



Consiglio Nazionale  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili

**SENATO DELLA REPUBBLICA**

**6<sup>A</sup> COMMISSIONE PERMANENTE (FINANZE E TESORO)**

**Schema di decreto legislativo recante  
Disposizioni sulla certezza del diritto nei  
rapporti tra fisco e contribuente  
(Atto n. 163)**

**CONSIGLIO NAZIONALE  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E  
DEGLI ESPERTI CONTABILI**

**Roma, 14 maggio 2015**





## Indice

1. SINTESI DEL CONTENUTO.....	3
1.1 Commento generale .....	3
1.2 Specifiche proposte d'integrazione o modifica al testo del D.lgs.....	7
2. DISCUSSIONE .....	8
2.1 Antefatto .....	8
2.2 L'impianto del D. lgs.....	12
2.3 Commenti specifici su alcune disposizioni.....	17
2.4 I contenuti procedurali del D.lgs.....	23
2.5 Sui principi contabili.....	29



## 1. SINTESI DEL CONTENUTO

### 1.1 Commento generale

Il D.lgs. regola il principio generale del divieto dell'abuso del diritto (in breve, clausola generale). Si deve osservare che una clausola generale antiabuso in materia tributaria potrebbe ritenersi pleonastica – e quindi inopportuna – posto che il principio, secondo la Cassazione, è immanente all'ordinamento tributario in sé. Ma l'evoluzione giurisprudenziale di questi ultimi anni, superando con nuove formule l'art. 37-bis (DPR n. 600/1972), per contrastarne la tassatività di applicazione solo ad alcune, sia pur numerose, fattispecie, ha ricompreso nella categoria dell'abuso fattispecie e fenomeni ulteriori non solo per tipologia negoziale ma anche e soprattutto per latitudine. L'ampiezza di queste oscillazioni giurisprudenziali è riportata con franchezza nella Relazione Illustrativa che accompagna lo schema di D.lgs.. Si è generato così uno stato d'incertezza o, più francamente, di confusione del tutto inopportuno. Con il presente contributo si esprime pertanto l'orientamento che una iniziativa legislativa è da considerarsi non solo condivisibile, ma finanche doverosa, al fine di incanalare l'attività di accertamento dei tributi e, conseguentemente, l'attività giurisdizionale verso i tradizionali criteri interpretativi, solamente integrativi e non sostitutivi della disciplina positiva; e per far riacquistare al rapporto d'imposta le necessarie caratteristiche di trasparenza e prevedibilità.

L'incorporazione in un testo di legge dei connotati di una clausola generale è, nelle circostanze date, preferibile rispetto all'interpretazione dell'evoluzione giurisprudenziale, per rispondere opportunamente a necessari criteri di correttezza nei confronti dei cittadini, attori principali nell'applicazione dell'ordinamento positivo che hanno -bisogno, oltre che titolo, di avere disposizioni chiare, facilmente individuabili e facilmente applicabili. Ad intralciare una serena ed agevole individuazione delle "regole del gioco" dall'evoluzione giurisprudenziale domestica e comunitaria, concorrono i seguenti elementi. Sul piano domestico, oltre alle già rilevate, eccessive, oscillazioni, l'elevato (si potrebbe dire abnorme) numero di sentenze di Cassazione in materia tributaria: nel 2014 i casi decisi sono stati ben 7.193. Sul piano comunitario, l'evoluzione giurisprudenziale è distillabile solamente con grande fatica intellettuale e con grande incertezza sulla portata effettiva dei principi individuati; e, pur tuttavia, essa è assai penetrante, in funzione



dell'efficacia direttamente dispositiva delle sentenze della CGUE. Ciò perché questa trasposizione richiede un attento esame della diversità di detto impianto giuridico rispetto a quello italiano, in quanto fondato su soluzioni di necessario compromesso nella formulazione dei principi da parte degli organi dell'Unione, siano essi contenuti nelle Direttive o in altri strumenti. La trasposizione di tali raccomandazioni nel singolo ordinamento, segnatamente quello Italiano, in quanto di più interesse per noi, non può essere letterale ed acritica, necessitando, con tutta evidenza, di una attenta opera interpretativa che non travolga altri ed indiscutibili principi già esistenti nell'ordinamento interno. Su questo punto, davvero delicato, la mancanza di specificazioni nella legge di delega e nello schema di D.Lgs. impone un richiamo preoccupato e insistito sulla fase di transizione in cui attualmente si trova il nostro ordinamento in generale.

Si deve comunque decisamente sottolineare che una clausola generale antiabuso deve avere applicazione residuale, quindi ristretta. Ove l'applicazione della clausola "generale" cresce di ampiezza e frequenza (così come oggi sta avvenendo in base alla descritta evoluzione giurisprudenziale), occorre rafforzare le disposizioni analitiche – spesso inapplicate solo per pigrizia – piuttosto che ampliare la clausola "generale". Il rischio è di consegnare al giudice (e all'AF) zone troppo ampie di determinazione della base imponibile, con espropriazione più o meno evidente, del potere legislativo con danno certo per la stessa credibilità e prevedibilità del sistema. Si deve comunque segnalare il risalente ma tuttora valido commento che l'inserimento di una clausola generale antiabuso male si adatta all'attuale assetto positivo in tema d'imposte sui redditi, fondato esplicitamente e notoriamente su un criterio casistico. Ne consegue che i richiami alla certezza del diritto di cui a certe rubriche della legge di delega risultano enfatiche e, sia consentito, inopportune.

Se sarà interpretata per il suo effettivo contenuto, l'iniziativa legislativa qui in discussione è quindi destinata a regolare solo una frangia del rapporto dei contribuenti con l'AF, rimanendo (dovendo rimanere) la stragrande maggioranza dei rapporti regolata dalle disposizioni correnti che, come indicato nel testo, richiedono una urgente opera di manutenzione straordinaria, anche allo scopo di ridurre notevolmente la possibilità di malintesi e false applicazioni, spesso all'origine delle pratiche ritenute abusive. Peraltro, anche nel limitato ambito applicativo descritto, sussistono



condizioni d'incertezza nel testo del D.Lgs. che meritano una specificazione. Su alcuni di questi punti si suggeriscono, più avanti, formule sostitutive od integrative.

Silla scorta della legge di delega, il D.lgs. ha il merito di limitare drasticamente il perimetro dell'abuso, come finora ricavabile dall'evoluzione interpretativa sopra richiamata, escludendo le fattispecie di simulazione, di qualsiasi tipo (a carattere oggettivo o soggettivo; parziale, etc.), o riconducibili a veri e propri fenomeni di evasione tributaria. Non certamente per escluderli dalle operazioni censurabili bensì per riaffermarne la perseguibilità in base a disposizioni più specifiche. Con ciò tracciando una più che opportuna linea di demarcazione sull'effettivo perimetro di ciò che deve essere inteso come abuso, perseguibile secondo le regole straordinarie così dettate. Con il D.lgs. si staglia quindi una nozione di abuso che ricomprende sia le operazioni che abbiano un vizio di violazione della *ratio* delle disposizioni applicabili sia quelle che pur conformi (per lettera e *ratio*) alle disposizioni applicate, ingenerano tuttavia, risparmi/vantaggi d'imposta genuinamente indebiti in quanto gli atti compiuti non sono meritevoli di riconoscimento e protezione perché il contribuente non è in grado di dimostrarne l'utilità concreta, cioè la produzione di effetti significativi diversi dai detti risparmi/vantaggi fiscali.

La meritoria introduzione esplicita della ricognizione della violazione dell'intento del legislatore quale asse portante del sistema – altrettanto meritoriamente qualificato come imprescindibile nella Relazione Illustrativa - consente un utile ed agevole riferimento alle disposizioni sull'interpretazione del contratto di cui al Codice Civile, finora non sempre sufficientemente adottate da AF e giurisprudenza. Scandendo l'illiceità effettiva delle operazioni prima ed indipendentemente dal riscontro della mancanza (eventuale) di ragioni economiche, più o meno valide, poi. Ed anche ai principi di cui al codice civile sull'indebitato, la buona fede etc. Insomma la rinnovata definizione di abuso che scaturisce dal D.Lgs. non sembra atteggiarsi come una nozione autonoma del diritto tributario, vivente di vita propria, fondandosi bensì, opportunamente, sugli istituti civilistici che hanno un collaudo millenario. Sembra quindi doversi ragionevolmente escludere il c.d. sindacato sull'economicità degli atti del contribuente, salvo nei casi in cui risulti che il contribuente non è in grado di dimostrare l'esistenza di effetti significativi diversi dal risparmio/vantaggio d'imposta. L'ancoraggio primario alla violazione della *ratio legis* costituisce tuttavia un approdo necessario ma non sufficiente. Infatti, per le molteplici ragioni indicate nel



testo ed in questa stessa sintesi, si deve sottolineare che l'individuazione della *ratio legis*, particolarmente con riferimento alla disciplina tributaria è spesso ostacolata se non perfino impedita dalla formulazione imprecisa delle norme, dalla carente documentazione dei lavori parlamentari od anche dalla collocazione inopportuna delle disposizioni in veicoli legislativi nient'affatto congrui. Infine, come altrove riferito in questo contributo, risulta che le disposizioni vengono frequentemente interpretate in base al loro solo disposto letterale e comunque, che le sentenze che deliberano in base alla violazione della *ratio* richiedono una elaborazione più accentuata da parte del giudicante. Per riportare la situazione applicativa più vicina al desiderabile approdo di una prudente ed equilibrata amministrazione dell'ordinamento occorrerà quindi una più calibrata formulazione di atti impositivi e sentenze.

In generale, non si formulano commenti specifici sul reddito d'impresa, in attesa della regolamentazione delle altre parti della delega; si effettua tuttavia un per ora fugace richiamo al principio della prevalenza della sostanza sulla forma, richiamando l'attenzione sulla circostanza che nell'interpretazione dei contratti è già ben presente la necessità di valutare il comportamento complessivo dell'operatore secondo gli effetti concreti perseguiti e raggiunti piuttosto che analizzare la forma giuridica usata. Ed anche nelle elaborazioni sull'abuso non sono estranee considerazioni tendenti ad affermare una lettura sostanzialistica dei fenomeni economici, rispetto a quella prevalentemente formale, finora frequentemente adottata.

Si ritiene che il descritto eccessivo ampliamento della nozione di abuso nella più recente evoluzione giurisprudenziale possa essere stato generato, oltre che da un'inopportuna collocazione del confine dell'interpretazione, anche da una insufficiente formulazione degli atti impositivi su cui il giudice è chiamato ad esprimersi. La riformulazione della nozione di abuso di cui all'emanando D.lgs. fornisce l'opportunità di integrare l'inevitabile genericità di qualsiasi formula definitoria con procedure che, rafforzando significativamente le garanzie nei confronti del contribuente, forniscano al giudice, nel caso di contestazione, una piattaforma conoscitiva più pertinente per ancorarvi decisioni consapevoli ed informate, sia sul fatto, sia sul suo inquadramento nella griglia dell'ordinamento tributario positivo. Con ciò anche le difese del contribuente potranno essere articolate più puntualmente con un benefico effetto sulle probabilità che il giudizio conduca ad una calibrata interpretazione dei fatti alla luce



dell'ordinamento. Naturalmente, dette procedure dovranno essere formulate in modo da assicurare la loro effettiva applicazione. Si indicano, più avanti, alcuni suggerimenti per tali procedure.

Tutto ciò posto, si deve esprimere da un lato la soddisfazione per una iniziativa legislativa che ha lo scopo di affrontare, coraggiosamente, una materia difficile ed articolata, riconducendo gli eccessi interpretativi dentro l'alveo di un più pertinente riscontro con la disciplina positiva, di livello costituzionale od ordinario. Dall'altro lato, tuttavia, le perplessità documentate nel testo del commento, sulla formulazione effettiva delle disposizioni induce a prudenza sulla previsione del concreto effetto, ragionevolmente raggiungibile; buona parte della perplessità è generata da un pronostico sulle modalità in cui queste disposizioni saranno effettivamente applicate. Sul versante dell'AF si auspica che le più stringenti procedure a tutela del contribuente, come proposte nel testo, potranno avere l'effetto di incardinare effettivamente un rapporto più vicino al sostanziale dettato costituzionale. Ma sul versante della lettura giurisprudenziale del nuovo assetto non è irragionevole temere che la difformità di approccio finora prevalsa continui a trovare applicazione.

## **1.2 Specifiche proposte d'integrazione o modifica al testo del D.lgs.**

Si riepilogano qui gli spunti interpretativi che suggeriscono integrazioni o modificazioni del testo del D.lgs., in base alle motivazioni indicate nel testo di questo contributo

- a. Art. 10-*bis*, co. 1: Premettere "Fatta salva la giurisprudenza della Corte di giustizia relativa ai tributi armonizzati, configurano ...". Cfr. paragrafo 3;
- b. Art. 10-*bis*, co. 1: Suggerito l'inserimento di una specificazione se i due connotati delineati per l'abuso siano tra loro indipendenti ovvero se debbano confluire nel costituire un'unica nozione. Cfr. paragrafo 15.a.
- c. Art. 10-*bis*. co. 2 lett. b: Modificare in ..." ...l'incongruenza degli strumenti giuridici utilizzati rispetto agli scopi ad essi assegnati dall'ordinamento". Cfr. paragrafo 15.c.2.
- d. Art. 10-*bis* co. 3: Riformulazione dell'intero comma in "Le operazioni non si considerano prive di sostanza economica, in ogni caso, se 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". Cfr. paragrafo 16.h

- e. Art. 10-bis co. 3: Specificare che la disposizione riguarda anche altri contribuenti oltre gli imprenditori ed i professionisti. Cfr. paragrafo 17.
- f. Art. 10-bis co. 8: Ampliare le specificazioni del contenuto dell'onere a carico dell'AF, principalmente quello di quantificazione dell'abuso. Cfr. paragrafi 20 e 21.
- g. Art. 10-bis co. 9: Disporre che le contestazioni in materia di abuso siano preventivamente convalidate a livello di vertice dell'Amministrazione, con simili procedure per la Guardia di Finanza. Cfr. paragrafo 22.
- h. Art. 10-bis co. 9: Disporre a carico dell'AF l'onere di pubblicazione periodica delle tipologie di operazioni accertate come abusive. Cfr. paragrafo 23.
- i. Art. 10-bis co. 11: Disporre che l'inopponibilità di uno o più rapporti nei confronti di un contribuente sia accompagnata dalla individuazione degli effetti secondo la costruzione pretesa dall'AF, presso il medesimo contribuente o presso terzi, anche per i periodi d'imposta successivi. Cfr. paragrafo 26.d.
- j. Includere un chiarimento sulla coesistenza della nuova nozione di abuso e le norme antielusive già presenti. Cfr. paragrafo 0.0

## 2. DISCUSSIONE

### 2.1 Antefatto

1. L'ampio ricorso al principio cosiddetto dell'abuso di diritto in campo tributario (d'ora innanzi: abuso), da parte dell'Amministrazione Finanziaria (AF), animato e ratificato nel più recente passato dalla suprema magistratura, ha ingenerato notevole allarme tra i contribuenti, principalmente le imprese, e gli operatori professionali, tra i quali, specialmente per le imprese, figurano i Commercialisti. L'allarme è fondato sulla vaghezza dei concetti accompagnata talvolta da un loro uso diretto in sede giudiziaria, in assenza d'istruttoria e





contraddittorio, elementi entrambi evidentemente necessari in un corretto rapporto tributario. Con le note, pesanti conseguenze sanzionatorie talvolta anche penali.

2. Il paradigma dell'abuso è stato spesso, e semplicisticamente, individuato nell'uso distorto di uno o più strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di apprezzabili ragioni economiche. Ciò in aderenza, si dice, dapprima ad un sopraggiunto principio comunitario e successivamente al principio costituzionale di cui all'art. 53, sovraordinato rispetto alle pur esistenti disposizioni antielusive (almeno nel campo delle imposte sul reddito) che vengono esplicitamente qualificate come meri indizi dell'esistenza di tale più generale principio.
3. L'evoluzione giurisprudenziale di vertice, appena descritta, non sembra peraltro aver ancora trovato un approdo finale: infatti, è del gennaio di quest'anno un'ulteriore sentenza di Cassazione (# 405 del 14/1/2015) che riabilita l'art. 37-bis, DPR 600/72, ritenuto non più mero indizio di una norma sovraordinata bensì preciso limite all'operatività di quella. Ed è solo di pochi mesi addietro, l'altra, di polarità del tutto opposta, che chiede alla Corte Costituzionale una pronuncia in relazione all'incostituzionalità del medesimo art. 37-bis, in quanto prevede la nullità dell'avviso di accertamento antielusivo non preceduto dalla richiesta di chiarimenti, con disparità di trattamento nei confronti dei soggetti che sono interessati dall'applicazione di altre disposizioni antielusive che non contengono simile procedura garantista come, ad esempio, l'art. 20 TUR (cfr. Cass. # 24739 del 5/11/2013).
4. C'è ampio consenso nel ritenere che il principio della capacità contributiva non sia adatto per regolare direttamente il prelievo tributario, occorrendo, evidentemente, il tramite di disposizioni positive che costituiscono la regola effettiva cui devono attenersi contribuente, AF e giudici, secondo il disegno del Parlamento, unico titolare della determinazione dell'onere imposto. Inoltre, il principio comunitario si fonda dichiaratamente sulla violazione della *ratio legis* della o delle disposizioni applicate; e quindi difficilmente può essere dichiarato sopraggiunto, almeno con riferimento all'ordinamento italiano. Come pure il principio costituzionale, sia pure immanente e non direttamente applicabile, deve orientare l'interprete sin dall'introduzione della Carta e non già solamente da un certo punto in poi (2008). Tutto ciò



postula ulteriore perplessità sulla giurisprudenza finora intervenuta quando richiama la novità dei criteri adottati ed incide profondamente sul principio fondamentale dell'affidamento, in materia così delicata quale il prelievo forzoso dei tributi.

5. Da ciò deriva che l'“uso distorto” postulato dalla Cassazione risulta sfornito di un perimetro percettibile e prevedibile, risultando inoltre fondato su una pretesa diretta applicazione dell'art. 53 della cui (giuridica) praticabilità manca tuttora adeguata dimostrazione. Tuttavia, l'uso distorto forma anche l'archetipo su cui si fonda l'art. 5 della legge delega, della cui attuazione si discute in occasione del richiesto decreto delegato. L'adozione di una formula ambigua, imprecisa e foriera d'importanti conseguenze negative per la collettività, già implica la necessità di motivarne l'eventuale allontanamento da parte delle sentenze successive, in base alle recenti evoluzioni normative sui deliberati della Cassazione. Inoltre, la legificazione di questa formula non può essere accolta acriticamente da osservatori professionali indipendenti: essa sposta la questione dal piano giudiziario a quello legislativo, scolpendo veri e propri obblighi pesantemente sanzionati in caso d'inosservanza, senza, purtroppo, che il contenuto sia chiaramente percettibile. Colpisce, infine e comunque – in senso negativo – che sia il legislatore a seguire la giurisprudenza, piuttosto che il contrario; come, invece, dovrebbe più correttamente accadere.
6. Si sottolinea come lo stesso procedimento di approvazione legislativa della delega e dello schema di D.lgs., sia difforme da un modello ottimale. Infatti, la legge delega approvata deriva dalla fusione in un unico testo di ben quattro iniziative legislative (alcune delle quali avevano lo scopo di riproporre ed aggiornare la delega per la riforma fiscale Monti), ognuna di queste corredata di apposita relazione che tuttavia non risulta proficuamente ed agevolmente utilizzabile nell'esegesi di un testo conclusivamente diverso da quello al quale si riferisce la relazione. Parimenti, la stessa formulazione dello schema di D.lgs. che avrebbe richiesto il più ampio dibattito pubblico è stata invece oggetto di vicissitudini inopportune e di ritardi inspiegabili per un osservatore indipendente.
7. Ma il cittadino consapevole ed informato, quali sono i componenti della professione che si esprime con questa nota, ha il dovere di segnalare con forza i danni di una disciplina legislativa



ambigua in materia così delicata quale il prelievo tributario; mettendo al contempo in luce lo scenario complessivo in cui queste disposizioni vengono ad inserirsi, connotato da sue proprie criticità, come indicato più avanti.

8. L'orientamento che si esprime è che una qualche clausola, più o meno generale, deve pur essere presente per catturare comunque le operazioni che inevitabilmente possono sfuggire alla griglia delle disposizioni analitiche, ivi incluse quelle di stampo civilistico sull'interpretazione dei contratti. Ma, in quanto generale, tale clausola deve avere applicazione residuale, quindi ristretta. Ove l'applicazione della clausola "generale" cresce di ampiezza e frequenza (così come oggi sta avvenendo), occorre rafforzare le disposizioni analitiche – spesso inapplicate solo per pigrizia – piuttosto che ampliare la clausola "generale". Il rischio è di consegnare al giudice (e all'AF) zone troppo ampie di determinazione della base imponibile, con espropriazione più o meno evidente, del potere legislativo con danno certo per la stessa credibilità e prevedibilità del sistema. Si deve tuttavia segnalare il risalente ma tuttora valido commento che l'inserimento di una clausola generale antiabuso male si adatta all'attuale assetto positivo in tema d'imposte sui redditi, fondato esplicitamente e notoriamente su un criterio casistico. Ne consegue che i richiami alla certezza del diritto di cui a certe rubriche della legge di delega risultano enfatiche e, sia consentito, inopportune.
9. Da ultimo, ma solamente per ragioni espositive e non invece per minore dignità od importanza, si riferisce che:
  - a. naturalmente, una migliore e più attenta formulazione della disciplina positiva costituisce pur sempre un ottimo contrasto agli abusi applicativi, assieme a più evoluti criteri e pratiche interpretative, da parte di AF e giurisprudenza. Ma di entrambi gli argomenti non vi è menzione alcuna né nella legge di delega, né nello schema di D.lgs.;
  - b. né risultano iniziative del Governo per eliminare alcune evidenti anomalie dell'ordinamento, quali, ad esempio, l'amplissimo contenzioso instauratosi a proposito dei conferimenti d'azienda in una società di nuova costituzione, seguiti da una cessione delle azioni o quote in tale società, esplicitamente ritenuti non elusivi ai fini delle imposte



dirette ed invece interpretativamente ritenuti abusivi ai fini dell'imposta di registro. Non si perora qui una soluzione specifica ma solamente si sottolinea, con il necessario vigore, l'opportunità – anzi è lecito dire la necessità – che l'ordinamento positivo sia indenne da sfasature così evidenti che ne diminuiscono la credibilità e l'autorevolezza. Naturalmente, la migliore sentinella per la rettifica di tali situazioni d'incertezza e di confusione nell'ordinamento è il Governo che, per mezzo dell'AF, ben dovrebbe farsi carico di un'opera di rammodernamento e di manutenzione dell'ordinamento, in base alle normali procedure di iniziativa legislativa, cui fa comunque ampio ricorso. -bisogna purtroppo far notare che il gettito prodotto, in varie forme, dal contenzioso così instaurato su vasta scala sul tema di cui sopra non è un genuino portato della lotta all'evasione ma solo il prezzo dell'inefficienza del sistema, a carico di contribuenti che nella maggior parte dei casi difficilmente possono essere considerati evasori, nel senso tecnico del termine. E,

- c. nel richiamare l'aderenza ai criteri comunitari, come prescritto dalla legge di delega, occorre pur sempre tener conto della diversità strutturale dei sistemi giuridici dei vari Paesi membri dell'Unione. Infatti, detta diversità impone soluzioni di necessario compromesso nella formulazione delle raccomandazioni da parte degli organi dell'Unione, abbiano esse la forma della Direttiva o di altro strumento; ne consegue che la trasposizione di tali raccomandazioni nel singolo ordinamento, segnatamente quello italiano, in quanto di più interesse per noi, non può essere letterale ed acritica, necessitando, con tutta evidenza, di una attenta opera interpretativa che non travolga altri ed indiscutibili principi già esistenti nell'ordinamento interno. Anche su questo punto, davvero delicato, non risultano specificazioni né nella legge di delega né nello schema di D.lgs.

## **2.2 L'impianto del D. lgs.**

1. Venendo al contenuto del decreto delegato, si osserva, introduttivamente, che la delega non prescrive, letteralmente, l'introduzione e la formulazione di una clausola generale antiabuso; bensì, con formula particolarmente ambigua o, più francamente, contraddittoria, richiede la



“revisione delle vigenti disposizioni antielusive ... al fine di unificarle al principio generale del divieto dell’abuso”. Né si occupa della confinante fattispecie - che pure ha generato un significativo e pericoloso filone giurisprudenziale – del c.d. sindacato sull’antieconomicità degli atti e della sua frequente inclusione nel perimetro dell’abuso.

2. Secondo taluni, il D.lgs. non deve, o, meglio, non può contenere una definizione di abuso, posto che l’istituto viene fatto risalire dalla giurisprudenza alla Costituzione oltre che al diritto comunitario. Ne consegue che una disposizione (ordinaria) che definisca l’abuso in modo eventualmente difforme dovrebbe verosimilmente essere sottoposta al vaglio della Corte di Giustizia o della Corte Costituzionale, mediante dichiarazione d’illegittimità o per un’interpretazione costituzionalmente orientata. E questa considerazione genera una prima perplessità sull’esito che la nuova disciplina potrà avere in termini di concreta applicazione.
3. Ma anche superando la posizione appena riferita, rimane pur sempre la coesistenza della nozione di abuso in relazione ai tributi armonizzati, già muniti di esplicitate e vincolanti nozioni di attività abusive, distillate dalla Corte di Giustizia (CGUE) con quella ora introdotta, con promiscuo riferimento sia ai tributi armonizzati sia ai tributi non armonizzati. A tale proposito non è escluso che il giudice di ultima istanza sia costretto a rinviare alla CGUE anche l’interpretazione di fattispecie riferite al diritto non armonizzato. Forse, per fare una distinzione, si potrebbe premettere all’art. 10.-bis.1: “Fatta salva la giurisprudenza della Corte di giustizia relativa ai tributi armonizzati, configurano.....”
4. Il lavoro di riordino delle norme antielusive già presenti, deve perseguire, dichiaratamente, l’avvicinamento alla certezza del diritto; ebbene, tale riordino non sarebbe certo soddisfacente ove si mantenesse la struttura dell’art. 37-bis, DPR600/73, pur privato dell’elencazione casistica; infatti, detta disposizione, sia pure emendata come detto, conterrebbe tuttavia ancora il richiamo a “riduzione di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti” venendo comunque a costituire una nozione dall’incerto contenuto, di natura c.d. circolare. Lo schema di D.lgs. ha troncato questa perplessità, sopprimendo drasticamente l’intero art. 37-bis, DPR 600/73. Rimane da valutare l’applicabilità del nuovo impianto alle imposte diverse da quelle regolate del DPR 600, con le già citate perplessità rispetto ai tributi armonizzati, già



protetti dai deliberati della CGUE. Tra le altre disposizioni da coordinare spicca l'art. 20 della legge di Registro.

5. Come già osservato, una regolamentazione legislativa del c.d. abuso del diritto non è necessaria, se si adotta, come sembra voler fare il legislatore, l'approccio della Cassazione che deriva la dottrina dell'abuso da un principio connaturato nel sistema, sia pure con riferimento prima al sovraordinato impianto comunitario poi affiancato e superato dal riferimento all'art. 53 della nostra Costituzione. Ma una regolamentazione - se fondata su criteri chiari e concreti - appare utile per diradare la molteplicità degli approcci giurisprudenziali (sia consentito il commento che essi hanno generato confusione) che certamente ostacolano una serena conduzione dei rapporti tributari.
6. Relativamente alla situazione da cui il D.lgs. prende le mosse, e che evidentemente intende rettificare, si ricorda che i sopradetti concetti innovativi, d'introduzione giurisprudenziale, non si sono tuttavia limitati ad estendere la portata dell'art. 37-bis a tipi contrattuali oltre quelli ivi esplicitamente (e tassativamente) elencati; ma hanno ricompreso nella categoria dell'abuso fattispecie e fenomeni ulteriori non solo per tipologia negoziale ma anche e soprattutto per latitudine. Così sono ricadute in detta categoria dell'abuso fattispecie tra loro non omogenee. Con tutta evidenza, occorre escludere dal novero dei fenomeni ricadenti nel perimetro dell'abuso, le fattispecie di simulazione, di qualsiasi tipo (a carattere oggettivo o soggettivo; parziale, etc.) o riconducibili a veri e propri fenomeni di evasione tributaria. Non certamente per escluderli dalle operazioni censurabili ma per riaffermarne la perseguibilità in base a disposizioni più specifiche. E' quanto meritoriamente esplicita il D.lgs., sulla scorta della legge delega, con il supporto di rassicuranti commenti contenuti nella Relazione Illustrativa. Si tratta di un passaggio fondamentale nell'opera di chiarimento e specificazione perseguita con i provvedimenti qui all'esame.
7. Avendo soppresso l'art. 37-bis, il D.lgs. sembra inquadrare il nuovo impianto su due figure: da un lato, la violazione della ratio legis e dall'altro il perseguimento delle operazioni meramente strumentali il cui unico scopo sia un ingiustificabile risparmio/vantaggio d'imposta (si veda, più ampiamente, il punto 14, più avanti).



8. Meritoriamente, il D.lgs. assume la violazione della ratio legis quale ingrediente essenziale per la corretta configurazione di una certa fascia di operazioni abusive, con ciò sostituendo, opportunamente, la dizione “uso distorto”, già sopra stigmatizzata. A tale proposito si osserva:
- a. Il riferimento alla violazione della ratio già da tempo indicato da più parti come essenziale, non necessita, a stretto rigore, di una specificazione legislativa, già ampiamente e da tempo esistente nell'ordinamento, per mezzo dell' art. 12 delle preleggi. Assai più utile sarebbe stata l'esplicita e formale negazione di qualsiasi specialità nell'interpretazione e nell'applicazione dell'ordinamento tributario rispetto all'impianto civilistico. Ma posto che alcune (o molte) delle sentenze della suprema magistratura sembrano aver posto in secondo piano, o perfino ignorato, l'essenzialità della violazione della ratio per la configurazione di un'ampia fascia di operazioni abusive, ecco che la precisazione legislativa risulta opportuna per meglio incanalare i futuri orientamenti giurisprudenziali.
  - b. Si ritorna qui sul punto della necessità di un intervento di manutenzione straordinaria all'impianto positivo in campo tributario, in termini di semplificazione e di specificazione di concetti e di linguaggio (cfr. paragrafo a); l'individuazione di una sicura ratio legis (ben diversa, s'intende, dal generico obbligo di contribuzione di cui all' art. 53 Cost.), risulta, infatti, troppo spesso assai difficile, specialmente innanzi a provvedimenti che hanno la sola giustificazione di innalzare il gettito, sotto la spinta d'impellenti necessità di cassa. E' evidente, tuttavia, che il sopraggiunto, meritevole, ancoraggio formale dell'elusione/abuso alla violazione della ratio legis non potrà trovare una serena attuazione se detta ratio è talvolta sfuggente o perfino indistinguibile.
9. Per le operazioni meramente strumentali invece, risulta necessaria ed utile la ricognizione legislativa, se non altro per individuare il fenomeno, standardizzandone il rifiuto e regolamentandone gli effetti, in una evidente applicazione specialistica dell'art. 1322 c.c.. E' questa una delle componenti effettive del c.d. abuso del diritto: non si può infatti negare che astrattamente il diritto a compiere dette operazioni esista in quanto per esse non risultano violazioni né della ratio legis né della lettera; occorre quindi l'introduzione di un limite



esplicito all'utilizzo di tale diritto. Questo limite è individuato nella mancanza di percettibili e dimostrabili contenuti negoziali di natura extrafiscale; sulla scorta peraltro, da ultimo, anche dell'impianto della Raccomandazione della Commissione UE, come richiamata nella legge delega. Si tratta con tutta evidenza di argomento delicatissimo che richiede un'indagine assai penetrante sugli effetti complessivi, presenti ed anche potenziali, dei negozi intrapresi. E ciò implica, necessariamente, un'elevazione della qualità delle indagini e delle considerazioni dell'AF, prima, e dell'opera del giudice, poi.

10. Su questo tema, risulta opportuno un richiamo ad un raccordo con le norme di codice civile sull'indebito, la buona fede etc. Insomma la rinnovata definizione di abuso che scaturirà dalla delega non dovrebbe atteggiarsi come una nozione autonoma del diritto tributario, vivente di vita propria, bensì fondarsi sugli istituti civilistici che hanno un collaudo millenario. Una diversa impostazione richiederebbe un'esplicita e convincente dimostrazione. Peraltro, su questi argomenti converge da ultimo anche la Cassazione (cfr. n.4535/13<sup>1</sup>) quando sottolinea che sia l'AF sia il giudice tributario hanno da tempo il potere di (ri)qualificare ai fini fiscali i negozi giuridici interpretandone, anche diversamente dalle parti, la natura e gli effetti giuridici, ripetendo un principio pacifico nell'ambito delle sezioni civili.

11. La stessa legge delega, con l'art. 5, dispone che la definizione di condotta abusiva sia "l'uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione". Dunque si deve ritenere che il legislatore intenda perseguire quei fenomeni di elusione che, inevitabilmente, l'ordito normativo non riesce a prevedere e regolamentare. Cioè l'elusione vera e propria, come conosciuta internazionalmente. Ciò perché ove vi fosse contrasto con una qualsiasi disposizione – per la parte letterale o per la parte dell'intento del legislatore - la condotta verrebbe già definita abusiva o comunque perseguibile a seguito di detta violazione. Talvolta ci si riferisce al rispetto formale di una disposizione considerando tale l'aderenza, spesso esasperata, alla sua parte letterale, ignorando l'altra essenziale componente dell'osservanza dell'intento del legislatore. Se ne deve ricavare che l'inosservanza della volontà del legislatore

---

<sup>1</sup> Ove, tra l'altro, si afferma che nel nostro ordinamento deve ritenersi sussistente una clausola generale antielusiva che trova fondamento nell'art. 37-bis, DPR n. 600/1973.





– cioè la violazione della ratio legis – di una certa disposizione risulterebbe esclusa dalla condotta abusiva come disegnata dall'art. 5, e correttamente attratta, invece, nelle conseguenze già previste per la violazione di detta altra disposizione.

12. La traduzione dell'infelice formula dell'uso distorto nell'altra di utilizzo di una o più disposizioni in violazione dell'intento del legislatore, come utilizzata nel decreto delegato è supportata oltre che dalla sopravvenuta elaborazione giurisprudenziale anche dall'esplicito richiamo della Raccomandazione indicata nell'art. 5 che espressamente postula l'assoluta necessità di detta violazione perché possa intraprendersi una qualsiasi azione accertativa fondata sull'abuso; oltre che fondarsi sulla prevalente disciplina in altri paesi membri dell'UE, ed infine sul nostro stesso ordinamento interno.
13. L'introduzione esplicita della ricognizione della violazione dell'intento del legislatore consente un utile ed agevole riferimento alle disposizioni sull'interpretazione del contratto di cui al Codice Civile, finora non sufficientemente adottate da AF e giurisprudenza. Scandendo l'illiceità effettiva delle operazioni prima ed indipendentemente dal riscontro della mancanza (eventuale) di ragioni economiche, più o meno valide, poi.

### **2.3 Commenti specifici su alcune disposizioni**

14. Dunque, l'impianto del D.lgs. si fonda sull'individuazione dell'abuso nelle operazioni (a) prive di sostanza economica che (b) realizzano vantaggi fiscali indebiti. Precisando per quanto in (a) che si tratta di operazioni inidonee a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali; e per quanto in (b) qualificando indebiti quei vantaggi realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario (Cfr. art. 10-bis.1 e 2).
15. Su tale impianto si osserva quanto segue:
  - a. La formulazione dell'art. 10-bis.1 risulta ambigua e certamente migliorabile; essa dispone che ..." operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali ... realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti". Ebbene così formulata, la disposizione sembra riferirsi unicamente alle operazioni che sopra abbiamo definito



strumentali; infatti il richiamo esplicito al “.. rispetto formale delle norme fiscali ...” sembra escludere tutti i casi di violazione della ratio delle medesime. Invece, l’art. 10-bis.2 specifica, come appena ricordato, che per “vantaggi fiscali indebiti” devono intendersi quelli realizzati in contrasto con la ratio legis o con i principi dell’ordinamento. Poiché non si può certo sostenere che “il rispetto formale delle norme ...” sia indifferente alla violazione della ratio delle medesime ne risulta un contrasto del tutto indesiderabile nella formulazione dell’archetipo stesso dell’abuso. Si profilano così due possibili letture:

1. La prima lettura induce a ritenere che l’individuazione dell’abuso si fondi su due connotati, tra loro indipendenti, delle operazioni strumentali da un lato (ove non sussiste per definizione la violazione della ratio) e delle operazioni che violano la ratio di una qualche disposizione, dall’altro lato (ove deve essere indifferente la presenza di ragioni economiche, più o meno valide);
2. La seconda lettura, invece, conduce a ritenere che le due caratteristiche debbano coesistere perché la nozione di abuso sia effettivamente integrata.

Secondo gli scriventi, risulta quindi opportuno evitare questa duplice, possibile, lettura, formulando in modo più esplicito la disposizione in questione. Cioè scandendo che i due archetipi costituiscono elementi autonomi; oppure che essi debbono coesistere. Sembra evidente che nel secondo caso si verrebbe a limitare significativamente l’ambito di applicazione dell’intero provvedimento.

- b. Valida, da condividere apertamente, l’individuazione di operazioni prive di sostanza economica in quelle inidonee a produrre effetti diversi dai vantaggi fiscali. Questo inquadramento è assai vicino al disposto dell’art. 1322 c.c., anche se l’inosservanza di tale disposizione comporta la nullità mentre nella presente sede tributaria si dispone solamente in relazione all’inopponibilità in sede tributaria. Qui si deve ritenere che ci si riferisca agli effetti sostanziali derivanti dal fascio complessivo dei rapporti oggetto dell’operazione posta in essere dal contribuente; e non, invece, alle modalità in cui detti effetti sostanziali vengono raggiunti. Insomma, l’obiettivo essenziale dell’operazione deve



essere di ottenere un vantaggio fiscale. L'avverbio essenzialmente di cui all'art. 10-bis.1 sembra provenire dalla Raccomandazione della Commissione del 6.12.2012, punto 4.2

- c. Meno valida sembra la collocazione, qui, sia pure a solo a titolo di indice,
1. della qualificazione che le parti hanno assegnato all'operazione (o meglio la forma giuridica adottata) rispetto al contenuto sostanziale delle loro pattuizioni. In dottrina si osserva, realisticamente, che le parti stipulano e non qualificano; sarà eventualmente l'interprete a qualificare.
  2. E, ancora meno valida risulta "la non conformità" – si sarebbe potuto dire meno imprecisamente "l'incongruenza" - degli strumenti giuridici utilizzati rispetto a "normali logiche di mercato". Cosa sono le logiche di mercato, le consuetudini, le prassi anche internazionali e nell'affermativa, secondo quale ordinamento? La locuzione proviene dalla Delega, art. 5.1.2.d. e trova riscontro anche nella raccomandazione, più volte citata, sotto forma di "comportamento ragionevole in ambito commerciale". Si tratta comunque di una fonte sicura di disquisizioni senza costruito, data la genericità dei termini usati. Preferibile sarebbe una formulazione come "...l'incongruenza degli strumenti giuridici utilizzati rispetto agli scopi ad essi assegnati dall'ordinamento".
- d. Decisiva, da sottolineare apertamente, la qualificazione d'indebiti per i vantaggi fiscali realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario. Si razionalizza così l'infausta locuzione della Delega, a sua volta ripresa dalla giurisprudenza di Cassazione (uso distorto); si osservi che il D.lgs. si rivolge esplicitamente ed esclusivamente alla disciplina tributaria e non anche a quella civilistica.
- e. Ma si valuti opportunamente, per un giudizio complessivo, la contraddittoria disposizione di cui qui sotto (1.10-bis.3).
16. Una discussione separata merita invece il disposto dell'art. 10-bis.3, così formulato: "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". Alla luce di quanto finora esposto, si profila quindi una sorta di esimente dall'abusività: se così è, risulta difficile giustificare questa esimente, in base a non marginali ragioni extrafiscali. Infatti, perché scatti questa disposizione occorre che vi sia un vantaggio fiscale altrimenti indebito in contrasto con le finalità delle norme fiscali. Come è possibile che sia pur rilevanti ragioni di ordine extrafiscale permettano di tollerare la violazione della norma tributaria? Su questo si osserva:

- a. La fonte è tuttavia nella delega, cfr. Art. 5.1.b.2;
- b. Oltre all'incongruenza di cui sopra (invero rilevante) si segnala che questa disposizione, se mantenuta nella sua attuale formulazione, potrà interpretativamente (con argomentazione *a contrario*) consentire di considerare abusive quelle operazioni che (a) non sono in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario; (b) non sono inquadrabili tra quelle "inidonee a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali", con la conseguenza di lasciare aperto il ricorso al principio dell'abuso ad una zona indefinita, governata solamente da un giudizio di improbabile oggettività sull'opportunità e sugli effetti delle attività imprenditoriali, pur mancando un ragionevole presupposto di criticità. Inoltre, è fortemente criticabile la già rilevata contraddittorietà sui cardini della figura dell'abuso.
- c. Il criterio è già presente nelle Considerazioni dell'avvocato generale Maduro in relazione alle note vertenze Halifax, BUPA, Huddersfield, 7 aprile 2005 che sono stati i leading cases sul tema dell'abuso in campo tributario, innanzi la CGUE. Il distillato della costruzione dell'avvocato generale Maduro è contenuto nel paragrafo 91, delle sue Considerazioni, ove si esplicita "... il disposto della Sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che non conferisce diritti che possano risultare disponibili a causa del suo tenore letterale quando concorrano due elementi oggettivi: il primo, che gli obiettivi e i risultati perseguiti dalle disposizioni di legge che formalmente generano il beneficio fiscale invocato siano frustrati ove il diritto sia conferito; il secondo, che il diritto invocato derivi da attività economiche per le quali non c'è oggettivamente altra spiegazione che (appunto) procurarsi quel diritto". Ricordato che le vicende dei casi oggetto delle sentenze riguardavano l'IVA, si sottolinea, sommessamente, che il principio così affermato è



generale solo asseritamente, sembrando formulato con esplicito riferimento alle vertenze oggetto delle Considerazioni, non regolando, inoltre, l'intera gamma delle situazioni possibili. Comunque, non sarebbe lecita l'inferenza, sul piano logico, che un'operazione non sarebbe abusiva se, pur esistendo il contrasto con gli obiettivi delle disposizione di legge, si possano dimostrare valide motivazioni extrafiscali. Una conferma, sia pure solo indiretta, della correttezza di questo commento si ricava dal paragrafo 91, ove l'avvocato generale rinvia a misure legislative nazionali, tendenti a stabilire i limiti di perseguibilità per le operazioni "eseguite [promiscuamente] per una serie di ragioni fiscali e non". Ciò probabilmente in ossequio al tradizionale atteggiamento della CGUE - poi progressivamente contrastato dalla Commissione - di non interferire con le libere scelte dei contribuenti.

- d. D'altro canto lo stesso avvocato generale aveva già esplicitamente riferito, paragrafo 68, che: "In sostanza, la casistica esaminata rivela un'impostazione costante della nozione di abuso (non sempre denominato abuso del diritto), alla cui stregua può parlarsi di abuso se il diritto invocato non è consono agli scopi delle norme da cui formalmente scaturisce. Il cittadino può invocare un diritto solo nei limiti in cui la disposizione comunitaria che formalmente glielo conferisce non gli serva a conseguire «vantaggi illeciti e palesemente estranei all'obiettivo di tale disposizione». Al contrario, quando il diritto è esercitato nei limiti posti dagli obiettivi e dai risultati perseguiti dalla disposizione comunitaria di cui trattasi, non c'è abuso ma solo legittimo esercizio del diritto". Ed inoltre, paragrafo 69: "Sono perciò del parere che questa nozione di abuso valga da principio interpretativo del diritto comunitario, come ha sostenuto la Commissione nelle sue osservazioni scritte. Decisivo nell'affermare l'esistenza di un abuso appare l'ambito teleologico della norma comunitaria invocata quale deve essere definito al fine di stabilire se tale disposizione effettivamente attribuisca il diritto rivendicato, nel senso che quest'ultimo non resti manifestamente fuori dal suo ambito di applicazione. Ciò spiega perché la Corte spesso parli non di abuso del diritto, bensì semplicemente di abuso".
- e. Deve quindi ragionevolmente concludersi che il concorso dei due elementi – violazione della ratio e mancanza di sostanza economica – non è affatto paritario, dovendosi, invece,



assegnare prevalenza alla violazione della ratio, giusto quanto esplicitamente affermato dall'avvocato generale nel paragrafo 69 delle sue conclusioni, riportato appena qui sopra. D'altro canto, è lo stesso caso Halifax, o, meglio, la sentenza della CGUE che lo regola, a porre in secondo piano l'elemento della sostanza economica. Ed infatti questa è ben presente nei fatti di causa, non potendosi negare che l'edificio, oggetto dei marchingegni "organizzativi", tesi ad acquisire la detrazione dell'IVA, altrimenti non spettante, sia stato effettivamente realizzato.

- f. La formula "sostanza economica" non può peraltro rivolgersi alle mere modalità di esecuzione dei negozi in questione. Non risulterebbe, infatti, perseguibile un uso anomalo o solamente inusuale della struttura negoziale, in mancanza di violazione della ratio. Ciò è confermato dallo stesso avvocato generale, cfr. paragrafo 68, qui sopra riportato.
- g. Sempre su un piano generale si annota ulteriormente quanto segue in relazione alla Raccomandazione. Detto strumento sembra comunque voler perseguire prevalentemente le "costruzioni di puro artificio", suggerendo (punto 4.2) l'introduzione di una clausola del seguente tenore: "Una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale deve essere ignorata. Le autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali con riferimento alla loro «sostanza economica»; per poi precisare più avanti (punto 4.5.) che "Ai fini del punto 4.2, la finalità di una costruzione o di una serie di costruzioni artificiose consiste nell'eludere l'imposizione quando, a prescindere da eventuali intenzioni personali del contribuente, contrasta con l'obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali che sarebbero altrimenti applicabili". Anche in questo caso non sarebbe corretta l'inferenza logica che un'operazione munita anche di valide ragioni extrafiscali ma pur sempre contrastante con l'obiettivo, lo spirito e le finalità delle disposizioni fiscali, debba essere esclusa dal novero di quelle abusive.
- h. Un auspicabile correttivo per dare esito a quanto sopra sostenuto, potrebbe essere la riformulazione complessiva della disposizione, come segue:



“Le operazioni non si considerano prive di sostanza economica, in ogni caso, se 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”.

Spostando così il riferimento dalla abusività dell'operazione a quello dell'attualità della sostanza economica. Lasciando quindi soddisfatta l'esigenza più volte evidenziata dagli imprenditori di considerare economicamente vantaggiose non solo quelle operazioni in cui il vantaggio sia immediato, ma anche quelle in cui il vantaggio sia prospettico.

- i. Ove la modifica di cui al punto h, qui sopra, non fosse introdotta, si produrrebbe un invero indesiderabile contrasto con la nozione delle operazioni prive di sostanza economica di cui al paragrafo 15.b. Per tale nozione, infatti, occorre l'assenza di significativi effetti diversi dai vantaggi fiscali. Nel contesto qui in discussione, invece, sembra richiedersi (cfr. Relazione Illustrativa, punto 12) la dimostrazione che l'operazione non sarebbe stata compiuta in assenza appunto delle ragioni extrafiscali. Si deve riconoscere, naturalmente, che i margini d'incertezza interpretativa di cui alla Relazione Illustrativa, sussistono effettivamente anche in relazione alla individuazione degli effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali, di cui all'art. 10.-bis.2.a; ma si deve anche aggiungere che la dimostrazione di un evento negativo, come richiesto dalla Relazione Illustrativa, è chiaramente impraticabile. Si ritiene quindi d'insistere nella proposta di modifica dell'art. 10.-bis.3, come formulata nel paragrafo h

17. Si osserva, infine, che la disposizione del terzo comma si riferisce esplicitamente alle attività imprenditoriali e professionali. Sembrano rimanerne escluse, ingiustificatamente, le attività di altri contribuenti, pur potenzialmente interessati dalle norme antiabuso, come, ad esempio, i titolari di redditi diversi.

#### **2.4 I contenuti procedurali del D.lgs.**

18. In base a ciò che precede, si ritiene quindi che il perimetro dell'abuso che il D.lgs. effettivamente regola riguarda (a) le operazioni che pur conformi (per lettera e ratio) alle



disposizioni applicate, ingenerano tuttavia, risparmi/vantaggi d'imposta genuinamente indebiti in quanto prodotti da operazioni non meritevoli di riconoscimento e protezione perché il contribuente non è in grado di dimostrarne l'utilità concreta, cioè la produzione di effetti significativi diversi dai detti risparmi/vantaggi fiscali; e (b) le operazioni che pervengono a risparmi/vantaggi d'imposta che risultano indebiti perché in violazione della ratio di una o più delle disposizioni applicabili all'insieme dei negozi che compongono l'operazione.

19. Accogliendo l'elaborazione giurisprudenziale, il D.lgs. – artt. 10-bis.9 e 10-bis.8 - stabilisce che spetta all'AF specificare e motivare nell'accertamento la condotta abusiva, a pena di nullità, indicando le norme o i principi elusi e gli indebiti vantaggi fiscali realizzati. I chiarimenti forniti dal contribuente a seguito della procedura di cui all'art. 10-bis.6 (si veda oltre per un commento specifico) dovranno del pari far parte della motivazione dell'apposito atto di accertamento.

20. Ai fini della massima trasparenza necessaria, per facilitare sia la difesa del contribuente sia l'elaborazione giudiziale conseguente alla eventuale impugnazione dell'atto di accertamento, queste disposizioni dovrebbero tuttavia essere corredate con la necessaria precisazione che l'onere dell'AF riguarda l'enunciazione e la dimostrazione della violazione della ratio oltre che la prova dell'illiceità (abusività) dell'operazione (intesa come l'intero assetto negoziale) oltre alla quantificazione del risparmio/vantaggio d'imposta. Tutto ciò includendo l'effetto su altri tributi e su altri contribuenti eventualmente coinvolti nell'operazione, in passato o correntemente; e ricostruendo l'assetto dei valori fiscalmente rilevanti che residuano dopo la radiazione dell'operazione abusiva da quelle rilevanti ai fini della determinazione dei tributi dovuti. Naturalmente, nel successivo eventuale giudizio innanzi al giudice, l'AF potrà sviluppare, anche documentalmente, i mezzi di prova enunciati nella motivazione dell'atto di accertamento, secondo i criteri che regolano il processo tributario.

21. Al proposito della quantificazione dell'abuso, si specifica quanto segue. Per le operazioni effettivamente prive di sostanza economica, che sopra abbiamo inquadrato, per semplicità tra quelle c.d. strumentali si rileva che l'inopponibilità dell'operazione abusiva eventualmente vittoriosamente contestata dall'AF non dovrebbe creare un pregiudizio rilevante per gli





operatori in relazione alla conservazione dei valori fiscalmente rilevanti, salvo naturalmente che per il diniego del vantaggio indebito eventualmente ricercato e/o acquisito. Ma per tutte le altre operazioni – effettivamente abusive, secondo i parametri che stiamo discutendo – si verifica concretamente l’azzeramento della costruzione abusiva e la sostituzione con altra rappresentazione dei medesimi fatti con diversi effetti tributari. Questa sostituzione, normalmente assai complessa ed articolata, conduce all’effetto desiderato dal legislatore e cioè la liquidazione del tributo come effettivamente prescritto dall’ordinamento (e non come artificiosamente rappresentato dal contribuente). Ma comporta anche la necessità di correttamente utilizzare i valori fiscali coinvolti nella sostituzione che evidentemente non possono e non debbono essere soppressi. Si faccia il caso – qui semplicisticamente ridotto al minimo per facilitarne l’esposizione in questa sede – di un comportamento abusivo che abbia per oggetto la deduzione immediata ai fini delle imposte dirette di un’impresa, di un costo che invece, secondo la corretta interpretazione della legge dovrebbe essere capitalizzato ed ammortizzato nel corso di un certo numero di esercizi. Dunque l’azione di rettifica proposta dall’Ufficio e ratificata dal giudice, porterà dunque, correttamente, al diniego di deduzione del costo nell’esercizio in questione, con conseguente incremento della base imponibile. Ma il costo così rigettato non deve essere privato di ogni effetto (ben s’intende se genuinamente sostenuto) e dovrà essere passibile di futuro riconoscimento per mezzo del procedimento di ammortamento. A questo proposito non sembra sufficiente la disposizione di cui al primo comma dell’art. 10-bis, che semplicemente prescrive il disconoscimento del vantaggio indebito, la liquidazione del tributo relativo, tenendo conto di quanto già versato dal contribuente. Si rende quindi necessaria una prescrizione integrativa che regolamenti - ed imponga all’Amministrazione - il recupero dei valori fiscali eventualmente disconosciuti che ne abbiano titolo. Si avverte che questa materia è assai complessa e che questi calcoli possono divenire assai difficoltosi. Purtroppo, la precisazione richiesta è assolutamente necessaria per evitare doppie imposizioni e la soppressione dell’effetto fiscale di costi effettivamente sostenuti e pertinenti alla gestione, sia pure con modalità diverse da quelle rappresentate dal contribuente.



22. Posto che una clausola generale antielusiva/antiabuso è difficile da applicare, richiedendo un notevole sforzo interpretativo, può essere utile prevedere che le relative contestazioni dei singoli Uffici dell’Agenzia delle Entrate debbano essere preventivamente convalidate a livello di vertice per assicurare omogeneità in base nazionale all’azione accertatrice dell’Agenzia. Similmente per le attività della Guardia di Finanza. Ciò anche con riferimento alla valutazione delle ragioni formulate dal contribuente, a seguito della richiesta di chiarimenti ex art. 10-bis.6. Accade già oggi, spesso, che dette ragioni siano assunte solo formalmente negli atti di accertamento e, tipicamente, rigettate con formulazioni prive di effettivo contenuto sostanziale.
23. Altrettanto utile appare l’abbinamento a tale procedura, per così dire centralizzata, della pubblicazione periodica delle tipologie di operazioni accertate come abusive (rispettandone la dovuta riservatezza) al fine di orientare scelte consapevoli da parte degli operatori economici che possono così conoscere in anticipo il rischio di subire contestazioni. E della presenza di questi “avvertimenti” potrebbe tenersi conto per la negazione di abbattimenti di sanzioni nel caso il contribuente decidesse di procedere comunque e soccombesse in giudizio. Queste procedure sono necessarie per addivenire, finalmente, alla trasparenza cui è intitolata la legge delega. Esse rispondono all’esigenza di evidenziare che un delicatissimo strumento di deroga, quale una clausola generale sull’abuso – assai meglio definito e delimitato, come descritto sopra, ma tuttora problematico - viene usato con parsimonia solo nei casi in cui è effettivamente necessario; e non come slogan per alloggiarvi infrazioni fantasiose o comunque già perseguibili con gli strumenti ordinari, come purtroppo è accaduto talvolta, o forse, spesso, finora. Ciò attuerebbe, su base più generale, quanto ora disposto dal D.lgs., art. 20.1.b – sembra a favore dei soli contribuenti che avranno accesso al regime dell’adempimento collaborativo – cioè l’obbligo per l’Agenzia, di “pubblicazione periodica sul proprio sito istituzionale dell’elenco aggiornato delle operazioni, strutture e schemi ritenuti di pianificazione fiscale aggressiva”.
24. A maggiore specificazione di quanto sopra, certamente utile risulterebbe il richiamo ad una griglia casistica che individui le più frequenti circostanze di pericolo per l’esistenza di abuso; ad esempio, operazioni architettate all’esterno del contesto operativo del contribuente e



lontane dalle sue attività tipiche, costituenti veri e propri “prodotti” meramente speculativi. I cui promotori lucrano talvolta imponenti guadagni, naturalmente intassati, senza assumere rischio alcuno rispetto alla spregiudicatezza delle operazioni “vendute”. Anche la casistica degli elementi di pericolo indicata nella Raccomandazione potrà essere utilmente considerata. La griglia dovrà essere utile, si badi, solo in funzione segnaletica e non già direttamente impositiva, per la quale ultima occorre pur sempre la dimostrazione dell’indebito. Naturalmente le precisazioni procedurali sopra indicate ben potrebbero essere allocate in un regolamento da prevedere e delineare compiutamente già nel D.lgs..

25. Quanto all’*onere della prova* a carico del contribuente l’art. 10-*bis*, co. 9 specifica a carico del medesimo la dimostrazione dell’esistenza delle ragioni extrafiscali di cui all’art. 10-*bis*, co. 8. Questa disposizione è certamente condivisibile ma deve essere coordinata con le riserve sopra espresse in relazione all’art. 10-*bis*, co. 3.
26. Riprendendo quanto già disposto dall’art. 37-*bis*, co. 7, DPR n. 600/1973 (ora abrogato), l’art. 10-*bis*, co. 11 del D.lgs. dispone che “I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni del presente articolo possono chiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito delle operazioni abusive”. A tale proposito si osserva:
  - a. I terzi non sono sempre consapevoli di essere (stati) parte di una operazione contestata alle loro controparti contrattuali. S’individua qui una connessione con quanto sopra rilevato al paragrafo 20.
  - b. Non sempre l’effetto d’imposta sul terzo ha le medesime, ancorché reciproche, caratteristiche dell’*onere* imposto al contribuente censurato, né ha le medesime dimensioni quantitative. Così il limite di capienza di cui contro (le imposte e gli interessi effettivamente riscossi) può tramutarsi in una distorsione. Inoltre, in questi casi potrebbe venire alla luce un’imperfezione nella configurazione iniziale dell’abuso. Infatti la quantificazione di tutti gli effetti potrebbe condurre ad esiti diversi da quelli calcolabili a prima vista.



- c. Si prospettano comunque difficili ricostruzioni a causa della valenza solo fiscale dell'inopponibilità.
- d. Più in generale, si suggerisce caldamente che una rettifica proposta e finalizzata a carico di un contribuente che abbia valenza anche sulla situazione tributaria di altri soggetti formi oggetto di automatica rettifica per detti altri contribuenti, ad iniziativa della stessa Amministrazione finanziaria, nel doveroso ristabilimento di tutte le componenti reddituali e patrimoniali secondo la ricostruzione adottata dall'Amministrazione (e divenuta definitiva). Ponendo così fine alle inique asimmetrie oggi esistenti derivanti dalla mancata ricostruzione di tutti i rapporti, particolarmente nei rapporti IVA tra imprese.
- e. Simile approccio si deve suggerire con riferimento alle (eventuali) ricadute sul medesimo contribuente, negli anni successivi, degli effetti delle rettifiche apportate dall'Agenzia in base all'applicazione della disciplina dell'abuso (come già illustrato nel precedente paragrafo 21).

27. L'art. 10-bis.12 contiene un passaggio cruciale per l'eliminazione dell'inopportuno accumulo di fattispecie sotto l'unica categoria dell'abuso, così formulato: "In sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di altre disposizioni e, in particolare, di quelle sanzionabili ai sensi del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, e successive modificazioni". Si tratta di una disposizione meritevole del più ampio consenso, nella prospettiva che una sua seria applicazione porterà alla drastica limitazione delle contestazioni alle operazioni effettivamente abusive, come delineate dal D.lgs..

La formulazione dell'art. 3 autorizza a ritenere che le disposizioni generali del D.lgs. si applichino in aggiunta alle disposizioni antielusive specifiche delle varie leggi d'imposta, ed anche altre; con i prevedibili problemi di raccordo che dovrebbero quindi essere inquadrati opportunamente.



## 2.5 Sui principi contabili

28. Infine, per ciò che riguarda più direttamente il reddito d'impresa si osserva che la cultura tradizionale del principio di prudenza quale supremo regolatore per la formazione del bilancio delle società e della stessa funzione organizzatrice del bilancio, quanto ai rapporti tra i soci, risulta abbondantemente superata dal sopraggiungere del criterio di prevalenza della sostanza sulla forma, portato dallo strapotere dell'economia statunitense che ha imposto detto standard.
29. Ma, a ben guardare, anche nell'interpretazione dei contratti è ben presente la necessità di valutare il comportamento complessivo dell'operatore secondo gli effetti concreti perseguiti e raggiunti piuttosto che analizzare la forma giuridica usata. Ed anche nelle elaborazioni sull'abuso non sono estranee considerazioni tendenti ad affermare una lettura sostanzialistica dei fenomeni economici, rispetto a quella prevalentemente formale, finora frequentemente adottata. Infine, anche la Raccomandazione più sopra citata si riferisce alla "sostanza economica" delle operazioni.
30. Poiché storicamente la presenza del principio di prudenza è stato il deterrente perché il sistema tributario potesse accogliere senza variazioni significative le risultanze del bilancio, l'evoluzione di cui sopra verso un approccio sostanzialistico rende ipotizzabile ed attuale un concreto riavvicinamento della base imponibile dei tributi sul reddito al risultato di bilancio.
31. Tale allineamento avrebbe inoltre il non minore effetto positivo di ricondurre le discussioni giudiziali sulle questioni complesse in tema di reddito d'impresa a regole che sia pur imperfette, sono tuttavia quelle oramai ritenute valide dalla cultura contabile mondiale per determinare con adeguata credibilità l'andamento aziendale.
32. Si soprassedie ad ulteriori commenti su questo argomento, peraltro centrale per le imprese, in attesa che siano percettibili gli orientamenti del Governo in relazione all'attuazione delle altre parti della legge di delega.