

Elusione e abuso del diritto tra diritto interno e diritto dell'Unione Europea

Dario Stevanato, Professore Ordinario di diritto tributario nell'Università di Trieste, Avvocato e dottore commercialista in Venezia

1. Elusione e lecito risparmio di imposta.

Come noto, la verifica sulla non elusività dell'operazione non può arrestarsi alla mera analisi delle norme direttamente applicabili alla stessa, ma deve spingersi oltre, al fine di valutare la compatibilità dell'operazione con lo spirito generale dell'ordinamento, o meglio con lo spirito del sotto-sistema fiscale di riferimento.

I comportamenti elusivi, difatti, sono per loro natura formalmente leciti; ai fini della loro individuazione, occorre quindi che gli stessi rappresentino "scappatoie" e "stratagemmi" giuridici, formalmente rispettosi del diritto positivo, ma sostanzialmente in disaccordo con lo spirito del sistema fiscale, quale risulta dalle logiche di suoi specifici sottosettori. Si pensi a comportamenti che, pur formalmente rispettosi delle singole norme, producano salti o vuoti di imposta, determinino doppie deduzioni di perdite fiscali o doppie fruizioni di crediti di imposta, eludano il principio di neutralità dell'Iva, e via dicendo

Tant'è vero che l'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/1973 legittima l'Amministrazione finanziaria a disconoscere i "vantaggi fiscali" scaturenti da "*atti, fatti e negozi*" che l'ordinamento considera leciti, solo al ricorrere di determinate condizioni ben precise, quali: (i) il conseguimento di vantaggi fiscali, o comunque la sopportazione di un onere tributario inferiore rispetto a quello connesso a soluzioni alternative, che però portano al medesimo risultato "economico" di quella adottata; (ii) il carattere "indebito" di tale vantaggio, ovvero il suo ottenimento attraverso comportamenti e schemi giuridici che comportano un "aggiramento" dello spirito delle leggi tributarie (altrimenti si ricadrebbe nella lecita pianificazione fiscale) (iii) lo scopo "esclusivo" dell'ottenimento di un vantaggio fiscale, nel senso che la condotta deve essere priva di "valide ragioni economiche" scaturenti da apprezzabili (l'aggettivo "valide" sta per "significative") esigenze o progetti di tipo extrafiscale; (iv) il ricorso ad una ben precisa tipologia di operazioni tassativamente elencate (fusioni, scissioni, cessioni di titoli etc.). Quest'ultima condizione rispecchia l'iniziale cautela del legislatore nell'attribuire un potere amministrativo di disconoscimento del regime legale applicabile alle fattispecie poste in essere dai contribuenti, in nome di una violazione dello "spirito della legge". Come sappiamo tale cautela è stata gradualmente superata con l'allargamento delle operazioni teoricamente suscettibili di sindacato antielusivo, e sembra oggi oramai non più giustificata. Peraltro si tratta di una limitazione tendenzialmente non più operante, visto l'affermarsi del principio di divieto di abuso del diritto. Resta peraltro la questione dei rapporti tra norma antielusiva positiva (art. 37-bis Dpr 600/1973) e generale divieto di abuso del diritto; la sensazione è che debba trovare applicazione la prima, in presenza di una delle fattispecie ivi elencate (ed all'interno del settore delle imposte sui redditi), mentre l'abuso del diritto dovrebbe rappresentare una figura residuale, applicabile negli altri casi (o a fattispecie poste in essere prima dell'entrata in vigore della norma antielusiva). Un tale problema di rapporti tra "norma" (antielusiva) e "principio" (antiabuso) attiene essenzialmente alle cautele procedurali e di garanzia per il privato previste dall'art. 37-bis (invio di richiesta di chiarimenti indicante i motivi per

cui l'AF ritiene una certa operazione elusiva, specificazione motivazione dell'avviso di accertamento in ordine alle risposte fornite dal contribuente, sospensione integrale della riscossione in presenza di ricorso, etc.).

L'elusione dunque si differenzia dal lecito risparmio d'imposta, derivante dalla presenza, nella legislazione tributaria, di vari regimi giuridici per inquadrare i fenomeni economici cui si collega l'imposizione. Del resto, il sistema fiscale non è un meccanismo di precisione caratterizzato da una coerenza assoluta e geometrica; esso può avallare, anche implicitamente, varie condotte tutte fungibili in quanto caratterizzate da una pari dignità sostanziale (oltre che da pari dignità formale in quanto legittimate da disposizioni aventi analoga forza normativa esteriore), anche se non sempre totalmente coerenti tra loro.

La lecita pianificazione fiscale consiste appunto nell'utilizzazione del percorso fiscalmente più conveniente tra quelli che il sistema mette consapevolmente a disposizione su un piano di pari dignità, o che comunque non mostra di disapprovare. In tali ipotesi, quindi, le disposizioni cui il contribuente fa appello hanno la stessa valenza sistematica di altre che esprimono uno spirito "diverso" e meno conveniente dal punto di vista fiscale.

Ma quando il contribuente inquadra la propria attività nella cornice degli strumenti giuridici per lui più convenienti, al limite ponendo in essere un certo comportamento solo in funzione della disciplina tributaria che ad essi si riconnette, e della quale egli è consapevole *a priori*, ancora non sta realizzando una fattispecie di elusione fiscale. Per poter sostenere che si tratta di elusione è necessario dimostrare che i regimi tributari di cui il contribuente ha fatto applicazione sono secondari, subordinati e serventi (esprimendo insomma "una scappatoia") rispetto a quello da cui sarebbe potuta derivare una maggiore imposizione fiscale. Deve cioè dimostrarsi, attraverso una valutazione di tipo sistematico, che la scelta operata a favore di un determinato comportamento costituisce un espediente sistematicamente disapprovato rispetto ai comportamenti generalmente approvati nella prassi ordinaria.

Questo aspetto è particolarmente importante, poiché molto spesso viene ritenuto elusivo (a torto) quel comportamento con cui il contribuente ricerca un vantaggio fiscale, soltanto perché, appunto, egli si è messo appositamente in una posizione tale da beneficiare di un certo regime fiscale considerato "di favore". Fino al paradosso di considerare elusiva anche l'opzione per regimi di imposta volontaria, a carattere sostitutivo e più convenienti di quelli ordinari, voluti ed incentivati dallo stesso legislatore (si pensi alle accuse di elusività mosse talvolta a soggetti che avevano optato per l'applicazione dell'imposta sostitutiva sui conferimenti d'azienda, oppure che avevano attuato una trasformazione societaria per accedere al regime catastale dell'agricoltura). Diventa così elusivo quel vantaggio che il contribuente è ricercato "appositamente", senza chiedersi se si trattasse di un vantaggio di sistema, o di un vantaggio che il sistema disapprovava.

Ne consegue che l'Amministrazione finanziaria per muovere una accusa di elusione non può limitarsi a rilevare l'ottenimento di un vantaggio fiscale da parte del contribuente; deve, bensì, adeguatamente provare lo scopo elusivo dell'operazione che contesta sotto il profilo sistematico. In una parola, deve provare l'"aggiramento".

La correttezza di quanto sinora esposto è confermata da numerose pronunce della Corte di Cassazione, ove si è affermato che si deve "*sempre tener presente che l'impiego di forme contrattuali e/o organizzative che consentano un minore carico fiscale costituisce esercizio della libertà di impresa e di iniziativa economica, nel quadro delle libertà*

fondamentali riconosciute dalla Costituzione e dall'ordinamento comunitario. ... (omissis) Il rifiuto di un'applicazione meccanica del principio può cogliersi anche nel filone della giurisprudenza comunitaria che ha negato la qualificazione come abuso del diritto di stabilimento la scelta di un Paese come sede sociale da parte di un'impresa che non possiede ivi strutture amministrative o produttive, soltanto per il regime fiscale più favorevole di tale paese” (cfr. Cass. Civ., Sez. Trib., 17 ottobre 2008, n. 25374).

E nello stesso senso, più recentemente, i Giudici di legittimità hanno ritenuto infondata la ripresa a tassazione effettuata dall'AF *“per la compresenza, non marginale, di ragioni extra fiscali che non si identificano necessariamente in una redditività immediata dell'operazione, ma possono essere anche di natura meramente organizzativa e consistere in miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa... (omissis) nel caso di specie, la stessa amministrazione finanziaria non sostiene il carattere artificioso della complessa operazione, ma soltanto che lo stesso risultato poteva essere conseguito attraverso una diversa formula organizzativa, e precisamente una fusione, invece che attraverso il trasferimento del pacchetto azionario di B. contro l'assunzione di rilevanti impegni economici per il finanziamento dell'operazione e conseguente riduzione del carico fiscale. ... (omissis). Secondo quanto sopra spiegato, il sindacato dell'amministrazione finanziaria non può spingersi ad imporre una misura di ristrutturazione diversa tra quelle giuridicamente possibili (e cioè una fusione) solo perché tale misura avrebbe comportato un maggior carico fiscale” (cfr. Cass. Civ., Sez. Trib., 21 gennaio 2011, n. 1372).*

D'altra parte, non potrebbe che essere così: diversamente, il contribuente per non incorrere in contestazioni di elusività, avrebbe sempre il dovere di seguire il regime fiscale più oneroso fra tutti quelli lecitamente possibili. Il che, peraltro, comprometterebbe il principio di libertà di iniziativa economica tutelato all'art. 41 Cost.: il contribuente non potrebbe cioè scegliere liberamente il percorso negoziale più confacente ai propri obiettivi economici, ma dovrebbe scegliere quello implicante il maggior carico fiscale. Inoltre, non potrebbe per definizione mai accedere ad un regime fiscale di favore, per quanto “di sistema” se non addirittura incentivato dal legislatore, perché in quei casi mancherebbero per definizioni le “ragioni economiche” (extrafiscali del suo comportamento). La questione delle valide ragioni merita di essere ripresa e trattata partitatamente. Nella prassi è infatti frequente l'equazione, suggestiva ma erronea, secondo cui un vantaggio fiscale conseguito in esito ad un comportamento privo di ragioni economiche sarebbe per ciò solo elusivo.

2. L'elusione tributaria, abuso dell'autonomia negoziale o dei principi del sistema fiscale?

Nei dibattiti sull'elusione è frequente l'affermazione secondo cui la stessa si connoterebbe per un abuso dell'autonomia negoziale, per un utilizzo distorto degli strumenti messi a disposizione dall'ordinamento civilistico. Sono ricorrenti affermazioni per le quali la condotta elusiva *“è contrassegnata, di norma, da un 'abuso' dell'autonomia negoziale riconosciuta dall'ordinamento in ambito civilistico”.*

Questo approccio sottende l'idea – radicata ma a mio avviso fuorviante - che l'elusione fiscale si connota indefettibilmente per un abuso dell'autonomia negoziale e delle forme giuridiche ⁽¹⁾.

L'elusione tributaria non può tuttavia essere compiutamente spiegata facendo riferimento all'"abuso" delle forme civilistiche ed a concatenazioni negoziali anomale, anche perché molti comportamenti potenzialmente elusivi prescindono dall'adozione di atti espressione di autonomia negoziale, e si traducono in meri atti o comportamenti privi di rilevanza negoziale, come accade ad esempio nelle valutazioni di bilancio.

Il riferimento all'art. 1344 del codice civile può essere utile in prima battuta per inquadrare l'elusione tributaria nella generalissima figura della frode alla legge; si tratta infatti di atti e comportamenti a prima vista conformi alla regole, ma in realtà proibiti alla luce dei valori e delle finalità ad esse sottostanti, e del risultato economico conseguito. L'elusore cerca infatti di approfittare di determinati istituti dell'ordinamento tributario (riporto di perdite, fruizione di crediti di imposta, deduzione di costi, etc.), ponendosi letteralmente nelle condizioni per poterne beneficiare, ma violando lo spirito della legge. Per fare un esempio, il trasferimento a terzi delle azioni della società che controlla una bara fiscale non incappa nel divieto al riporto delle perdite previsto dall'art. 84 del Tuir, poiché non vi è trasferimento della maggioranza delle partecipazioni del soggetto che riporta le perdite, bensì della sua controllante. Questo comportamento tuttavia ottiene un risultato proibito a livello dei principi: vi è infatti aggiramento del principio (di cui la norma su citata è espressione) che vieta il commercio delle bare fiscali.

Affermare l'appartenenza dell'elusione tributaria alla generale categoria della frode alla legge non significa però condividere la diretta applicabilità dell'art. 1344 del codice civile alla materia tributaria, sia perché non sembra che alle norme tributarie si adatti la qualifica di norme "imperative" nel senso richiesto dal codice civile, sia per l'inadeguatezza della reazione prevista dall'art. 1344 (nullità del contratto per illiceità della causa). Nell'esempio di prima, non si tratterebbe certo di dichiarare la nullità del contratto di trasferimento delle azioni della società controllante della bara fiscale, quanto di rendere operante il divieto di riportare le perdite nonostante il mancato trasferimento delle partecipazioni della società le cui perdite erano riportabili.

La diretta applicabilità nella nostra materia dell'art. 1344 del codice civile è stata a volte affermata dalla giurisprudenza (come ad esempio nella sentenza della Cassazione, 26 ottobre 2005, n. 20816, che in contrasto con un precedente indirizzo ha riconosciuto alle

¹ La tendenza ad accostare l'elusione fiscale all'abuso delle forme negoziali è ad esempio presente in La Rosa, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2004, 21, per il quale l'elusione sorge "quando vi è il ricorso a forme negoziali anomale o atipiche per conseguire vantaggi tributari che non potrebbero altrimenti ottenersi", ovvero "la strumentalizzazione della libertà negoziale in vista della fruizione dei più favorevoli trattamenti che il legislatore ricollega a determinate soluzioni contrattuali"; P.Russo, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, 94, per il quale si suole parlare di elusione tributaria quando gli interessati, allo scopo di conseguire un vantaggio fiscale, "raggiungono un determinato assetto dei loro rapporti economici adoperando strumenti giuridici inconsueti, ossia diversi da quelli all'uso normalmente e generalmente utilizzati"; Tesaro, *Compendio di diritto tributario*, Torino, 2002, 135, in cui si osserva che "si ha elusione quando il contribuente, per conseguire un determinato risultato, ricorre all'uso improprio – vale a dire all'abuso – delle forme giuridiche. Abusando di uno strumento giuridico, il contribuente evita di applicare la normativa fiscale 'appropriata' per quel risultato economico, in quanto abusa delle forme giuridiche adoperate". Anche Fantozzi, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 159, e Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2005, 199, mettono in primo piano, nella definizione dell'elusione, l'anormalità del comportamento e della concatenazione di atti e l'abuso dell'autonomia privata.

norme tributarie la natura di norme imperative poste a tutela dell'interesse generale del concorso paritario alle spese pubbliche (art. 53 della Costituzione). La questione sembra però aver perso di attualità, a seguito delle pronunce sull'abuso del diritto, con cui è stata superata la "via civilistica" all'elusione, ovvero l'applicabilità delle figure del contratto in frode alla legge, carente di causa, etc., con conseguenza nullità dei contratti utilizzati a fini elusivi. L'approccio "civilistico" all'elusione tributaria veniva utilizzato per colpire comportamenti estranei al perimetro segnato dall'art. 37-bis del Dpr 600/1973, o anteriori alla sua emanazione.

L'elusione fiscale si connota in effetti per una manipolazione delle regole dell'ordinamento tributario, e il cosiddetto abuso delle "forme giuridiche" può tuttalpiù assumere un significato indiziante. Non è quindi sufficiente, e nemmeno necessaria, una strumentazione negoziale anomala o un abuso delle forme giuridiche: occorre invece verificare se il comportamento del contribuente abbia determinato un aggiramento delle regole tributarie e dei principi di cui le prime sono espressione. Ed un aggiramento potrebbe aversi anche attraverso strutture negoziale assolutamente lineari e tipiche, mentre – d'altra parte - non è affatto detto che una concatenazione di atti (apparentemente) anomala, coloriti di "illiceità" il vantaggio fiscale conseguito.

E' stato affermato che sarebbe il contribuente a dover "fornire la prova che la concatenazione anomala di fatti, atti, negozi egli architettò non già per ottenere risparmi d'imposta ma al fine (funzione giuridica della concatenazione) di conseguire risultati economici *ulteriori e diversi* rispetto a quelli acquisibili con la concatenazione tipica"⁽²⁾.

Mi pare debba essere precisato che deve trattarsi di risparmi d'imposta *prima facie* spettanti ma in realtà estranei, data la situazione di fatto, al sistema di valori e principi del sottosistema impositivo. Se invece si tratta di risparmi fisiologici, riconosciuti da regole la cui applicazione al caso di specie è coerente con la *ratio* del tributo, non si vede perché gravare il contribuente dell'onere di provare il conseguimento di risultati economici ulteriori e diversi rispetto a quelli ottenibili con la concatenazione tipica.

Ciò equivarrebbe infatti ad affermare l'obbligo di scegliere sempre, data una pluralità di strumenti giuridici per raggiungere un certo risultato economico, la via fiscalmente più onerosa, cancellando così ogni spazio alla lecita pianificazione fiscale.

Si pensi, per fare un esempio, al vantaggio di far circolare aziende sottoforma di partecipazioni: poiché la creazione di una società-contenitore attraverso un conferimento d'azienda ed il successivo trasferimento delle partecipazioni rappresenta una struttura certamente meno lineare della vendita diretta dell'azienda, e poiché la vendita delle partecipazioni sconta minori imposte della vendita dell'azienda, dovrebbe essere affermata, vista la "concatenazione anomala di atti", l'elusività dell'operazione. In realtà l'operazione in questione non è affatto elusiva: il vantaggio fiscale conseguito dal venditore non è distorsivo, posto che l'acquirente non potrà dedurre fiscalmente il costo dell'investimento azionario (salvo l'inserimento della partecipazione nel comparto non "Pex").

Si noti che questo principio è stato sancito anche dalla Corte di Giustizia, nella sentenza Halifax (21 febbraio 2006, C-255/02), dove si osserva (punto 73) che un soggetto passivo ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permetta di limitare la sua contribuzione fiscale, e che (punto 74), nel settore dell'Iva, "perché possa parlarsi di un comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante

² Cfr. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, cit., 153,

l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della VI Direttiva e dalla legislazione nazionale che la traspone, portare ad ottenere un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni", fermo restando che il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove le operazioni possono spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di vantaggi fiscali (si tratti cioè di operazioni che avevano delle apprezzabili ragioni extrafiscali). Anche nella sentenza Part Service si osserva che "la scelta, da parte di un imprenditore, tra operazioni esenti ed operazioni soggette ad imposta può basarsi su un insieme di elementi, in particolare su considerazioni di natura fiscale attinenti al regime obiettivo dell'Iva. Quando un soggetto passivo ha la scelta tra due operazioni, la sesta direttiva non impone di scegliere quella che implica un maggior pagamento di Iva. Al contrario, il soggetto passivo ha il diritto di scegliere la forma di conduzioni degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale" (punto 47).

Non è dunque, di per sé, la natura "anomala" o inconsueta della concatenazione di atti e negozi posti in essere, in funzione di un risparmio d'imposta, a connotare di elusività il comportamento tenuto dal contribuente: occorre infatti indagare la natura del "vantaggio tributario" ottenuto, e l'eventuale sua contrarietà ai principi del sistema. Soltanto laddove questo *test* si concluda con un esito positivo, si potrà parlare di un'operazione elusiva, diretta all'aggiramento di regole e principi dell'ordinamento tributario ed all'ottenimento di risparmi d'imposta "indebiti", cioè contrari al sistema.

Si potrà obiettare che, in questo modo, si rischia di rendere il giudizio sull'elusione quanto mai opinabile ed arbitrario, per l'estrema difficoltà di estrapolare questi principi dal sistema.

E' opportuno tuttavia precisare che non si tratta di sceverare degli ineffabili principi "metafisici" o di rinviare a principi generali del diritto, ma di rapportare il risultato fiscale raggiunto dal contribuente alle *rationes* del tributo in considerazione, ed ai "valori tecnici" che ne costituiscono la trama concreta. In materia di imposte sui redditi e reddito di impresa, ad esempio, si può riconoscere – su basi sufficientemente oggettive - l'indubbio operare di alcuni principi tendenziali, quali ad esempio il principio di simmetria dei flussi reddituali, il divieto di vuoti di imposta o doppie imposizioni, il principio di continuità dei valori fiscalmente riconosciuti (secondo cui, ad esempio, alla deduzione di un costo deve corrispondere la diminuzione di una attività o l'incremento di una passività fiscalmente riconosciuta), la propensione a evitare plurime tassazioni degli utili societari, il divieto di fare un commercio di "bare fiscali", il divieto di duplicare benefici (attraverso doppie deduzione di perdite, crediti di imposta etc.), la tendenza a non consentire che plusvalori maturati su beni d'impresa possano rimanere allo stato latente nonostante la cessazione del relativo regime giuridico-patrimoniale, o al contrario a non includere nel regime d'impresa plusvalori maturati all'esterno di tale regime, etc.

Le singole norme tributarie spesso costituiscono puntuale espressione di principi di questo genere: non si tratta certo di "valori assoluti", ma sono proprio tali principi (lo "spirito" delle leggi d'imposta) ad essere oggetto di aggiramento da parte del contribuente, e quando ciò avviene il sistema reagisce applicando le disposizioni eluse. Quando invece il comportamento del contribuente, pur comportando un minor carico fiscale rispetto ad altri percorsi sostanzialmente equivalenti al primo quanto agli effetti economici prodotti, non è in contrasto con alcuno dei principi operanti nel sistema, si deve concludere per la liceità del risparmio ottenuto, o se si preferisce per il suo carattere non "distorsivo" e fisiologico.

3. Abuso delle forme giuridiche e valide ragioni economiche

L'enfasi sull'abuso delle forme giuridiche e dell'autonomia negoziale è il sintomo di un fraintendimento del fenomeno dell'elusione tributaria, e del compito della norma antielusiva. Quest'ultima non intende infatti colpire presunti "abusi" della libertà negoziale o delle forme giuridiche, ovvero comportamenti apparentemente privi di "valide ragioni economiche": la norma antielusiva scatta invece in presenza di abusi e strumentalizzazioni delle leggi fiscali, manipolazioni che nella specie non sussistevano.

Un "vantaggio fiscale" espressamente previsto dall'ordinamento non può diventare "indebito" soltanto perché il contribuente si pone nelle condizioni di avvalersene.

Nelle operazioni di lecita pianificazione fiscale la preordinazione è in realtà sempre presente, e non svela alcunché di patologico: i contribuenti conoscono le regole e, ad esempio, i meccanismi sottostanti alle deduzioni dei costi dal reddito di impresa, ed hanno tutto il diritto di creare le condizioni per avvantaggiarsene.

L'enfasi posta sull'"abuso delle forme giuridiche", che connoterebbe l'elusione fiscale, è fuorviante, in quanto non consente di discernere la lecita pianificazione fiscale (consentita) dall'elusione fiscale (vietata): il riferimento all'utilizzo di forme negoziali anomali, atipiche, a comportamenti diversi da quelli "normali", all'abuso delle forme giuridiche, e ad altri simili formulazioni del concetto mette in ombra che la creazione del fatto in funzione delle regole applicabili è di per sé assolutamente lecita. I contratti e più in generale gli atti espressione di autonomia negoziale costituiscono il "materiale da costruzione" del diritto tributario, nel senso che le fattispecie imponibili insistono non già su una ricchezza "allo stato bruto", ma su una ricchezza qualificata giuridicamente, manifestata attraverso atti espressione di autonomia negoziale. Sono quindi i privati che, nell'esercizio dell'autonomia negoziale loro riconosciuta, scelgono come sistemare i propri affari e in quali "forme giuridiche" inquadrare i risultati economici che si prefiggono.

Il rischio, allora, è che la giurisprudenza colpisca anche quelle espressioni di autonomia privata che, attraverso strumentazioni negoziali innovative o più articolate del consueto, raggiungono un vantaggio fiscale non già "indebito" (cioè invisibile al sistema ed ai principi in esso operanti, se pure non in contrasto con una specifica regola scritta), ma perfettamente fisiologico ⁽³⁾. L'*abuso dell'autonomia negoziale riconosciuta dall'ordinamento in ambito civilistico*, richiamato in molte sentenze, sottende appunto l'idea di un privato che conforma i propri comportamenti nel modo fiscalmente più efficiente, e programma i propri atti (anche) in funzione della minimizzazione del carico fiscale.

³ Esprime se non erro un orientamento simile Fedele, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario. Parte I*, Torino, 2003, 154-155, secondo cui il comportamento elusivo dovrebbe prescindere dalle "tematiche proprie dell'abuso di diritti e poteri, non sussistendo alcun limite, strutturale od esterno all'esercizio delle facoltà insite in tali situazioni giuridiche soggettive esclusivamente per ottenere un più favorevole trattamento tributario, come risulta dalla sicura sussistenza di ipotesi in cui la scelta, dettata, per il contribuente, da esclusive ragioni fiscali, è esplicitamente promossa ovvero considerata come indifferente dallo stesso legislatore". L'Autore osserva, inoltre, che "l'accertamento della natura elusiva del comportamento si fonda spesso sulla sola 'anormalità' dell'operazione, disincentivando il ricorso a strutture negoziali innovative, anche quando per avventura rispondano ad esigenze pratiche e ad interessi meritevoli di tutela"

Ad essere disconosciuti, in questo modo, non sarebbero più soltanto i vantaggi tributari contrari al sistema, ottenuti aggirandone le regole e i principi ispiratori, ma altresì quelli del tutto fisiologici. Il fenomeno, particolarmente rilevante in diritto tributario, della *creazione del fatto in funzione delle regole applicabili*, accomuna infatti sia l'elusione che la lecita pianificazione fiscale: il *discrimen* tra le due categorie non risiede allora nel percorso negoziale utilizzato, nel suo carattere più o meno innovativo o inconsueto, ma nella oggettiva idoneità di quel certo assetto negoziale (non importa se inconsueto o meno) ad ottenere un risparmio d'imposta osservando formalmente le regole tributarie ma violandone lo spirito, la *background justification* ⁽⁴⁾.

Far coincidere l'elusione fiscale con l'abuso delle forme giuridiche significa invece imboccare una scorciatoia e scambiare il mezzo col fine: l'utilizzo di strutture negoziali anomale o inconsuete a fini di risparmio fiscale non è di per sé, necessariamente, indice di un'operazione elusiva, fino a che il risparmio fiscale ottenuto trova giustificazione nelle regole e nei principi del sistema.

La concezione dell'elusione come "abuso delle forme giuridiche" produce a sua volta una eccessiva enfasi sulle valide ragioni economiche. L'esimente delle "valide ragioni economiche" (omaggio al *business purpose* di derivazione anglosassone) si è trasformata quasi in un *boomerang*, posto che nella prassi è passata l'equiparazione tra assenza di ragioni economiche ed elusività dell'operazione che ne è (o ne appare) priva. L'enfasi sulle "valide ragioni economiche" va a ben vedere di pari passo con la concezione dell'elusione come abuso della libertà negoziale e delle forme giuridiche. Questo asserito "abuso" delle forme giuridiche porta infatti a colpire indiscriminatamente strumentazioni negoziali il cui fine ultimo è l'ottenimento di un certo trattamento o regime fiscale: se tuttavia si tratta di un vantaggio lecito, previsto dalla legge e non disapprovato alla luce dei principi del sottosistema impositivo, non vi è alcuna ragione per contrastare il comportamento del contribuente.

Ed infatti il rischio è che qualsiasi operazione di lecita pianificazione fiscale, posta in essere proprio per porsi nelle condizioni richieste dalla legge onde fruire di un certo "beneficio" fiscale (ottenere una deduzione, un credito di imposta, il recupero di una perdita pregressa, etc.), venga considerata *tout court* elusiva, per la mancanza nell'operazione di apprezzabili ragioni extrafiscali. Si taccia di elusione, insomma, quei comportamenti con cui i contribuenti si pongono appositamente nella condizione di beneficiare di una qualche posizione fiscale favorevole, come se ciò non fosse una caratteristica della lecita pianificazione fiscale dei comportamenti imprenditoriali.

Un diverso frequente fraintendimento riguarda l'appartenenza dell'elusione agli strumenti dell'interpretazione. E' stato ad esempio sostenuto che il criterio della

⁴ Per una visione dell'elusione come comportamento caratterizzato dal rispetto di singole disposizioni, ma dal tradimento dei principi desumibili dal complesso di altre disposizioni del sottosettore medesimo, vedi già Lupi, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, III^a edizione, Milano, 2001, 286 ss., per il quale "la concezione dell'elusione in termini di normalità civilistica dei comportamenti sottostanti, oltre ad essere priva di giustificazioni fiscali, introduce irrazionali elementi di dirigismo e indebite intromissioni nelle scelte dei contribuenti e degli imprenditori in particolare. La 'normalità' civilistico-economica dei comportamenti adottati dai contribuenti è, come tale, del tutto irrilevante per il fisco, al quale interessa piuttosto che sia rispettato lo spirito dell'ordinamento tributario". La normalità civilistica dei comportamenti "non ha perciò nulla a che vedere con la distinzione tra legittimo risparmio d'imposta ed elusione fiscale, ma potrà venire in considerazione solo sul piano delle apprezzabili ragioni economiche; sotto questo profilo, la rispondenza del comportamento posto in essere alla normalità civilistica può essere un elemento per confermare la presenza di quelle valide ragioni economiche idonee ad escludere l'applicazione della disposizione antielusiva".

interpretazione antielusiva e di quella antiabuso è il ragionamento per analogia, che produce il risultato di estendere la portata della norma elusa se questa è di imposizione o di restringerla se la norma elusa è di agevolazione.

Ma l'analogia è applicazione di una norma esistente ad una fattispecie non regolata; al contrario, nelle ipotesi in cui viene in questione un tema di elusione, vi è una costruzione del fatto in funzione di un diverso regime fiscale, più favorevole rispetto ad altri. L'analogia presuppone una lacuna, ma spesso nei comportamenti finalizzati al risparmio di imposta non vi è alcuna lacuna normativa, solo il contribuente sceglie i fatti in funzione delle norme più vantaggiose. L'analogia è possibile in materia tributaria per rimediare ad elencazioni casistiche e colmare lacune, ma è un'altra cosa rispetto all'elusione e all'interpretazione antielusiva. Come pure l'elusione è altra cosa rispetto alla simulazione; così, ad esempio, i contratti relativi all'usufrutto azioni e al dividend washing non sono affatto simulati, bensì veri e reali, e voluti proprio in ragione delle norme fiscali applicabili.

4. Il rapporto tra le norme antielusive specifiche e la norma antielusiva generale (e il divieto di abuso del diritto)

L'ordinamento è ricco di disposizioni aventi una specifica finalità antielusiva; si pensi al riporto delle perdite nella fusione, alle norme di contrasto al dividend washing, etc. Si potrebbe dunque affermare che, una volta rispettate queste specifiche regole, il comportamento del contribuente non sarebbe poi più censurabile dal punto di vista della norma antielusiva generale o del divieto di abuso del diritto, richiamando anche il principio di specialità e la non derogabilità delle norme speciali (quelle specifiche) da parte di quella generale (la clausola generale antielusiva). In realtà, non sembra esservi un rapporto di genere a specie, trattandosi di disposizioni strutturalmente diverse, e non si può escludere una applicabilità delle clausole antielusive generali, posto che anche le norme con finalità antielusiva specifiche, in quanto norme rigide, possono essere oggetto di aggiramento. Si pensi, in materia di limiti al riporto delle perdite, al trasferimento della società che controlla la società che ha prodotto le perdite, o all'ipotesi di una fusione di una società in perdita preceduta dall'assunzione di un dipendente per superare il test di operatività (Cass., n. 21782 del 2011, con nota di La Rosa, Ancora sugli incerti confini tra abuso del diritto, elusione ed illecito fiscale, in Riv. Dir. trib., 2012, II, 353 ss.).

5. Elusione e imposte indirette

E' più difficile accettare che, nell'ambito di una "imposta d'atto" qual è l'imposta di registro, possa essere contestata l'elusività di una certa sequenza negoziale, asseritamente posta in essere per raggiungere un risultato (in termini di risparmio d'imposta rispetto a sequenze negoziali e comportamenti alternativi) invisibile al sistema fiscale. L'imposta di registro si applica agli atti formali posti in essere, e non al "risultato" economico ottenuto attraverso una certa sequenza negoziale. Siamo a cospetto di un tributo dal carattere frammentario, che colpisce singoli atti da cui emergono segmenti di ricchezza, e che li colpisce in ragione del loro manifestarsi secondo alcune – e non altre – forme. Tanto è vero che restano indenni la quasi totalità

dei contratti verbali, la maggior parte degli atti formati all'estero, i contratti stipulati mediante scambio di corrispondenza, i trasferimenti informali di ricchezza, e via discorrendo.

L'imposta di registro non è insomma concepita per tassare flussi di ricchezza "grezzi", indipendentemente dalle modalità attraverso i quali si manifestano, tanto è vero che la stessa ha una radicata matrice giuridico-formale e si applica agli atti indicati nella tariffa, da assoggettare alla registrazione. E' insomma un'imposta sugli effetti giuridici degli atti, e non sui risultati economici raggiunti dalle parti attraverso determinate serie o collegamenti negoziali. Tanto è vero che l'art. 20 del T.U. del registro, sull'interpretazione degli atti, non è affatto una norma antielusiva che consente di superare le "forme giuridiche", bensì una disposizione che riafferma il carattere di imposta d'atto del tributo in questione, in cui rilevano l'intrinseca natura e gli effetti giuridici (non certo quelli economici) degli atti, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente.

Non mi sembra dunque molto sensato invocare un'elusione delle regole dell'imposta di registro (ord. 2234/2013), in una operazione di conferimento di un immobile gravato da un mutuo, seguita dalla cessione delle quote della conferitaria. L'art. 50 del TU dell'imposta di registro, nel prescrivere che la base imponibile nel conferimento di immobili è costituita dal valore dei beni conferiti al netto delle passività ed oneri accollati alla società conferitaria, guarda all'operazione non già dal punto di vista del contenuto patrimoniale delle attività conferite, bensì da quello dell'aumento del patrimonio sociale e del valore delle quote rivenienti dal conferimento, il quale è un valore da calcolare al netto delle passività accollate. E' una norma che potremmo definire di sistema, che mi pare affrettato ritenere "aggirata" soltanto perché un soggetto si pone nelle condizioni per avvantaggiarsene, il che potrebbe avvenire secondo una pluralità di schemi. Si pensi al titolare di un immobile intenzionato a conferirlo in società, che accenda un mutuo, e che successivamente conferisca l'immobile gravato dal mutuo, ed a latere la liquidità proveniente dal mutuo. Mi sembra che, in casi del genere, il contribuente costruisca il fatto in funzione delle regole fiscali applicabili, senza ancora effettuare alcun "aggiramento". Oltretutto, per poter parlare di "aggiramento" occorrerebbe individuare i "principi sistematici" oggetto del medesimo, che difficilmente possono essere rintracciati nell'ambito di un'imposta come quella di registro. A meno appunto di affermare che l'elusione consiste nel perseguire un percorso negoziale che, pur raggiungendo risultati economici sostanzialmente equipollenti, ottenga di minimizzare il carico fiscale. Ma allora andrebbero considerati elusivi anche gli atti stipulati all'estero, quelli formati per scambio di corrispondenza, i contratti stipulati verbalmente anziché per iscritto, etc.

Nel caso di specie il "risultato economico" contestato al contribuente, e il parametro del giudizio di elusività, era rappresentato dalla vendita a terzi dell'immobile, ottenuta attraverso una certa sequenza negoziale (accensione del mutuo, conferimento dell'immobile gravato dal debito, cessione delle quote). Insomma, stravolgendo la logica dell'imposta d'atto, applicabile ai singoli negozi posti in essere e non al "risultato economico", l'Ufficio aveva fondato il proprio accertamento sull'art. 20 del Testo Unico, chiaramente inutilizzabile per superare gli effetti giuridici degli atti, mentre la Commissione di appello sembra avesse richiamato anche l'art. 21, sugli atti che contengono più disposizioni, che però anch'essa si riferisce ad un medesimo atto portato alla registrazione, e non è certo espressione (come ritiene invece la Cassazione) del principio di "prevalenza della sostanza della forma" (guai però ai contribuenti che, a

parte invertite, provassero a sostenere la prevalenza della sostanza dopo aver commesso degli errori formali).

6. Elusioni, abuso del diritto e sanzioni

L'ordinanza della Cassazione su citata, che a sua volta ha ritenuto applicabile alla fattispecie in considerazione il principio di divieto di abuso del diritto, è però andata oltre, affermando altresì la sanzionabilità della condotta, “per il solo fatto di avere il contribuente indicato in dichiarazione un reddito imponibile inferiore a quello accertato”. Ora, è già molto discutibile l'applicabilità delle sanzioni all'elusione codificata, per intenderci alle ipotesi in cui trova applicazione l'art. 37bis del Dpr 600/1973. La norma antielusiva configura infatti una fattispecie di inopponibilità chiaramente operante soltanto in sede di accertamento dell'imposta. Prima dell'accertamento dell'Amministrazione, la dichiarazione del contribuente non è affatto infedele, posto che la stessa è conforme alle regole giuridiche applicabili al comportamento posto in essere. La norma antielusiva opera soltanto a posteriori, e comporta un complesso giudizio comparativo tra lettera e spirito del sistema, fungibilità delle ipotetiche (e fiscalmente più onerose) condotte alternative, validità “economica” del comportamento negoziale tenuto dal contribuente, etc. Orbene, ritenere che il soggetto passivo debba o anche soltanto possa anticipare un tale giudizio, prefigurandosi quale sarà una possibile contestazione di elusività, non sembra seriamente sostenibile. A tutto concedere, in un sistema in cui gli Uffici finanziari e i giudici si dimostrassero in grado di applicare l'apparato sanzionatorio con buon senso, capacità e flessibilità di giudizio, si potrebbe al limite anche mantenere in astratto la sanzionabilità dell'elusione, per quei pochi casi di eclatante sfruttamento di arbitraggi asistematici, insomma per i “casi di scuola” di elusione, in cui il contribuente non potrebbe dire di aver fatto affidamento su alcuna tesi difensiva o incertezza interpretativa, salvo per tutti gli altri applicare appunto l'esimente delle obiettive condizioni di incertezza.

Purtroppo la gestione delle imposte e degli strumenti sanzionatori, nel nostro Paese, non ha nemmeno lontanamente le caratteristiche di cui sopra, dunque a mio avviso non ci possiamo permettere nemmeno un'astratta sanzionabilità dell'elusione, posto che questa – come dimostra l'ordinanza in commento – si applicherebbe in tutte le circostanze, senza alcun distinguo.

Detto questo, appare ancor più insostenibile la sanzionabilità delle condotte costituenti “abuso del diritto”, poiché in tal caso non solo non vi è una norma sanzionatoria (non essendo applicabile, per quanto detto sopra, lo schema logico della “dichiarazione infedele”, che non è affatto tale al momento della sua presentazione), ma non vi è nemmeno la norma attributiva del potere amministrativo di accertamento, di riscrittura delle regole legali applicate dal contribuente attraverso l'affermazione di inopponibilità del suo comportamento all'Amministrazione.

La Cassazione non va tanto per il sottile, e nell'affermare (richiamando un proprio precedente: Cass., 25537/2011) la sanzionabilità dell'abuso del diritto, non si è nemmeno preoccupata della circostanza che i fatti contestati al contribuente risalivano al 2004, quando il principio del divieto di abuso del diritto era ben lungi dall'essere elaborato. Ma soprattutto, nel citare il precedente di cui sopra, in materia di sanzionabilità dell'elusione, la Corte non si è accorta come da tale precedente si

desumesse un principio esattamente opposto, ossia la non sanzionabilità delle condotte costituenti “abuso del diritto”. Nella sentenza 25537/2011 si legge infatti, a commento del principio di stretta legalità tratto dalla normativa in materia penale (D.P.R. n. 472 del 1997), secondo cui per punire una condotta è necessaria una norma che espressamente preveda una sanzione, quanto segue: “ Tale ultima considerazione, certamente condivisibile, porta ad escludere che una sanzione amministrativa in materia tributaria possa essere applicata a fronte della violazione non di una precisa disposizione di legge ma di un principio generale, quale quello antielusivo ritenuto immanente al sistema anche anteriormente alla introduzione di una normativa specifica, come ritenuto da questa Corte (Cass. Sez. Un. n. 30055 del 2008) e dalla giurisprudenza comunitaria. A proposito della quale può rammentarsi che la sentenza "Halifax" citata dalla ricorrente dichiara espressamente che "la constatazione della esistenza di un comportamento abusivo non deve condurre ad una sanzione per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro e univoco””.

7. Elusione, abuso del diritto e regole procedurali di garanzia per il privato.

Nel corso del tempo, la giurisprudenza è giunta ad affermare l'esistenza nel nostro ordinamento di una clausola generale antielusiva, direttamente discendente dal principio di capacità contributiva, in forza della quale è legittimo “stigmatizzare” le condotte tenute dai contribuenti e disconoscerne i relativi effetti fiscali tutte le volte che con esse quest'ultimi ottengano risparmi di imposta da ritenersi deprecati dal Legislatore, ancorché si tratti di condotte che non rientrino fra quelle annoverate nella disposizione di cui all'art. 37 bis D.P.R. n. 600/1973.

E ciò in quanto l'art. 37 bis, da un lato, si applica solo al settore dell'imposizione sui redditi; dall'altro, si applica solo in presenza di una determinata operazione (come ad esempio il conferimento di aziende, la fusione, la scissione, etc.); infine, si applica solo ai fatti posti in essere successivamente alla sua entrata in vigore.

L'elaborazione di tale principio di abuso del diritto, ha dunque cercato di colmare un vuoto (integrando le scelte del Legislatore), ma non ha certo fatto venir meno la disposizione di cui all'art. 37 bis D.P.R. n. 600/1973: il principio del divieto di abuso del diritto ha cioè carattere residuale rispetto alla norma positiva, divenendo invocabile dall'Amministrazione finanziaria solo quando la fattispecie concreta da contestare non è compresa fra quelle individuate dall'art. 37 bis D.P.R. n. 600/1973.

Il divieto di abuso del diritto (prescindendo in questa sede dalle critiche che si possono muovere alle sentenze che ne hanno affermato l'esistenza ed il diretto radicamento nell'art. 53 Cost.) può infatti trovare ingresso solo laddove non sia applicabile l'art. 37 bis; si tratta di una conclusione che discende dal modo di operare dei “principi giuridici”, che possono avere l'effetto di integrare le norme scritte, o talvolta di derogarle, ma non di abrogarle una volta per tutte (si veda del resto l'art. 15 delle preleggi, in cui l'abrogazione di una legge scritta è comunque rimessa alla volontà del Legislatore).

Del resto, va da sé che se l'Agenzia delle Entrate davanti ad una fattispecie asseritamente elusiva potesse semplicemente invocare il divieto di abuso del diritto, anziché applicare l'art. 37 bis D.P.R. n. 600/1973, soggiacendo ai relativi vincoli e obblighi procedurali, ne deriverebbe una implicita abrogazione dell'art. 37 bis.

Conseguentemente, l’Agenzia delle Entrate di fronte ad una fattispecie pretesamente elusiva non è libera di motivare l’avviso di accertamento, a suo piacimento, invocando il principio non scritto del “divieto di abuso del diritto”, oppure la norma antielusiva di cui all’art. 37 bis D.P.R. n. 600/1973.

Dunque, se l’Ufficio accertatore, pur trovandosi – per la ricorrenza di una delle operazioni indicate nell’elenco del terzo comma, per l’essere la rettifica relativa alle imposte sul reddito, etc. – nelle condizioni per applicare la norma antielusiva scritta, rettifica il reddito del contribuente, invocando la violazione del divieto di abuso del diritto, finisce con l’emettere un avviso di accertamento illegittimo. E ciò non certo per una questione “nominalistica”, ma poiché così facendo si sottrae ad una rigorosa disciplina procedimentale (invio a pena di nullità di una richiesta di chiarimenti al contribuente, motivazione a pena di nullità in ordine ai chiarimenti forniti, riscossione in pendenza di giudizio solo dopo la sentenza di primo grado, etc.) voluta dal Legislatore a tutela del contribuente, quale contrappeso del penetrante potere accertativo concesso all’amministrazione.

Ad ogni buon conto, mette conto rilevare come le garanzie procedurali dettate dall’art. 37 bis D.P.R. n. 600/1973 in favore del contribuente – in quanto costituenti un “contrappeso” rispetto agli incisivi poteri attribuiti all’Amministrazione finanziaria – devono essere rispettate non solo quando l’Amministrazione agisca in base alla norma antielusiva scritta (art. 37 bis), ma anche quando invochi il principio non scritto contestando comunque comportamenti di (asserita) elusione fiscale.

L’Agenzia delle Entrate, cioè, quando intenda disconoscere il regime legale applicato dal contribuente alle fattispecie poste in essere, ritenendo sussistere un aggiramento dei principi del sistema tributario, che ha comportato l’ottenimento di vantaggi tributari indebiti, deve sempre concedere al contribuente le garanzie di cui all’art. 37 bis D.P.R. n. 600/1973.

Ed, invero, secondo la Corte di Giustizia Europea il diritto al contraddittorio endoprocedimentale assurge a valore di principio fondamentale dell’ordinamento e al contribuente non può essere negata la possibilità di esporre le proprie ragioni prima della conclusione del procedimento tributario ovvero prima dell’emanazione di un provvedimento accertativo e tali ragioni devono essere effettivamente esaminate dall’Autorità fiscale.

Come precisato dai Giudici della Corte di Giustizia nella nota sentenza “Sopropè”, *“il rispetto del diritto di difesa costituisce un principio comunitario che trova applicazione ogniqualvolta l’amministrazione finanziaria si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo. In forza di tale principio, i destinatari di decisioni che incidono sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l’amministrazione intende fondare la sua decisione”* (cfr. Corte di Giustizia Europea, sentenza 18 dicembre 2008, causa C-349/07).

E tale principio è stato recentemente riconosciuto non solo dalla stessa Corte di Cassazione nella sentenza n. 8481 del 9 aprile 2010, ma anche dalla giurisprudenza di merito. In particolare, la Commissione Tributaria Provinciale di Milano ha giudicato che *“le garanzie procedurali rafforzate introdotte dall’art. 37-bis devono applicarsi ad ogni caso di elusione fiscale, anche se contestata sulla base del principio generale dell’abuso del diritto ovvero dell’art. 53 Cost. od, ancora, delle norme speciali applicabili in funzione antielusiva, come l’art. 20 del TU sull’imposta di registro. Ragionare diversamente e non ritenere applicabili dette garanzie procedurali*

determinerebbe una palese violazione del principio di uguaglianza e di ragionevolezza, non essendo costituzionalmente legittimo trattare diversamente fattispecie ugualmente elusive” (cfr. Commissione Tributaria Provinciale di Milano, Sez. 42, 21 febbraio 2011, n. 54; in senso conforme Commissione Tributaria Provinciale di Genova, Sez. 1, 24 gennaio 2011, n. 2 che ha statuito che la norma antielusiva contiene “*un principio ad ampio spettro...(omissis) detto principio così come elaborato dalla giurisprudenza nazionale e comunitaria, rappresenta un criterio interpretativo del sistema applicabile anche alle ipotesi di abuso del diritto*”; Commissione Tributaria Provinciale di Brescia, Sez. 7, 18 febbraio 2011, n. 14).

E, del resto, non va dimenticato che l’art. 37 bis D.P.R. n. 600/1973 è una disposizione procedimentale e, dunque, che la stessa – ed, *in primis*, le garanzie procedurali a favore del contribuente ivi previste – deve trovare applicazione, oltre che in accertamenti antielusivi, in accertamenti invocanti il principio di divieto di abuso del diritto. Anche perché, trattandosi appunto di disposizione procedimentale, nulla osta ad una applicazione analogica della stessa a casi asseritamente non disciplinati.

L’applicabilità delle garanzie procedurali anche agli accertamenti fondati sul principio del divieto di abuso del diritto rende peraltro poco convincente l’affermazione, compiuta dalla Cassazione nelle note sentenze del 2008, sulla rilevanza d’ufficio della questione: questa posizione trascura infatti che l’accusa di elusione o di abuso richiede un intervento del potere amministrativo di accertamento, che deve svolgersi secondo un determinato modulo procedimentale. Altrimenti si arriva al paradosso per cui, proprio nelle fattispecie in cui il legislatore è intervenuto con la norma antielusiva, ritenendole evidentemente maggiormente suscettibili di prestarsi a comportamenti elusivi, si troverebbero ad essere avvantaggiate rispetto ad altre situazioni, ritenute non altrettanto meritevoli di attenzione da parte del legislatore. Queste ultime potrebbero infatti essere contestate come “abuso del diritto”, in assenza delle garanzie procedurali previste dall’art. 37-bis.