

RIFLESSI PROCEDIMENTALI E PROCESSUALI DELL'ABUSO DEL DIRITTO

[PRE-PRINT DELL'ARTICOLO POI PUBBLICATO in Giurisprudenza italiana, 2010, 1731 segg.]

Sommario: 1. Questioni procedurali nell'accertamento dell'abuso del diritto; 2. La ripartizione dell'onere della prova nel processo; 3. La rilevanza d'ufficio dell'abuso; 4. Abuso e giudicato.

1. Questioni procedurali nell'accertamento dell'abuso del diritto.

1.1 *In genere.* Nell'ambito delle imposte sui redditi, l'accertamento che contesti un abuso del diritto può essere configurato o come un accertamento *sui generis*¹, o come una specie del genere degli accertamenti in rettifica.

In entrambi i casi, dovranno sussistere tutti gli ordinari presupposti di legittimazione del potere: competenza funzionale, competenza territoriale, esercizio del potere entro il termine di decadenza.

Ove si voglia riportare tale accertamento al genere delle rettifiche, verrà ereditato il modo di esercizio del potere (il vincolo procedimentale) del tipo di accertamento prescelto, fatte salve eventuali peculiarità riguardanti il contraddittorio endoprocedimentale (*infra*, § 1.2).

Il riflesso di questa scelta sistemica si può apprezzare in relazione all'utilizzo delle presunzioni, che sarà legittimato proprio in quanto previsto dalle singole disposizioni che disciplinano il tipo di accertamento. L'affermazione secondo cui la prova dell'intento abusivo può essere data anche per presunzioni² va allora temperata con quanto rilevato ora: la prova dell'abuso può essere data per presunzioni nei limiti entro cui le presunzioni sono legittimate dallo specifico metodo di accertamento adoperato.

L'utilizzo del materiale istruttorio e l'adempimento dell'obbligo motivazionale riflettono poi la struttura della fattispecie abusiva.

Rinviando al § 2, dove si offrirà un maggiore dettaglio della questione in prospettiva processuale, vanno qui anticipati alcuni tratti. Nell'esercizio dei propri poteri istruttori, l'Amministrazione dovrà ricercare elementi utili a dimostrare: (1) l'esistenza di una modalità «normale» nel soddisfacimento degli interessi alla base dell'atto abusivo; (2) la difformità dell'atto contestato rispetto a quello normale; (3) il risparmio di imposta derivato dall'abuso; (4) l'assenza di una finalità negoziale diversa dal risparmio di imposta.

Questi elementi dovranno essere indicati analiticamente nella motivazione dell'atto impositivo. Secondo autorevole opinione dovrebbe essere indicata la norma che si presume aggirata³; l'affermazione è condivisibile e va intesa in senso sostanziale: poiché grava sull'Amministrazione l'onere di indicare tanto il negozio normale che sarebbe stato utilizzabile, quanto il costo fiscale di questo negozio, ne deriva l'onere di individuare quale sia la regola tributaria che il contribuente ha evitato di applicare⁴.

1.2 *Il contraddittorio procedimentale.* L'art. 37 bis d.p.r. 600-1973 è una disposizione che limita il

1 Per questa soluzione: TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario – parte generale*, IX ediz., Torino, 2006, 262.

2 Cfr. Cass., sez. trib., 26 ottobre 2005, n. 20816 e Cass., sez. trib., 21 aprile 2008, n. 10257.

3 Vds. TESAURO, *La motivazione degli atti di accertamento antielusivi ed i suoi riflessi processuali*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 3635.

4 L'indicazione della norma aggirata non costituisce invece un requisito di corrispondenza formale: dalla motivazione deve emergere quale sia il regime fiscale che si presume aggirato, mentre una semplice indicazione erronea della norma non costituisce vizio dell'atto (sull'erronea indicazione della norma nella motivazione del provvedimento di imposizione v. Cass., sez. trib., 21 gennaio 2008, n. 8239).

potere di disconoscimento degli effetti fiscali di taluni atti giuridici. La disposizione ai primi due commi condiziona il potere di disconoscimento, mentre ai commi quarto e quinto detta una specifica disciplina procedimentale che caratterizza la rettifica fondata sull'art. 37 bis. In particolare, l'Amministrazione deve richiedere chiarimenti scritti al contribuente (che ha sessanta giorni per la risposta), esponendo già nella richiesta i motivi per i quali ritiene applicabile l'art. 37 bis; l'avviso di accertamento deve poi motivare esplicitamente i motivi per i quali non ritiene fondate le giustificazioni fornite dal contribuente. Sia la richiesta di chiarimenti, sia l'obbligo di motivazione con riferimento alle giustificazioni del contribuente sono imposti «a pena di nullità». Nel periodo antecedente il 2005, prima della svolta impressa dalle sentenze «Altieri», non vi erano grosse questioni sull'applicabilità speciale e limitata dell'art. 37 bis, che poteva essere invocato solo nelle fattispecie rigidamente delineate al terzo comma. Così, non vi era dubbio che anche le tutele endoprocedimentali indicate ora fossero da applicarsi solo nelle fattispecie di applicazione della disposizione speciale.

Il quadro è divenuto fortemente problematico dopo l'affermazione giurisprudenziale di un principio generale di divieto di abuso.

Se il divieto di abuso è un principio generale, che trova fondamento costituzionale⁵, l'art. 37 bis diviene un *minus* specifico, contenuto nel *plus* dato dal principio generale. In questo senso si è espressa in maniera logicamente ineccepibile la Corte di cassazione con la sentenza 12042 del 2009⁶. Il che può essere soddisfacente nella considerazione del fondamento del divieto, ma è problematico nella specificazione del procedimento applicabile.

Mantenendo ferma l'impostazione della Corte, avremmo un procedimento speciale che include un contraddittorio, disciplinato *ex lege*, e un procedimento generale che non ha alcuna disposizione *ad hoc*. Ci si può domandare, quindi, se la richiesta obbligatoria di chiarimenti e l'obbligo di motivazione rafforzata siano applicabili anche alle fattispecie di rettifica per divieto di abuso, al di fuori delle fattispecie indicate dall'art. 37 bis.

La dottrina che si è interrogata sul punto ha offerto una interpretazione garantista, tendente ad applicare gli istituti della richiesta di informazioni e della motivazione rafforzata anche al procedimento «ordinario» di rettifica per abuso. Un procedimento di rettifica per abuso che non prevedesse il contraddittorio sarebbe allora difforme dal modello e l'avviso di accertamento annullabile o nullo⁷.

Questa estensione è stata giustificata adoperando due argomenti differenti: (a) il principio di coerenza ordinamentale; (b) l'applicabilità generale del contraddittorio procedimentale nell'accertamento. Sulla scorta del primo argomento, si sostiene che ragioni di coerenza e di eguaglianza di trattamento militano a favore dell'applicazione del medesimo procedimento (di cui all'art. 37 bis) sia a coloro che realizzano le fattispecie specificamente elencate dalla norma, sia a coloro cui viene imputato un comportamento abusivo al di fuori delle fattispecie nominate. Se l'art. 37 bis ha cristallizzato nel tempo le fattispecie di maggior pericolo per l'ordinamento, è irragionevole garantire a chi le realizza una miglior tutela procedimentale e lasciare, per converso, scoperto chi realizza fattispecie diverse⁸. Utilizzando il secondo argomento, si è invece sostenuto

5 Si prescinde qui dalla dubbia fondatezza della giustificazione offerta per questa tesi.

6 Cass., sez. trib., 25 maggio 2009, n. 12042, che, dopo aver fondato il divieto di abuso sui principi comunitari (per i tributi armonizzati) e sui principi costituzionali (per le altre imposte), colloca così l'art. 37 bis: «la sopravvenienza nell'ordinamento di specifiche norme antielusive, come il citato art. 37 bis, non è quindi fondativa di per sé ... del principio generale antielusivo, giacché esse rappresentano, anzi, mero sintomo dell'esistenza di una regola generale».

7 L'individuazione del tipo di invalidità connesso alla violazione del contraddittorio è assai problematica e trascende i limiti di questo lavoro. In breve, questi i termini della questione: la norma speciale (l'art. 37 bis) nomina la «nullità»: occorre allora intendere se questa è una nullità in senso proprio, di cui all'art. 21 septies l. 241-1990 o se si tratta, piuttosto, di una annullabilità.

8 Per questa linea di pensiero cfr. CONTRINO, *Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamenti giuridici e connotati strutturali*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, 477 ss.; NUSSI, *Abuso del diritto: profili sostanziali, procedimental-processuali e sanzionatori*, in *Giust. Trib.*, 2009, 323; ZOPPINI, *Da mihi factum dabo tibi*

che, comunque, l'obbligo di un contraddittorio procedimentale andrebbe ritenuto vigente nel nostro sistema, come sancito anche da talune decisioni della Corte di cassazione e della Corte di giustizia: ne deriverebbe l'obbligatorietà del contraddittorio in ogni fattispecie di rettifica fondata sull'abuso⁹. Le tesi garantiste meritano qualche chiosa.

Ritenere necessario un contraddittorio generico nel corso del procedimento di rettifica è ben diverso dal ritenere applicabile proprio il procedimento di cui all'art. 37 bis.

Esistono molti modi per attuare il contraddittorio procedimentale, se con tale espressione intendiamo una fase dialogica, in cui il contribuente ha modo di presentare le proprie osservazioni prima dell'emanazione dell'atto impositivo. L'art. 37 bis costituisce una di queste esplicazioni del contraddittorio e, di per sé, questa disposizione non è dotata di alcun particolare valore, espressione di principi sistematici, di rango costituzionale o meno.

Ciò premesso, sembra che in buona parte delle fattispecie rilevanti ai fini dell'abuso un contraddittorio sia comunque concesso al contribuente.

Una rettifica in cui si contesti un'operazione abusiva segue un controllo sostanziale, che, normalmente, si conclude con un processo verbale di chiusura delle operazioni. Ex art. 12 c. 7 l. 212-2000, il contribuente può, entro sessanta giorni dalla notifica del verbale, presentare osservazioni e l'avviso di accertamento non può essere emanato prima del decorso di tale termine e della (facoltativa) presentazione di osservazioni. Anche questa può essere ragionevolmente considerata un'attuazione del contraddittorio procedimentale, in particolare se la facoltà di proporre osservazioni viene congiunta alla invalidità della motivazione che non dia conto dei motivi per i quali le osservazioni presentate dal contribuente sono da rigettare¹⁰. In genere, allora, un contraddittorio in materia di abuso viene garantito al contribuente e non si può dire che sussista né una disparità di trattamento (tra chi fruisce del procedimento di cui all'art. 37 bis e chi ne è fuori dal campo di applicazione)¹¹, né una diminuzione di tutela in assoluto.

Una reale lacuna di tutela sussiste solo per quelle fattispecie in cui la rettifica per ragioni di abuso emerge per la prima volta nell'atto impositivo, vuoi perché il funzionario che forma l'avviso si discosta dal verbale, vuoi perché -per i motivi più vari- manca il processo verbale di chiusura delle operazioni, o il contribuente non è stato chiamato a formulare le proprie osservazioni in relazione al negozio che si presume abusivo. Solo in tali fattispecie ci si può interrogare sulla sussistenza dell'obbligo di instaurazione del contraddittorio.

Estendere l'art. 37 bis d.p.r. 600-1973 sembra, però, poco soddisfacente.

In primo luogo perché la lettera della disposizione costruisce una norma ad applicazione tassativa: il comma 3 limita chiaramente l'ambito applicativo della norma. Il che vale ovviamente anche per il procedimento relativo, che la norma limita alle fattispecie considerate. Se, prima delle sentenze Altieri, non vi era dubbio sull'applicazione residuale dell'art. 37 bis, così per ragioni di coerenza e simmetria interpretativa non sembra che si possa pretendere oggi di estenderne il procedimento. Né a questo risultato si può giungere per il tramite di una interpretazione adeguatrice che, per rispetto del canone di eguaglianza e razionalità, voglia applicare il procedimento in questione a tutte le fattispecie abusive. Infatti, se è pur vero che le operazioni abusive e quelle di cui all'art. 37 bis si pongono in un rapporto di genere a specie, e quindi condividono caratteri comuni¹², è altrettanto

ius: note laterali sulle recenti sentenze delle Sezioni Unite in tema di abuso del diritto, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 628 ss.

9 Cfr. PIERRO, *Abuso del diritto: profili procedurali*, in corso di pubblicazione in *Giust. trib.*, 2010; sull'estensibilità dell'obbligo di contraddittorio come imposto dalla sentenza *Sopropè* (Corte giust. CE, 18 dicembre 2008, n. C-349/07) anche alle imposte non armonizzate, fondando tale estensione sui principi costituzionali v. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2009, 580 ss.

10 Il che può essere ricavato per via giurisprudenziale: Cass., sez. trib., 22 febbraio 2008, n. 4624, in *Giur. it.*, 2008, 1560 ss.

11 Non vi è disparità perché chi subisce la verifica ha comunque la facoltà di presentare osservazioni e il diritto a vedere queste osservazioni adeguatamente vagliate dall'Agenzia (a pena di invalidità del provvedimento).

12 Peraltro, dal punto di vista della stretta logica, l'estensione di un trattamento giuridico è lineare se si scende dal

vero che l'interpretazione adeguatrice è possibile con il limite dell'interpretazione abrogante. L'estensione dell'art. 37 bis si risolverebbe invece proprio in un'interpretazione di sostanziale abrogazione, perché si priverebbe di senso la norma che -in relazione a talune fattispecie ritenute di particolare «pericolosità» in un giudizio contingente del legislatore- ha voluto legittimare uno specifico potere, circondandolo di apposite cautele. Comporre la clausola generale anti-abuso con l'estensione del procedimento di cui all'art. 37 bis significa raggiungere un risultato che -seppur coerente logicamente- non è consentito all'interprete, che potrà tutt'al più rilevare l'illegittimità costituzionale dell'art. 37 bis.

In secondo luogo, andrebbe giustificata l'estensione dell'art. 37 bis in ambiti tributari non reddituali. L'art. 37 bis è una disposizione dettata ai fini della rettifica delle imposte sui redditi; il divieto di abuso è configurato dalla Cassazione come principio generale che si applica a qualunque tributo: estendere una norma dettata specificamente per le imposte reddituali ad altri tributi pare una forzatura interpretativa. Se è vero che l'accertamento delle imposte sui redditi costituisce il modello basilare dell'accertamento tributario, è altrettanto vero che le singole disposizioni che lo compongono non hanno di per sé una forza espansiva.

Piuttosto, se si ritiene che il principio del contraddittorio possa (e debba) essere implementato a livello interpretativo, anche le rettifiche fondate sul divieto di abuso dovranno contemplare un tale modulo procedimentale. Non tanto perché tali rettifiche abbiano una qualche specificità, quanto perché qualsiasi rettifica, in questa prospettiva, necessita di un contraddittorio preventivo rispetto all'avviso.

Se, invece, non si ritiene che allo stato della legislazione, il contraddittorio sia necessaria espressione dei principi generali dell'ordinamento, o che comunque non sia possibile introdurlo per via interpretativa, non resterà che lamentare la difettosa lacuna della normativa e invocare un intervento correttivo della Corte costituzionale o del legislatore.

1.3 *Questioni residuali in materia di procedimento.* Non sembrano esservi motivi che ostano a che l'abuso del diritto sia rilevato per il tramite di un accertamento integrativo (art. 43 c. 4 d.p.r. 600-1973), sempre che ricorra il discusso presupposto della «novità» degli elementi conosciuti. Quindi, operata una rettifica fondata su taluni elementi, l'Amministrazione potrà rilevare un utilizzo abusivo di un negozio giuridico conosciuto *successivamente*, sempre che nuovi atti o fatti abbiano fatto emergere questo negozio, prima sconosciuto. Ciò che è inibito all'Agenzia, per il rispetto dei limiti generali in tema di integrazione, è la nuova valutazione di materiale già conosciuto¹³ e quindi la nuova qualificazione come abusivo di un negozio già valutato nell'istruttoria del primo avviso.

Si pongono alcuni profili problematici in relazione all'accertamento parziale e all'adesione al verbale di constatazione o all'invito a comparire (artt. 5 e 5 bis d.lgs. 218-1997). Secondo attenta dottrina, l'accertamento delle fattispecie abusive non potrebbe avvenire mediante adesione al verbale di constatazione, né mediante adesione all'invito a comparire, né ancora mediante accertamenti parziali¹⁴; gli argomenti a sostegno di tale tesi sono (1) l'inattitudine dell'accertamento parziale alla formalizzazione di accertamenti fondati su ragionamenti presuntivi; (2) il difetto del necessario contraddittorio nell'adesione all'invito.

La tesi coglie nel segno ed consente due specificazioni.

In primo luogo, è forse possibile configurare una rettifica fondata sul divieto di abuso anche mediante accertamento parziale. Se un controllo sostanziale si chiude con un processo verbale in cui si argomenta direttamente la natura abusiva di un atto, nulla sembra ostare a che il conseguente

generale al particolare, ma non nel caso inverso: non è detto che ciò che vale per una specie valga per tutto il genere.

13 Cfr. Cass. 18 giugno 2009, n. 14125.

14 Cfr. PIERRO, *Abuso del diritto: profili procedurali*, cit.; sul punto v. anche la Circ. 17 settembre 2008, n. 55, dove precisa che l'adesione al processo verbale di constatazione comporta solo il riconoscimento delle violazioni sostanziali, ma non anche quella degli elementi rilevati che non conducono ad una diretta constatazione di violazioni, essendo demandata alla successiva attività dell'Ufficio la formalizzazione dei rilievi elusivi.

accertamento parziale ex art. 41 bis d.p.r. 600-1973 possa contenere tale rilievo (e sarebbe salvo pure il contraddittorio, garantito dalle osservazioni ex art. 12 l. 212-2000).

In secondo luogo, la garanzia del contraddittorio può essere oggetto di disposizione da parte del contribuente che può rinunciare a presentare osservazioni per definire immediatamente l'obbligazione. Salvi i limiti che eventualmente incontra il processo verbale di constatazione, non esiste quindi -a mio avviso- una preclusione generale a istituti procedurali di acquiescenza aventi per oggetto rettifiche in materia di abuso.

Pur non attenendo al procedimento, ma alla potestà sanzionatoria, va ricordata l'esistenza di un dibattito concernente l'eventuale assoggettabilità a sanzione dei comportamenti elusivi¹⁵.

2. La ripartizione dell'onere della prova nel processo.

2.1 *Onere della prova e principio dispositivo: cenni.* La ripartizione dell'onere della prova nel processo di annullamento di un atto impositivo da cui emerge una fattispecie abusiva è regolata in parte da principi generali e in parte da regole specifiche che discendono dalla struttura delle fattispecie abusive e dal relativo procedimento di rettifica.

Quanto ai principi generali coinvolti, emergono: (1) la natura dispositiva del processo e (2) la configurazione dell'Amministrazione come attore in senso sostanziale.

(1) La natura dispositiva del processo tributario si esteriorizza, per quanto ci interessa, nel potere del ricorrente di fissare l'oggetto del processo e nel potere delle parti di individuare i fatti che ritengono rilevanti¹⁶.

Tali poteri delle parti sono fortemente condizionati dal pregresso procedimento di accertamento. Nel procedimento, l'Amministrazione deve formare la prova della rettifica, sostenendo e condizionando, così, il proprio potere decisorio¹⁷. La selezione dei fatti rilevanti avviene prima del processo, indirizzandolo in ambiti prescelti dall'Amministrazione. L'Amministrazione decide quali fatti introdurre nel processo proprio per il tramite della selezione dei fatti assunti a fondamento della decisione provvedimento (di rettifica). Al contribuente spetta la facoltà di ampliare di riflesso l'ambito probatorio, tramite le prove dei fatti impeditivi, modificativi o estintivi, utili a contrastare la pretesa tributaria.

Una differente impostazione si ritrova in relazione al processo in cui venga esaminato un elemento sottrattivo dell'imponibile o dell'imposta. In tale fattispecie, si usa sostenere che l'onere della prova spetta al contribuente¹⁸.

(2) La giurisprudenza suole configurare l'Amministrazione come attore in senso sostanziale. Ciò discende dalla struttura provvedimento considerata sopra, che condiziona l'ambito processuale. E' l'Amministrazione a dover dare fondamento al provvedimento impugnato dal contribuente¹⁹: il ricorrente può limitarsi a criticare la mancanza o insufficienza di prova del provvedimento impugnato (*actore non probante, reus absolvitur*).

2.2 *La prova dell'abuso.* Combinando i due principi generali elencati ora, si possono elaborare alcune riflessioni processuali in tema di abuso.

Intanto, spetta all'Amministrazione provare gli elementi costitutivi della maggior pretesa. Si adotti la definizione affermata in giurisprudenza: il divieto di abuso del diritto preclude «al contribuente

15 Per riflessioni e riferimenti si rinvia a: CIPOLLINA, voce *Elusione fiscale*, in *Dig. disc. comm.*, Agg., Torino, 2007, pubblicata anche in *Riv. dir. fin.*, 2007, I, 554 ss. (581 ss. per le sanzioni) e CONTRINO, *op. cit.*, 488 ss.

16 Per questa descrizione v. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, 157.

17 Cfr. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., 174-175.

18 Si vedano: Cass., sez. trib., 21 dicembre 2009, n. 26851 (in materia di Iva); Cass., sez. trib., 21 aprile 2008, n. 10257 (in materia di imposte sui redditi).

19 *Ex multis*: Cass., sez. trib., 12 giugno 2009, n. 13695. In dottrina si ricordi la magistrale lezione Alloriana, secondo cui «la prova che la finanza deve possedere è quella della esistenza della situazione base del tributo» (ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, V ed., Torino, 1962, 377)

il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici»²⁰.

Scindendo gli elementi che compongono la fattispecie abusiva, abbiamo: (a) l'esistenza (e l'efficacia) di un negozio giuridico; (b) il risparmio di imposta; (c) la mancanza di altre ragioni di giustificazione del negozio. Tutti questi elementi debbono essere provati dall'Amministrazione per dare fondamento al provvedimento di imposizione.

(a) Veniamo al primo elemento, la sussistenza di un negozio. La prova di questo implica che il negozio sia efficace tra le parti.

Il negozio deve essere efficace, perché alla base dell'abuso vi è la volontà delle parti di opporre al Fisco gli effetti del negozio. Se il negozio, invece, non ha esplicato effetti, manca la precondizione dell'abuso e si sarà piuttosto di fronte ad una simulazione (mutando il corrispondente onere probatorio).

La prova dell'efficacia generica del negozio non costituisce in realtà un vero problema, in quanto se il contribuente intende rendere efficace nei confronti dell'Amministrazione un negozio (che si ritiene abusivo), ne indicherà i corrispettivi già in contabilità e nella dichiarazione. Poiché, come noto, l'Amministrazione è sollevata dalla prova dei fatti che il contribuente abbia indicato in dichiarazione, ne deriva che l'Amministrazione potrà semplicemente richiamare quanto già formalizzato dal contribuente.

Piuttosto, in caso di pluralità di atti che l'Amministrazione ritiene collegati, va provato il collegamento causale. E questo spetta all'Amministrazione, che dovrà, sulla scorta dei documenti emersi nel corso dell'istruttoria, dare la prova del collegamento tra i differenti atti e della loro inscindibile valutazione complessiva. I documenti dovranno dimostrare che le obbligazioni sorgenti negli atti che si ritengono collegati hanno avuto una genesi ed un adempimento guidati dal medesimo intento negoziale.

Inoltre, va considerata l'efficacia soggettiva. E' quindi necessario che il negozio abbia esplicato i propri effetti nei confronti dei soggetti cui tali effetti si intendono disconoscere. Anche tale prova non sembra essere eccessivamente onerosa per l'Amministrazione, in quanto, di nuovo, il negozio che si presume abusivo viene portato ad emersione dal soggetto che intende fruire dei vantaggi fiscali. Ove, però, l'Amministrazione intenda coniugare un negozio abusivo con una interposizione fittizia, spetterà all'Amministrazione stessa la prova della disponibilità reddituale in capo all'interponente.

(b) Altro elemento costitutivo della fattispecie è il risparmio di imposta. L'atto abusivo è teso a ridurre il costo fiscale: ciò implica che si compia una comparazione. Esiste risparmio di imposta se si confrontano i costi fiscali del negozio che si ritiene abusivo con i costi fiscali di un termine di paragone (che può essere un altro negozio, o anche la semplice inazione). E' onere dell'Amministrazione provare: (b.1) la normalità del negozio eluso e (b.2) il risparmio fiscale conseguente.

L'Amministrazione deve dimostrare, quindi, che gli interessi soddisfatti tramite il negozio giuridico contestato sono normalmente soddisfatti tramite un diverso negozio (dal maggiore costo fiscale). Sul punto sembra assai chiara Cass. 1465/2009, quando statuisce: «spettava dunque all'Amministrazione allegare - non solo - che il ruolo di ... nell'economia del sistema non era altrimenti spiegabile se non per conseguire ... vantaggi fiscali per il gruppo, ma anche esplicitare tale conclusione mettendo a confronto l'asserito comportamento abusato con il comportamento fisiologico aggirato»²¹.

Inoltre, spetta all'Amministrazione indicare con precisione quale sia l'entità quantitativa del risparmio fiscale che si presume illegittimo. L'entità del risparmio emergerà direttamente dal

20 Da ultimo, questo *refrain* giurisprudenziale si ritrova in Cass., sez. trib., 26 febbraio 2010, n. 4737.

21 Cass., sez. trib., 21 gennaio 2009, n. 1465.

dispositivo dell'atto impugnato, ma dovranno comunque essere dimostrati puntualmente i passaggi logici che conducono al calcolo della nuova imposta da applicare.

(c) Venendo, infine, al terzo elemento costitutivo della fattispecie, va rilevato come questo necessiti di una formulazione in positivo (e non in negativo). Rischia di essere ambiguo formulare il *thema probandum* come «assenza di valide ragioni economiche». E' più chiaro indicare come elemento negativo della fattispecie la presenza di valide ragioni economiche²².

Spetta all'Amministrazione la «prova del ravvisato intento elusivo»²³, che a mio avviso coincide con quella dell'anormalità, come si legge bene nella decisione Cass. 1465/2009 che conclude il periodo citato sopra²⁴ ricollegando anormalità e unicità dell'intento abusivo «...onde far emergere quella anomala differenza incompatibile con una normale logica economica se non per pervenire a quel risultato elusivo». La dimostrazione dell'anormalità dello strumento giuridico adottato dal contribuente (rispetto al modello normale) involve la impossibilità, per l'Amministrazione, di ritrovare un qualche interesse giuridicamente rilevante che viene soddisfatto tramite il negozio giuridico. Il negozio è adoperato in un contesto talmente estraneo, da privarlo della possibilità di soddisfare interessi di rilievo.

Una volta che l'Amministrazione abbia adempiuto a tale onere probatorio, spetterà al *contribuente* «fornire la prova della esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti»²⁵, il che significherà offrire la dimostrazione documentale degli ulteriori interessi non-fiscali che il negozio ha soddisfatto.

In talune espressioni della Suprema Corte, emergono concetti che -riferiti all'onere della prova degli elementi sottrattivi del tributo- sembrerebbero imporre oneri aggravati in capo al contribuente²⁶.

Questi *obiter dicta*, uniti ad una malintesa lettura della regola vista sopra secondo cui la prova degli elementi sottrattivi spetta al contribuente, rischia di attribuire al contribuente stesso l'onere della prova della non abusività. In realtà, come si può notare dall'attenta lettura delle decisioni citate sopra²⁷, in giurisprudenza non si afferma un'inversione dell'onere della prova, ma semplicemente si ribadisce che quando l'Amministrazione dia prova dell'ineducibilità della spesa, spetta al contribuente provare che la spesa è realmente computabile in diminuzione (come fatto impeditivo).

Non si crea alcuna strana potestà di contestazione senza supporto probatorio, ma si offre una regola coerente con la struttura del presupposto, che contempla congiuntamente elementi positivi e negativi: se l'Amministrazione intende disconoscere un costo deve provare il fondamento di tale pretesa²⁸; il che vale anche per i casi di abuso.

3. La rilevabilità d'ufficio dell'abuso.

3.1 *La tesi elaborata dalla Cassazione.* Nelle prime sentenze concernenti il divieto di abuso, l'affermazione della rilevabilità d'ufficio dell'abuso aveva un ruolo primario, perché le controversie prendevano piede da rettifiche fondate vuoi sulla simulazione, vuoi sull'interposizione. I giudici di Cassazione si trovavano a dover giustificare il «nuovo» divieto di elaborazione giurisprudenziale, mai dedotto processualmente dall'Amministrazione.

22 Eventualmente «prevalenti», a seconda dell'impostazione accolta sulla definizione di abuso (v. *supra*, il contributo di S. CIPOLLINA).

23 Cass., sez. trib., 25 maggio 2009, n. 12042.

24 Testo corrispondente alla nota 20.

25 Cass., sez. trib., 4 aprile 2008, n. 8772.

26 Cfr. la citata sentenza Cass. 8772-2008, ove l'onere addossato al contribuente di provare l'esistenza delle ragioni economiche sembra rafforzato «specie quando l'abuso di diritto dia luogo ad un elemento negativo del reddito o dell'imposta»; *adde* poi Cass., sez. un., 23 dicembre 2008, n. 30005.

27 Cfr. nota 17.

28 Come notato in dottrina: TINELLI, *Il principio di inerenza nella determinazione del reddito di impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 437 ss. (spec. § 9) e PEVERINI, *Giudizio di fatto e giudizio di diritto in materia di costi non inerenti all'attività di impresa*, *ivi*, 2008, I, 931 ss.

Così, nelle due sentenze Altieri²⁹, si ha una successione logica di questo tipo: il contratto abusivo è un contratto che difetta di causa, *ergo* civilisticamente nullo; nel processo avverso il provvedimento impositivo è il contribuente ad allegare l'efficacia del negozio abusivo e quindi a far valere una pretesa derivante dal contratto; il giudice può rilevare incidentalmente la nullità del contratto quando una delle parti domanda l'esecuzione del contratto.

La Sezione tributaria ha in un primo momento devoluto alle Sezioni unite la questione concernente la legittimità della rilevabilità d'ufficio, nutrendo qualche dubbio³⁰. Le Sezioni unite hanno avallato la tesi della rilevabilità d'ufficio: «se ... l'esistenza e l'efficacia del contratto sono dedotti dal contribuente al fine di paralizzare la pretesa dell'amministrazione, ne discende ... la sicura rilevabilità d'ufficio delle eventuali cause di invalidità o di inopponibilità all'amministrazione del contratto stesso»³¹. Ad ulteriore sostegno della rilevabilità d'ufficio, le Sezioni unite hanno osservato che in materia tributaria sarebbero comunque rilevabili d'ufficio le eccezioni poste a vantaggio dell'Amministrazione, in quanto questa non potrebbe disporre del proprio credito.

Sembra quindi assestato il percorso giurisprudenziale, che comporta la possibilità del rilievo d'ufficio e quindi anche la facoltà per l'Amministrazione di rilevare per la prima volta nel corso del giudizio la natura abusiva dei negozi giuridici, fatto salvo il divieto di indagini di fatto in Cassazione e, comunque, la necessaria completezza del materiale probatorio dedotto dalle parti nel giudizio di merito.

3.2 Il contratto elusivo come elemento costitutivo della domanda? L'impostazione della Cassazione ha raccolto molte critiche. La rilevabilità d'ufficio della nullità è infatti strettamente limitata dalla giurisprudenza civilistica della Cassazione: per il rispetto del principio della domanda, è rilevabile la nullità «solo se sia in contestazione l'applicazione o l'esecuzione di un atto la cui validità rappresenti un elemento costitutivo della domanda»³². Non è quindi rilevabile d'ufficio la nullità se la domanda è tesa a far rilevare un altro tipo di invalidità del contratto o a far pronunciare la risoluzione per inadempimento³³.

In dottrina si è quindi criticata la tesi della Cassazione per l'assenza di fondamento: il negozio che si ritiene elusivo non è elemento costitutivo di una domanda di adempimento³⁴.

Queste critiche sono condivisibili.

Il rilievo d'ufficio dell'abuso si ha in casi in cui l'Amministrazione muove al contribuente contestazioni diverse dall'abuso: per esempio, il difetto di inerenza di talune spese³⁵. Secondo la Cassazione, in questi frangenti, il contratto sarebbe elemento costitutivo della domanda del contribuente.

La tesi costituisce una forzatura inaccettabile, per diversi motivi che si elencano. (a) Suggerisce che il contribuente stia domandando l'adempimento all'Amministrazione (o il contrario), mentre in realtà l'Amministrazione è un terzo che subisce gli effetti di un contratto efficace tra i contraenti. (b) Implica che il contratto sia dedotto dal contribuente, mentre è l'Amministrazione a considerare l'effetto fiscale del contratto e a rettificare l'imposta dovuta; tanto che il contribuente potrebbe limitarsi a mere difese in diritto attinenti il motivo originariamente sotteso al provvedimento (p.e. la sussistenza dell'inerenza dei costi), senza ampliare la *quaestio facti*. (c) Stravolge la posizione sistematica dell'attore sostanziale nel processo tributario e della *causa petendi* del contribuente. (d)

29 Cass., sez. trib., 21 ottobre 2005, n. 20398; Cass., sez. trib., 14 novembre 2005, n. 22932.

30 Cass., sez. trib., 24 maggio 2006, nn. 12301 e 12302.

31 Cass., sez. un., 23 dicembre 2008, n. 30005.

32 Cass., sez. III, 19 giugno 2008, n. 16621.

33 Cass., sez. I, 21 gennaio 2008, n. 1218; Cass., sez. lav., 26 giugno 2009, n. 15093.

34 Vds. CANTILLO *Profili processuali del divieto di abuso del diritto: brevi note sulla rilevabilità d'ufficio*, in *Rass. trib.*, 2009, 481 ss.; NUSSI, *op. cit.*, 324; PODOGHE, *Abuso del diritto e contraddittorio processuale*, in *Rass. trib.*, 2009, 1833 ss.; RAGUCCI, *La rilevabilità d'ufficio dell'eccezione di abuso del diritto e difesa del contribuente*, in *Giust. Trib.*, 2009, 150 ss.

35 Come è accaduto nel procedimento preso in considerazione dalla sentenza Cass. 1465-2009, cit.

Nasconde, sotto il manto del rilievo d'ufficio, una sostanziale sostituzione giudiziale della motivazione adotta dall'Ufficio, se non addirittura una sostituzione proprio della decisione amministrativa.

Inoltre, la giurisprudenza che si sta criticando si dimostra in netto contrasto con altra, e più controllata giurisprudenza della Sezione tributaria, che -fuori dall'ambito dell'abuso- ritiene che la nullità del negozio su cui si appunta la rettifica dell'Ufficio non possa essere rilevata d'ufficio, perché «non incide sul giudizio tributario»³⁶.

In ogni caso, va rilevata la necessità di evitare decisioni «a sorpresa»: se il giudice volesse rilevare *ex officio* l'abuso del diritto, dovrebbe comunque concedere alle parti il contraddittorio, il che nel processo tributario si traduce in un rinvio dell'udienza di discussione, con termine per la presentazione di memorie³⁷.

4. Abuso e giudicato.

4.1 Fallimento Olimpclub e giudicato esterno in materia di abuso. Dopo le basi poste dalla decisione *Lucchini*³⁸, la sentenza *Fallimento Olimpclub*³⁹ della Corte di Giustizia ha specificamente sancito l'inopponibilità di un giudicato esterno limitativo dei rilievi di abuso⁴⁰.

Ad avviso della Corte di giustizia, il giudicato reso in giudizi riguardanti alcune annualità, in cui si escluda la presenza di operazioni elusive, non ha efficacia esterna: «il diritto comunitario osta all'applicazione ... di una disposizione del diritto nazionale, come l'art. 2909 del codice civile, in una causa vertente sull'IVA concernente un'annualità fiscale per la quale non si è ancora avuta una decisione giurisdizionale definitiva, in quanto essa impedirebbe al giudice nazionale investito di tale causa di prendere in considerazione le norme comunitarie in materia di pratiche abusive legate a detta imposta» (*Fallimento Olimpclub* punto 32).

4.2 *Profili critici*. La limitazione degli effetti del giudicato esterno pone almeno due questioni.

In primo luogo può mettersi in dubbio l'applicazione della regola di diritto prodotta dalla Corte di giustizia, perché confliggente con i principi costituzionali. La legittimazione all'estensione del giudicato esterno era stata teorizzata dalla Cassazione facendo uso di una interpretazione costituzionalmente orientata, fondata sul nuovo testo dell'art. 111 Cost.⁴¹ Si crea così un contrasto: ad avviso della Corte cassazione, il giudicato esterno è promosso dalla «effettività di tutela» sottesa all'art. 111 Cost., mentre ad avviso della Corte di giustizia il giudicato esterno rende eccessivamente difficile l'applicazione del diritto comunitario.

In secondo luogo, è assai difficile coniugare la pronuncia *Olimpclub* con la giustificazione del

36 Cfr. Cass., sez. trib., 25 febbraio 2008, n. 4752, che in relazione alla rilevabilità d'ufficio della nullità di un testamento, in un giudizio avverso l'atto di liquidazione dell'imposta, indica chiaramente che tale negozio non è un elemento costitutivo della domanda e quindi «è da escludere la rilevanza e, per conseguenza, la rilevabilità d'ufficio (in via incidentale) della pretesa nullità del testamento, che non incide nel giudizio tributario vertente sull'avviso di liquidazione dell'imposta di successione».

37 V. RAGUCCI, *op. ult. cit.*, 151; Poddighe, *op. cit.*, 1836.

38 CGCE Grande sezione, 18 luglio 2007, C-119/05, *Lucchini*.

39 CGCE, 3 settembre 2009, C-2/08, *Fallimento Olimpclub*.

40 Per l'analisi dei percorsi giurisprudenziali che hanno condotto a *Fallimento Olimpclub*: POGGIO, *Dopo Lucchini, il caso Fallimento Olimpclub: il ridimensionamento dell'efficacia del giudicato esterno "anticomunitario"*, in questa *Rivista*, 2010, 369 ss.; DI SERI, *Primaute del diritto comunitario e principio della res iudicata nazionale: un difficile equilibrio*, in questa *Rivista*, 2009, 2835 ss.; D'ANGELO, *Giudicato tributario (esterno) e diritto comunitario: un equilibrio difficile*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, IV, 285 ss.; TESAURO, *Divieto comunitario di abuso del diritto (fiscale) e vincolo da giudicato esterno incompatibile con il diritto comunitario*, in questa *Rivista*, 2008, 1029 ss.; BIAVATI, *La sentenza Lucchini: il giudicato nazionale cede al diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2007, 1591 ss.

41 Cfr. Cass., S.U., 16 giugno 2006, n. 13916, spec. punti 2.3 e 3.4; evidenza tale impostazione MANZON, *I limiti oggettivi del giudicato tributario nell'ottica del "giusto processo": lo swing-over della cassazione*, in *Corr. giur.*, 2006, 1701.

divieto di abuso del diritto elaborata dalla Cassazione. Come noto, le ultime decisioni della Cassazione hanno ravvisato il fondamento del divieto di abuso in una duplice fonte: per le imposte armonizzate nel corrispondente divieto elaborato dalla Corte di giustizia, mentre per tutte le altre imposte in una discutibile lettura dei principi costituzionali di capacità contributiva e progressività⁴². Se questo assunto fosse condiviso, ne discenderebbe geometricamente la possibilità di limitare il giudicato esterno solo nei giudizi in materia di Iva: per gli altri giudizi, vertenti sulle imposte sui redditi o su altre imposte indirette non armonizzate, le parti potrebbero comunque far valere il giudicato esterno. Sopravviverebbe in queste ultime fattispecie l'ordinario bilanciamento degli interessi dell'ordinamento interno, che vede nella certezza e nell'effettività della tutela un valore preminente⁴³.

La prima problematica indicata non sembra avere al momento soluzioni interpretative percorribili e comporta una instabilità sistemica di grosso rilievo. Si può al più auspicare che una rimessione della questione alla Corte costituzionale sciogla l'intrico⁴⁴.

La seconda problematica rischia di ingenerare incoerenti disparità di trattamento, anche in relazione al medesimo contribuente: si pensi al caso in cui si sia formato un giudicato concernente una rettifica congiunta di imposte sui redditi e sul valore aggiunto; il contribuente potrebbe opporlo in altro giudizio, solo per le imposte sui redditi e accettando quindi la possibilità di una diversa decisione ai fini dell'Iva, con un esito della cui logicità (e della cui giustizia, oserei dire) è legittimo dubitare. Neppure questo inconveniente non sembra risolvibile per via interpretativa, perché è strettamente legato alla costruzione bicefala della Cassazione, di cui si è detto, e che meriterebbe una revisione, anche alla luce di questi incongrui effetti derivati.

Prof. Enrico Marellò
Ordinario di diritto tributario nell'Università di Torino

42 Cass., 12042-2009, cit.

43 Il rilievo di tale incoerenza si trova già in D'ANGELO, *op. cit.*, 299-300.

44 Sui possibili esiti di tale conflitto: DI SERI, *op. cit.*, 2839 ss., dove si mette bene in luce la difficile assolutizzazione della *primauté* del diritto comunitario nell'ambito del vaglio di costituzionalità.