosi peraltro appunto che i principi e criteri direttivi della delega legislativa dovessero essere coordinati con detta fonte di *soft law* comunitario.

Per il resto, come nel tentativo della "delega Monti", nell'enunciare le *guide lines* al legislatore delegato la disposizione medesima, riflette tutti i «punti-chiave» del complesso apparato decisionale/giurisprudenziale e critico/dottrinale che si è trattato sopra.

Appare evidente che, prima e sopra tutto, la scelta di politica legislativa è quella di porre un principio di fonte legislativa e non "creato" dalla giurisprudenza, ancorchè per applicazione diretta di una norma di superiore rango costituzionale. Non solo dunque una *actio finium regundorum*, ma una vera e propria *vindicatio potestatis*.

I «principi e criteri direttivi» sono articolati in sei punti separati, i primi due di tipo "sostanziale", gli altri quattro di tipo "procedimentale".

³⁸ Cass. civ., Sez. V, ordinanze n. 18055 e n. 22309/2010.

³⁹ Rispettivamente punti 30-32 della motivazione.

⁴⁰ Nello stesso campo resta quindi altresì confinata la questione dell'esistenza di "controlimiti" di diritto costituzionale interno all' "espansione/primazia" del diritto comunitario. Sul punto vedi, F. GALLO, *Ordinamento comunitario*, cit., 407 ss.

⁴¹ G. ZIZZO, *L'abuso*, cit., 466; F. MOSCHETTI, *Avvisaglie di supplenza*, cit., 199; M. BASILAVECCHIA, *Surrogati interpretativi in difetto di norma antielusiva*?, in G.T.-Riv. giur. trib., 2009, n.7, 605-606; A. FEDELE, *Assetti negoziali e forme d'impresa* cit., 1124.

⁴² progetto di legge delega varato dal Governo Monti.

⁴³ Sulla funzione progressivamente più rilevante della *soft law* eurounitaria in materia tributaria, v. P. BORJA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010, p. 99 ss.

In dettaglio, quanto ai primi, si assegna al legislatore delegato il compito di:

- «definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, ancorchè tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione»;
- «garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale».

Per «blindare» il secondo «principio/criterio direttivo», la disposizione delegante aggiunge, come «lamiera protettiva», le seguenti specificazioni:

- che lo «scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali» debba essere qualificato come «causa prevalente» dell'operazione abusiva;
- che debba essere esclusa l' «abusività» della condotta qualora essa sia giustificata da ragioni extrafiscali «non marginali» e che tra queste debbano intendersi «anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione, ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente».

Sul diverso piano della normazione procedimentale, la norma delegante ulteriormente prescrive al legislatore delegato di prevedere:

- che le condotte da ritenersi “abu/elusive” secondo le nuove regole codificande siano inopponibili all'Amministrazione finanziaria, con il conseguente potere della medesima di disconoscere il relativo risparmio d'imposta;
- che sia onere probatorio dell'Amministrazione quello di «dimostrare il disegno abusivo e le modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati nonché la loro mancata conformità a una normale logica di mercato»;
- che sia di contro onere di allegazione/prova del contribuente quello dell' «esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative e concorrenti» che fondino il suo operato;
- che debba essere prevista la nullità dell'atto impositivo “anti abu/elusivo” qualora non contenga nella motivazione «una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva» contestata;
- che il contribuente venga garantito, con «specifiche regole procedurali», da un contraddittorio «efficace», talchè ne sia salvaguardato il diritto di difesa sia nella fase amministrativa di attuazione dei tributi che in quella giurisdizionale.

Questo il *menù* dell' art. 5, L. 23/2014; un *menù* ricco, tendenzialmente completo.

Come detto all'inizio, in questo *bill* si rinvergono un po' tutte le pulsioni e le criticità del percorso, esterno al “diritto scritto”, degli ultimi anni di “diritto vivente”.

Prima di e sopra tutto, vi è la riconosciuta ed affermata necessità di passare dalle norme anti-abu/elusive di tipo “quasi generale”⁴⁴ ad una norma-principio davvero generale ossia estesa a tutti i tributi e non limitata a fattispecie particolari»; una *Generalklausel*, una *General Anti-Avoidance Rule* dunque.

Le norme “sostanziali/definitorie” mostrano poi chiaro il “calco” delle massime giurisprudenziali, nelle sue varie espressioni, con l'accento peraltro posto su quelle maggiormente “garantiste” ossia più attente alla libertà del contribuente di scelta delle “forme giuridiche” di concretizzazione della sua attività economica.⁴⁵

Le norme “procedimentali”, oltre che su queste “sottotendenze” della giurisprudenza, hanno ancor più solido ed esteso riferimento nelle correlative critiche dottrinali.

Così, il legislatore nostrano ha imboccato la strada della codificazione in questo settore strategico del diritto tributario, con la tessitura di una trama tutto sommato equilibrata di principi e di norme, di definizioni legislative e di garanzie procedurali, sicchè anche *in parte qua* questo diritto possa costruirsi «dalla combinazione di legislazione .. e interpretazione».⁴⁶

6. Il decreto delegato attuativo (n. 128/2015). L'introduzione dell' art. 10 bis dello Statuto dei diritti del contribuente (L. 212/2000) e la codificazione della “clausola generale antielusiva”

⁴⁴ quali, su tutte, l' art. 37 bis, DPR 600/1973.

⁴⁵ Cass. civ., Sez. V, sentenze nn. 1372/2011, 1465/2009.

⁴⁶ R. GUASTINI, *L'interpretazione dei documenti normativi*, Milano, 2004, p. 263.

Dunque con il decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, subito ribattezzato “decreto certezza del diritto” (dalla sua intitolazione), la delega di cui all’ art. 5 (ma anche degli artt. 6 e 8, comma 2) della legge n. 23/2014 è stata esercitata.

Prima di passare all’analisi dei principali contenuti di tale atto normativo, è opportuno fare alcune osservazioni preliminari.

Anzitutto merita di essere sottolineata la scelta della *sedes* nella quale l’articolata disposizione delegata è stata inserita, poiché risulta di notevole rilievo sistematico che si sia optato per la novellazione dello Statuto del contribuente (L. 212/2000). Ciò infatti rende in primo luogo evidente che la sfera applicativa delle nuove norme va senza dubbio riferita a tutti i tributi, come del resto ancorché implicito, era del tutto univocamente ricavabile nella disposizione delegante. Il che è già un *novum* assoluto nel nostro ordinamento, essendo, come detto, l’antecedente normativo più diretto ossia l’art. 37 *bis*, d.P.R. 600/1973 una disposizione scritta per le sole imposte dirette e solo alcuni in dottrina la ritenevano estensibile ad altre.

Ma vi è un altro profilo che deve essere messo in luce ossia che tale collocazione implica la comune considerazione che in quanto disposizione dello Statuto del contribuente, pur non avendo valore normativo superiore a quello della legge ordinaria, tuttavia ha una potenzialità interpretativa della normativa settoriale “sub-costituzionale”, dato lo scopo di attuazione diretta della Costituzione che per sua espressa vocazione la fonte normativa *de qua* pacificamente ha.⁴⁷

E’ quindi questa una scelta nient’ affatto banalmente pratica, bensì piena di significato, essendo chiaro che esprime una chiara “volontà legislativa” di uniformazione della disciplina interna dell’elusione fiscale e dell’abuso del diritto nonché di omogeneizzazione almeno in termini di principio della relativa interpretazione giurisprudenziale, senza più alcuna possibile distinzione -se non, sul piano strettamente ontologico, per la loro specifica tipologia attuativa- tra tributi ed in particolare tra quelli “armonizzati” e quelli “non armonizzati”.

Altra considerazione di natura preliminare va fatta sulla “rubrica legislativa”, che “intitola” la disposizione delegata alla «Disciplina dell’abuso del diritto o elusione fiscale».

Anche questa scelta lessicale, peraltro rispecchiante la chiara indicazione della disposizione delegante in questo senso, appare potenzialmente rilevante, pur se la sua portata effettiva va misurata nei contenuti normativi concreti della disposizione “intitolata”, noto essendo che sia in dottrina che in giurisprudenza è decisamente prevalente e comune l’opinione che la “rubrica della legge non sia, di per sé, la legge”.

In altri termini, chiaro ed univoco essendo l’obiettivo dato dalla legge delega al legislatore delegato di “unificare” le sparse disposizioni antielusive al principio generale del divieto dell’abuso del diritto -per l’altrettanto espressa, dichiarata e largamente auspicata esigenza “ri-appropriativa” della *potestas* legislativa- non è a tal fine di certo sufficiente la mera formulazione della “rubrica” dell’art. 10 *bis*, dello Statuto del contribuente, quanto piuttosto il peso reale delle disposizioni contenuto nello stesso, comunque essendo la sua interpretazione/applicazione giurisprudenziale un intero “libro” ancora tutto da scrivere (ma su cui, si dirà nel concludere).⁴⁸

Ciò posto, si può passare in sintetica rassegna i contenuti normativi essenziali del “nuovo conio” legislativo, seguendo opportunamente la partizione della delega tra “contenuti sostanziali” e “contenuti procedurali”.

Partendo dai primi, vi è anzitutto la definizione normativa dell’ «abuso del diritto» come operazione/operazioni «prive di sostanza economica» che «realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti» -poi specificata in ordine al concetto di «operazioni» e di «vantaggi fiscali indebiti» (art. 10 *bis*, comma 2, Stat. contrib.)- nonché la previsione degli “effetti” dell’ “abuso” in termini di inopponibilità (inefficacia) delle «operazioni» nei confronti della amministrazione finanziaria, che disconosce i «vantaggi» conseguentemente determina i tributi «sulla base delle norme e dei principi elusi», peraltro al netto di quanto già dal contribuente versato (art. 10 *bis*, comma 1, Stat. contrib.).

Viene poi prevista una “causa di esclusione” dell’ applicazione della disposizione anti-abuso qualora le “operazioni” siano «giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali», anche di tipo «organizzativo o

⁴⁷ Giurisprudenza di legittimità pacifica. Da ultimo, v. Cass. Civ., Sez. V, n. 696 del 16 gennaio 2015.

⁴⁸ Sulla scelta lessicale della rubrica legislativa *de qua*, cfr. P. RUSSO, *Profili storici e sistematici in tema di elusione ed abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi*, in *Dir. Prat. Trib.*, n. 1, 2016, p. 2; A. CARINCI – D. DEOTTO, *D.lgs. 5 agosto 2015, n. 128 – Abuso del diritto ed effettiva utilità della novella: much ado about nothing ?*, in *Il Fisco*, nn. 32-33, 2015, p. 3108.

gestionale», finalizzate al miglioramento dell'attività d'impresa/professionale del contribuente (art. 10 *bis*, comma 3, Stat. contrib.)

E più ancora in generale è sancito il principio che il contribuente stesso è libero di scegliere i regimi opzionali previsti dalla legge, indipendentemente dal relativo carico fiscale (art. 10 *bis*, comma 4, Stat. contrib.).

Quanto ai secondi, spiccano la disciplina speciale dell'interpello (art. 10 *bis*, comma 5, Stat. contrib.) e dell'accertamento (art. 10 *bis*, comma 6-8, Stat. contrib.), quest'ultimo in ordine ai distinti profili del contraddittorio preventivo e della motivazione dell'atto impositivo.

Oltre a tali previsioni "sostanziali" e "procedimentali", particolare rilievo hanno poi gli enunciati relativi agli oneri probatori rispettivi dell'Ente impositore e del contribuente, con l'espressa esclusione della rilevanza di ufficio dell'abuso/elusione (art. 10 *bis*, comma 9, in relazione ai commi 1/2 e 3, Stat. contrib.), la previsione di "residualità" (art. 10 *bis*, comma 12, Stat. contrib.) e quella sulla rilevanza sanzionatoria (art. 10 *bis*, comma 13, Stat. contrib.) dell'istituto così come *ex novo* codificato.

Con questi tratti essenziali e caratterizzanti il legislatore delegato ha dato attuazione alla delega *de qua*, concretizzandone le indicazioni –sia dirette sia indirette (raccomandazione UE 2012/732)- che conteneva, secondo il formante costituzionale.

7. La nuova disposizione generale anti abuso/elusione fiscale nei primi commenti della dottrina. La disciplina sostanziale

Va subito detto che il "nuovo conio" legislativo nella letteratura specialistica ha suscitato un prevalente orientamento favorevole "di massima", con qualche autorevole eccezione⁴⁹, anche se si devono registrare plurime ed articolate valutazioni critiche su diversi aspetti delle scelte operate dal decreto delegato, accomunandosi gli autori nella "sospensione del giudizio" in ordine alla "ventura giurisprudenziale" cui le stesse vanno incontro.

Per chiarezza espositiva -con la selezione e la sintesi dovuta agli spazi concessi- nell'illustrare le opinioni dottrinali sul testo normativo *de quo* conviene seguire lo schema riepilogativo dei suoi contenuti di cui al paragrafo che precede.

Già sulla questione del lessico della "rubrica legislativa" si registrano dubbi dottrinali, con particolare riguardo all'uso della «o», in particolare se come disgiuntiva, esplicativa ovvero congiuntiva.⁵⁰

Passando poi alla "disciplina sostanziale" della nuova clausola anti abuso/elusione, con riguardo alle proposizioni definitorie di cui ai primi due commi dell'art. 10 *bis*, Stat. contrib., si è anzitutto posta la questione della recezione solo parziale nel testo normativo delegato della citata Raccomandazione UE (punto 4.4) in relazione al delicato specifico compito di delineare le «operazioni (abusive in quanto) prive di sostanza economica».⁵¹

Alcuni autori hanno tuttavia in ciò ravvisato una scelta, per così dire, di "economia legislativa" ossia l'adozione di una tecnica di mera esemplificazione normativa («in particolare»), incentrata sulle situazioni di maggiore incertezza, che non esclude affatto che anche le ipotesi ulteriori di cui alla Raccomandazione della Commissione europea facciano parte della perimetrazione normativa del concetto di "assenza di sostanza economica" quale predicato essenziale delle «operazioni abusive».⁵²

⁴⁹ A. CARINCI–D. DEOTTO, *op. cit.*, che sostengono la sostanziale inutilità dell'intervento legislativo, rispetto allo stato delle normative e della giurisprudenza preesistenti. D. STEVANATO, *Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco*, in *Dir. Prat. Trib.*, n. 5, 2015, p. 695 ss.

⁵⁰ A. CARINCI–D. DEOTTO, P. RUSSO, *op. loc. cit.* alla nota 50.

⁵¹ «Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato». Art. 10 *bis*, comma 2, lett. a, Stat. contrib., che recepisce il punto 4.4, lett. a e b della Raccomandazione UE, non le successive ipotesi di cui alle lett. c, d, e, f del punto stesso.

⁵² G. ZIZZO, *La nuova nozione di abuso del diritto e le raccomandazioni della Commissione europea*, in *Corr. Trib.*, p. 4578-4579. Nello stesso senso, F. GALLO, *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rass. Trib.*, n. 6, 2015, p.12-13 della versione online. In questo senso anche A. CONTRINO-A. MARCHESELLI, *Luci e ombre nella struttura dell'abuso fiscale "riformato"*, in *Corr. Trib.*, n. 37/2015, p. 3794, che tuttavia criticano l'opportunità della scelta medesima, anche se concludono che detto indirizzo interpretativo consente di considerare la configurazione "interna" dell'abuso del diritto tributario comunque

Nel “cuore” delle questioni relative alla configurazione “in positivo” dell’ abuso del diritto (o elusione fiscale) certamente si pongono comunque l’interpretazione del concetto di «effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali» e della identificazione/qualificazione della “natura indebita” del vantaggio fiscale conseguito come requisito “essenziale” dell’ abuso stesso.

Quanto al primo profilo vi è chi nella previsione normativa *de qua* vede un *transfert* diretto della giurisprudenza interna che ha fondato il principio generale del divieto dell’abuso del diritto tributario sull’art. 53, Cost. e chi proprio in ciò appunta una delle principali critiche alla costruzione del nuovo principio anti elusivo di matrice legislativa principalmente come “abuso delle forme giuridiche”.⁵³

Indubbiamente gli accenti dottrinali si situano ancor più sul secondo profilo, generalmente individuato come un vero e proprio “argine normativo” ad un uso considerato potenzialmente improprio della clausola, insomma come una sorta di “valvola di sicurezza”.

E’ infatti la “natura essenzialmente indebita” dell’ «operazione» (delle «operazioni») che, in ultima analisi, viene vista dagli autori come la caratteristica che connota la fattispecie normativa astratta, poiché risulta del resto evidente che senza questa “qualità negativa” di violazione del divieto di abuso del diritto/elusione fiscale non è possibile sussumere la condotta/le condotte giuridiche del contribuente nella fattispecie astratta medesima.

In particolare si è evidenziato che dal testo normativo si ricava conferma del concetto di “elusione” come “aggiramento”, laddove appunto si definiscono come «vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell’ordinamento tributario», così quindi sottolineandosene la differenza sia con il lecito risparmio di imposta, che tale «contrasto» non realizza sia con il concetto di “evasione” che diversamente si concretizza con la violazione “diretta” della normativa tributaria.⁵⁴

Vi è peraltro chi ha rimarcato la diversità non irrilevante tra il testo della Raccomandazione UE (punto 4.5) e l’ enunciato *de quo*, posto che la prima configura il «contrasto» in rapporto a «l’obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali che sarebbero altrimenti applicabili», mentre il secondo lo estende ai «principi dell’ordinamento tributario», senza porre alcun limite di “applicabilità alternativa”.⁵⁵

Non è poi certo sfuggita la centralità e delicatezza ermeneutica dell’ avverbio «essenzialmente» correlato ai «vantaggi fiscali indebiti» nella proposizione normativa di configurazione basilare del concetto di abuso del diritto fiscale ed in special modo dei suoi effetti.⁵⁶

Specularmente a quest’ultimo specifico profilo di interpretazione della clausola anti-abuso, si è altresì posta attenzione sulla previsione di cui al comma 3, dell’art. 10 *bis*, Stat. contrib., quale causa di esclusione/esimente dell’ abuso del diritto/elusione fiscale, trattandosi di un tema anch’esso all’evidenza delicato e complesso,

coincidente a quella “euro unitaria” riveniente non solo dalla fonte di *soft law* citata, ma anche dalla giurisprudenza della Corte di giustizia UE.

⁵³ V. rispettivamente, G. ZIZZO, *op. cit.*, p. 4279 (che si spiega così: «Se un atto o una serie di atti è inidoneo ad incidere nella sfera economico-giuridica dell’ agente, se non sotto il profilo dell’ onere dell’imposta, la sua realizzazione non è in grado di differenziare l’attitudine alla contribuzione dell’agente da quella che quest’ultimo avrebbe espresso se l’atto o la serie di atti non fosse stato eseguito») e, articolatamente, D. STEVANATO, *Elusione fiscale*, cit. p. 713 ss. Nel primo senso, v. anche F. GALLO, *Brevi note sulla nozione di abuso del diritto in materia fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, n. 1, p. 434, secondo il quale «il valore-principio costituzionale da esse norme (art. 5 della legge delega, art. 10 *bis*, dello Statuto, *ndr*) presupposto è il divieto di alterare l’equo riparto dei carichi pubblici attraverso un comportamento negoziale anomalo e fraudolento».

⁵⁴ Così A. GIOVANNINI, *op. cit.*, p. 907

⁵⁵ G. ZIZZO, *op. cit.*, p. 4580-4581, che tuttavia sottolinea anche il collegamento logico tra tale previsione e quella di cui al comma 4, della stessa disposizione legislativa, che sancisce la «libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale».

⁵⁶ F. GALLO, *La nuova frontiera*, cit., p. 13 della versione *online*. L’Autore, ricordata l’origine eurounitaria (Raccomandazione della Commissione europea e giurisprudenza della Corte di Lussemburgo) della limitazione *de qua*, ne individua un punto di particolare impegno della giurisprudenza concretizzatrice della nuova clausola anti-abuso, peraltro adombrando che dal plesso normativo legge delega/decreto delegato possa dedursi che il legislatore abbia voluto mantenersi su una posizione di compromesso, volendo dire «col il termine “essenziale” qualcosa di più di “prevalente”, ma sicuramente meno di “esclusivo”». Sottolineano il punto anche A. CONTRINO – A. MARCHESELLI, *op. cit.*, p. 3794-3795, peraltro puntualizzando la discrasia tra legge delega e decreto delegato, riferendosi la prima al concetto di “prevalenza” del “vantaggio fiscale indebito”. Tali autori criticano tale scelta, anche e soprattutto per il contrasto evidente con la giurisprudenza euro unitaria, che appunto come nel decreto delegato, dalla sentenza *Part Service* in poi si è sempre rifatta al concetto, delimitante, di “essenzialità” del “vantaggio fiscale indebito”.

implicante valutazioni spesso per nulla elementari sul “confine” tra scelte imprenditoriali “pure” e motivazioni fiscali “elusive”, come la casistica giurisprudenziale ha ben messo in luce.

Sul punto si è peraltro sottolineata un’ulteriore discrasia tra la *soft law* europea (punto 4.6 della Raccomandazione) ed il decreto n. 128/2015, associando la prima alle ragioni “extrafiscali” dell’attività giuridica abusiva il termine “irrilevante”, mentre il secondo parla di “non marginalità” delle medesime, ravvisando in ciò una diversa scelta, nel primo caso per un “piano soggettivo” e nel secondo caso per un “piano oggettivo” di collocazione dell’esimente.⁵⁷

Vi è tuttavia anche chi ha notevolmente devalutato il significato giuridico di tale enunciato, evidenziandone la contraddizione intrinseca con la previsione generale sull’ “assenza di sostanza economica”, quale formante essenziale della nuova figura giuridica dell’abuso del diritto “codificato”.⁵⁸

Sul piano della disciplina “sostanziale” della clausola generale anti-abuso/elusione va infine rilevato che i commentatori hanno sottolineato la specifica previsione della sua “residualità” derivante dal comma 12, della disposizione legislativa delegata.⁵⁹

7. segue. La disciplina procedimentale

Nella “prima letteratura” specialistica ha altresì suscitato particolare attenzione la, più stringentemente innovativa, disciplina procedimentale dell’ abuso/elusione fiscale contenuta nell’art. 10 *bis*, Stat. contrib. nonché i correlati aspetti processuali.

L’interesse dottrinale non si è più che tanto diretto sulla previsione di interPELLI speciali -anche perché sostanzialmente già previsti dalla precedente disciplina speciale ed in particolare dall’art. 37 *bis*, d.P.R. 600/1973-⁶⁰ quanto piuttosto in ordine alla disciplina del contraddittorio endoprocedimentale, della motivazione dell’ accertamento “anti-abuso” e quella dei relativi oneri probatori rispettivi dell’amministrazione finanziaria e del contribuente⁶¹.

Va peraltro notato che i commentatori hanno tutto sommato inquadrato riduttivamente la portata innovativa di questi aspetti della nuova clausola generale anti abuso/elusione, pur con diverse accentuazioni.

Si è infatti comunemente rilevato che gli obblighi del contraddittorio endoprocedimentale e della c.d. “motivazione rinforzata”, “specificata” e sanzionata di “nullità”, erano già in larga misura da ritenersi sussistenti a legislazione vigente ed in base alla giurisprudenza di legittimità, comunitaria e costituzionale⁶² consolidate, riducendosi quindi l’area delle “novità” effettive alle questioni, “minori”, dell’ obbligo di notifica della richiesta di chiarimenti, introducendo appunto il contraddittorio preventivo, e del correlativo prolungamento dei termini di accertamento ed alla questione, “maggiore”, del divieto di rilievo officioso della fattispecie di abuso/elusione.⁶³

Altri ha peraltro osservato che la citata giurisprudenza di legittimità è stata oggetto di rilevante *overruling* con la sentenza delle S.U. civili n. 24823 del 9 dicembre 2015, la quale ha limitato l’obbligo generale di contraddittorio preventivo alle imposte “armonizzate”, escludendo la sussistenza di un principio ordinamentale generale in questo senso, rilevando altresì che detto arresto ha provocato ulteriori “assestamenti” nella

⁵⁷ G. ZIZZO, *op. cit.*, p. 4582, che peraltro ricorda come sia opposta la “lettura” data dalla relazione ministeriale. Dissentono su tale rilievo A. CONTRINO-A. MARCHESELLI, *op. cit.*, p. 3795, che al contrario ravvisano nel lessico legislativo riferito alla “marginalità” una buona sintonia con detto punto della Raccomandazione della Commissione europea.

⁵⁸ D. STEVANATO, *op. cit.*, p. 718-719, che in particolare osserva che «L’assenza di «sostanza economica» nelle operazioni realizzate non può cioè contenere in sé il suo contrario: «prive di sostanza economica» significa altresì «senza valide ragioni extrafiscali» ed in ciò ravvisa un ulteriore problematico nodo da sciogliere per via giurisprudenziale.

⁵⁹ cfr. M. BASILAVECCHIA, *L’art. 10 bis dello Statuto: “the day after”*, in G.T., n. 1, 2016, p. 7; G. ZIZZO, *op. cit.*, p. 4583; A. GIOVANNINI, *op. cit.*, p. 907.

⁶⁰ (anti-abuso in senso stretto e c.d. disapplicativo, rispettivamente previsti dall’ art. 10 *bis*, comma 5, Stat. contrib. e art. 1, comma 3, d.lgs. 128/2015), sui quali v. comunque per tutti F. GALLO, *La nuova frontiera*, *cit.*, p. 15-16 della versione online.

⁶¹ Art. 10 *bis*, commi 6, 7, 8, 9, Stat. contrib.

⁶² In termini, Corte cost., sentenza n. 132 del 2015.

⁶³ Così A. CARINCI- D. DEOTTO, *op. cit.*, p. 7 ss. della versione online; nello stesso senso F. GALLO, *La nuova frontiera*, *cit.*, p. 16-17 della versione online; A. CONTRINO – A. MARCHESELLI, *Difesa nel procedimento e nel processo dopo la riforma dell’abuso del diritto*, in *Corr. Trib.*, p. 3896 ss.; G. INGRAO, *L’evoluzione dell’abuso del diritto in materia tributaria; un approdo con più luci che ombre*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, n. 4, p. 1458 ss.

giurisprudenza della stessa Suprema Corte, così dunque confermandosi la rilevanza –sotto tale specifico profilo- della relativa nuova disposizione dell’ art. 10 *bis*, Stat. contrib.⁶⁴

Ma, come detto, non è dubbio che il principale riscontro dottrinale sulla “novità” della disposizione legislativa *de qua* si è avuto sulla questione, davvero centrale, della “non rilevabilità d’ufficio” della fattispecie abusiva sancita espressamente dal comma 9 della disposizione medesima.

Concordano infatti i commentatori che, tenuto conto della posizione –favorevole alla rilevabilità *ex officio* dell’ abuso del diritto in ogni stato e grado del processo- graniticamente espressa ormai da diversi anni dalla giurisprudenza di legittimità, questo era uno dei punti essenziali su cui necessitava l’intervento del legislatore delegato intervenisse, essendo comunque in questo senso chiaro, anche se non espresso, il “criterio direttivo” della disposizione delegante.⁶⁵

Altresì comune è tuttavia la “preoccupazione” della dottrina che la giurisprudenza non si senta del tutto vincolata da questa scelta legislativa, magari sulla base della distinzione giudizio di fatto/giudizio di diritto e quindi spostandosi sul secondo versante, informato al principio *jura novit Curia*, potendo in ultima analisi “ripescare” il *leit motiv* del fondamento costituzionale sovra legislativo della clausola anti abuso.⁶⁶

Si sono anche fatte opportune precisazioni circa l’esatto contenuto degli oneri probatori indicati nel comma 9, dell’ art. 10 *bis*, Stat. contrib., chiarendo che “prova dei fatti” e “argomentazione/motivazione” sui fatti medesimi sono profili procedurali e processuali da tenere distinti, e quindi, poichè invece l’enunciato li considera cumulativamente in relazione gli elementi costitutivi della fattispecie abusiva, è possibile che si ingeneri qualche equivoco interpretativo circa l’ esatta latitudine dell’onere *de quo* per l’ Ente impositore.⁶⁷

Più chiara è apparsa la previsione in oggetto *ex latere adsidui*, posto che provare «l’ esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al comma 3» comporta senz’altro la prova di “fatti impeditivi” e dunque configura una eccezione in senso stretto.⁶⁸

7. segue. Gli effetti dell’ abuso/elusione fiscale e la questione delle sanzioni (amministrative)

Quoad effecta, la nuova disciplina anti abuso/elusione fiscale prevede anzitutto che le “operazioni abusive” non siano «opponibili all’amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni» (art. 10 *bis*, comma 1, seconda parte, Stat. contrib.); prevede altresì che i “soggetti terzi” possano chiedere il rimborso delle imposte versate in base alle operazioni elusive e disconosciute, disciplinandone tempi e modalità (art. 10 *bis*, comma 11, Stat. contrib.).⁶⁹

Dunque un’ ipotesi classica di “inefficacia relativa”, eventualmente oggetto di un’ azione costitutiva.

L’ ultimo comma dell’art. 10 *bis*, Stat. contrib. prevede poi che «Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l’applicazione delle sanzioni amministrative tributarie».

Dovendosi in questa sede occupare solo della seconda parte di questo enunciato normativo, va subito detto che essa ha suscitato in dottrina non poche perplessità.

In buona sostanza si trattava di interpretare il senso del “criterio direttivo” contenuto nell’art. 8, comma 1, L. 23/2014, che peraltro genericamente ed anodinamente dava al legislatore delegato il compito di individuare «i confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie».

⁶⁴ G. CORASANITI, *Il dibattito sull’abuso del diritto o elusione fiscale nell’ ordinamento tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, n. 2, 2016, p. 553-554.; nello stesso senso, A. CONTRINO-A. MARCHESELLI, *Difesa nel procedimento*, cit., p. 3898.

⁶⁵ A. CONTRINO-A. MARCHESELLI, *Difesa nel procedimento*, cit., p.3899-3900; cfr. sul punto anche F. GALLO, *op. cit.*, p. 17 della versione online; A. CARINCI- D. DEOTTO, *op. cit.*, p. 8 della versione online; A.MANZITTI-M. FANNI, *La norma generale antiabuso nello schema di Decreto delegato: buono il testo ottima la relazione*, in *Corr. Trib.*, p. 1603; A. CONTRINO, *La trama dei rapporti tra abuso del diritto, evasione fiscale e lecito risparmio di imposta*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, n. 4, p. 1419-1421.

⁶⁶ A. CARINCI- D. DEOTTO, *loc. ult. cit.*; F. GALLO, *loc. ult. cit.*

⁶⁷ A. CONTRINO-A. MARCHESELLI, *Difesa nel procedimento*, cit., p.3896-3897; G. FRANSONI, *Abuso del diritto: generalità della clausola e determinatezza del procedimento*, in *Rass. trib.*, 2017, n. 2, p. 321.

⁶⁸ P. RUSSO, *Profili storici e sistematici*, cit., p. 11.

⁶⁹ Su tali aspetti v. M. BEGHIN, *La “tassazione differenziale” e la “non opponibilità” al Fisco delle operazioni elusive*, in *Riv. Dir. Trib.*, n. 3, 2016, p. 295 ss.

Autorevolmente si è sostenuto che ciò escludesse la possibilità di non prevedere alcuna conseguenza sanzionatoria per le fattispecie elusive, sicchè appunto la scelta è stata quella di escludere le sanzioni penali, ma non quelle amministrative, ricorrendone i presupposti.⁷⁰

Al contrario, tuttavia certo non meno autorevolmente si è osservato che la nota, consolidata giurisprudenza della Corte EDU sul *ne bis in idem* tra sanzioni penali ed amministrative sconsigliasse consimile opzione e che comunque essa si scontra con la contraddizione logica di sanzioni, penali o amministrative, previste per illeciti inerenti le dichiarazioni fiscali in tesi derivanti da operazioni che il contribuente non riteneva abusive/elusive e proprio per questa ragione ne aveva coerenzializzato la dichiarazione fiscale correlativa, così sostanzialmente giungendosi alla equiparazione tra il trattamento sanzionatorio dell'evasione e quello dell'abuso/elusione fiscale, in chiaro contrasto con la volontà del legislatore delegante e comunque violandosi la riserva di legge di cui all'art. 23 ovvero 25, Cost., a causa dell'analogia *in malam partem* così effettuata.⁷¹

In altri termini, si è notato che, così come congegnata, la disposizione inerente le sanzioni se per un verso è sufficientemente chiara nel negare la rilevanza penale della violazione della nuova clausola anti abuso del diritto -salva ovviamente la qualificazione in concreto delle fattispecie come evasive, elusive ovvero lecite- non lo è affatto in ordine alla applicabilità delle sanzioni amministrative tributarie previste dalla legge. Che dunque relativamente a questo secondo profilo l'enunciato *de quo* in ultima analisi risulta contenere una "norma in bianco", se non addirittura una "norma vuota", restando perciò sul campo tutte le problematiche interpretative già insorte in dottrina ed in giurisprudenza prima della codificazione dell'abuso.⁷²

Di qui si è quindi evocata la necessità di una normazione *ad hoc* che strutturi le fattispecie astratte di illecito amministrativo nelle quali sussumere le operazioni abusive/elusive.⁷³

8. La nuova *clausola generale anti abuso/elusione fiscale e l'impegno della giurisprudenza*

Nei paragrafi che precedono si sono dunque esposti, in sintesi, gli antecedenti ed i contenuti del *novum* normativo introdotto dal d.lgs. 128/2015 con l'art. 10 *bis*, Stat. contrib.; si sono anche riportati i principali rilievi, di favore e critici, della letteratura specialistica.

Quanto a quest'ultima, bisogna notare che, più o meno espressamente, pressochè tutti i commentatori condividono una preoccupazione, peraltro comune a tutte le "clausole generali" normative, ossia che la "trasformazione delle disposizioni in norme" tramite l'interpretazione giurisprudenziale possa essere accidentato e problematico. In altri termini è diffuso in dottrina il pensiero che la giurisprudenza possa recepire con difficoltà, se non accogliere con disfavore la scelta legislativa o addirittura che la stessa susciti una "rivolta dei chierici", più o meno aperta.⁷⁴

Certo, non può revocarsi in dubbio che i percorsi ermeneutici della nuova clausola anti abuso/elusione presentino molte asperità e passaggi tutt'affatto semplici. Un po' com'è tipico delle "salvaguardie generali", il lessico del legislatore⁷⁵, pur rappresentativo di punti di arrivo di una lunga e corposa elaborazione teorica e soprattutto giurisprudenziale, tuttavia presenta gradi di astrattezza notevoli che si presteranno quindi a "letture" diverse, più o meno accentuatamente "pretorie", più o meno centrate sui due poli gravitazionali presenti nell'attuazione, amministrativa e giudiziale, dei tributi ossia il diritto del contribuente alla "giusta imposta" e l'interesse pubblico alla percezione delle entrate tributarie, quali indissolubilmente compenetrati nell'art. 53, primo comma, della Costituzione.

⁷⁰ F. GALLO, *La nuova frontiera*, cit., p. 18-19 della versione *online*, con ulteriori argomenti a sostegno della scelta legislativa.

⁷¹ P. RUSSO, *op. cit.*, p. 13-14. V. in termini analoghi, A. CONTRINO-A. MARCHESELLI, con accento posto sulla contraria giurisprudenza della Corte di Lussemburgo (sentenza *Halifax*), quanto alla necessità di un "fondamento normativo chiaro ed univoco" per poter sanzionare l'operazione elusiva e quindi sottolineandosi l'improprietà della formula utilizzata dal legislatore delegato. Cfr. sul punto anche, nello stesso senso, D. STEVANATO, *Elusione fiscale ed abuso*, cit., p. 699

⁷² Su cui v. G. CONSOLO, *I profili sanzionatori amministrativi e penali del nuovo abuso del diritto*, in *Corr. Trib.*, n. 39/2015, p. 3966 ss., per una precisa analisi critica alla tecnica di formulazione normativa ed anche per i riferimenti bibliografici inerenti la letteratura specialistica e la giurisprudenza, di legittimità ed eurounitaria, precedente la novella.

⁷³ P. RUSSO, *op. cit.*, loc. cit.

⁷⁴ V. sul punto A. MANZITTI-M. FANNI, *La norma generale*, cit., p. 1604; F. GALLO, *op. cit.*, p. 13-14 della versione *online*; M. BASILAVECCHIA, *op. cit.*, p. 7; D. STEVANATO, *op. cit.*, p. 713, 717, 727.

⁷⁵ in particolare: "sostanza economica"; "normali logiche di mercato"; "finalità delle norme fiscali e principi dell'ordinamento tributario".

Si è giustamente osservato che queste, inevitabili, difficoltà possano essere depotenziate dagli strumenti di *compliance* fiscale (contraddittorio endoprocedimentale; interpelli) e dal principio di “residualità” che la medesima clausola anti abuso rispettivamente disciplina e sancisce. In particolare si è posto l’accento sul “contrappeso” della procedimentalizzazione specialmente prevista dalla nuova disposizione statutaria.⁷⁶

Del resto la giurisprudenza è adeguatamente allenata per le “partite difficili” ed è ragionevole pensare che sarà in grado di affrontare anche questa, senza dimenticarsi di non esserne l’unica “giocatrice”, ma di dover condividere anche questo, delicato, impegno con gli altri “autori” della *nomopoiesi*.⁷⁷

In ogni caso lo sforzo del legislatore, delegante e delegato, non può che essere apprezzato nella direzione - fondativa del plesso normativo e dichiarata quale *intentio legis*- di una maggior “certezza” in un campo così delicato e rilevante del diritto tributario, anche per i riflessi sulla competitività globale del “sistema Paese”.⁷⁸

In conclusione, il “nuovo conio” dell’ art. 10 bis dello Statuto del contribuente, pur nelle problematicità, va dunque visto come un buon punto di partenza per una “marcia” meno incerta nella “terra di mezzo”⁷⁹ dell’ elusione fiscale.

BIBLIOGRAFIA

BASILAVECCHIA M., *Surrogati interpretativi in difetto di norma antielusiva* ?, in *G.T.-Riv. giur. trib.*, 2009, n.7;

BASILAVECCHIA M., *L’art. 10 bis dello Statuto: “the day after”*, in *G.T.*, n. 1, 2016;

BEGHIN M., *Proventi derivanti da operazioni di «dividend washing» e problematiche processuali*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2006;

BEGHIN M., *Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria: dalla nullità negoziale all’abuso del diritto nel sistema impositivo nazionale*, in *Quaderni della Rivista di diritto tributario*, n. 4, Milano, 2009;

BEGHIN M., *L’inesistente confine tra pianificazione, elusione e «abuso del diritto»*, in *Corr. trib.*;

BEGHIN M., *Fatti economici “apparenti” e obbligazione tributaria: l’abuso del diritto entra nel “recinto” della simulazione*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2010, n. 3;

BEGHIN M., *La Cassazione prosegue nell’opera di “cesellatura” della nozione di abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, 2010, n. 17;

BEGHIN M., *La “tassazione differenziale” e la “non opponibilità” al Fisco delle operazioni elusive*, in *Riv. Dir. Trib.*, n. 3, 2016;

⁷⁶ F. GALLO, *La nuova frontiera*, cit. , p. 14-15 della versione online e *Brevi note*, cit., p. 435; P. BORIA, *L’abuso del diritto in materia fiscale come principio generale di derivazione giurisprudenziale*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, n. 6, p. 684.

⁷⁷ cfr. G. ZAGREBELSKI, *Il diritto mite*, Torino, 1992, p. 213.

⁷⁸ in questo senso, A. MANZITTI – M. FANNI, *La norma generale.*, loc. cit.; A. CARINCI- D. DEOTTO, *op. cit.*, p. 10 della versione online; P. RUSSO, *op. cit.*, p. 5; M. BASILAVECCHIA, *op. cit.*, p. 7; G. ZIZZO, *op. cit.*, p. 4583.

⁷⁹ l’immaginifica espressione è di A. GIOVANNINI, *L’abuso del diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, n. 3, 2016, p. 906.

- BORIA P., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010;
- BORIA P., *L'abuso del diritto in materia fiscale come principio generale di derivazione giurisprudenziale*, in Riv. dir. trib., 2017, n. 6;
- CANTILLO M., *Profili processuali del divieto di abuso del diritto: brevi note sulla rilevanza d'ufficio*, in Rass. trib., 2009, n.2;
- CARINCI A. –DEOTTO D., *D.lgs. 5 agosto 2015, n. 128 – Abuso del diritto ed effettiva utilità della novella: much ado about nothing ?*, in Il Fisco, nn. 32-33, 2015;
- CARPENTIERI L., *L'ordinamento tributario tra abuso ed incertezza del diritto*, in Riv. dir. trib., 2008, I;
- CONSOLO C., *Il percorso della Corte di Giustizia, la sentenza Olimpiclub e gli eventuali limiti di diritto europeo all'efficacia esterna ultrannuale del giudicato tributario (davvero ridimensionato in funzione antielusiva Iva del divieto comunitario di abusi di libertà negoziale ?)*, in Riv. dir. trib., 2010, I;
- CONSOLO G., *I profili sanzionatori amministrativi e penali del nuovo abuso del diritto*, in Corr. Trib., n. 39/2015;
- CONTRINO A. - MARCHESELLI A., *Luci e ombre nella struttura dell'abuso fiscale "riformato"*, in Corr. Trib., n. 37/2015;
- CONTRINO A., *La trama dei rapporti tra abuso del diritto, evasione fiscale e lecito risparmio di imposta*, in Dir. prat. trib., 2016, n. 4;
- CONTRINO A. –MARCHESELLI A., *Difesa nel procedimento e nel processo dopo la riforma dell'abuso del diritto*, in Corr. Trib.;
- CORASANITI G., *Il dibattito sull'abuso del diritto o elusione fiscale nell'ordinamento tributario*, in Dir. Prat. Trib., n. 2, 2016;
- FALSITTA G., *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in Riv. dir. trib., 2009, 3
- FEDELE, A., *Assetti negoziali e forme d'impresa tra opponibilità, simulazione e riqualificazione*, in Riv. dir. trib., 2010, I;
- FICARI V., *Elusione ed abuso del diritto comunitario tra «diritto» giurisprudenziale e certezza normativa*, in Boll. trib., n. 22, 2008;
- FRANSONI G., *Abuso del diritto: generalità della clausola e determinatezza del procedimento*, in Rass. trib., 2017, n. 2;
- GALLO F., *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione*, in Dir. prat. trib., 1997, I;
- GALLO F., *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, in Rass. trib., 2006, n. 2;
- GALLO F., *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in Rass. Trib., n. 6, 2015;
- GALLO F., *Brevi note sulla nozione di abuso del diritto in materia fiscale*, in Riv. dir. trib., 2017, 1;
- GIOVANNINI A., *L'abuso del diritto tributario*, in Dir. prat. trib., n. 3, 2016;
- GIULIANI F.M., *Su talune categorie privatistiche evocate da tre pronunce del Supremo Collegio in tema di elusione-evasione*, in Riv. dir. trib., 2006, II;
- GLENDI C., *Elusione tributaria e bisogno di certezza giuridica*, in GT – Riv. giur. trib., 2006;
- GUASTINI R., *L'interpretazione dei documenti normativi*, Milano, 2004;
- INGRAO G., *L'evoluzione dell'abuso del diritto in materia tributaria; un approdo con più luci che ombre*, in Dir. prat. trib., 2016, n. 4;
- LOVISOLO A., *Spetta al contribuente provare le ragioni economiche che escludono l'abuso del diritto*, in GT-Riv. giur. trib., 2009, n. 3;
- LUPI R.- STEVANATO D., *Lease back infragruppo e «paradosso di elusività senza vantaggio fiscale»*, in Corr. trib., 2009, n. 24;
- LUPI R.- STEVANATO D., *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva*, in Corr. trib., 2009;
- MANZITTI A.- FANNI, M., *La norma generale antiabuso nello schema di Decreto delegato: buono il testo ottima la relazione*, in Corr. Trib.;
- MOSCHETTI F., *Avvisaglie di supplenza del giudiziario al legislativo, nelle sentenze delle Sezioni Unite in tema di «utilizzo abusivo di norme fiscali di favore»*, in GT-Riv. giur. trib., 2009, n. 3;
- PISTONE P., *Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale*, in Quaderni della Rivista di diritto tributario, n. 4, Milano, 2009;
- POGGIOLI M., *Il modello comunitario della "pratica abusiva" in ambito fiscale: elementi costitutivi essenziali e forza di condizionamento rispetto alle scelte legislative ed interpretative nazionali*, in Riv. dir. trib., 2008, IV;
- RUSSO P., *Profili storici e sistematici in tema di elusione ed abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi*, in Dir. Prat. Trib., n. 1, 2016;
- SALVINI L., *L'elusione IVA nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in Corr. trib., n. 39/2006;
- STEVANATO D., *Le «ragioni economiche» nel dividend washing e l'indagine sulla «causa concreta» del negozio: spunti per un approfondimento*, in Rass. trib., 2006, n. 1;
- STEVANATO D., *Ancora un'accusa di elusione senza «aggiramento» dello spirito della legge*, in Corr. trib., 2011;
- STEVANATO D., *Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco*, in Dir. Prat. Trib., n. 5, 2015;
- TESAURO F., *La rilevanza d'ufficio della nullità dei contratti elusivi nel processo tributario*, in Corr. trib., 2006;
- TESAURO F., *Compendio di diritto tributario*, Torino, 2012
- ZAGREBELSKI G., *Il diritto mite*, Torino, 1992;
- ZIZZO G., *Nullità negoziali ed elusione tributaria*, in Corr. trib., 2006;
- ZIZZO G., *Abuso del diritto, scopo di risparmio d'imposta e collegamento negoziale*, in Rass. trib., 2008;

ZIZZO G., *L'abuso dell'abuso del diritto*, in GT-Riv. giur. trib, 2008;

ZIZZO G., *La nuova nozione di abuso del diritto e le raccomandazioni della Commissione europea*, in Corr. Trib.;

ZIZZO G., *Clausola antielusione e capacità contributiva*, in Rass. trib., 2009, n. 2;

ZOPPINI G., *Prospettiva critica della giurisprudenza "antielusiva" della Corte di Cassazione (1969-1999)*, in Riv. dir. trib., 1999, I.