

L’elusione fiscale o abuso del diritto nell’art. 10-bis Legge 27 luglio 2000, n. 212 (“Statuto dei diritti del contribuente”), introdotto dal D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, in attuazione della Legge 11 marzo 2014, n. 23 (c.d. “Delega fiscale”)

A cura di Carla Romana Raineri

Sommario: 1. L’analisi tecnica della norma. Premessa - 2. Gli elementi costitutivi - 3. Le valide ragioni extrafiscali - 4. La libertà di scelta del contribuente e la *ratio legis* - 5. I profili procedurali - 6. I profili sanzionatori.

1. L’analisi tecnica della norma. Premessa

Con il d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128 il legislatore ha dato attuazione alla legge delega 11 marzo 2014, n. 23. Il dichiarato intento della legge è stato quello di attuare un sistema fiscale “*più equo, trasparente e orientato alla crescita*” (così la rubrica della legge) e, in questo senso, il decreto delegato ha voluto apportare maggiore stabilità e certezza al sistema fiscale fornendo una nuova definizione dell’abuso del diritto, oggi unificata a quella di elusione.

La riforma muove quindi nella direzione della certezza dei rapporti tra il Fisco e contribuente, anche allo scopo di evitare che il concetto di elusione/abuso sia impiegato come un *passpartout* per qualsiasi tipo di contestazione da parte dell’Amministrazione finanziaria.

Incertezza e utilizzo indiscriminato dell’abuso (al punto di far parlare di “abuso dell’abuso”) hanno quindi caratterizzato, secondo il legislatore, il recente passato.

Per cambiare, è stato abrogato l’art. 37-bis d.p.r. 600/1973, il cui contenuto è stato sostituito dall’art. 10-bis l. 27 luglio 2000, n. 212 “*Disciplina dell’abuso del diritto o elusione fiscale*”, che si presenta come una vera e propria clausola generale.

La necessità di “dare certezza” alla materia è dipesa da una enucleazione sin ad oggi non sufficientemente chiara della nozione di abuso. Questa necessità è stata messa ben in luce

dalla Relazione illustrativa del d.lgs. 128/2015, secondo la quale “*Le maggiori incertezze sono derivate soprattutto dalla non chiara individuazione dei presupposti costitutivi dell’elusione alias abuso. Infatti, la Suprema Corte ha talvolta identificato la nozione di abuso nella sola assenza di valide ragioni economiche extrafiscali dell’operazione; ed ha ritenuto tale assenza sufficiente a giustificare la ripresa a tassazione dei vantaggi fiscali invocati dal contribuente, senza porre il dovuto accento sul carattere indebito degli stessi. Le lacune di tale ricostruzione interpretativa hanno spesso indotto l’amministrazione finanziaria e i giudici a sottovalutare la libertà del contribuente di scegliere tra varie operazioni possibili anche in ragione del differente carico fiscale (ove, beninteso, non sia violata la ratio delle norme tributarie)” (pag. 6/7).*

Il decreto ha pertanto voluto porre attenzione su alcuni punti essenziali del concetto di elusione/abuso:

- da un lato, è stato chiarito uno dei principali elementi costitutivi dell’elusione-abuso, e cioè il perseguimento di vantaggi non voluti dal legislatore, per lungo tempo del tutto trascurato dalla prassi e dalla giurisprudenza;
- dall’altro, si è voluto specificare che la fattispecie elusiva/abusiva è una fattispecie residuale e non deve quindi essere utilizzata, del tutto impropriamente, a fattispecie più correttamente qualificabili come frode, simulazione e interposizione, da perseguire con le altre norme specifiche previste dall’ordinamento.

Altro elemento di “cambiamento” rispetto al passato è la collocazione della norma, posta nello Statuto dei diritti del contribuente. Ciò a significare (a) che il concetto di elusione/abuso ha valenza generalizzata, poiché è rilevante cioè per ogni tipo di tributo - (b) che il medesimo concetto ha un’efficacia normativa trasversale rispetto alle regole previste nelle discipline dei singoli tributi, e che (c) l’enfasi del legislatore è posta sul diritto del contribuente a perseguire i propri scopi -anche egoistici - con una condotta che non violi direttamente alcuna norma di legge, diritto che trova un limite nell’abuso.

Questa collocazione della norma anti-abuso tra i diritti del contribuente, nonché l’accento sulla “libertà” del contribuente di cui parlerò tra un attimo, sembrano condurre alla conclusione che la liceità e libertà della ricerca del risparmio fiscale (purchè nel rispetto di

tutte le norme tributarie) costituiscono la regola e l'accertamento di un abuso di questa libertà costituisce l'eccezione. E questo è un importante approdo interpretativo del nuovo assetto interpretativo.

2. Gli elementi costitutivi

Secondo il **comma 1** del citato art. 10-*bis*, l'abuso/elusione si configura in presenza di *“una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti”*. I presupposti per l'esistenza dell'abuso-elusione sono quindi tassativamente elencati, e sono:

- l'assenza di sostanza economica dell'operazione effettuata,
- la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito e
- la circostanza che il vantaggio sia l'effetto essenziale dell'operazione.

Il **comma 2** procede con la definizione dei primi due elementi della fattispecie elusiva.

Alla **lett. a)** si definiscono le “operazioni prive di sostanza economica” come *“i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali”*, precisando, a titolo esemplificativo, che la mancanza di sostanza economica (ossia di convenienza reale e sostanziale) può essere desunta dalla non coerenza delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e dalla non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici alle normali logiche di mercato.

I vantaggi fiscali indebiti sono definiti dalla **lett. b)** come *“i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario”*.

La definizione è in linea sia con quella contenuta nella Raccomandazione UE sulla pianificazione fiscale aggressiva del 6 dicembre 2012, che al par. 4.5 indica la necessità che il risultato abusivo *“contrastasi con l'obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali che sarebbero altrimenti applicabili”*, confermato dalla più recente Direttiva 2016/1164 del 12 luglio 2016 che parla di *“costruzioni che non sono genuine”*, sia con quanto affermato dalla sentenza Halifax (ECJ C-255/02 del 21 febbraio 2006, vero e proprio *leading case* in materia di abuso), che al par. 74 afferma che *“perché possa parlarsi di un comportamento abusivo, le operazioni controverse*

devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta Direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni?

Il presupposto può dirsi quindi sussistente laddove venga violata la *ratio* delle norme o dei principi generali dell'ordinamento.

La precisazione consente inoltre di distinguere il vantaggio fiscale indebito dal perseguimento del legittimo risparmio d'imposta, in quanto il primo - oltre a consentire in concreto di conseguire (dal momento di effettuazione delle operazioni o successivamente) un vantaggio fiscale - comporta una violazione della *ratio* delle norme, degli istituti o dei principi generali dell'ordinamento tributario.

Il terzo elemento costitutivo dell'elusione/abuso consiste nel fatto che il vantaggio fiscale indebito ha rappresentato la principale ragione che ha determinato il contribuente a porre in essere l'operazione, priva di sostanza economica.

Il concetto dell'essenzialità del vantaggio fiscale indebito è talmente rilevante nell'attuazione della norma che è ripreso in 3 punti della disposizione:

- il comma 1 si riferisce a operazioni che realizzano “essenzialmente” un vantaggio fiscale indebito;
- nel comma 2 si richiama la necessità che i fatti, atti e contratti, anche collegati, siano inidonei a produrre “effetti significativi” diversi dai vantaggi fiscali (indebiti);
- nel comma 3 si specifica ulteriormente che “*non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente*”.

3. Le valide ragioni extrafiscali

Il **comma 3** dell'art. 10-*bis* definisce le valide ragioni extrafiscali - idonee ad escludere la configurabilità dell'operazione abusiva - come quelle ragioni “*extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale*”

dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente?

Le valide ragioni extrafiscali non sono un elemento costitutivo della fattispecie, ma hanno natura di esimente, sono in grado cioè di togliere all'operazione, qualificabile come elusiva/abusiva a norma del comma 1, la connotazione di operazione disapprovata dal sistema.

Le operazioni caratterizzate da ragioni extrafiscali non marginali, dunque, non potranno “in ogni caso” considerarsi abusive, indipendentemente, quindi, dal percorso prescelto per giungere a quel legittimo risultato.

Poiché è ben possibile che nell'ambito della medesima operazione coesistano ragioni fiscali ed extrafiscali, la Relazione illustrativa precisa che per cogliere la “non marginalità” delle ragioni extrafiscali (e quindi escludere senza alcun dubbio l'elusività/abusività dell'operazione) occorre guardare “*all'intrinseca valenza di tali ragioni rispetto al compimento dell'operazione di cui si sindacava l'abusività. In questo senso, le valide ragioni economiche extrafiscali non marginali sussistono solo se l'operazione non sarebbe stata posta in essere in loro assenza*”.

Non appare facile, in concreto, distinguere la “sostanza economica” dell'operazione - la cui assenza, come si è visto, rappresenta un elemento costitutivo dell'elusione o abuso del diritto - dalle “valide ragioni extrafiscali” di quest'ultima.

La problematica è stata ben evidenziata in un recente contributo di Assonime (Circolare 21 del 4 agosto 2016, par. 2.7)¹, dove si osserva che i due concetti finiscono sostanzialmente per coincidere fra loro. La circostanza, come si vedrà nel proseguo del presente scritto e come osservato, del resto, dalla stessa Assonime (par. 4.1), porta con sé numerose conseguenze applicative, anche a livello procedimentale.

¹ La Circolare in esame evidenzia come, in base a una prima tesi, “*i due requisiti, quello della mancanza di sostanza economica e quello dell'eventuale assenza di ragioni extrafiscali, siano destinati ad operare su piani distinti, connessi tra di loro, ma non sovrapponibili*”. Il primo coinciderebbe con il profilo “oggettivo” dell'operazione, mentre il secondo darebbe rilievo ai suoi aspetti “soggettivi”, e cioè ai motivi soggettivi che hanno spinto il contribuente a porre in essere l'operazione. Una seconda tesi, invece, ritiene che “*i due concetti si collocano sul medesimo piano e riguardino lo stesso fenomeno, essendovi soltanto una diversità di prospettiva nel senso che il comma 1 prenderebbe in considerazione quella dell'Amministrazione finanziaria, mentre il comma 3 quella del contribuente*”. È quest'ultima la soluzione che l'Assonime ritiene “*logicamente più coerente*”, atteso che la rilevanza dei profili soggettivi delle operazioni poste in essere dal contribuente non sembra essere in linea con il complessivo impianto della nuova disciplina sull'elusione o abuso del diritto.

4. La libertà di scelta del contribuente e la *ratio legis*

La volontà del legislatore di circoscrivere il perimetro applicativo della disciplina dell'abuso ai soli comportamenti che si risolvono in un aggiramento della legge emerge con chiarezza nel **comma 4** dell'articolo in commento, che enuncia il principio generale secondo cui *“resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale”*.

Soffermandosi un attimo su questo punto, mi pare significativo che il legislatore abbia voluto ribadire un concetto che appare del tutto ovvio. Sembra del tutto ovvio che di fronte ad una alternativa posta direttamente dal legislatore fiscale (si pensi ad esempio ad un'opzione di tassazione) il contribuente è del tutto libero di scegliere quella che più gli conviene, anche se la convenienza è solo fiscale. E' altrettanto ovvio che se il contribuente ha due o più modi per arrivare al medesimo risultato, è libero di scegliere quello che gli consente di risparmiare le imposte o differirne il pagamento. Evidentemente, la prassi accertativa dell'amministrazione finanziaria e certa giurisprudenza la pensavano diversamente. Il legislatore ha quindi voluto ribadire con forza il punto, stabilendo anzi che questo fondamentale principio non ha valenza innovativa ma è sempre stato vigente ed applicabile. Da questo punto di vista, l'utilizzo della formula *“resta ferma la libertà del contribuente”* non potrebbe essere più chiaro.

A fronte di questa ribadita libertà del contribuente, le contestazioni di abuso sono ammissibili - anche in giudizi relativi ad accertamenti riferiti ad anni precedenti - solo laddove il comportamento abbia tradito la *ratio* della norma tributaria e i principi dell'ordinamento, poiché da tale “tradimento” deriva l'ottenimento di un vantaggio fiscale indebito (elemento costitutivo della fattispecie abusiva/elusiva).

A titolo d'esempio, la Relazione illustrativa al decreto richiama il caso del contribuente che per estinguere la società procede a una fusione anziché alla liquidazione. Infatti *“è vero che la prima operazione è a carattere neutrale e la seconda ha, invece, natura realizzativa, ma nessuna disposizione tributaria mostra "preferenza" per l'una o l'altra operazione; sono due operazioni messe sullo*

stesso piano, ancorché disciplinate da regole fiscali diverse”.

Anche il principio della violazione della *ratio legis* rievoca quello contenuto nella Raccomandazione UE sulla pianificazione fiscale aggressiva del 6 dicembre 2012, che al par. 4.5 indica la necessità che il risultato abusivo “*contrasti con l’obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali che sarebbero altrimenti applicabili*”, così come la riaffermazione della liceità della perseguimento della “via meno onerosa fiscalmente” è in linea con quanto scritto nella recente Direttiva 2016/1164 secondo cui “*il contribuente dovrebbe avere il diritto di scegliere la struttura più vantaggiosa dal punto di vista fiscale per i propri affari commerciali*”.

La presenza di una violazione della *ratio legis* è quindi imprescindibile per distinguere l’elusione/abuso da un comportamento qualificabile come “perseguimento del legittimo risparmio d’imposta”.

Quanto precede dovrebbe portare, quindi, a superare definitivamente la tesi secondo cui sussisterebbe un abuso del diritto ogniqualvolta il contribuente scelga, tra i diversi percorsi negoziali idonei a realizzare i risultati economico-sostanziali voluti, quello sottoposto dalla legge al regime impositivo più vantaggioso, indipendentemente dal fatto che tale vantaggio sia connesso al sistema.

5. I profili procedurali

L’art. 10-*bis* contiene alcune specifiche previsioni volte a disciplinare il procedimento di accertamento in caso di contestazioni di elusione o abuso del diritto da parte dell’Amministrazione finanziaria. La struttura di tale procedimento è modellata sulla disciplina a suo tempo introdotta con l’art. 37-*bis* d.p.r. 600/1973, oggi abrogato.

Prima di esaminare nello specifico il nuovo procedimento delineato dall’art. 10-*bis*, sembra necessario effettuare una breve premessa. Come si è già avuto modo di notare, la disciplina dell’abuso del diritto è stata oggetto di un recente intervento del legislatore europeo. La Direttiva 2016/1164 del 12 luglio 2016 (la cui base normativa è costituita dall’art. 115 del Trattato sul funzionamento dell’Unione europea, in materia di “ravvicinamento” delle legislazioni degli Stati membri) ha infatti richiesto agli Stati membri di introdurre nei loro

ordinamenti una clausola generale antiabuso².

L'art. 6 di tale Direttiva prevede che “*Ai fini del calcolo dell'imposta dovuta sulle società*” gli Stati membri debbano “*ignorare*” le costruzioni abusive ivi indicate. L'ambito di applicazione della Direttiva è dunque circoscritto, come del resto esplicitamente precisato dall'art. 1 della Direttiva stessa³, ai contribuenti soggetti all'imposta sul reddito delle società. In tale ambito, dunque (non generalizzato all'intera materia tributaria, ma certamente significativo) la previsione di una normativa antiabuso negli ordinamenti degli Stati membri acquisisce uno specifico fondamento positivo di diritto dell'Unione europea.

La conseguenza non è di poco momento, atteso che, assurgendo al rango di materia “comunitaria”, le contestazioni in materia di elusione o abuso del diritto - almeno nella misura in cui siano riconducibili all'ambito di applicazione della Direttiva 2016/1164 del 12 luglio 2016 - dovranno essere necessariamente formulate nel rispetto delle garanzie procedurali sancite dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (c.d. “Carta di Nizza”)⁴, dai principi generali del diritto europeo e dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia.

Quanto affermato, del resto, trova conferma nella più recente giurisprudenza di legittimità.

La ben nota sentenza delle Sezioni Unite del 9 dicembre 2015, n. 24823⁵, in tema di

² **Norma generale antiabuso**

1. *Ai fini del calcolo dell'imposta dovuta sulle società, gli Stati membri ignorano una costruzione o una serie di costruzioni che, essendo stata posta in essere allo scopo principale o a uno degli scopi principali di ottenere un vantaggio fiscale che è in contrasto con l'oggetto o la finalità del diritto fiscale applicabile, non è genuina avendo riguardo a tutti i fatti e le circostanze pertinenti. Una costruzione può comprendere più di una fase o parte.*

2. *Ai fini del paragrafo 1, una costruzione o una serie di costruzioni è considerata non genuina nella misura in cui non sia stata posta in essere per valide ragioni commerciali che rispecchiano la realtà economica.*

3. *Quando le costruzioni o una serie di costruzioni sono ignorate a norma del paragrafo 1, l'imposta dovuta è calcolata in conformità del diritto nazionale.*

³ **Ambito di applicazione**

La presente direttiva si applica a tutti i contribuenti che sono soggetti all'imposta sulle società in uno o più Stati membri, comprese le stabili organizzazioni situate in uno o più Stati membri di entità residenti a fini fiscali in un paese terzo.

⁴ L'art. 51, comma 1, CED stabilisce che “Le disposizioni della presente Carta si applicano alle istituzioni e agli organi dell'Unione nel rispetto del principio di sussidiarietà come pure agli Stati membri esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione. Pertanto, i suddetti soggetti rispettano i diritti, osservano i principi e ne promuovono l'applicazione secondo le rispettive competenze”.

⁵ Nella sentenza in esame le Sezioni Unite hanno affermato il seguente principio di diritto: “in tema di tributi “non armonizzati”, l'obbligo dell'amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi “armonizzati”, avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purché, in

contraddittorio endo-procedimentale, ha infatti affermato che l'obbligo di attivare il contraddittorio sussiste solo in due ipotesi: laddove ciò sia specificamente previsto da norme di legge, oppure laddove il procedimento sia finalizzato all'applicazione di tributi "armonizzati". In tale ultima ipotesi, infatti, ha luogo "la diretta applicazione del diritto dell'Unione" (e, come noto, il "diritto di essere ascoltati" nei procedimenti amministrativi costituisce un punto fermo del diritto europeo).

Il ragionamento operato dalla Corte in relazione all'obbligo del contraddittorio endo-procedimentale si può estendere a tutte le altre garanzie procedimentali rinvenibili nel diritto dell'Unione europea. Esso sembra inoltre estensibile anche a tutte quelle ipotesi in cui - come nel caso di specie - la "connessione" con l'ordinamento comunitario non sia rappresentata da una direttiva volta alla "armonizzazione" delle legislazioni ai sensi dell'art. 113 TFUE, ma al loro "ravvicinamento" ai sensi dell'art. 115 TFUE, poiché in entrambi i casi l'ordinamento europeo produce effetti rilevanti per il diritto nazionale.

La conclusione che se ne può trarre è che, se fino a ieri il legislatore nazionale poteva in un certo senso ritenersi "libero" di prevedere o meno l'obbligo del contraddittorio endo-procedimentale nei procedimenti relativi all'elusione o abuso del diritto (non riguardanti, evidentemente, tributi armonizzati), ora egli è invece vincolato, almeno nei limiti dell'applicabilità della Direttiva 2016/1164 del 12 luglio 2016, ad attribuire ai contribuenti, in questi procedimenti, il "diritto di essere ascoltati".

Naturalmente, la "copertura comunitaria" delle contestazioni in materia di elusione o abuso del diritto potrebbe avere conseguenze anche ulteriori rispetto alla necessità di prevedere l'obbligo del contraddittorio. La tematica è ancora tutta da esplorare e potrebbe condurre senz'altro a interessanti soluzioni applicative.

Preme notare, in questa sede, che il legislatore nazionale ha generalizzato l'obbligo del contraddittorio a tutte le contestazioni in materia di elusione o abuso del diritto, ben al di

giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto".

là, quindi, di quanto oggi necessario alla luce del diritto dell'Unione europea (l'obbligo riguarderà dunque anche contestazioni in materia di IRPEF, imposta di registro, imposte ipocatastali, etc.)⁶.

Il punto è importante perché, nel vigore della precedente disciplina - recata dall'art. 37-*bis* d.p.r. 600/1973 - si era dibattuto se le garanzie ivi previste fossero applicabili solo alle contestazioni fondate su tale norma, o anche a quelle formulate sulla base del generale principio "antiabuso" ricavato in via interpretativa, *ex art.* 53 Cost., dalla Corte di Cassazione. La questione (che la Corte costituzionale, nella nota sentenza n. 132 del 2015, sembrava aver risolto nel senso della seconda alternativa) è stata ora risolta in via autoritativa dal legislatore, nel senso della generalizzata applicabilità dell'obbligo del contraddittorio alle contestazioni in materia di elusione o abuso. La nuova disciplina, comunque, si applica solo agli atti impositivi notificati dopo la sua introduzione, ai sensi di quanto disposto dall'art. 1, comma 5, d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128⁷.

Ciò premesso, sembra utile fornire una breve descrizione del procedimento impositivo delineato dall'art. 10-*bis*, evidenziando i punti di novità rispetto alla precedente disciplina.

Il **comma 6** della norma in esame stabilisce che *"Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto"*.

Il **comma 7** dell'art. 10-*bis* prevede invece che *"La richiesta di chiarimenti è notificata*

⁶ Restano esclusi unicamente i procedimenti in materia doganale, in relazione ai quali, peraltro, l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale è già previsto da norme specifiche. L'art. 1, comma 4, d.lgs. 128/2015 dispone infatti che *"I commi da 5 a 11 dell'articolo 10-bis della legge n. 212 del 2000 non si applicano agli accertamenti e ai controlli aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, che restano disciplinati dalle disposizioni degli articoli 8 e 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374, e successive modificazioni, nonché dalla normativa doganale dell'Unione europea"*.

⁷ La norma citata dispone, in ossequio al principio *"tempus regit actum"*, che *"Le disposizioni dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, hanno efficacia a decorrere dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del presente decreto e si applicano anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo"*. Poiché il d.lgs. 128/2015 è entrato in vigore il 2 settembre 2015, per effetto di tale previsione la disciplina contenuta nell'art. 10-bis dello Statuto del contribuente è entrata in vigore il 1° ottobre 2015.

dall'amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni?

Il **comma 8**, infine, dispone che *“Fermo quanto disposto per i singoli tributi, l'atto impositivo è specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine di cui al comma 6”*.

Il legislatore, dunque, prevede esplicitamente e a pena di nullità lo svolgimento del contraddittorio endo-procedimentale, da attivare attraverso una specifica richiesta di chiarimenti che l'Amministrazione finanziaria deve inoltrare al contribuente. L'obbligo del contraddittorio è in linea con le previsioni dell'abrogato art. 37-*bis* ed è estremamente opportuno, attesa la complessità e la varietà delle situazioni concrete che potrebbero potenzialmente dare luogo a una contestazione di elusione. La previsione di questo obbligo, oltretutto, come si è visto, sembra essere ormai necessitata alla luce del diritto dell'Unione europea, almeno con riferimento - oltre che ai tributi armonizzati - all'imposta sul reddito delle società.

Nello specifico, proprio come in passato, il legislatore stabilisce che l'avviso di accertamento debba essere preceduto, a pena di nullità, da una richiesta di chiarimenti dell'Amministrazione finanziaria (che il contribuente deve fornire entro 60 giorni) contenente l'indicazione dei motivi per i quali si ritiene configurabile un comportamento elusivo⁸. L'atto impositivo dovrà inoltre essere specificamente motivato, a pena di nullità, in

⁸ Il quarto comma dell'art. 37-*bis* disponeva che *“L'avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2”*.

relazione alle risposte fornite dal contribuente (c.d. “motivazione rafforzata”)⁹.

Rispetto al passato, le novità sono le seguenti:

- la richiesta di chiarimenti da parte dell’Amministrazione deve essere “*notificata*”, e non più semplicemente inviata “*anche per lettera raccomandata*”, come prevedeva invece l’art. 37-*bis*. Si applicheranno dunque alla richiesta di chiarimenti le norme in tema di notificazioni degli atti tributari contenute nell’art. 60 d.p.r. 600/1973, come esplicitamente chiarito nel comma 7;
- l’accertamento è effettuato “*senza pregiudizio dell’ulteriore azione accertatrice*” e con “*apposito atto*”. Ne consegue che la contestazione di elusione o abuso del diritto dovrà essere formulata in un atto di accertamento apposito, nel quale cioè non potranno essere contenute altre contestazioni. Il legislatore si premura di precisare che la notificazione di tale atto non reca pregiudizio rispetto alla notificazione di ulteriori avvisi di accertamento, ai quali, evidentemente, non si applicheranno i limiti previsti dall’art. 43, comma 3, d.p.r. 600/1973 in tema di accertamenti integrativi;
- il comma 7 precisa che la richiesta di chiarimenti deve essere notificata entro i termini di decadenza per l’esercizio del potere impositivo, stabilendo inoltre che, se tra la data di ricevimento dei chiarimenti da parte dell’Amministrazione finanziaria (ovvero di inutile decorso del termine di 60 giorni assegnato al contribuente per la risposta) e il termine di decadenza per la notifica dell’avviso di accertamento da parte di quest’ultima decorrono meno di 60 giorni, il termine decadenziale è prorogato fino a concorrenza di 60 giorni;
- da ultimo, il comma 8, oltre a precisare che l’accertamento deve essere motivato in relazione ai chiarimenti forniti dal contribuente (analogamente a quanto disposto in passato dal comma 5 dell’art. 37-*bis* d.p.r. 600/1973), aggiunge, come si è visto, che l’atto impositivo deve essere motivato “*in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai*

⁹ Il quinto comma dell’art. 37-*bis* stabiliva che “*Fermo restando quanto disposto dall’articolo 42, l’avviso d’accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente e le imposte o le maggiori imposte devono essere calcolate tenendo conto di quanto previsto al comma 2*”.

principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati". Di per sé, tale precisazione sembra superflua, dal momento che la condotta abusiva, i principi elusi e gli indebiti vantaggi fiscali realizzati sono tutti elementi costitutivi della fattispecie di abuso del diritto, e che, ai sensi dell'art. 7, comma 1 dello Statuto del contribuente "*Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione*" (una regola del tutto analoga è contenuta nell'art. 42, comma 2, d.p.r. 600/1973). In ogni caso, la specificazione legislativa qui in esame non sembra inutiliter data, almeno nella misura in cui contribuisce ad accrescere l'attenzione dell'Amministrazione finanziaria e dei giudici sull'importanza di una motivazione specifica in relazione agli elementi costitutivi dell'abuso (è noto, del resto, che, in giurisprudenza, la necessità della dimostrazione del carattere indebito del vantaggio fiscale era risultata fortemente sminuita).

L'ultima disposizione di carattere strettamente procedimentale sulla quale si vuole portare l'attenzione in questo scritto è quella contenuta nel **comma 9**, ai sensi del quale "*L'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2. Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al comma 3*".

In prima battuta, la norma sembra limitarsi a quanto già pacificamente desumibile dalle disposizioni in materia di procedimento amministrativo tributario e dalla struttura impugnatoria del relativo procedimento giurisdizionale. Ed infatti, non sembra esservi dubbio che gli elementi costitutivi dell'elusione o abuso debbano essere provati dall'Amministrazione finanziaria, ai sensi dei già richiamati art. 7, comma 1 dello Statuto del contribuente e art. 42, comma 2, d.p.r. 600/1973. L'esistenza delle ragioni extrafiscali, configurandosi, come si è visto, come "esimente" rispetto all'applicazione dell'art. 10-bis e non come elemento costitutivo dell'elusione o abuso, dovrà invece, correttamente, essere provata dal contribuente che si oppone alla pretesa impositiva. Il fatto che il legislatore

stabilisca che *“Il contribuente ha l’onere di dimostrare l’esistenza delle ragioni extrafiscali”* non significa, naturalmente, che tale dimostrazione debba essere fornita sempre e comunque; essa si renderà infatti necessaria, secondo gli ordinari criteri di ripartizione dell’onere della prova di cui all’art. 2697 c.c., solamente laddove l’Amministrazione abbia con successo fornito la prova della sussistenza degli elementi costitutivi dell’elusione o abuso del diritto. Per quanto in apparenza lineare, la norma sembra presentare notevoli difficoltà applicative, che dipendono in larga misura dalla non chiarissima distinzione, sul piano sostanziale, tra la “sostanza economica” la cui assenza rappresenta un elemento costitutivo dell’elusione o abuso del diritto e le “valide ragioni extrafiscali”, che invece ne costituiscono una “esimente”. A seconda di come si ricostruisce il rapporto sostanziale tra tali concetti, è chiaro che l’onere probatorio finisce per essere ripartito in modo significativamente diverso tra i soggetti coinvolti.

Il punto più importante della disposizione in esame è rappresentato, comunque, dalla precisazione secondo la quale l’elusione o abuso del diritto *“non [è] rilevabile d’ufficio”*.

Ancora una volta, a prima vista la precisazione potrebbe sembrare superflua, atteso che il giudice tributario, per insegnamento costante della dottrina, non può modificare il titolo della pretesa impositiva, “trasformando” ad esempio una contestazione di evasione - riconosciuta infondata - in una contestazione di elusione o abuso *ex art. 10-bis* dello Statuto del contribuente.

In realtà, però, com’è ben noto, la giurisprudenza si è profondamente discostata da tale approccio al processo tributario, elaborando la concezione del giudizio di “impugnazione-merito” (in base alla quale il giudice tributario è formalmente investito della lite per il tramite dell’impugnazione di un atto amministrativo, ma la sua cognizione si estende all’intero rapporto d’imposta). In seno a questo indirizzo, si colloca la posizione della Corte di Cassazione a Sezioni Unite espressa nelle tre “sentenze di Natale” (del 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057), con le quali è stato introdotto in via pretoria nel nostro ordinamento il principio di abuso del diritto anche in materia di imposte non armonizzate, e si è affermato che l’abuso del diritto può essere rilevato anche d’ufficio da parte del

giudice¹⁰.

È dunque evidente che la precisazione del legislatore in merito alla non rilevanza d'ufficio dell'elusione o abuso del diritto è di estrema importanza, proprio perché vale a “superare” il precedente e opposto indirizzo della nostra giurisprudenza di legittimità.

6. I profili sanzionatori

Il nuovo art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente prende posizione, da ultimo, sull'ammissibilità di una risposta sanzionatoria dell'ordinamento ai comportamenti elusivi o abusivi. Il tema, come noto, era estremamente dibattuto, sia per quanto riguarda le sanzioni penali, sia per quanto riguarda le sanzioni amministrative tributarie.

Il **comma 13** stabilisce ora esplicitamente che *“Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie”*.

In sostanza, il legislatore:

- depenalizza le condotte elusive o abusive. La Relazione illustrativa precisa, sul punto, che *“L'esclusione della punibilità dell'abuso del diritto con sanzioni penali è la conseguenza della definizione che l'articolo 5 della legge delega dà dell'abuso. Si è visto infatti che tale definizione, per un verso, postula l'assenza, nel comportamento elusivo del contribuente, di tratti riconducibili ai paradigmi, penalmente rilevanti, della simulazione, della falsità o, più in generale, della frode; per altro verso, imprime alla disciplina dell'abuso caratteri di residualità rispetto agli altri strumenti di reazione previsti dall'ordinamento tributario”*. Inoltre, la Relazione specifica che *“Resta, di contro, impregiudicata la possibilità di ravvisare illeciti penali - sempre, naturalmente, che ne sussistano i presupposti - nelle operazioni contrastanti con disposizioni specifiche che perseguono finalità antielusive”*. In altri termini, mentre i comportamenti elusivi o abusivi ai sensi dell'art. 10-*bis* non hanno più alcuna

¹⁰ Nel par. 2.6. della motivazione in diritto si afferma che *“Nessun dubbio può d'altro canto sussistere riguardo alla concreta rilevanza d'ufficio, in questa sede di legittimità, della inopponibilità del negozio abusivo all'erario. [...] giova ricordare che, per costante giurisprudenza di questa Corte, sono rilevanti d'ufficio le eccezioni poste a vantaggio dell'amministrazione in una materia, come è quella tributaria, da essa non disponibile (da ultimo, Cass. n. 1605/08)”*.

rilevanza penale, i comportamenti che si pongono in violazione di norme antielusive specifiche potranno ancora essere sanzionati penalmente. L'esplicita previsione legislativa di non punibilità delle condotte elusive o abusive è dettata, ancora una volta, dalla necessità per il legislatore di "incidere" su indirizzi interpretativi formati in giurisprudenza nel vigore della precedente disciplina. La Suprema Corte, infatti, aveva affermato la punibilità della c.d. "elusione codificata", comprendente i comportamenti elusivi ai sensi dell'art. 37-*bis* (Cass. pen. 19100/2013, 33187/2013 e 15186/2014). È chiaro che, per effetto dell'introduzione della clausola antiabuso di carattere generale, in mancanza di una esplicita presa di posizione sul punto del legislatore, tutti i comportamenti elusivi si sarebbero rivelati punibili, in quanto "codificati" *ex art. 10-bis*. Ma ciò, evidentemente, non corrispondeva alla volontà del legislatore, che è quindi intervenuto per affermare l'irrilevanza penale di tali condotte;

- il legislatore, infine, afferma esplicitamente la rilevanza delle condotte elusive o abusive ai fini sanzionatori amministrativi. L'incipit del secondo periodo del comma in esame (*"Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie"*) induce a ritenere che il legislatore abbia voluto confermare la legittima applicazione di tali sanzioni anche per il passato. La scelta legislativa è in linea con l'undicesimo considerando della Direttiva 2016/1164 del 12 luglio 2016, ove si legge che *"Agli Stati membri non dovrebbe essere impedito di imporre sanzioni nei casi in cui è applicabile la norma generale antiabuso"*. Nella Relazione illustrativa, si precisa che, naturalmente, l'irrogazione delle sanzioni amministrative presuppone che *"ne ricorrano in concreto i presupposti (a cominciare dalla sussistenza dell'elemento psicologico richiesto ai fini della configurabilità di una violazione amministrativa tributaria, non necessariamente presente nell'operazione abusiva, che - per quanto si è visto - si qualifica come tale in rapporto al suo risultato oggettivo)"*. In sostanza, dunque, se è vero che la sussistenza dell'elemento psicologico (dolo o colpa) non è necessaria, alla luce della nuova disciplina, per configurare una condotta come elusiva o abusiva, è altrettanto vero che tale

elemento deve sussistere, in base agli ordinari principi in materia di sanzioni amministrative tributarie, per la legittima irrogazione di queste ultime.

Le questioni sollevate dall'intervento del legislatore in tema di sanzionabilità delle condotte elusive o abusive sono molteplici. In questa sede, per ragioni di spazio, ci si limita a un breve accenno a un tema che rivestirà senz'altro notevole interesse applicativo, e che si pone per effetto dell'intrecciarsi della normativa in esame con la disciplina relativa al c.d. "raddoppio" dei termini di accertamento.

La depenalizzazione delle condotte elusive o abusive, infatti, comporta l'irrelevanza penale retroattiva di tali condotte, ai sensi dell'art. 2, comma 2, c.p.¹¹. Ciò è pacifico ed è già stato riconosciuto, del resto, dalla nostra Suprema Corte (Cass. pen. 40272/2015).

L'art. 43, comma 3, d.p.r. 600/1973 - introdotto nel nostro ordinamento dall'art. 37, co. 24, d.l. 223/2006, entrato in vigore il 4 luglio 2006 - stabiliva, prima delle modifiche apportate con lo stesso d.lgs. 128/2015 e con la legge 208/2015, che *"In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione"*¹².

¹¹ Il quale dispone che *"Nessuno può essere punito per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce reato; e, se vi è stata condanna, ne cessano la esecuzione e gli effetti penali"* (c.d. *"abrogatio criminis"*).

¹² Come noto, la disciplina del raddoppio dei termini è stata oggetto di alcune rilevanti modifiche. In primo luogo, l'art. 2 d.lgs. 128/2015 aveva previsto, al comma 1, che *"Il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui ai commi precedenti"* e, al primo periodo del comma 3, che *"Sono comunque fatti salvi gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e degli altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto"* (c.d. *"clausola di salvaguardia"*).

Successivamente, l'art. 1 della l. 208/2015 ha abrogato del tutto, con il comma 131, la disciplina del raddoppio dei termini (introducendo peraltro termini di accertamento più lunghi, rispettivamente di 5 e 7 anni in caso di rettifica della dichiarazione o di dichiarazione non presentata o nulla) e ha precisato, al comma 132, che la nuova disciplina trova applicazione con riferimento *"agli avvisi relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi"*. Lo stesso art. 1 precisa, sempre al comma 132, che *"Per i periodi d'imposta precedenti, gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione ovvero, nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di dichiarazione nulla, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. Tuttavia, in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per alcuno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui al periodo precedente sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione; il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui al primo periodo"*. La norma non riproduce, però, la c.d. *"clausola di salvaguardia"*.

Una parte della giurisprudenza di merito aveva ritenuto che la mancata riproposizione della *"clausola di*

Ci si è chiesti se, per effetto dell'avvenuta depenalizzazione dell'elusione o abuso del diritto, il c.d. "raddoppio" dei termini di accertamento possa continuare a trovare applicazione, o se gli accertamenti notificati in base alla previgente disciplina debbano essere travolti dalla sopravvenuta irrilevanza penale dei fatti elusivi o abusivi (si veda, al proposito, il par. 5 della Circolare n. 21 del 4 agosto 2016 di Assonime).

La soluzione a tale complessa problematica può essere desunta dalla sentenza della Corte Costituzionale 25 luglio 2011, n. 247, dove è stato chiaramente affermato che *"Ciò che rileva è solo la sussistenza dell'obbligo, perché essa soltanto connota, sin dall'origine, la fattispecie di illecito tributario alla quale è connessa l'applicabilità dei termini raddoppiati di accertamento"* (par. 5.1.2) e che *"il raddoppio dei termini di accertamento [...] consegue non dall'accertamento della commissione di un reato, ma solo dall'insorgere dell'obbligo di denuncia dei reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, restando irrilevante il fatto che l'azione penale non sia iniziata o non sia proseguita o intervenga una decisione penale di proscioglimento, di assoluzione o di condanna"* (par. 5.5). La Corte ha chiarito anche che il giudice tributario *"dovrà controllare, se richiesto con i motivi di impugnazione, la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, compiendo al riguardo una valutazione ora per allora (cosiddetta "prognosi postuma") circa la loro ricorrenza ed accertando, quindi, se l'amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità od abbia, invece, fatto un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni denunciate al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento"* (par. 5.3)

Il giudice delle leggi, dunque, ha chiarito che il presupposto per il "raddoppio" dei termini di accertamento è dato dalla obiettiva sussistenza di elementi tali da rendere obbligatorio l'obbligo di denuncia *ex art. 331 c.p.p.* per alcuno dei delitti di cui al d.lgs. 74/2000, restando irrilevante il fatto che l'azione penale non sia iniziata o che successivamente siano

salavaguardia" nell'art. 1, comma 132, l. 208/2015 ne avesse comportato una abrogazione implicita, e che quindi il legislatore avesse inteso travolgere tutti gli avvisi di accertamento basati sul raddoppio dei termini, già notificati, per i quali la denuncia non fosse stata presentata entro la scadenza dei termini ordinari di decadenza. La Corte di Cassazione ha però assunto una diversa posizione al riguardo, affermando che *"i termini previsti dagli artt. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 per l'IRPEF e 57 del d.P.R. n. 633 del 1972 per l'IVA, nella versione applicabile "ratione temporis", sono raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale, anche se questa sia archiviata o presentata oltre i termini di decadenza, senza che, con riguardo agli avvisi di accertamento per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016 e già notificati, incidano le modifiche introdotte dall'art. 1, commi da 130 a 132, della l. n. 208 del 2015 attesa la disposizione transitoria ivi introdotta, che richiama l'applicazione dell'art. 2 del d.lgs. n. 128 del 2015, che fa salvi gli effetti degli avvisi già notificati"*.

intervenute una sentenza di condanna o di assoluzione. Il giudice tributario, dunque, dovrà unicamente valutare, ora per allora, se l'obbligo di denuncia fosse effettivamente sussistente.

Proseguendo il ragionamento della Corte Costituzionale, sembra evidente che la nuova disciplina contenuta nell'art. 10-*bis* qui in esame non può avere alcun effetto sulla disciplina del “raddoppio” dei termini di accertamento, poiché la valutazione in merito all'effettiva sussistenza dell'obbligo di denuncia dovrà comunque essere effettuata ora per allora, senza che la sopravvenuta irrilevanza penale dell'elusione o abuso del diritto possa assumere alcuna rilevanza.

Discorso diverso è se, alla luce dell'attuale disciplina, possa ritenersi sussistente l'obbligo di denuncia *ex* art. 331 c.p.c. in relazione a condotte elusive o abusive. La soluzione, in questi casi, sembra al contrario essere negativa, proprio alla luce dell'intervenuta depenalizzazione di tali comportamenti.