

**Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria**

**Fiscalità nazionale ed europea – Questioni sostanziali e processuali  
Siena, 26 settembre 2014**

**Marco Miccinesi  
(Università Cattolica del Sacro Cuore – Milano)**

**ABUSO DEL DIRITTO E FENOMENI ELUSIVI: LE  
FONTI INTERNE ED EUROPEE**

1.

Trattare oggi dell'abuso del diritto vuol dire, certamente, focalizzare l'attenzione sulla emananda legge delegata, i cui possibili contenuti alimentano pressoché quotidianamente il dibattito sulla stampa specializzata. Ma, prima di aprire questo capitolo, non possiamo sottrarci al compito di tracciare il quadro della fonti e dei principi, di origine comunitaria e domestica, che attualmente governano il fenomeno. Compito doveroso: sia perché a tali fonti e principi occorre fare riferimento per tutte le fattispecie passate e presenti, almeno fino all'entrata in vigore della legge delegata; sia, correlativamente, per le reciproche interferenze che sul piano ermeneutico verranno a crearsi tra vecchia e nuova disciplina dell'abuso, oltretutto considerando che non poche delle soluzioni adottate dalle legge delegata avranno funzioni precipuamente ricognitive e di attuazione rispetto ai principi esistenti; sia, ancora e

comunque, per la persistente preminenza e quindi persistenza che, sul piano interpretativo, manterranno le fonti e i principi di origine comunitaria.

Sul piano del diritto comunitario è giurisprudenza costante che i contribuenti, per quanto attiene i tributi armonizzati *“non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme dell’Unione (v., in particolare, sentenze del 12 maggio 1998, Kefalas e a., C-367/96, Racc. pag. I-2843, punto 20; del 23 marzo 2000, Diamantis, C-373/97, Racc. pag. I-1705, punto 33, nonché del 21 febbraio 2006, Halifax e a., C-255/02, Racc. pag. I-1609, punto 68). Infatti, l’applicazione della normativa dell’Unione non può estendersi fino a comprendere i comportamenti abusivi degli operatori economici, vale a dire le operazioni realizzate non nell’ambito di transazioni commerciali normali, bensì al solo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto dell’Unione (v., in particolare, sentenza Halifax e a., cit., punto 69). L’accertamento dell’esistenza di una pratica abusiva richiede che ricorrano un elemento oggettivo e un elemento soggettivo. Per quanto riguarda l’elemento oggettivo, deve risultare da un insieme di circostanze oggettive che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dalla normativa dell’Unione, l’obiettivo perseguito da tale normativa non è stato raggiunto (v., in particolare, sentenze del 14 dicembre 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, Racc. pag. I-11569, punto 52, e del 21 luglio 2005, Eichsfelder Schlachtbetrieb, C-515/03, Racc. pag. I-7355, punto 39). Un siffatto accertamento richiede altresì un elemento soggettivo, nel senso che deve risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo essenziale delle operazioni controverse è il conseguimento di un vantaggio indebito. Infatti, il*

*divieto di pratiche abusive non è pertinente allorché le operazioni di cui trattasi possono spiegarsi in modo diverso dal mero conseguimento di vantaggi (sentenza Halifax e a., cit., punto 75). La sussistenza di un tale elemento connesso all'intenzione degli operatori può essere dimostrata, in particolare, mediante la prova del carattere puramente artificioso delle operazioni (v., in tal senso, sentenze Emsland-Stärke, cit., punto 53, e del 21 febbraio 2008, Part Service, C-425/06, Racc. pag. I-897, punto 62)...” (vedi sent. del 13 marzo 2014, resa in causa C-155/13). La stessa pronuncia precisa poi che spetta al giudice nazionale “verificare se sussistano, nel caso oggetto del procedimento principale, gli elementi costitutivi di una pratica abusiva (v., in particolare, sentenze Eichsfelder Schlachtbetrieb, cit., punto 40, e dell’11 gennaio 2007, Vonk Dairy Products, C-279/05, Racc. pag. I-239, punto 34). In tale contesto, si deve precisare che la verifica dell’esistenza di una pratica abusiva esige che il giudice del rinvio prenda in considerazione tutti i fatti e le circostanze del caso di specie, incluse le operazioni commerciali precedenti e successive all’importazione di cui trattasi”.*

Si può segnalare che proprio in questa recentissima pronuncia la Corte torna a insistere sulla importanza di riscontrare concreti indici sintomatici della assenza della significativa ragione economica e della artificiosa ideazione dell’operazione, segnalando che questi possono essere rappresentati, ad esempio, dalla mancanza di rischio commerciale, dalla inadeguatezza dei margini di profitto o dal disallineamento dei prezzi delle transazioni da quelli di mercato.

In materia di fiscalità diretta, la più rilevante fra le aree di imposizione non armonizzate, la Corte ha ricordato che, pur rientrando

questa nella esclusiva competenza degli Stati Membri, i medesimi debbono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto dell'Unione.

Tuttavia in tema di abuso del diritto, la stessa Corte ha constatato l'inesistenza nel diritto dell'Unione di un principio generale che imponga agli Stati Membri di contrastare le pratiche abusive in questo settore e questa risposta, tenuto conto delle questioni pregiudiziali rimesse dalla nostra Cassazione, si estende anche alle ipotesi di abuso collegate all'imposizione su fatti economici transnazionali ( sent. del 29 marzo 2012, resa in causa C-417/10).

Da pochissimi giorni, infine, la Corte, in tema di imposta sul valore aggiunto, ha precisato che la scelta fra operazioni esenti e operazioni soggette a imposta può basarsi anche su *“considerazioni di natura fiscale attinenti al regime obiettivo dell’IVA. Infatti, qualora il soggetto passivo abbia la scelta tra diverse operazioni, egli ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari in modo da poter limitare la propria contribuzione fiscale (v. sentenza RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, punto 54 e giurisprudenza ivi citata)”* (cit. sent. del 3 settembre 2014, resa in causa C-589/12). In questo modo la Corte coglie con precisione la distinzione tra artificio e pratiche abusive, da un lato, e, dall'altro, la libertà di scelta tra regimi fiscali alternativi, non sindacabile dal punto di vista della convenienza economica offerta proprio dal regime fiscale prescelto.

Leggiamo ora la raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione aggressiva del 6 dicembre 2012:

#### 4. Norma generale antiabuso

4.1. Per contrastare le pratiche di pianificazione fiscale aggressiva che non rientrano nell'ambito di applicazione delle norme nazionali specifiche intese a combattere l'elusione fiscale, gli Stati membri dovrebbero adottare una norma generale antiabuso adattata alle situazioni nazionali, alle situazioni transfrontaliere limitate all'Unione e alle situazioni che coinvolgono paesi terzi.

4.2. Per dare effetto al punto 4.1 gli Stati membri sono incoraggiati ad inserire la seguente clausola nella legislazione nazionale: "Una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale deve essere ignorata. Le autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro "sostanza economica".

4.3. Ai fini del punto 4.2 per "costruzione" si intende una transazione, un regime, un'azione, un'operazione, un accordo, una sovvenzione, un'intesa, una promessa, un impegno o un evento. Una costruzione può comprendere più di una misura o di una parte.

4.4. Ai fini del punto 4.2 una costruzione o una serie di costruzioni è artificiosa se manca di sostanza commerciale. Per determinare se la costruzione o la serie di costruzioni è artificiosa, le autorità nazionali sono invitate a valutare se presenta una o più delle seguenti situazioni: (a) la qualificazione giuridica delle singole misure di cui è composta la costruzione non è coerente con il fondamento giuridico della costruzione nel suo insieme; (b) la costruzione o la serie di costruzioni è posta in essere in un modo che non sarebbe normalmente impiegato in quello che dovrebbe essere un comportamento ragionevole in ambito commerciale; (c) la costruzione o la serie di costruzioni comprende elementi che hanno l'effetto di compensarsi o di annullarsi reciprocamente; (d) le operazioni concluse sono di natura circolare; (e) la costruzione o la serie di costruzioni comporta un significativo vantaggio fiscale, di cui tuttavia non si tiene conto nei rischi commerciali assunti dal contribuente o nei suoi flussi di cassa; (f) le previsioni di utili al lordo delle imposte sono insignificanti rispetto all'importo dei previsti vantaggi fiscali.

4.5. Ai fini del punto 4.2, la finalità di una costruzione o di una serie di costruzioni artificiose consiste nell'eludere l'imposizione quando, a

prescindere da eventuali intenzioni personali del contribuente, contrasta con l'obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali che sarebbero altrimenti applicabili.

4.6. Ai fini del punto 4.2, una data finalità deve essere considerata fondamentale se qualsiasi altra finalità che è o potrebbe essere attribuita alla costruzione o alla serie di costruzioni sembri per lo più irrilevante alla luce di tutte le circostanze del caso.

4.7. Nel determinare se una costruzione o una serie di costruzioni artificiose ha comportato un vantaggio fiscale di cui al punto 4.2, le autorità nazionali sono invitate a confrontare l'importo dell'imposta dovuta dal contribuente, tenendo conto della o delle costruzioni, con l'importo che lo stesso contribuente dovrebbe versare nelle stesse circostanze in assenza della o delle costruzioni. In tale contesto è utile esaminare se si verifica una o più delle seguenti situazioni: (a) un importo non è compreso nella base imponibile; (b) il contribuente beneficia di una detrazione; (c) vi è una perdita a fini fiscali; (d) non è dovuta alcuna ritenuta alla fonte; (e) l'imposta estera è compensata.

Come si vede, la Commissione, pur nella consapevolezza che gli Stati Membri possono essere solo indirizzati e incoraggiati, non costretti, ad introdurre norme generali anti-abuso, suscettibili di applicazione nelle aree della fiscalità non armonizzata (come tali non coperte dal divieto di abuso di fonte comunitaria), enfatizza comunque l'importanza di queste clausole. Ciò in una ottica di contrasto all'elusione d'imposta quale fenomeno suscettibile comunque di perturbare la competizione tra le imprese sul mercato e quindi lo sviluppo delle imprese stesse.

Si può inoltre constatare l'aderenza di questa raccomandazione all'elaborazione giurisprudenziale, da cui riprende la nozione di costruzione di puro artificio e la rilevanza di singoli, concreti indici segnalatori della artificiosità della costruzione, quali il difetto di coerenza rispetto alle prassi di mercato o commerciali, la natura circolare delle operazioni non realmente modificative degli assetti economici e giuridici, lo scostamento tra margini di redditività o prezzi praticati e quelli di mercato.

Quanto, infine, al beneficio fiscale, oltre a esemplificare come lo stesso possa variamente articolarsi, in termini di elusione delle ritenute piuttosto che di compressione dell'imponibile, risalta la oggettivizzazione del fine elusivo; questo deve essere accertato non indagando le intenzioni personali del contribuente ma le oggettive caratteristiche dell'operazione e del suo regime fiscale, in specie comparandole con la situazione che si sarebbe verificata in assenza della costruzione elusiva.



La rilevanza di questa raccomandazione è, a dire il vero, centrale anche per l'interprete; pur se la medesima non ha alcun carattere di cogenza e quindi non obbliga sul piano ermeneutico a soluzioni orientate alla necessaria conformità con la stessa, tuttavia è innegabile che il cammino di avvicinamento e di prospettico coordinamento delle legislazioni dei singoli Stati Membri, la dimensione transnazionale dei principali fenomeni elusivi e la rilevanza transnazionale degli impatti sul mercato dovuti alla distorsione creata dai fenomeni elusivi, inducono comunque a indirizzare le scelte dell'interprete nella direzione additata dalla Commissione.

## 2.

In ambito domestico, il principio di diritto fissato dalla Cassazione in tema di abuso del diritto, ormai diritto vivente, si sintetizza nel ravvisare il fondamento di tale divieto nel principio di capacità contributiva e nel precisarne gli effetti in termini di inopponibilità di qualsiasi vantaggio fiscale indebito conseguito attraverso l'uso distorto di strumenti giuridici, in difetto di autonome valide ragioni economiche.

Questo principio porta a indefinita espansione la clausola antielusiva conosciuta in seno all'art 37-*bis*. Abuso ed elusione sono la stessa cosa, e la effettiva portata dell'art. 37-*bis* si riduce, per la Cassazione, a quella di disciplinare una procedura speciale di

accertamento per i casi ivi previsti. Tant'è che sulla ragionevolezza di questa speciale disciplina la Cassazione è recentemente venuta ad interrogarsi, giungendo a prospettare alla Corte Costituzionale la incostituzionalità della disposizione di cui all'art. 37-bis, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973, nella parte in cui sanziona con la nullità l'avviso di accertamento (antielusivo) che non sia preceduto dalla richiesta di chiarimenti nelle forme e nei tempi ivi previsti; definendo tale previsione "*distonica*" rispetto al diritto vivente, e foriera di disparità di trattamento – e quindi contrastante (ad avviso della Cassazione) con gli artt. 3 e 53 Cost. In particolare la Suprema Corte ha affermato che "*la fattispecie antielusiva di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis si presenta ... come speciale rispetto a quella più generale del cosiddetto abuso del diritto (Cass. sez. trib. n. 12042 del 2009). Come si vede, difatti, in entrambi casi il fondamento della ripresa è costituito da un vantaggio fiscale che, per mancanza di causa economica, diventa indebito. Tuttavia, irrazionalmente, soltanto per la ripresa antielusiva à sensi dell'art. 37 bis cit. è legge che le forme del preventivo contraddittorio debbano esser seguite sub poena nullitatis. Del resto, ad aumentare l'irragionevolezza della misura in parola, deve essere rilevata l'esistenza di altre norme che, nella comune interpretazione, consentono l'inopponibilità di negozi elusivi, ma senza che però vi sia un'analogia previsione di nullità per difetto di forme del contraddittorio*" (cit. ord. n. 24739/2013).

Prima di soffermarsi sugli aspetti relativi alle garanzie procedurali, ancora alcune notazioni.

Sulla nozione di valide ragione economiche, la Cassazione non ha mancato di offrire spunti di grande interesse, affermando la rilevanza delle ragioni extrafiscali collegate al “*miglioramento strutturale e funzionale dell’impresa*”, pur se disgiunte da un incremento di utili (cit. Cass. n. 1372/2011).

Più in generale, la Cassazione ha chiarito che gli indici sintomatici dell’abuso vanno ricercati non nella causa o negli effetti giuridici del negozio o della più complessa operazione negoziale ma nella convenienza economica dell’operazione: l’attività negoziale, posta in essere per la modifica della situazione economico-patrimoniale e organizzativa del soggetto, deve essere valutata secondo logiche di mercato e principi di economicità gestoria.

Sono noti i casi già analizzati dalla Suprema Corte e come gli stessi tocchino sia situazioni che, con le parole della Commissione Europea, potremmo definire espressive di operazioni puramente circolari, cioè inidonee a modificare sostanzialmente la situazione del soggetto, sia operazioni suscettibili di incidere su tale situazione, ma per il tramite di negozi e strumenti giuridici inconsueti o incoerenti rispetto alle logiche di mercato, a principi di economicità gestoria e, prima ancora, alla funzione dell’istituto.

Va poi affrontato il tema della sanzionabilità dell’abuso.

Il divieto di porre in essere atti od operazioni con il fine prevalente di conseguire un risparmio d’imposta si traduce nell’assenza di giuridico riconoscimento, da parte dell’ordinamento tributario, degli effetti impositivi di favore ricercati con l’elusione. Il

mancato riconoscimento di tali effetti ai fini della disciplina del rapporto obbligatorio d'imposta, prima ancora che la loro inopponibilità all'Amministrazione finanziaria, implica per il contribuente l'obbligo di dichiarare la fattispecie elusa e non quella elusiva. Se gli effetti non sono riconosciuti, ripetiamo, ai fini fiscali, infatti, il contribuente è chiamato a dichiarare senza poterne tener conto. Se così non fosse, la dichiarazione d'imposta nei casi di elusione perderebbe la sua funzione di atto capace di assicurare il puntuale e tempestivo adempimento dell'obbligazione d'imposta, scemando al ruolo di mero atto istruttorio, destinato a eccitare un'attività di controllo dell'Amministrazione che si renderebbe imprescindibile per assicurare l'adempimento dell'obbligazione. Il contribuente sarebbe cioè obbligato soltanto a dichiarare i negozi e le operazioni poste in esse, non l'obbligazione d'imposta effettivamente dovuta.

È evidente che così non può essere, e che il tema della sanzionabilità dell'elusione d'imposta investe aspetti affatto diversi, relativi all'attenta valutazione del comportamento del contribuente, in specie degli stati di obiettiva incertezza, e alla rilevanza che può assumere l'intera condotta antecedente la dichiarazione di imposta: dalla mancata presentazione di interpello alle valutazioni degli organi muniti di alte competenze tecniche, istituzionalmente coinvolti nel processo decisionale (dal collegio sindacale alle funzioni di gestione del rischio fiscale all'interno delle grandi imprese).

### 3.

La Cassazione si è trovata a statuire l'immanenza del principio che vieta l'abuso del diritto nell'ambito di giudizi insorti senza che tale divieto fosse stato invocato nella motivazione degli atti impugnati.

Pertanto, ha dovuto ricorrere alla rilevabilità d'ufficio della questione, in quanto eccezione a vantaggio dell'Amministrazione e da essa non disponibile, giungendo a precisare che trattasi di causa di inopponibilità all'Amministrazione del negozio preclusa soltanto dal giudicato interno già formatosi sul punto.

Ciò ha comportato e comporta l'irrilevanza, da un lato, di un'adeguata motivazione dell'atto impositivo impugnato sul tema relativo alla sussistenza dell'abuso del diritto; dall'altro lato la mancata estensione delle garanzie procedurali poste dall'art. 37-bis, la cui inosservanza avrebbe altrimenti determinato la nullità dell'atto. Tant'è che, come già ricordato, la Cassazione è dovuta arrivare a mettere in dubbio la ragionevolezza della disparità di trattamento a favore delle fattispecie di elusione considerate dall'art. 37-bis, rispetto al generale contrasto all'abuso del diritto (ordinanza 24739 del 5 novembre 2013).

Su questi ultimi profili, che investono l'obbligatorietà del contraddittorio procedurale, comunque precedente all'emanazione dell'avviso di accertamento, dobbiamo peraltro registrare anche la presa di posizione della stessa Cassazione, che ritiene sostanzialmente soddisfatta sostanzialmente l'esigenza garantista posta dall'art. 37-bis quando opera l'istituto delle osservazioni al processo verbale di constatazione: questo impone all'Amministrazione di rispettare un

termine ragionevole per consentire la replica del contribuente e quindi la possibilità per lo stesso di contraddire adeguatamente in fatto e in diritto (sentenza 7393/2012).

Il punto è che il mancato richiamo all'abuso del diritto rappresenta una carenza sostanziale, non puramente formale, ogni qual volta la prospettazione e l'*iter* seguito in sede di verifica, prescindano dall'applicazione del divieto di abuso del diritto, sicché non consentono al contribuente di indirizzare le sue osservazioni sui temi relativi alla validità e sussistenza delle ragioni economiche extrafiscali. Ed è soprattutto da questo punto di vista che la possibilità di emendare liberamente la motivazione dell'accertamento, quale riflesso della rilevabilità d'ufficio delle eccezioni non sollevate dal Fisco, assume un significato particolare e connotati di eccessiva compressione del diritto di difesa del contribuente. Segnalo, in proposito, che sprazzi di un ripensamento della Suprema Corte sulla indiscriminata utilizzabilità della rilevabilità d'ufficio di una causa di inopponibilità all'Amministrazione del negozio si rinvencono nella recente sentenza n. 7961 del 4 aprile 2014, dove si ritiene precluso il mutamento di motivazione di un accertamento in tema di reddito d'impresa la cui motivazione era stata radicalmente innovata dai giudici tributari del merito attraverso il richiamo all'antieconomicità e all'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973.

Sul fronte delle regole processuali merita considerazione anche il tema del riparto dell'onere della prova. La giurisprudenza di legittimità è sul punto largamente schierata nel senso di ritenere

incombente sull'Amministrazione l'onere della prova della ricorrenza dei presupposti di una pratica elusiva, allegando non solo la presenza del vantaggio fiscale, ma anche la sua anomalia rispetto al comportamento fisiologico (in tal senso, cfr. Cass. n. 4603/2014, Cass. n. 4901/2013 e Cass. n. 1465/2009). In altri termini, *“l'individuazione dell'impiego abusivo di una forma giuridica incombe all'Amministrazione finanziaria, la quale non potrà certamente limitarsi a una mera e generica affermazione, ma dovrà individuare gli aspetti e le particolarità che fanno ritenere l'operazione priva di reale contenuto economico diverso dal risparmio d'imposta”* (cit. Cass. n. 25374/2008). Motivazione e prova, posti in questi termini a carico dell'Amministrazione, implicano che l'Ufficio non può limitarsi ad individuare il regime impositivo che suppone eluso, ma deve dimostrare l'incongruità dell'operazione prescelta, e quindi, ancor prima, la correlazione in termini di normalità ed ordinarità fra il risultato economico finale e la fattispecie che si ritiene elusa. Solo una volta assolto tale onere di motivazione e prova si scarica sul contribuente quello, di segno contrario, avente ad oggetto la presenza di situazioni specifiche e particolari, indicative di non marginali ragioni economiche che sostengono la altrettanto particolare soluzione adottata.

Ancora sull'onere della prova, si consideri che di recente la giurisprudenza di legittimità ha chiarito che al contribuente non è mai preclusa la prova dell'esistenza delle valide ragioni economiche della propria condotta, anche a prescindere dalla presentazione di apposito interpello. In particolare, la Suprema Corte ha affermato che *“la*

*giurisprudenza di questa Corte appare attestata sul principio secondo cui la procedura di interpello con cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, comma 8, costituisce per il contribuente una facoltà che consente di conseguire (in caso di risposta positiva dell'Ufficio) una certezza nei rapporti con la Amministrazione. Ma l'utilizzo di tale strumento non costituisce una via obbligata per il superamento della presunzione posta a carico del contribuente stesso dalle disposizioni anti-elusive. Quindi al contribuente è sempre consentito fornire in giudizio la prova delle condizioni che consentono di superare la presunzione posta dalla legge a suo danno (sentenza n. 17010 del 5 ottobre 2012)" (cit. Cass. n. 16183/2014).*

#### 4.

Legge 11 marzo 2014, n. 23. Art. 5

Disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale

1. Il Governo è delegato ad attuare, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, la revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto, in applicazione dei seguenti principi e criteri direttivi, coordinandoli con quelli contenuti nella raccomandazione della Commissione europea sulla



pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012:

a) definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione;

b) garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale e, a tal fine:

1) considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva;

2) escludere la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione o la serie di operazioni è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali; stabilire che costituiscono ragioni extrafiscali 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;

c) prevedere l'inopponibilità degli strumenti giuridici di cui alla lettera a) all'amministrazione

finanziaria e il conseguente potere della stessa di disconoscere il relativo risparmio di imposta;

d) disciplinare il regime della prova ponendo a carico dell'amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare il disegno abusivo e le eventuali modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità a una normale logica di mercato, prevedendo, invece, che gravi sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti che giustifichino il ricorso a tali strumenti;

e) prevedere una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione dell'accertamento fiscale, a pena di nullità dell'accertamento stesso;

f) prevedere specifiche regole procedurali che garantiscano un efficace contraddittorio con l'amministrazione finanziaria e salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario.

Letta la delega risaltano, sul piano sostanziale e fra i criteri che la stessa pone, la libertà di scelta fra i regimi fiscali e la non marginalità delle ragioni extrafiscali. Quest'ultima è cosa affatto diversa dalla

esclusività delle ragioni extrafiscali: richiede sì un effettivo interesse extratributario a quel tipo di operazione, ma, nell'apprezzamento del contribuente, la fruizione del beneficio può aver rappresentato un motivo determinante per la scelta.

Sempre sul piano sostanziale, e' una chiara conferma degli indirizzi fissati dalla giurisprudenza la riconduzione di tali ragioni extrafiscali anche ad esigenze di natura organizzativa e al conseguimento di obiettivi di miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda.

Del pari ricognitiva e attuativa dei principi fissati dalla giurisprudenza è la previsione di inopponibilità degli effetti giuridici fiscali favorevoli al contribuente, e, sul piano della prova, l'addossamento a carico dell'Amministrazione della illustrazione del disegno abusivo, delle modalità di manipolazione e alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati e la loro mancata coerenza con logiche di mercato, residuando sul contribuente l'onere di dimostrare le valide ragioni extrafiscali.

Hanno invece carattere di novità i principi che impongono, a pena di nullità dell'accertamento, la puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione e quelli concernenti l'introduzione di specifiche regole procedurali capaci di garantire il contraddittorio nel procedimento.

Salvo a vedere le soluzioni che la disciplina delegata detterà, è evidente come proprio questi due ultimi aspetti siano capaci di assicurare un'adeguata gestione del contrasto all'abuso del diritto in

termini di proporzionata tutela del contribuente e di efficace perseguimento dello stesso interesse erariale.

Il contraddittorio procedimentale consente di immettere subito tutti gli elementi che il contribuente ritiene di poter allegare al fine di illustrare le ragioni concrete delle scelte compiute e, nella dialettica accertativa che ne scaturisce, facilita la possibile intesa tra le parti sulla definizione dell'esistenza e dell'entità del risparmio d'imposta suscettibile di recupero.

L'adeguatezza della motivazione in termini di illustrazione dell'abuso e delle relative fonti di prova, consente al contribuente di esercitare con pienezza il suo diritto di difesa prima e fuori dal processo attraverso il ricorso, in specie, all'istituto dell'accertamento con adesione.

Resta da dire delle sanzioni.

Il tema della punibilità dell'abuso appare presente nella redazione dei decreti attuativi della Delega Fiscale sulla certezza del diritto e sulla revisione delle sanzioni amministrative e penali. Permane tuttavia la perplessità circa il possibile mancato coordinamento fra repressione dell'abuso e valutazione del comportamento del contribuente alla luce, per l'appunto, di quelle che saranno le nuove regole procedurali. Sembra poi emergere, all'interno dell'abuso, la distinzione, ben conosciuta anche a livello comunitario, tra abuso inteso quale risparmio d'imposta assunto a fine prevalente di operazioni che hanno tuttavia comportato reali modificazioni sull'assetto giuridico, economico e organizzativo dell'impresa e abuso puramente circolare,

nel quale, cioè, i negozi posti in essere non conducono a nessun tipo di incidenza su tale situazione ma solo al risultato fraudolento di ottenere un risparmio d'imposta. L'avvicinamento di tali ultime ipotesi alle frodi d'imposta effettivamente ne giustificherebbe severe forme di repressione anche di natura penale.

Infine, circa la retroattività della futura disciplina: è ben concepibile per tutto l'impianto definitorio e la disciplina degli effetti sostanziali, sui quali non comporta spostamenti di assetto.

In linea di principio, per le regole procedurali del contraddittorio e della motivazione vale, invece, la regola generalissima del *tempus regit actum*.

Peraltro, a quest'ultimo proposito, andrà verificato l'impatto della recentissima pronuncia delle Sezioni Unite n. 19667 del 18 settembre 2014.

L'affermazione nitida delle Sezioni Unite è che *“la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione procedimentalizzata di una ‘decisione partecipata’ mediante la promozione del contraddittorio (che sostanzia il principio di leale collaborazione) tra amministrazione e contribuente (anche) nella ‘fase precontenziosa’ o ‘endo-procedimentale’, al cui ordinato ed efficace sviluppo è funzionale il rispetto dell’obbligo di comunicazione degli atti impositivi. Il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell’emanazione di questo, realizza l’inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall’art. 24 Cost., e il buon andamento dell’amministrazione, presidiato dall’art. 97 Cost.”* onde la perentoria conclusione formulata dalle Sezioni Unite per

cui è *“principio fondamentale immanente nell’ordinamento tributario [quello] che prescrive la tutela del diritto di difesa del contribuente mediante l’obbligo di attivazione da parte dell’amministrazione del ‘contraddittorio endoprocedimentale’ ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente medesimo. Principio il cui rispetto è dovuto da parte dell’amministrazione indipendentemente dal fatto che ciò sia previsto espressamente da una norma positiva e la cui violazione determina la nullità dell’atto lesivo che sia stato adottato senza la preventiva comunicazione al destinatario”*.

Occorrerà approfondire con attenzione la portata di tale statuizione, calandola nel contesto complesso e articolato delle verifiche tributarie, per le quali il contraddittorio è formalmente assicurato dal diritto alle osservazioni di cui all’art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000, ma che sostanzialmente potrebbe essere precluso qualora non si considerasse necessario portare a conoscenza del contribuente gli elementi costitutivi della pretesa dell’Amministrazione in punto di abuso del diritto, rappresentati essenzialmente dalla individuazione del beneficio d’imposta e dell’uso anomalo e distorto di strumenti giuridici a tal fine indirizzati; cosicché il contribuente possa realmente contraddire su tali elementi e sulle valide ragioni extrafiscali che intende addurre.

E se da questo punto di vista si torna a guardare il bistrattato art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 si constata che in tale disposizione si obbliga l’Amministrazione, quando contesta l’elusione d’imposta, a eccitare i chiarimenti del contribuente tramite una richiesta che

puntualizzi i motivi individuati dall'Ufficio per applicare la disposizione antielusiva, ossia, per l'appunto, l'individuazione del risparmio d'imposta e della incoerenza ed artificiosità delle operazioni concluse.

Insomma, dopo le Sezioni Unite, è ragionevole pensare che la norma delegata assolverà una funzione meramente interpretativa, esplicitando il precetto imposto dal rispetto di un principio fondamentale dell'ordinamento e ad esso immanente, come la Cassazione ha espressamente indicato.

**Marco Miccinesi**  
**(Università Cattolica del Sacro Cuore – Milano)**