

## Introduzione

L'interesse per il tema dell'abuso del diritto tributario<sup>1</sup>, dopo l'entrata in vigore della nuova disciplina unitaria dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale, introdotta con il d.lgs. n. 128/2015<sup>2</sup>, sembra ormai relegato negli ambiti più o meno ampi dei pratici interessati all'applicazione del diritto positivo.

In realtà il quadro, nonostante l'enfasi posta dai mass-media intorno ai decreti delegati, si presenta ben più diversificato e complesso. Innanzitutto per la diversa origine dei due istituti, normativa l'elusione, giurisprudenziale l'abuso del diritto; e poi per il diverso contesto in cui si sono sviluppati l'elusione e l'abuso del diritto: non privo di conseguenze, anzitutto dal punto di vista della giurisprudenza.

Il primo dei due istituti, vale a dire l'elusione fiscale, ha cominciato a trovare spazio negli ordinamenti tributari dei principali Stati europei nella fase di passaggio dalla CEE all'Unione europea<sup>3</sup>, nella quale sono state

---

<sup>1</sup> Sul dibattito tema dell'abuso del diritto, nonché sulla sua evoluzione, tra incertezze giurisprudenziali e limiti legislativi, sia consentito richiamare un mio precedente studio in cui è possibile approfondire l'istituto in questione, dalle sue origini sino ad oggi, prima dell'attuale intervento legislativo che, viceversa, raffigura l'oggetto di approfondimento del presente lavoro. Cfr. VILLANI M., *Abuso del diritto e riequilibrio del sistema. Con particolare riguardo al diritto tributario*, Collana «Saggi di Diritto Tributario» (diretta da AMATUCCI F.-BORIA P.-URICCHIO A.F.), Roma, 2013.

<sup>2</sup> D.lgs., 5 agosto 2015, n. 128, *Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente*, in attuazione degli artt. 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23.

<sup>3</sup> Ricordiamo che l'istituto è stato introdotto nell'ordinamento tributario italiano con l'art. 10 della legge n. 408 del 22 dicembre 1990; la disposizione consentiva all'Amministrazione finanziaria di «*disconoscere a fini fiscali la parte di costo delle partecipazioni sociali sostenute e, comunque, i vantaggi tributari conseguiti in operazioni di fusione, concentrazione, trasformazione, scorporo e riduzione di capitale poste in essere senza valide ragioni economiche ed allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un*

adottate le prime direttive per armonizzare la tassazione delle operazioni di riorganizzazione societaria transfrontaliere e per disciplinare il conferimento di una stabile organizzazione, a partire dalla Direttiva 90/434/CEE<sup>4</sup>, nota come “*Direttiva fusioni*”. Nello stesso anno era stata adottata la Direttiva “*madre-figlia*” (Direttiva 90/435/CEE<sup>5</sup>) per risolvere il problema della doppia imposizione internazionale dei dividendi infragruppo.

La fonte dell’abuso del diritto tributario è stata, invece, di origine giurisprudenziale, fino all’introduzione della Direttiva 2016/1164/UE<sup>6</sup>; essa ha avuto come protagonista la Corte di giustizia dell’Unione europea e si è sviluppata nell’ambito delle imposte armonizzate con una serie di sentenze emesse dai giudici lussemburghesi, prima in materia doganale; di seguito, con la sentenza *Halifax*<sup>7</sup> e con le altre che si sono susseguite in un breve arco temporale ha riguardato operazioni elusive nell’ambito di applicazione dell’IVA.

In tutti i casi, anticipando quanto verrà ripreso più avanti, con riferimento al rapporto tra normativa antiabuso nazionale ed evoluzione del di-

---

*risparmio d'imposta*». In seguito alle modifiche introdotte dall’art. 28 della legge n. 724 del 23 dicembre 1994 e dall’art. 3 della legge n. 662 del 23 dicembre 1996, il testo dell’art. 10 della legge n. 408/1990 venne sostituito in tal modo: «è consentito all’Amministrazione finanziaria disconoscere i vantaggi tributari conseguiti in operazioni di concentrazione, trasformazione, scorporo, cessione di azienda, riduzione di capitale, liquidazione, valutazione di partecipazioni, cessioni di crediti o cessione o valutazione di valori mobiliari poste in essere senza valide ragioni economiche allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio d’imposta». In seguito, con l’art. 7 del d.lgs. n. 358 dell’8 ottobre 1997, in vigore a partire dall’8 novembre 1997, viene introdotto l’art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 (ora abrogato dal d.lgs. n. 128/2015) che prevedeva: «sono inopponibili all’Amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall’ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti».

<sup>4</sup> Consiglio UE, Direttiva 90/434/CEE, 23 luglio 1990, relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, alle scissioni parziali, ai conferimenti d’attivo ed agli scambi d’azioni concernenti società di Stati membri diversi e al trasferimento della sede sociale di una SE e di una SCE tra Stati membri.

<sup>5</sup> Consiglio UE, Direttiva 90/435/CEE, 23 luglio 1990, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi.

<sup>6</sup> Direttiva 2016/1164/UE, 12 luglio 2016, recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno, in *G.U.*, 19 luglio 2016, L 193.

<sup>7</sup> Cfr. Corte giust., 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax plc e altri c/Commissioners of Customs & Excise*.

ritto dell'Unione europea al riguardo, occorre sottolineare che sia la Raccomandazione della Commissione UE del 6 dicembre 2012 (2012/772/UE), in tema di contrasto alla programmazione fiscale aggressiva e all'evasione, sia la Direttiva 2016/1164/UE, che esamineremo approfonditamente più avanti, hanno per oggetto essenzialmente pratiche elusive transfrontaliere. Diversamente il contrasto all'elusione, disciplinato dall'art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 e l'abuso del diritto di origine giurisprudenziale si riferivano sia ad operazioni transfrontaliere, sia prevalentemente a pratiche elusive realizzate nel mercato domestico.

La particolare attenzione della giurisprudenza europea sul tema è comprensibile, tenuto conto che la materia doganale e il gettito dell'IVA rappresentano le principali fonti di finanziamento del bilancio dell'UE. Di qui l'interesse dei giudici europei a contrastare operazioni di arbitraggio che, nelle possibili smagliature delle diverse normative nazionali, ancorché armonizzate, in tema di IVA, consentissero la deducibilità dell'imposta a carico dei soggetti passivi anche nelle ipotesi in cui l'IVA a monte non fosse stata effettivamente versata<sup>8</sup>.

In ogni caso la giurisprudenza lussemburghese ha influito sia sulle legislazioni nazionali in tema di IVA, sia sugli orientamenti dei giudici interni, introducendo una serie di barriere per ostacolare le frodi in ambito IVA; vale a dire in quella che, per la maggior parte degli Stati membri dell'Unione, rappresenta la prima fonte di gettito in campo tributario. Ad ogni modo, anche se le ricadute della giurisprudenza della Corte di giustizia sul piano interno non sono immediate, occorre non perdere di vista che, con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona nel 2010, il processo di armonizzazione dei diritti nazionali, in conformità con i principi del diritto dell'Unione e del diritto europeo, conoscerà un'ulteriore accelerazione, per effetto del recepimento nei Trattati del diritto convenzionale e, dunque, per l'efficacia diretta assunta al riguardo dalla giurisprudenza della Corte EDU.

Resta il fatto che l'elaborazione dell'abuso del diritto tributario, sviluppata dalla giurisprudenza lussemburghese, ha sempre confinato gli effetti delle proprie decisioni, in modo da limitare le conseguenze a quanto strettamente necessario per evitare perdite di gettito in imposte, quali i diritti doganali e l'IVA.

---

<sup>8</sup> Occorre, tuttavia, aggiungere che, in tema di IVA, l'attenzione della Corte di giustizia era stata sollecitata soprattutto dalla moltiplicazione delle frodi transfrontaliere. In particolare, nell'ambito delle cosiddette "frodi carosello", la Corte di giustizia, con la propria giurisprudenza al riguardo, si è preoccupata di tutelare la posizione di quei soggetti IVA coinvolti inconsapevolmente in operazioni fraudolente.

Ne consegue che l'oggetto delle decisioni tributarie della Corte di giustizia europea in tema di abuso del diritto è rappresentato dalla ripresa a tassazione di quote d'imposta sottratte alle autorità fiscali nazionali, attraverso costruzioni giuridiche artificiose finalizzate ad ottenere risparmi d'imposta indebiti. Pertanto la giurisprudenza europea ha sempre escluso la possibilità di applicare sanzioni in tema di abuso del diritto tributario, per l'assenza dei presupposti giuridici al riguardo<sup>9</sup>.

In quest'ambito, occorre riconoscere che il ruolo svolto dalla giurisprudenza europea è stato sicuramente positivo. Quel che si può aggiungere è che l'attenzione della Corte di giustizia europea per il corretto funzionamento dell'IVA è in parte ostacolata dal regime provvisorio (che ormai data un quarto di secolo) introdotto all'atto dell'introduzione del Mercato Unico e dell'abolizione delle frontiere fiscali interne, che mantiene tuttavia il principio di tassazione nel Paese di destinazione. Attraverso il meccanismo del *reverse charge* documentale.

Uno schema che, ove non affiancato da un sistema di controlli temporalmente ravvicinati (è il caso dell'Italia fino al 2016), facilita la diffusione di comportamenti fraudolenti.

Sul piano interno la nozione di abuso del diritto tributario era stata individuata dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con le sentenze gemelle del 21 dicembre 2008<sup>10</sup>, nella discendenza del divieto di abuso dal principio di capacità contributiva stabilito dall'art. 53 Cost.

Dopo una prima fase di assestamento, in cui la Sezione tributaria della Corte di Cassazione aveva cercato di definirne con precisione i confini<sup>11</sup>, ha subito un'evoluzione a fasi alterne, creando sconcerto nel mondo dell'impresa. La Suprema Corte è stata, infatti, oggetto di continue sollecitazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria, con una dilatazione delle

---

<sup>9</sup> Si riportano di seguito i riferimenti ad alcune importanti decisioni della Corte di giustizia europea: Corte giust., sent. 21 febbraio 2006, C-223/03, *University of Huddersfield*; Corte giust., sent. 12 settembre 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*; Corte giust., sent. 13 marzo 2007, C-524/04, *Test Claimants*; Corte giust., sent. 5 luglio 2007, C-321/05, *Kofoed*; Corte giust., sent. 21 febbraio 2008, C-425/06, *Part Service*; Corte giust., sent. 22 dicembre 2010, C-277/09, *RBS Deutschland Holding*; Corte giust., sent. 22 dicembre 2010, C-103/09, *Weald Leasing*; Corte giust., sent. 27 ottobre 2011, C-504/10, *Tanoarch*; Corte giust., sent. 20 giugno 2013, C-653/11, *Newey*.

<sup>10</sup> Cass., Sez. Un., 23 dicembre 2008, nn. 3055-3056-3057.

<sup>11</sup> In tal senso la sent. n. 1372 del 2011 rappresenta probabilmente il punto di arrivo più significativo. Cfr. Cass., Sez. trib., 21 gennaio 2011, n. 1372, *Agenzia delle Entrate c/BiochemImmunosystems Italia spa*.

questioni sottoposte all'attenzione dei giudici di legittimità, che ha inevitabilmente alimentato una serie di oscillazioni giurisprudenziali, con ricadute discutibili anche sotto il profilo sanzionatorio<sup>12</sup>.

Una condizione di obiettiva difficoltà per gli stessi giudici, alimentata dall'indifferenza del legislatore al riguardo. Vale forse la pena di rammentare che tra le sentenze gemelle delle Sezioni Unite del dicembre 2008<sup>13</sup>, che avevano integrato la disciplina antielusiva regolata dall'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973, e l'entrata in vigore del d.lgs. n. 128/2015 a partire dal 1 ottobre 2015, sono trascorsi quasi sette anni<sup>14</sup>.

L'assenza di indirizzo politico, in una vicenda fortemente caratterizzata da risvolti politici, ha alimentato una serie di ulteriori incertezze che le stesse Sezioni Unite della Suprema Corte non sempre sono state in grado di ricondurre ad unità, nel quadro di una lettura sistematica, tesa ad enucleare la nozione di abuso del diritto tributario, tra i due opposti poli del legittimo risparmio d'imposta e dell'evasione fiscale<sup>15</sup>.

In buona sostanza, il lungo arco temporale in cui si è dipanata la vicenda dell'abuso del diritto tributario di derivazione costituzionale, in assenza

---

<sup>12</sup> Su questi profili, dopo l'introduzione dell'abuso del diritto, cfr. CIPOLLINA S., *Elusione fiscale ed abuso del diritto: profili interni e comunitari*, in *Giur. it.*, 2010, 1, pp. 1724-1731. Della stessa autrice si rinvia, per ulteriori approfondimenti, ai precedenti lavori: *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Padova, Cedam, 1992; ID., *Voce Elusione fiscale*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, V, Torino, Utet, 1990, pp. 220 ss. e in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1988, 1, pp. 122-137.

<sup>13</sup> Cass., Sez. Un., 23 dicembre 2008, nn. 3055-3056-3057, cit. Nel tentativo di trovare una soluzione di natura civilistica all'abuso del diritto tributario, dopo una serie di oscillazioni giurisprudenziali che non avevano del tutto convinto i giudici della Suprema Corte e le difficoltà che incontrava l'estensione della giurisprudenza *Halifax* alle imposte dirette, non armonizzate, le Sezioni Unite imboccano una strada del tutto diversa. Per le Sezioni Unite l'abuso del diritto tributario raffigura una soluzione per attrarre a tassazione, con effetti retroattivi, quelle pratiche abusive che stavano arrivando al suo esame, assistite da risparmi d'imposta il più delle volte per milioni di euro. A partire dal 2008 la Suprema Corte, come verrà meglio chiarito, abbandona, di fatto, la derivazione dalla giurisprudenza lussemburghese dell'abuso del diritto (per le imposte non armonizzate) e sostiene la sua diretta discendenza dall'art. 53 Cost.

<sup>14</sup> Per un primo commento alla nuova disciplina dell'abuso del diritto cfr. GABELLI M., *Abuso del diritto: le nuove disposizioni in Gazzetta Ufficiale. D.lgs. 5 agosto 2015 n. 128*, in *Le Società*, 2015, 10, pp.1181 ss.

<sup>15</sup> Per questi e per più ampi profili sulle figure finitime all'abuso del diritto, come disciplinato dall'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente, cfr. CONTRINO A., *I confini dell'abuso*, in AA.VV., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, (a cura di) DELLA VALLE E.-FICARI V.-MARINI G., Giappichelli, Torino, 2016, pp. 21 ss.

di qualsiasi punto di riferimento o segnale da parte del legislatore, rappresenta la prima e forse la più significativa contraddizione, rispetto alla stessa giurisprudenza delle Sezioni Unite del 2008, in tema di abuso del diritto. Cerchiamo di capire perché.

L'obiettivo della Suprema Corte non era certo quello di sostituirsi al legislatore, quanto piuttosto di ricondurre a tassazione una serie di operazioni societarie, non ancora definitive, quali la cessione dell'usufrutto di azioni e la vendita di azioni, realizzate all'interno di gruppi societari, con l'unica finalità di ottenere risparmi d'imposta indebiti. Operazioni contestate dall'Agenzia delle Entrate in primo e secondo grado ed ancora pendenti presso la Sezione tributaria della Suprema Corte, il cui contenuto elusivo era stato riconosciuto dallo stesso legislatore, che le aveva inserite tra quelle considerate elusive dall'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973<sup>16</sup>.

La soluzione adottata dalle Sezioni Unite nel 2008 poggiava su due presupposti. Innanzitutto escludeva l'applicabilità della giurisprudenza lussemburghese alle imposte non armonizzate. Una tesi opinabile, tenuto conto che attraverso le operazioni elusive infragruppo, relative all'usufrutto di azioni, ovvero alla cessione di azioni, seguite dal riacquisto dopo lo stacco dei dividendi, alcune società erano in grado di procurarsi vantaggi fiscali indebiti, in evidente contrasto con la tutela della concorrenza; dunque, per questa via, con i principi fondamentali che sono a base dell'UE. Un indirizzo cui probabilmente non erano estranee neppure valutazioni di potere, rispetto ad una cessione di giurisdizione verso la Corte di giustizia europea, dai confini indefiniti.

Il secondo presupposto, esclusa la soluzione civilistica impiegata con successo dalla Corte di Cassazione francese, basata sulla violazione del principio di buona fede oggettiva<sup>17</sup> (su cui torneremo più avanti), offriva una solu-

---

<sup>16</sup> D.P.R., 29 settembre 1973, n. 600, in *G.U.*, 16 ottobre 1973 (“*Disposizioni antielusive*”).

<sup>17</sup> Cfr. per questi e per ulteriori approfondimenti GIOVANNINI A., *Il diritto tributario per principi*, Giuffrè, Milano, 2014; ID., *L'abuso del diritto nella legge-delega fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 1, pp. 231 ss.; ID., *Il divieto di abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento*, in *Rass. trib.*, 2010, 4, pp. 932 ss.; SCOGNAMIGLIO C., *Abuso del diritto, buona fede, ragionevolezza (verso una riscoperta della pretesa funzione correttiva dell'interpretazione del contratto?)*, in *Abuso del diritto e buona fede nei contratti*, (a cura di) PAGLIANTINI S., Giappichelli, Torino, 2011, pp. 203-218; VIGLIONE F., *Il giudice riscrive il contratto per le parti: l'autonomia negoziale stretta tra giustizia, buona fede e abuso del diritto*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2010, 2, pp. 149 ss.; MARCHESELLI A., *Elusione, buona fede e principi del diritto punitivo*, in

zione *passé partout*, utile a sciogliere nell'immediato il bandolo della matassa delle operazioni elusive ancora pendenti in Cassazione, indicate come elusive dal legislatore a partire dal 2005<sup>18</sup>.

Una soluzione apparentemente brillante, che consentiva di risolvere nell'immediato una pluralità di problemi, a partire dalla rilevabilità d'ufficio dell'abuso fiscale per la prima volta in Cassazione, a partire dall'applicabilità retroattiva del divieto<sup>19</sup>.

---

*Rass. trib.*, 2009, 2, pp. 401 ss.; TRIVELLIN M., *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Giuffrè, Milano, 2009, specie pp. 285 ss.; RESCIGNO P., *Abuso del diritto*, Il Mulino, Bologna, 1998; FREGNI C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, specie pp. 230 ss., Giappichelli, Torino, 1998; BIGLIAZZI GERI L., *Buona fede nel diritto civile*, in *Dig. Disc. Priv.*, Sez. civ., Vol. II, 1998, pp. 187 ss.; BUSNELLI F.D.-NAVARRETTA E., *Abuso del diritto e responsabilità civile*, in *Studi in onore di Pietro Rescigno*, Vol. V, Giuffrè, Milano, 1998, specie pp. 77 ss.; NATOLI U., *Note preliminari ad una teoria dell'abuso del diritto nell'ordinamento giuridico italiano*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1958, pp. 18 ss.

<sup>18</sup>D.l., 30 settembre 2005, n. 203 («*Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia finanziaria e tributaria*»), in *G.U.*, 3 ottobre 2005, n. 230, convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, legge 2 dicembre 2005, n. 248 (*G.U.*, 2 dicembre 2005, n. 281, S.O.). L'elaborazione del principio di divieto di abuso del diritto tributario di origine giurisprudenziale nasce principalmente intorno alle operazioni di lavaggio dei dividendi. La Corte di giustizia europea, con l'introduzione del principio di divieto dell'abuso del diritto tributario nelle imposte armonizzate (con la sent. *Halifax* del 2006), aveva offerto nuovi spunti argomentativi alla Suprema Corte, che aveva impiegato il principio elaborato dalla Corte lussemburghese come base giuridica utilizzabile per negare legittimità all'applicazione di questa forma contrattuale. Successivamente, con le sentenze gemelle delle Sezioni Unite del dicembre 2008, la Cassazione aveva declinato il principio come derivazione dell'art. 53 Cost. Un'evoluzione sostanzialista della giurisprudenza di legittimità, non contrastata dal legislatore, con la significativa eccezione delle operazioni di *dividend washing*, considerate elusive a partire dal 2005, quando sono state inserite, col citato decreto legge, tra le figure sintomatiche di elusione, indicate al comma terzo dell'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973. Su questi aspetti ci si soffermerà più avanti.

<sup>19</sup>Una soluzione estemporanea, con molteplici profili di criticità, che l'evoluzione dell'azione amministrativa in sede di accertamento e la successiva giurisprudenza avrebbe messo in luce. Su questi aspetti cfr. DE MITA E., *L'abuso del diritto "corto circuito" del sistema fiscale*, in *Il Sole 24 Ore*, 21 giugno 2009, per la capacità non comune di sintetizzare argomenti complessi e per il contenuto premonitore delle sue riflessioni. Osserva De Mita: «*Il rilievo dato dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione all'abuso del diritto in materia tributaria ha provocato un dibattito fra giuristi che complica il quadro complessivo dell'ordinamento. Sembra che questa giurisprudenza più che risolvere problemi, li abbia accentuati, provocando iniziative legislative correttive di presunte forzature, tanto che giudici di Cassazione sono intervenuti a spiegare la funzione "politica" della giurisprudenza e come si combini in essa il rapporto fra applicazione dei principi e delle norme scritte. Quando si evoca in modo precipitoso (senza la dovuta*

Una ricostruzione, tuttavia, che per non determinare un cortocircuito istituzionale avrebbe dovuto essere circoscritta nell'oggetto ed utilizzata in un arco temporale ristretto, per evitare la moltiplicazione degli interventi asistematici rilevata dal prof. Lo Gozzo, nella sua Relazione al Convegno sull'abuso del diritto tenutosi a Milano nella primavera del 2014<sup>20</sup>.

Moltiplicazione determinata dal fatto che l'Amministrazione finanziaria anziché adottare una linea di rigoroso *self restraint*, limitandosi a contestare costituzioni giuridiche artificiose, caratterizzate da un evidente contenuto elusivo, aveva colto l'occasione offerta dalla giurisprudenza delle Sezioni Unite del 2008 per contestare qualsiasi operazione che consentisse al contribuente di ottenere un risparmio d'imposta, senza alcun approfondimento sulla natura elusiva, ovvero sulla legittimità del risparmio d'imposta.

Una pluralità di contestazioni, le più disparate, prive in molti casi di qualsiasi intento elusivo, caratterizzate il più delle volte da profili di merito non risolvibili in Cassazione, la cui soluzione era affidata, quindi, soltanto alla sensibilità dei giudici.

Per questa via moltiplicando le difficoltà e le incertezze connesse con l'applicazione in concreto di un principio di diritto di origine giurisprudenziale e di derivazione costituzionale, che avrebbe richiesto una delimitazione oggettiva, a partire dalla sua sfera di applicazione.

Così come del resto era avvenuto con la giurisprudenza lussemburghese in materia di abuso del diritto, dopo la citata sentenza *Halifax* del 2006<sup>21</sup>.

---

*ponderazione) un principio ritenuto immanente nell'ordinamento e con argomentazioni del tutto discutibili se riferita al processo tributario (l'applicazione d'ufficio da parte del giudice); quando si fa riferimento senza i dovuti svolgimenti all'art. 53 della Costituzione si pongono una serie di interrogativi che colgono una giurisprudenza impaziente nel risolvere delicati problemi del diritto tributario [...] Ma non si può vanificare il diritto positivo in nome di principi non sempre rinvenuti con metodo appropriato, soprattutto quando si tratti di principi non scritti. Nel nostro ordinamento esiste un principio di legalità (art. 23 della Costituzione) che ha la funzione di contenere la discrezionalità dell'Amministrazione. Le leggi tributarie sono rivolte all'Amministrazione e un'Amministrazione che volesse applicare le imposte solo in base ai principi applicherebbe un diritto senza portata pratica».*

<sup>20</sup> V. LO GOZZO M., *Abuso del diritto e legge-delega fiscale*, in *Innovazione e Diritto*, 2014, 1, pp. 63 ss.

<sup>21</sup> La vicenda concerneva una banca inglese, la *Halifax* appunto, la quale dovendo affrontare importanti lavori di ristrutturazione edilizia assoggettati all'IVA, aveva veicolato tali lavori attraverso una società partecipata. Il fine evidentemente era quello di poter dedurre l'IVA che, viceversa, sarebbe rimasta in gran parte a suo carico. Tanto



La prima fase della giurisprudenza di legittimità antiabuso, la più attenta a delimitarne l'ambito applicativo, si era conclusa idealmente con il mini-condono introdotto con decreto-legge nel luglio del 2010<sup>22</sup>, che consentiva, in caso di accoglimento della tesi del contribuente nei due gradi di giudizio innanzi alle Commissioni Tributarie, di chiudere il contenzioso ancora pendente in Cassazione con il versamento del 5% dell'imposta contestata.

Per le liti pendenti innanzi alla Commissione tributaria centrale la sanatoria non comportava alcun onere aggiuntivo per il contribuente. Una soluzione motivata con la necessità di ridurre l'eccessiva durata dei processi tributari, che aveva condotto ad una serie di condanne dell'Italia, in sede europea, per le lungaggini processuali.

In realtà una decisione politica che mirava innanzitutto a contenere gli effetti retroattivi della giurisprudenza delle Sezioni Unite del 2008, escludendo quelle operazioni riconosciute elusive dal legislatore a fine 2015, considerate in precedenza legittime nel doppio grado di giudizio di merito innanzi alle Commissioni tributarie. L'intervento legislativo si riferiva, in particolare, ad operazioni di lavaggio dei dividendi e di cessione gratuita di usufrutto di azioni, per importi difficilmente quantificabili oggi; comunque molto elevati. Con conseguenze immaginabili sui bilanci delle imprese coinvolte.

Un intervento legislativo non del tutto imprevedibile, se si pensa che queste operazioni fino alla metà degli anni 2000 erano correnti (e tollerate) anche in altri Paesi dell'UE e consentivano ai principali gruppi industriali di presentare bilanci con risultati contabilmente più favorevoli rispetto alla effettiva redditività delle società capogruppo. Utilizzando in modo improprio lo strumento fiscale.

In definitiva, il Governo con quel decreto-legge aveva voluto congelare queste pratiche, alla data in cui lo stesso Governo aveva stabilito la natura

---

in applicazione della regola del pro rata che non consente di detrarre l'IVA dall'attività creditizia esente dall'IVA. A tal riguardo parte della dottrina ha altresì evidenziato come la Corte lussemburghese sia pervenuta a negare la deducibilità dell'IVA da parte della Banca *Halifax*, non tanto sulla base di un principio generale dell'ordinamento dell'Unione che, per l'appunto, vietasse l'abuso del diritto *sic et simpliciter*, ma attraverso un principio interpretativo di carattere generale che non consentiva l'abuso delle norme del diritto europeo. Di conseguenza «*l'abuso del diritto generato dal caso Halifax, non ha parentela, se non nel nome, con l'abuso (siccome) inteso in tante sentenze. L'uno (l'abuso generato da Halifax) è argomento interpretativo, l'altro (l'abuso applicato in Italia) è strumento di diritto libero e di nomofilachia creativa*» (Cfr. FALSITTA G., *Natura delle disposizioni contenenti "norme per l'interpretazione di norme" e l'art. 37-bis sull'interpretazione analogica o antielusiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 1, pp. 519 ss., specie p. 538).

<sup>22</sup> D.l., 25 marzo 2010, n. 40 (art. 2-bis), conv. in legge 22 maggio 2010, n. 73.

elusiva di quelle operazioni: in sostanza una sanatoria ben motivata, che poneva fine ai tentativi della Suprema Corte di riprendere a tassazione quelle operazioni chiaramente elusive che, in assenza dell'intervento legislativo, non sarebbero sfuggite all'applicazione retroattiva dell'abuso del diritto di derivazione costituzionale.

Tuttavia, come vedremo, quell'indirizzo del Governo in tema di abuso del diritto tributario non sarebbe rimasto senza conseguenze, proprio dal punto di vista degli ulteriori sviluppi giurisprudenziali.

La Sezione tributaria della Corte di Cassazione aveva cercato di opporsi al decreto di sanatoria, sollevando una questione pregiudiziale innanzi alla Corte di giustizia<sup>23</sup>. Un'ordinanza ben argomentata in punto di diritto dell'Unione, sulla scia degli indirizzi espressi dalla giurisprudenza lussemburghese che, tuttavia, non avrebbe trovato spazio nel successivo giudizio davanti alla Corte di giustizia<sup>24</sup>, in una vicenda che vedeva, di fatto, contrapposta la Sezione tributaria della Corte di Cassazione, al Governo italiano. Quest'ultimo, infatti, attraverso l'avvocatura dello Stato, difendeva la legittimità del decreto legge di condono, in piena sintonia con le parti private, ovviamente interessate al mantenimento della legge.

Di questa fase di indubbio interesse, durante la quale la Suprema Corte, con una serie di sentenze pregevoli, aveva cercato di confinare le vicende dell'abuso del diritto a fini elusivi entro limiti precisi, segnando una chiara demarcazione tra comportamenti abusivi e/o elusivi e legittimo risparmio d'imposta, la sentenza n. 1372 del 2011 della Sezione tributaria della Cassazione<sup>25</sup> rappresenta un punto di riflessione attento ed aderente agli indirizzi della giurisprudenza europea; convincente anche per le ricadute positive sul piano interno. Purtroppo, però, non si può parlare di punto di arrivo e di stabilizzazione degli indirizzi giurisprudenziali al riguardo.

Proprio la vicenda del mini-condono dell'estate del 2010 aveva offerto un preciso segnale nel senso dell'indisponibilità del legislatore a giungere

---

<sup>23</sup> Cass., 4 agosto 2010, ord. n. 18055; Cass., 3 novembre 2010, ord. n. 22309.

<sup>24</sup> Con due sentenze pronunciate il 29 marzo 2012, la Corte chiude rispettivamente i procedimenti pregiudiziali C-417/10 e C-500/10 promossi dai giudici italiani che avevano sollevato siffatti dubbi di legittimità europea. Cfr. Corte giust., 29 marzo 2012, causa C-417/10, Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate c/3M Italia SpA, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 5, con nota di VILLANI M., *L'abuso del diritto: incomprendione o incertezza delle scelte di fondo*, pp. 91 ss.; Cfr. Corte giust., 29 marzo 2012, causa C-500/10, Ufficio IVA di Piacenza c/Belvedere Costruzioni Srl.

<sup>25</sup> Cfr. Cass., Sez. trib., 21 gennaio 2011, n. 1372, cit.

ad una soluzione legislativa organica, vincolante per i contribuenti, per l'Amministrazione finanziaria e per i giudici<sup>26</sup>.

Lasciando, quindi, campo libero all'Amministrazione finanziaria che, moltiplicando le ipotesi di abuso sottoposte al vaglio della Suprema Corte, aveva alimentato ulteriormente le incertezze; facendo emergere le divisioni interne alla stessa magistratura, intorno alla dicotomia diritti e garanzie dei contribuenti e interesse fiscale.

Tanto amplificava, altresì l'incertezza insita nell'origine giurisprudenziale dell'abuso del diritto, in un sistema giuridico di derivazione codicistica. Una soluzione, quella indicata dalle Sezioni Unite nel 2008, accettabile per risolvere un problema contingente, purché contenuta in un ambito temporale ristretto; che tuttavia, proprio per le caratteristiche del sistema, non poteva convivere a lungo con la legislazione antielusiva preesistente, senza una serie di elementi di coordinamento che soltanto una legge poteva individuare.

Non è probabilmente un caso che, dopo l'approvazione della legge-delega 11 marzo 2014, n. 23, che prefigurava l'introduzione, nell'arco di pochi mesi, di una norma generale a contenuto antielusivo, la Sezione tributaria della Cassazione, con la sentenza n. 27087 del 19 dicembre 2014, seguita poco dopo da altre due sentenze<sup>27</sup>, adottava una linea interpretativa rispetto all'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973, opposta a quella stabilita dalle Sezioni Unite del dicembre 2008.

In buona sostanza la Suprema Corte, riaffermando la natura sostanziale dell'art. 37-*bis*, di fatto negava le basi giuridiche in base alle quali, nel 2008, le Sezioni Unite avevano determinato lo sviluppo della giurisprudenza sull'abuso del diritto tributario di derivazione costituzionale. In definiti-

---

<sup>26</sup> V. DE MITA E., *L'abuso del diritto va contestato dal fisco, non dai magistrati*, in *Il Sole 24 Ore*, 22 maggio 2012. L'articolo di questo autorevole studioso si riferiva alla sent. della Sezione tributaria della Corte di Cassazione 11 maggio 2012, n. 7393, contestandone la portata espansiva. Scrive, infatti, De Mita: «[...] *Ma dichiarare un comportamento del contribuente come elusivo significa una valutazione di fatti, di comportamenti, prima ancora che inquadrarli in determinate fattispecie. E nel nostro ordinamento è l'Amministrazione che, rettificando le dichiarazioni del contribuente, rileva soprattutto dal punto di vista dei fatti il comportamento elusivo; poi il giudice valuterà gli atti dell'Amministrazione interpretando, ovviamente, le leggi secondo il suo apprezzamento. Uno dei profili della crisi del diritto tributario è questa assenza di regole comuni. Non c'è diritto se le regole cambiano a seconda che siano viste dal contribuente, dall'Amministrazione e dal giudice. Anzi, la funzione del giudice è proprio quella di ricondurre il diritto ad unitarietà di valutazioni [...]*».

<sup>27</sup> Cfr. Cass., Sez. trib., 16 gennaio 2015, n. 404 e 25 novembre 2015, n. 2404.

va, un segnale di apertura quanto mai opportuno da parte della Suprema Corte, rispetto ad una soluzione legislativa dell'ormai annosa questione dell'abuso del diritto giurisprudenziale, ormai imminente<sup>28</sup>.

L'assenza di un chiaro indirizzo politico al riguardo, aveva lasciato, infatti, un ampio margine di discrezionalità all'Agenzia delle Entrate, che avrebbe condizionato negativamente la successiva evoluzione giurisprudenziale, specie sotto il profilo delle garanzie procedurali. Questione resa particolarmente evidente dalla pratica, introdotta dall'Agenzia delle Entrate e contrastata dalla Corte di Cassazione solo a partire dal 2014, di contestare, in base alle proprie convenienze, un abuso del diritto anche in presenza di vicende di elusione pacificamente rientranti tra le ipotesi indicate al terzo comma dell'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973.

Una prospettazione priva di basi giuridiche, che aveva come effetto non soltanto di integrare, ma di sostituire il diritto scritto con quello di fonte giurisprudenziale: una soluzione incompatibile con il sistema delle fonti che caratterizza il nostro ordinamento giuridico.

Pertanto, la seconda fase di elaborazione giurisprudenziale in tema di abuso del diritto tributario, come detto, può farsi risalire proprio alla vicenda del mini-condono dell'estate 2010. Un segnale di copertura politica a sostegno della sanatoria degli effetti dell'elusione, che influenzerà negativamente anche l'elaborazione di una nozione unitaria di divieto di elusione e di abuso del diritto in campo tributario, sia da parte della giurisprudenza, sia da parte della stessa dottrina, alla ricerca anch'essa di qualche punto di riferimento stabile. Questo aspetto emerge in modo specifico nelle oscillazioni delle decisioni giurisprudenziali, fortemente condizionate dalla sensibilità dei singoli giudici, rispetto alla contrapposizione impropria, tuttavia riemergente periodicamente, tra la tutela dell'interesse fiscale e le garanzie stabilite dalla legge a tutela dei diritti dei contribuenti, poste in secondo piano.

Vanno lette in questo senso, sia le vicende relative al contraddittorio endoprocedimentale<sup>29</sup>, disciplinato specificamente dal quarto comma del-

---

<sup>28</sup> Anche il Presedente Emerito della Consulta, prof. Gallo, esprime sul punto considerazioni analoghe. Cfr. GALLO F., Voce *Abuso del diritto (diritto tributario)*, *Annali, Enc. dir.*, pp. 1 ss., specie p. 13, Milano, 2017, in corso di stampa.

<sup>29</sup> Il tema del contraddittorio, con le incredibili oscillazioni al riguardo delle Sezioni Unite, è strettamente legato al tema dell'abuso del diritto e alla sua esondazione dall'alveo dei principi. Il contraddittorio costituisce, infatti, un elemento fondamentale nel procedimento di contrasto all'elusione, regolato dall'art.37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973, posto fuori gioco dalla rilevabilità d'ufficio dell'abuso del diritto in ogni

l'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973; sia il tema delle sanzioni, introdotto dall'art.10-*bis* della legge n. 212/2000, comma 13, con una norma tanto generica da lasciare in sospeso più problemi di quelli (essenzialmente politici) che era chiamata a risolvere.

A queste questioni, che condizioneranno l'evoluzione della giurisprudenza di legittimità lungo l'intero arco temporale che va dalle sentenze gemelle delle Sezioni Unite del 2008 fino al 1° ottobre 2015, data di entrata in vigore del d.lgs. n. 128/2015), occorre aggiungere il tema da cui avevano preso le mosse le richiamate sentenze gemelle del 2008, vale a dire l'applicabilità della giurisprudenza lussemburghese in tema di abuso del diritto alle sole imposte armonizzate.

Una soluzione, è bene dirlo, tutt'altro che convincente in punto di diritto, che (come detto) aveva consentito al ragionamento delle Sezioni Unite di compiere un passo ulteriore; vale a dire di individuare la fonte del divieto di abuso del diritto tributario nei principi di capacità contributiva e di progressività del sistema, definiti dall'art. 53 Cost.

Un passaggio decisivo per applicare con efficacia retroattiva il principio del divieto di abuso del diritto tributario: vale a dire l'obiettivo finale di tutta la ricostruzione interpretativa posta in essere dalle Sezioni Unite nel dicembre 2008. Con esiti discutibili, talvolta controproducenti, sul versante della certezza del diritto, che sappiamo bene non deve essere considerata un *totem*; tuttavia, essa pone rilevanti problemi in tema di affidamento, di cui non ci si può sbarazzare semplicemente ignorandoli.

Tema ripreso di recente dalle Sezioni Unite, con la sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015<sup>30</sup>, che ha capovolto l'indirizzo affermato tra il 2013 e il 2014, sempre a Sezioni Unite, in tema di contraddittorio.

In quelle decisioni i giudici di legittimità avevano stabilito la natura di principio fondamentale dell'ordinamento, immanente al sistema, del principio del contraddittorio endoprocedimentale e, dunque, la sua vincolatività e la sua estensibilità, nel quadro di un'interpretazione costituzionalmen-

---

grado di giudizio, quindi anche per la prima volta innanzi ai giudici di legittimità. In buona sostanza, le sentenze gemelle della Cassazione nel 2008 avevano scelto, con l'art. 53 Cost., lo strumento sbagliato per realizzare un obiettivo giusto; introducendo nel sistema un elemento di instabilità, che anche per le divisioni interne alla magistratura, evidenti nella vicenda del contraddittorio, avrebbe inciso negativamente sulle garanzie costituzionali nel campo dei tributi. Sul tema si veda l'interessante contributo di AMATUCCI F., *Profili procedurali e criticità della clausola generale antiabuso*, in AA.VV., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., specie pp. 103 ss.

<sup>30</sup> Cfr. Cass., Sez. Un., 9 dicembre 2015, n. 24823.

te orientata, anche ad ipotesi non specificamente regolate dall'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente<sup>31</sup>. Opinione, tuttavia, non condivisa, da una parte dei giudici della Sezione tributaria della Corte di Cassazione, che, per contrastarla, avevano sollevato la questione di legitti-

---

<sup>31</sup> Sul tema cfr., in particolare, MICELI R., *Il contraddittorio precontenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 3, pp. 345 ss.; ID., *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, (a cura di) FEDELE A.-FANTOZZI A., Giuffrè, Milano, 2005, pp. 473 ss.; ID., *Il diritto al contraddittorio nella fase istruttoria*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 2, pp. 37 ss.; AMATUCCI F., *Profili procedurali*, cit., specie pp. 103 ss.; FRANSONI G., *Il contraddittorio nell'accertamento dell'abuso del diritto*, in AA.VV., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., pp. 113 ss.; IAIA R., *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione europea. Riflessi nel diritto nazionale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2016, 1, pp. 55-114; MARCHESELLI A., *Il contraddittorio deve precedere ogni provvedimento tributario*, in *Corr. trib.*, 2014, 39, pp. 3019 ss.; TUNDO F., *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Milano, 2013; id., *La partecipazione del contribuente alla verifica tributaria*, Cedam, Padova, 2012; PIERRO M.C., *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Giappichelli, Torino, 2013; LA SCALA A.E., *Il silenzio dell'Amministrazione finanziaria*, Giappichelli, Torino, 2012; PICCIAREDDA F., *Il contraddittorio anticipato nella fase procedimentale, in Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente, Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, (a cura di) BODRITO A.-CONTRINO A.-MARCHESELLI A., Giappichelli, Torino, 2012, pp. 397 ss.; MARONGIU G., *Accertamenti e contraddittorio tra Statuto e principi di costituzionalità*, in *Corr. trib.*, 2011, 6, pp. 474 ss.; ID., *La necessità del contraddittorio nelle verifiche fiscali "tutela" il contribuente*, in *Corr. trib.*, 2010, pp. 3051 ss.; ID., *Contribuente più tutelato nell'interazione con il fisco anche prima dell'avviso di accertamento*, in *Corr. trib.*, 2011, 21, pp. 1719 ss.; FANTOZZI A., *L'accertamento*, in *Diritto tributario*, (a cura di) FANTOZZI A., Utet, Milano, 2012, pp. 541 ss.; MAZZAGRECO D., *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli, Torino, 2011, p. 55; MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Giuffrè, Milano, 2010, pp. 19 ss.; RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Giappichelli, Torino, 2009; VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria: nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla costituzione*, Giuffrè, Milano, 2002, pp. 35 ss.; MULEO S., *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Giappichelli, Torino, 2000; BATTISTONI FERRARA F., *Contraddittorio anticipato e tutela del contribuente*, in *Il fisco*, 1994; GALLO F., *Accertamento tributario del contribuente: prospettive di riforma*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1989, 1, pp. 50 ss.; SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento tributario*, Cedam, Padova, 1990; ID., *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2001; MOSCHETTI F., *Avviso di accertamento tributario e garanzia del cittadino*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1983, 1, pp. 1918 ss.; ID., *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 1, pp. 137 ss.

mità costituzionale del comma quarto dell'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973, per contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost.

L'illegittimità costituzionale, secondo i supremi giudici, sarebbe derivata dal fatto che il contraddittorio era applicabile soltanto all'elusione codificata, ma non all'abuso del diritto, divenuto ormai diritto vivente<sup>32</sup>.

Di qui, secondo l'ordinanza<sup>33</sup>, la richiesta alla Consulta di espungere dall'ordinamento le disposizioni sul contraddittorio in tema di elusione, indicate al quarto comma dell'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973, in quanto non previste nell'ipotesi di contestazione di un abuso del diritto di derivazione costituzionale.

Una tesi all'evidenza singolare, che non doveva avere convinto del tutto neppure i giudici della Sezione tributaria della Suprema Corte che, in alcune successive sentenze, avevano sostenuto la tesi opposta, vale a dire

---

<sup>32</sup>DE MITA E., osserva al riguardo, in un saggio dal titolo significativo: *Abuso del diritto: la Cassazione supera i limiti*, pubblicato su *Il Sole 24 Ore* del 23 febbraio 2014: «[...] C'è subito da osservare che il diritto vivente non può essere vincolante quando è caratterizzato da incertezze e approssimazioni logiche nelle quali la giurisprudenza fa più politica che diritto o si fa Amministrazione finanziaria. Ma questa affermazione è solo la spia delle ragioni politiche che hanno indotto la Corte a sollevare la questione di costituzionalità. In effetti la Cassazione non accetta che l'abuso del diritto debba essere rilevato dall'Amministrazione e ha elaborato una giurisprudenza che si legge sui seguenti punti. Il divieto di abuso del diritto si fonda sull'art. 53 della Costituzione; nell'interpretazione della legge, il giudice deve – anche d'ufficio, quando ritenga sussistenti gli elementi della fattispecie elusiva – fare applicazione delle riprese antielusive. La nullità per irregolarità della forma di che trattasi risultano irragionevolmente stabilite solo nella residuale ipotesi di cui all'art. 37-*bis*. Il contraddittorio, dice ancora la Corte, deve avere carattere sostanziale e non formalistico. Quando il difetto di forma è particolarmente lieve perché l'avviso è stato notificato poco prima dello spirare del termine, l'invalidazione dell'atto diventa irragionevole. Difatti, esistono altre norme relative ai negozi elusivi senza che vi sia un'analoga previsione di nullità per difetto di motivazione. Come abbiamo ripetutamente rilevato in dottrina, l'art. 53 della Costituzione ha una funzione più ampia e non diretta rispetto alla vicenda dell'abuso del diritto. Non è detto in che senso il principio di capacità contributiva, come dovere di concorrere alle pubbliche spese, possa fondare il divieto di abuso del diritto [...]. Il riferimento ad altre fattispecie elusive non conduce ad un'interpretazione restrittiva dell'art. 37-*bis* come norma speciale. L'art. 37-*bis* è espressione di un principio. Il nostro ordinamento non ha leggi generali, sicché può avvenire che una norma di carattere generale sia scritta in qualche disposizione particolare. In tal caso, la migliore dottrina e la stessa giurisprudenza hanno sostenuto che diventano incostituzionali, invece, le disposizioni che non stabiliscono la norma di carattere generale». Una ricostruzione convincente, sia rispetto all'ordinanza, sia rispetto all'utilizzazione impropria, in funzione amministrativa, dell'art. 53 Cost.

<sup>33</sup>Cfr. Cass. civ., Sez. V trib., ord. 5 novembre 2013, n. 24739.

l'obbligo a carico dell'Agenzia delle Entrate di estendere all'abuso del diritto tributario di origine giurisprudenziale le regole procedurali stabilite dall'art. 37-*bis*, comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973, annullando i relativi avvisi di accertamento.

Questo cambio di passo sul punto, da parte della Sezione tributaria della Suprema Corte, non era sfuggito ai giudici della Consulta, che lo avevano valorizzato nel giudizio di costituzionalità (sentenza n. 132/2015<sup>34</sup>). In quella sentenza la Corte costituzionale, dimostrando garbo istituzionale, aveva infatti dichiarato infondata la questione, facendo leva sul cambio di indirizzo al riguardo da parte dei giudici di legittimità; tuttavia ribadendo del contraddittorio il carattere di principio fondamentale immanente al sistema, in sintonia con quanto affermato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con le sentenze nn. 18184 del 2013<sup>35</sup>, 19667 e 19668 del 2014<sup>36</sup>.

Da ultimo, come detto, la sentenza delle Sezioni Unite del 9 dicembre 2015, n. 24823<sup>37</sup>, ha ripreso (peraltro, come vedremo, in un contesto ben diverso) la ripartizione tra imposte armonizzate e imposte non armonizzate, che aveva consentito alle Sezioni Unite della Suprema Corte, nel dicembre del 2008, di introdurre nell'ordinamento il principio dell'abuso del diritto di derivazione costituzionale. Una tesi opinabile già nel 2008, per violazione indiretta del principio di concorrenza, quando fu impiegata dalle Sezioni Unite per introdurre nell'ordinamento il divieto di abuso del diritto tributario<sup>38</sup>.

---

<sup>34</sup> Cfr. C. cost., 7 luglio 2015, n. 132, in *G.U.*, 15 luglio 2015.

<sup>35</sup> Cfr. Cass., Sez. Un., 29 luglio 2013, n. 18184.

<sup>36</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. Un., 18 settembre 2014, n. 19667 e Cass. civ., Sez. Un., 18 settembre 2014, n. 19668.

<sup>37</sup> Cfr. Cass., Sez. Un., 9 dicembre 2015, n. 24823, cit.

<sup>38</sup> In questa prospettiva l'elusione fiscale viene vista come uno strumento che falsa la concorrenza e, dunque, rappresenta un ostacolo al buon funzionamento del Mercato Unico europeo; di qui la previsione, nella maggior parte delle legislazioni degli Stati appartenenti all'Unione europea, di specifiche normative antielusive, finalizzate a contrastare l'elusione fiscale interna ed internazionale. Tuttavia, se si guarda all'evoluzione delle politiche di contrasto all'elusione fiscale nei primi anni 2000, in Francia ed in Italia emerge una differenza sostanziale. Mentre la giurisprudenza del Consiglio di Stato e della Corte di Cassazione, sulla base dell'art. L 64 del Codice Generale delle Imposte, aveva disconosciuto gli effetti fiscali delle operazioni di *dividend washing*, considerandole operazioni del tutto prive di ragioni economiche diverse dal vantaggio fiscale, quindi indebite; la nostra Cassazione, nonostante diversi tentativi, pur essendosi avvicinata in alcune sentenze alla sostanza del problema, non era stata in grado di



Un espediente brillante, tuttavia fragile anche dal punto di vista del diritto interno, atteso che nel nostro sistema costituzionale l'operatività dei principi di capacità contributiva e di progressività del sistema appare vincolata al principio di riserva di legge, regolato dall'art. 23 Cost.

Questione, quest'ultima, evidentemente ben presente ai giudici di legittimità che avevano "*inventato*" la derivazione costituzionale del divieto di abuso del diritto, per evitare un danno ingiusto all'erario, riportando nell'alveo dell'imposizione ordinaria redditi che vi erano stati sottratti attraverso una ricostruzione contrattualmente valida, tuttavia dagli effetti tributari (vantaggiosi per i contribuenti) privi di base giuridica, in carenza di qualsiasi collegamento tra il vantaggio conseguito e il principio di capacità contributiva.

Occorre, d'altra parte, non perdere di vista che rispetto al 2008 il quadro giuridico, in punto di diritto dell'Unione, era profondamente mutato.

Con l'entrata in vigore il 1 gennaio 2010 del Trattato sull'Unione europea, vale a dire del TUE, la divisione dal punto di vista dell'applicazione del diritto dell'Unione tra imposte armonizzate ed imposte non armonizzate, pur essendo ancora ipotizzabile in qualche ipotesi particolare, non poteva certamente essere affermata come effetto di un principio generale. Tanto più se, come nel caso di specie, l'obiettivo perseguito dai giudici di legittimità era quello di offrire uno schermo giuridico, per coprire l'indisponibilità dell'Amministrazione finanziaria ad adeguare l'azione amministrativa ai principi di diritto interno, prima ancora che al diritto dell'Unione europea.

Occorre, infatti, considerare che alla base del principio del contraddittorio, secondo il diritto europeo, si pongono due principi, tra loro strettamente connessi: da un lato, il principio generale di buon andamento della pubblica amministrazione, regolato dall'art. 97 Cost., che comporta una diffusione generalizzata del contraddittorio. Questo essenziale strumento partecipativo non incontra limitazioni di principio, salvo eccezioni stabilite in forza di una legge per motivi di interesse generale; dall'altro, il principio del giusto processo, che presuppone che il cittadino sia sempre informato di un procedimento avviato nei suoi confronti, che possa concludersi in modo per lui pregiudizievole.

Partendo da questo dato, è opportuno considerare al riguardo che, in ambito europeo, questi principi, in quanto principi fondamentali generali

---

smontare gli effetti fiscali indebiti delle operazioni di lavaggio dei dividendi, sulla base della sola ricostruzione civilistica di quelle operazioni.

derivanti dalle tradizioni costituzionali dei Paesi appartenenti all'UE, sono regolati direttamente dall'art. 6, paragrafo 3, del TUE; vale a dire che non incontrano limitazioni né di tipo soggettivo (in quanto applicabili *erga omnes*), né di tipo oggettivo, in quanto esplicano i loro effetti nei confronti di tutti.

Per conseguenza non incontrano le limitazioni stabilite dall'art. 41, paragrafo 3, del TUE, quando non è coinvolto direttamente il diritto dell'Unione.

A veder bene, proprio la situazione esaminata dalle Sezioni Unite nel dicembre 2015, per negare l'applicabilità del principio del contraddittorio alle imposte armonizzate.

Una ennesima decisione apparentemente ben costruita; in realtà una tesi che utilizza il diritto dell'Unione per negarne l'applicabilità, senza neppure porsi il problema degli effetti dell'entrata in vigore della Trattato di Lisbona, nell'ormai non più vicinissimo 2010. Una motivazione illogica, che pur di salvare una serie di accertamenti nel settore bancario adottati in assenza di contraddittorio dall'Agenzia delle Entrate, determina una situazione ai limiti del paradossale nella gestione del rapporto tra imposizione diretta, non soggetta a contraddittorio e imposta sul valore aggiunto, in cui il principio del contraddittorio non può essere disatteso, trattandosi di imposta armonizzata.

Un'opinione che sconcerca per l'autorevolezza della fonte, anzitutto per quel che concerne le ricadute in ambito interno, atteso che determina necessariamente una duplicazione dell'attività di accertamento, senza alcuna ragione giuridica al riguardo e, soprattutto, in assenza di strumenti di coordinamento che la duplicazione degli accertamenti imporrebbe. Con quali benefici per l'azione amministrativa non è dato di vedere. Senza dire dell'aumento dei costi che la duplicazione degli accertamenti comporta per il contribuente.

In definitiva, l'ultima sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione in tema di contraddittorio, per giungere al risultato, da un lato svaluta la precedente giurisprudenza in argomento delle Sezioni Unite del 2013 e del 2014; dall'altro, offre una lettura riduttiva della sentenza n. 132/2015 della Corte costituzionale, utilizzando il garbo istituzionale con cui la Corte aveva sciolto i nodi posti dall'ordinanza di rinvio della stessa Corte di Cassazione, per offrire una lettura minimalista del principio del contraddittorio, riaffermato al contrario con chiarezza nella sentenza n. 132/2015 della Consulta<sup>39</sup>.

---

<sup>39</sup>Questo profilo merita particolare attenzione. La giurisprudenza costituzionale,

L'esame del decreto delegato n. 128/2015 e dei primi effetti da esso prodotti nell'azione di contrasto all'elusione evidenzia finalmente un cambio di passo; questo non vuole dire che tutti i problemi evidenziati nel corso degli ultimi anni, sia con riferimento alla disciplina legislativa regolata dall'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973, sia con riguardo alla repressione dell'abuso del diritto giurisprudenziale, sono stati risolti. Come vedremo diffusamente più avanti, anche la nuova disciplina unitaria dell'abuso del diritto a fini antielusivi, pur rappresentando un evidente passo in avanti rispetto alla precedente incertezza, presenta tuttora alcune ambiguità, sia sui limiti di applicabilità del divieto di abuso del diritto, sia sotto il profilo sanzionatorio, sui cui ambiti applicativi rimangono incertezze<sup>40</sup>.

Talune riserve possono evidenziarsi anche dal punto di vista di norma generale che caratterizza la nuova disciplina legislativa del divieto di abuso del diritto tributario.

La nuova disposizione antielusiva, pur avendo portata ben più ampia della precedente formulazione legislativa, tuttavia presenta alcuni elementi d'incertezza su cui mi soffermerò nel corso del lavoro.

Innanzitutto, il richiamo ai principi fondamentali dell'ordinamento tributario per contrastare pratiche elusive fa venir meno quella caratteristica di norma di chiusura del sistema, che dovrebbe rappresentare il nocciolo duro di qualsiasi disposizione antielusiva a carattere generale.

Questo riferimento ai principi fondamentali dell'ordinamento è, da un lato, ridondante, non essendo ipotizzabile in una disposizione di portata

---

da diversi anni a questa parte, prima di dichiarare illegittima una norma che presenti profili di dubbia costituzionalità, invita gli interpreti, a partire dai giudici, ad offrire della norma di cui si discute una interpretazione costituzionalmente orientata. Un indirizzo opportuno, in quanto comporta l'economia di mezzi giuridici; sempre che questa attenzione in funzione interpretativa sia presa in considerazione dai giudici, specie di legittimità; altrimenti, come in questo caso, si rischia un avvitamento che lascia aperti i problemi che gli stessi giudici sono chiamati istituzionalmente a risolvere.

In buona sostanza, non si nega la funzione nomofilattica della Cassazione; tuttavia con il limite che quando la Corte costituzionale ha offerto, come nel caso di specie, un'interpretazione costituzionalmente orientata della norma relativa al contraddittorio, vale a dire dell'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente, la Corte di Cassazione, ove ritenga di non doversi adeguare all'interpretazione offerta dalla Consulta, dovrebbe, con ordinanza motivata, rinviare la questione alla Corte costituzionale, perché possa decidere nel merito.

<sup>40</sup> Sui profili critici della nuova normativa antiabuso si rinvia alle puntuali riflessioni di FALSITTA G., *Note critiche intorno al concetto di abuso del diritto nella recentissima codificazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 6, pp. 714 ss.

generale la possibilità di abusare del diritto tributario senza determinare un uso distorto di una disposizione tributaria di diritto positivo.

Inoltre si tratta di un richiamo anche pericoloso, perché potrebbe offrire una sponda al riemergere di contestazioni giurisprudenziali di abuso del diritto, non collegate ad un'utilizzazione distorta di una norma tributaria di diritto positivo, che determini effetti non voluti dal legislatore; di cui si suppone, tuttavia, la natura abusiva, per contrasto con i principi fondamentali dell'ordinamento tributario.

Un percorso decisamente impraticabile, evocato dal prof. Fedele nel 2010<sup>41</sup>, come effetto delle sentenze delle Sezioni Unite del 2008.

Muove in questa direzione anche l'abolizione delle disposizioni contenute nel comma terzo dell'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973, che, forse, sarebbe stato opportuno mantenere in vita, come figure tipizzate, sintomatiche di una possibile costruzione elusiva.

Una conferma di questa interpretazione viene dalla lettura di quelle disposizioni specifiche, introdotte nel testo dell'art. 10-*bis* del d.lgs. n. 128/2015, che escludono il carattere elusivo di alcune operazioni, a partire da quelle relative al cosiddetto *transfer price* interno e all'impiego di poteri officiosi da parte dei giudici.

Una spia delle incertezze prodotte da una normativa generale, dai confini non definiti con precisione, con riferimento in particolare al legittimo risparmio d'imposta, affermato come principio, ma di fatto fortemente limitato nella pratica, nonostante i correttivi imposti dalla Commissione parlamentare nel parere reso al governo sulla bozza di decreto delegato<sup>42</sup>.

In definitiva, una normativa antielusiva generale che sta in piedi per mezzo di disposizioni casistiche, finalizzate ad escludere che determinate operazioni possano essere considerate elusive; dunque attraendole nell'area dell'evasione. In buona sostanza un percorso simile, sia pure speculare, rispetto alla formulazione dell'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973, in cui il carattere di disposizione antielusiva a contenuto generale della norma veniva poi in concreto ristretto da quanto stabilito al comma terzo dello stesso articolo.

Esito, forse, inevitabile di una normativa generale, che ha cercato di unire all'interno di un unico mosaico una pluralità di tessere ricavate da

---

<sup>41</sup> FEDELE A., *Assetti negoziali e "forme di impresa" tra opponibilità, simulazione e riqualificazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 1, Parte I, pp. 1096 ss.

<sup>42</sup> Su queste tematiche si veda, in particolare, GARCEA A., *Il legittimo risparmio d'imposta*, Cedam, Padova, 2000.

spezzoni di sentenze della Sezione tributaria della Suprema Corte, talvolta contraddittorie. Una condizione di strisciante incertezza, dalla quale emerge l'assenza di coordinamento e di visione sistematica nell'elaborazione della nuova normativa antielusiva, che appare tarata sulle esigenze delle grandi imprese rappresentate da Confindustria e, in special modo, su quelle dell'Amministrazione finanziaria.

Quest'ultima, specie nella fase di elaborazione dei decreti delegati, ha cercato di dar vita ad una normativa antielusiva nella quale potessero essere ricomprese buona parte delle ipotesi elusive, contestate dall'Agenzia delle Entrate a partire dal 2009; ivi comprese alcune fattispecie riconosciute non elusive da parte della giurisprudenza.

Questa assenza di un chiaro indirizzo politico, unito alle pressioni degli interessi economici meglio organizzati, ha condizionato negativamente lo sviluppo di una normativa antielusiva in grado di evitare sovrapposizioni con il legittimo risparmio d'imposta. Un diritto riconosciuto dall'art. 41 Cost., che la nuova normativa antielusiva evoca in linea di principio; poi, in concreto, ne condiziona fortemente l'esercizio. Un limite culturale, prima ancora che giuridico, che investe sia la nozione di produzione e di reddito, sia conseguentemente quella di capacità contributiva; un profilo di criticità, che accentua le distanze tra l'Italia e le altre economie avanzate; che spiega, forse, il motivo per cui l'Italia cresce molto meno di Paesi con pressioni fiscali comparabili alla nostra.

Questo elemento emerge con grande evidenza in seguito all'entrata in vigore della Direttiva 2016/1164/UE<sup>43</sup>, in tema di contrasto all'elusione. La disciplina nazionale antielusiva, introdotta con l'art. 10-*bis* della legge n. 212/2000, era stata modulata sulla Raccomandazione della Commissione UE del 6 dicembre 2012 (2012/772/UE) sul contrasto all'abuso del diritto tributario. Una cornice normativa ormai superata dalla citata Direttiva 2016/1164, sul contrasto alle pratiche elusive che incidono sul funzionamento del mercato interno. Ritorneremo per l'approfondimento di questo tema più avanti; qui basta ricordare che l'art. 6 della Direttiva 2016/1164/UE prevede l'introduzione di una "*norma generale antiabuso*" che gli Stati membri sono tenuti ad introdurre nei propri ordinamenti entro il 31 dicembre 2018.

L'art. 6 della nuova direttiva riprende la clausola antiabuso introdotta dalla Direttiva 2015/121 del 27 gennaio 2015<sup>44</sup>, che ha modificato la diret-

---

<sup>43</sup> Direttiva 2016/1164/UE, 12 luglio 2016, cit.

<sup>44</sup> Direttiva 2015/121/UE, 27 gennaio 2015, che modifica la Direttiva 2011/96/UE

tiva che disciplina i rapporti all'interno di gruppi societari, vale a dire la direttiva "madre e figlia", regolata attualmente dalla Direttiva 2011/96/UE del 30 novembre 2011<sup>45</sup>. A tal proposito, con riferimento alla vigente normativa italiana, occorre tener conto del fatto che la clausola antielusiva introdotta con l'art. 10-bis non sembra del tutto conforme alla "clausola generale antiabuso" prevista dalla citata Direttiva europea 2015/121, che ha modificato la cosiddetta Direttiva "madre-figlia" e la cui portata appare significativamente più ampia<sup>46</sup>.

Di questi aspetti e di altri profili collegati cercherò di dare conto in questo lavoro, tentando di offrire una lettura sistematica, alla luce delle novità legislative, degli orientamenti della giurisprudenza sul punto, senza perdere di vista quanto ci è pervenuto in termini di esperienza dall'applicazione giurisprudenziale del principio dell'abuso del diritto di derivazione costituzionale.

Qui, anticipando quanto cercherò di tratteggiare nel corso del lavoro, emerge tuttavia con sufficiente chiarezza il limite di un diritto giurisprudenziale, derivato dai principi costituzionali ed introdotto nella nostra esperienza giuridica dai giudici di legittimità; tuttavia disancorato dal diritto vivente che emerge dalla giurisprudenza della Corte di giustizia europea al riguardo.

Un ripiegamento in ambito domestico, in assenza di indirizzi chiari da parte del legislatore, che ha prodotto incertezze, senza essere in grado di offrire le risposte che i giudici lussemburghesi avevano iniziato a dare fin dal lontano 2006, con la sentenza *Halifax*, per ricondurre all'interno dei principi del diritto dell'Unione l'applicazione armonizzata, ancorché non

---

concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi, in *G.U.*, 28 gennaio 2015, L 21/1.

<sup>45</sup> Direttiva 2011/96/UE, 30 novembre 2011, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi, in *G.U.*, 29 dicembre 2011, L 345/8.

<sup>46</sup> Sui rapporti tra la nuova disciplina interna antiabuso, recata dall'art. 10-bis della legge n. 212/2000 e la disciplina antielusiva elaborata dalla Corte di giustizia europea si sofferma in particolare il Prof. Lo Gozzo. Secondo questo attento studioso si può parlare di "quasi compatibilità" tra la giurisprudenza della CGE in tema di abuso della normativa IVA e la disciplina interna antiabuso perché l'essenzialità del vantaggio fiscale indebito si avvicina alla nozione elaborata dalla giurisprudenza *Halifax*. Tuttavia se ne distingue per alcuni elementi d'indeterminatezza che rende non sovrapponibili perfettamente la normativa nazionale rispetto agli orientamenti della Corte di giustizia. In questo senso, per opportuni approfondimenti, cfr. LO GOZZO M., *L'abuso del diritto nell'IVA*, in AA.VV., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, cit., pp. 123 ss.

ancora unitaria, dell’IVA, la principale imposta europea, seconda in Italia per gettito<sup>47</sup>.

Un percorso in cui non possiamo più permetterci di avanzare con l’andamento del gambero, cercando di rimuovere dal nostro ordinamento quei principi del diritto dell’Unione che non sono stati inventati dalla burocrazia europea, come talvolta accade di leggere in qualche testo; ma ci vengono direttamente dalle tradizioni costituzionali dei Paesi dell’Unione. Un percorso cui abbiamo partecipato tra i primi, nel lontano, ma non dimenticato 1957, firmando a Roma il Primo Trattato delle Comunità Economiche Europee.

---

<sup>47</sup> Sui riflessi della nuova normativa sull’imposta sul valore aggiunto cfr. DE IESO C., *La natura speciale dell’abuso del diritto nell’IVA*, in *Corr. trib.*, 2017, 4, pp. 293 ss.





## Capitolo I

### *Il d.lgs. n. 128/2015, art. 1, «Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale»: il nuovo quadro normativo*

SOMMARIO: 1. Il nuovo inquadramento dell'abuso del diritto o elusione, tra contraddizioni della legge-delega e incertezza del decreto delegato. – 2. L'impianto normativo scioglie qualche nodo maggiore, ma restano ambiguità e incertezze irrisolte. – 3. Il ruolo dell'interpello nella nuova definizione dell'abuso del diritto o elusione. – 4. La fase procedimentale.

#### *1. Il nuovo inquadramento dell'abuso del diritto o elusione, tra contraddizioni della legge-delega e incertezza del decreto delegato*

Vediamo ora di analizzare in che modo il legislatore delegato ha inteso risolvere i numerosi profili di criticità posti in luce dai limiti e dalle contraddizioni della normativa al riguardo, accentuati dalle incertezze della giurisprudenza di legittimità in tema di abuso del diritto. Contraddizioni alimentate, per l'appunto, dall'opportunismo dell'Amministrazione finanziaria che ha favorito la dilatazione della nozione di abuso; dalle incertezze e contraddizioni crescenti della giurisprudenza; nonché dall'assenza di un intervento legislativo che ponesse termine alla confusa emersione di ipotesi sempre nuove di abuso del diritto tributario.

È ben vero che la moltiplicazione delle ipotesi di abuso del diritto ha trovato in qualche circostanza un freno nella stessa giurisprudenza della Corte di Cassazione, che ha messo in discussione, contrastandole, le ipotesi meno convincenti di applicazione alla materia tributaria della nozione di abuso del diritto. Un orientamento apprezzabile, che ha riguardato specificamente sia questioni di diritto sostanziale tributario, sia il tema delle sanzioni penal-tributarie. Si tratta, tuttavia, di interventi episodici che, pur apprezzabili, non hanno determinato un orientamento chiaro e soprattutto

stabile. Contribuendo, nel silenzio del legislatore, ad aumentare le incertezze e le preoccupazioni delle imprese.

Sicché le disposizioni in materia di contrasto all'elusione fiscale, attraverso la predeterminazione, il confinamento e l'unificazione con la nozione di abuso del diritto tributario, contenute nel disegno di legge-delega sulla riforma tributaria (a seguito dell'approvazione della legge-delega 11 marzo 2014, n. 23<sup>1</sup>), hanno avuto quantomeno la funzione di ricondurre la giurisprudenza in materia di abuso del diritto tributario all'interno di un quadro caratterizzato da minori oscillazioni e incertezze<sup>2</sup>.

Una novità di rilievo che emerge dalla lettura delle nuove disposizioni introdotte dall'art. 1 del decreto delegato n. 128/2015 si può cogliere nella collocazione della nuova disciplina antiabuso o elusione, all'interno della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente). Il d.lgs. n. 128/2015 ha inserito, al riguardo, il nuovo art. 10-*bis*, che innova profondamente la disciplina del contrasto all'abuso del diritto e all'elusione fiscale<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Legge 11 marzo 2014, n. 23, *Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*, in *G.U.*, Serie Generale, 12 marzo 2014, n. 59.

<sup>2</sup> Cfr., in particolare, ZIZZO G., *Ma lo strumento non può creare un nuovo ordinamento*, in *Il Sole 24 Ore*, 5 marzo 2010; DE MITA E., *L'abuso del diritto*, cit.

<sup>3</sup> Con riguardo alla nuova disciplina introdotta dal d.lgs. n. 128/2015, art. 10-*bis*, si vedano *ex multis* i contributi di AMATUCCI F., *Profili procedurali*, cit., specie pp. 103 ss.; BASILAVECCHIA M., *L'art. 10-bis dello Statuto: the day after*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2016, 1, pp. 5 ss.; BEGHIN M., *La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori*, in *Il fisco*, 2015, 23, p. 2207; BUCCICO C., *L'abuso del diritto o elusione fiscale: clausola generale nel diritto tributario*, in *Riv. dir. impresa*, 2016, 1, pp. 27-58; RUSSO P., *Profili storici e sistematici in tema di elusione e abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2016, 1, Parte I, pp. 1 ss.; SERRANÒ M.V., *Brevi considerazioni sulle prospettive di riforma in tema di "abuso del diritto o elusione"*, in *Boll. trib.*, 2015, 7, pp. 485 ss.; CARINCI A.-DEOTTO D., *Abuso del diritto ed effettiva utilità della novella: Muchado about nothing?*, in *Il fisco*, 2015, 32/33, pp. 3107 ss.; CONTRINO A., *I confini dell'abuso*, cit., pp. 21 ss.; BUFFA F., *Abuso del diritto: una riforma impossibile?*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, pp. 27 ss.; FINOCCHIARO S., *La riforma dei reati tributari: un primo sguardo al d.lgs. n. 158/2015 appena pubblicato*, in *Dir. Pen. Cont.*, 9 ottobre 2015; LEO M., *L'abuso del diritto: elementi costitutivi e confini applicativi*, in *Il fisco*, 2015, 10, pp. 915 ss.; ID., *Il divieto di abuso del diritto nella legge-delega fiscale*, in *Il fisco*, 2014, 14, pp. 1313 ss.; MANZITTI A.-FANNI M., *La norma generale antiabuso nello schema di Decreto delegato: buono il testo, ottima la relazione*, in *Corr. trib.*, 2015, 21, pp. 1597 ss.; GALLO F., *Brevi considerazioni sulla definizione di abuso del diritto e sul nuovo regime del c.d. adempimento collaborativo*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2014, 6, Parte I, pp. 947 ss.; PROCOPIO M., *La poco convincente rife-*

La scelta del legislatore delegato di collocare la nuova disciplina antielusiva all'interno della citata legge n. 212/2000, recante disposizioni sullo Statuto dei diritti del contribuente, rappresenta un'opzione di politica tributaria non scontata, indicativa della volontà di assicurare stabilità e certezza del diritto ad una vicenda (quella dell'elusione) dominata, dalla seconda metà degli anni 2000, da incertezze e contrasti incompatibili con una materia retta da principi e vincoli di ordine costituzionale. Obiettivo che si è ritenuto di poter realizzare abbandonando il vecchio schema dell'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973, interno alla disciplina dell'accertamento e limitato alle sole imposte dirette; indirizzandosi ad una nuova normativa realmente a carattere generale, applicabile ad ogni ipotesi di elusione fiscale, individuata sulla base di criteri non sempre univoci, tuttavia predeterminati dalla legge.

Un'operazione in cui i profili suggestivi, d'immagine, sono chiamati a ren-

---

*ma dell'abuso del diritto e i dubbi di legittimità costituzionale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2014, 4, pp. 746 ss.; ALTIERI E., *La codificazione di una clausola generale antielusiva: giungla o wild west?*, in *Rass. trib.*, 2014, 3, pp. 52 ss.; VACCA I., *L'abuso e la certezza del diritto*, in *Corr. trib.*, 2014, p. 1127; LAMEDICA T., *L'abuso del diritto ha ultimato il suo percorso*, in *Corr. trib.*, 2015, 34, pp. 2625 ss.; ID., *Abuso del diritto ed elusione: disciplina unificata*; in *Corr. trib.*, 2014, 18, pp. 1429 ss.; ID.; *La delega fiscale considera l'abuso del diritto e l'elusione*, in *Corr. trib.*, 2014, 16, pp. 1278 ss.; FRANSONI G., *La multiforme efficacia nel tempo dell'art. 10-bis dello Statuto su abuso ed elusione fiscale*, in *Corr. trib.*, 2015, 44, pp. 4362 ss.; GIOVANNINI A., *L'abuso del diritto nella legge-delega fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 3, pp. 231 ss.; ID.; *La delega unifica elusione e abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, 2014, pp. 1827 ss.; ZIZZO G., *L'abuso del diritto tra incertezze della delega e Raccomandazioni europee*, in *Corr. trib.*, 2014, 39, p. 2997; ID., *La nuova nozione di abuso del diritto e le Raccomandazioni della Commissione europea*, in *Corr. trib.*, 2015, 47/48, p. 4577; ID., *La nozione di abuso nel nuovo art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Corr. giur.*, 2015, 11, pp. 1337 ss.; ID., *Gli obiettivi della riforma e la clausola generale per il contrasto all'abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, 2012, 37, pp. 2848 ss. Si vedano anche MICHELUTTI R.-IASCONE E., *Rilevanza transnazionale degli elementi costitutivi dell'abuso del diritto di cui all'art. 10-bis della L. 27.7.2000 n. 212*, in *Il nuovo abuso del diritto. Analisi normativa e casi pratici*, (a cura di) MIELE L., Eutekne, Torino, 2016; GLENDI C.-CONSOLO C.-CONTRINO A., *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, Milano, 2016; TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Ipsoa, Milano, 2016, pp. 250 ss. Si segnala, infine, la circolare dell'Assonime, n. 21 del 4 agosto 2016, *La disciplina dell'abuso del diritto*, pubblicata nell'ottobre 2016, in forma di e-book, di particolare interesse per la completezza della trattazione e per l'ampiezza della casistica analizzata. Uno strumento di consultazione di grande utilità per gli spunti di riflessione che offre al dibattito scientifico. Al riguardo si segnala FRANSONI G., *L'Assonime e l'abuso del diritto: una circolare con molte luci e qualche ombra*, in *Riv. dir. trib.*, 22 agosto 2016. Si veda anche la replica di VACCA I., *Sulle ipotetiche ombre della circolare Assonime sull'abuso del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 7 settembre 2016, suppl. on-line.