



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea magistrale (*ordinamento ex
D.M. 270/2004*)
in Amministrazione, finanza e controllo

Tesi di Laurea

—
Ca' Foscari
Dorsoduro 3246
30123 Venezia

L'abuso del diritto e le clausole antielusive

Relatore

Ch. Prof. Antonio Viotto

Laureando

Alessandro Niero

Matricola 832317

Anno Accademico

2015 / 2016

INDICE

Introduzione	p. 4
---------------------------	------

CAPITOLO I – L’elusione fiscale e l’abuso del diritto tributario

1. Definizione, comparsa del fenomeno e sviluppo delle prime norme antielusive	p. 6
2. Distinzione tra elusione, evasione ed altre fattispecie	p. 9
3. L’introduzione dell’articolo 37 bis D.P.R. N. 600/73	p. 13
4. Le caratteristiche principali dell’articolo 37 bis D.P.R. N. 600/73	p. 14
5. L’abuso del diritto e relative sentenze comunitarie della Corte di Giustizia Europea	p. 17
6. Il percorso giurisprudenziale di sviluppo del concetto generale di abuso del diritto da parte della Corte di Cassazione nell’ordinamento italiano	p. 25
7. Relazione e contrasti tra abuso del diritto, certezza del diritto e principi costituzionali che regolano la sfera del sistema tributario italiano	p. 29

CAPITOLO II – L’abuso del diritto nelle principali branche del diritto italiano

1. Abuso del diritto tra diritti soggettivi e diritto civile	p. 33
2. Abuso del diritto e diritto contrattuale	p. 37
3. Abuso del diritto e diritto del lavoro	p. 42
4. Abuso del diritto e diritto processuale	p. 49
5. Conclusioni e confronto tra abuso del diritto in ambito tributario e nelle altre branche del diritto.....	p. 53

CAPITOLO III - Il D. Lgs. 128/2015 : la nuova disciplina dell’abuso del diritto

1 Il nuovo articolo 10- <i>bis</i> dello Statuto dei diritti del contribuente	p. 56
2 I presupposti dell’abuso del diritto	p. 59
3 L’Interpello preventivo antiabusivo	p. 68
4 Le novità introdotte nel rapporto Contribuente- Amministrazione Finanziaria	p. 72

5	Irrilevanza penale dell'abuso del diritto , disciplina sanzionatoria e di riscossione ...	p. 77
6	Abuso del diritto e tributi doganali	p. 82
7	Correlazione tra la nuova disciplina sull'abuso del diritto e tendenze di dottrina internazionale e comunitaria come il progetto BEPS presentato dall'Ocse	p. 85
	<i>Conclusioni</i>	p. 87
	Bibliografia	p. 94

Introduzione

La certezza del diritto è lo strumento fondamentale tramite il quale si sostanzia la consapevolezza tra ciò che è lecito compiere e ciò che non lo è, soprattutto sulle conseguenze che la violazione di una norma regolante un'operazione comporta. Tuttavia può accadere che alcune zone del sistema tributario restino prive di regolamentazione o che il contenuto testuale delle norme non sia sufficientemente accurato e concretamente applicabile in misura egualitaria alle molteplici fattispecie alle quali il contribuente italiano si può appellare, spesso con contorta ma lecita ingegnosità, nell'esercizio della sua attività e nel rispetto del principio di libera iniziativa economica sancito dalla nostra Costituzione.

Nel compimento di un atto il contribuente potrebbe non andare a violare testualmente una norma, ma scontrarsi con la sua ratio sostanziale, oppure potrebbe conseguire un vantaggio non dovuto o non previsto dalla disposizione fiscale senza tradirne però l'aspetto formale.

Specialmente nell'ambito del diritto tributario dove alberga il principio della Riserva di legge (art. 23 Costituzione), il legislatore ha sempre cercato di arginare quella che viene definita "Elusione Fiscale" tramite l'impiego di disposizioni ad hoc, puntuali e specifiche per determinate operazioni o categorie; in tal senso infatti è stato ideato l'art 37 bis del D.P.R. n. 600/73 che fino a tempi poco lontani ha costituito la norma antielusiva per eccellenza.

L'individuazione puntuale e mirata delle fattispecie elusive tuttavia se da un lato ha dato in parte la possibilità di ottenere una sorta di "certezza" nella indiscussa applicazione della legge per le operazioni già regolamentate in chiave antielusiva, dall'altro ha costituito un vero e proprio limite nei casi in cui il contribuente si è ritrovato in contenzioso con l'Amministrazione Finanziaria per fatti e azioni da lui compiuti in ambiti di incertezza legislativa o per cui non esisteva già una disposizione di contrasto ad hoc.

In tali situazioni infatti, il giudice tributario si è ritrovato a far fronte in sede di giudizio a casi che hanno portato ad esiti piuttosto discutibili applicando a seconda dei vari periodi e tipologie di operazioni poste in essere, prima la disciplina civilistica, oppure, a volte, per analogia disposizioni antielusive non riguardanti l'ambito interessato, e infine tutelandosi

tramite l'impiego di principi di derivazione comunitaria quale il principio di divieto di abuso del diritto la cui applicabilità diretta nel nostro sistema è stata ampiamente dibattuta.

Proprio per sopperire a tali difficoltà è stata introdotta nel nostro ordinamento con il D. lgs n. 128/2015 la nuova regolamentazione sull'abuso del diritto, il quale riceve così valenza a tutti gli effetti di principio generale come norma interna e applicabile a contrasto, salvo eccezioni, di buona parte delle fattispecie elusive.

Tale riforma se da un lato conferisce certezza sulla legalità dell'impiego di tale principio nel nostro ordinamento, dall'altro comporta il rischio di soffocare la libera iniziativa e la lecita, seppur a volte contorta, pianificazione fiscale ponderata dal contribuente, il quale rischia di incorrere in accertamenti sulla presunzione dell'amministrazione finanziaria di compimenti di fatti illeciti o contrari a tale principio immanente generale, il cui confine e utilizzo spesso non è facilmente delineabile.

Questo lavoro ha lo scopo di definire i concetti di elusione fiscale e di abuso del diritto, quest'ultimo non solo relegato ai confini tributari, e soprattutto di evidenziare l'evoluzione che tali fattispecie hanno subito nel corso del tempo esplicando le varie criticità e a volte perplessità che l'impiego di tali disposizioni hanno comportato fino ai giorni attuali, dove l'introduzione del principio di divieto di abuso del diritto non ha purtroppo risolto ancora completamente l'esigenza di giustizia e certezza del diritto che costituiscono uno dei pilastri di ogni ordinamento tributario moderno.

CAPITOLO I - L'elusione fiscale e l'abuso del diritto tributario

1. Definizione, comparsa del fenomeno e sviluppo delle prime norme antielusive

Ogni soggetto razionale cerca di massimizzare il proprio risparmio fiscale, ma il vantaggio conseguito può concretizzarsi o tramite l'utilizzo della corretta applicazione della legge che consente un minore onere rispetto ad un'altra opzione, o l'esito dell'utilizzo distorto di una norma che porta il contribuente ad un risultato a lui più favorevole rispetto a quello che si sarebbe conseguito tramite l'applicazione del percorso corretto previsto dalla disposizione. Potremmo affermare che tale vantaggio è quantificabile come un *“valore differenziale tra la fattispecie elusiva concretamente posta in atto e la fattispecie elusa che il soggetto avrebbe dovuto porre in essere”*¹.

Parte della dottrina afferma che una delle caratteristiche dell'elusione fiscale è quella di *“essere ispirata sin dall'inizio dall'unico e dominante intento di risparmiare imposta e di costituire un comportamento anormale rispetto a quelli normalmente adottati in simili condizioni”*².

Se è certamente vero che l'intento è quello del conseguimento di un vantaggio fiscale non consentito dalla legge, in realtà il comportamento anomalo può essere considerato solo indiziario di una possibile elusione fiscale, ma non sinonimo di certezza di presenza della stessa, difatti un percorso complesso o semplicemente diverso per il raggiungimento del risultato preposto potrebbe essere perfettamente lecito e non per forza sintomaticamente elusivo.

Nonostante quanto appena enunciato, i casi sui quali il legislatore ha deciso di soffermarsi sin da fine anni ottanta, periodo nel quale il contrasto all'elusione fiscale ha iniziato a prendere contorni più rilevanti e un delineamento effettivo, sono stati proprio quelli riguardanti le operazioni straordinarie quali, per esempio, fusioni e scissioni nelle quali la disciplina era più spoglia e sicuramente la libertà di manovra da parte di un soggetto più ampia e variegata. Ciò

¹ BEGHIN M., *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, 2013, p. 7.

² FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2012, p. 159.

lo si evince testualmente da quanto indicato dall'art. 10 comma 1. della l. n. 408/1990³ che ha rappresentato una svolta importante nella regolamentazione delle fattispecie elusive.

Tale impostazione è stata poi ripresa con l'introduzione nel 1997 dell'art 37 bis nel quale, oltre al richiamo all'assenza di valide ragioni economiche, vi è stato un ulteriore sviluppo con il comma 3 grazie al quale vengono introdotte nuove fattispecie in aggiunta a quelle indicate nell'art. 10 l. 408/90 e viene introdotta anche la frase “ *purchè siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni*”; quello che trovo interessante, oltre alla circoscrizione delle fattispecie di cui si parlerà in sede successiva, è come il legislatore abbia testualmente posto enfasi sul fatto di “una o più operazioni” considerando sempre come caratteristica fondamentale la complessità e l'elusione come concatenazione anche di più operazioni mentre ha spesso trascurato di specificare, per quanto possa essere complicato, in modo concreto, chiaro e testuale, il significato di determinati termini impiegati nelle disposizioni antielusive quali il significato di “valide ragioni economiche” o di “fraudolentemente” causando difficoltà di giudizio sull' esistenza della fattispecie o sulla sua inerenza rispetto alla situazione trattata in sede di contenzioso. Nel 1997, per esempio, il termine “fraudolentemente”, che da subito aveva dato problemi interpretativi⁴, viene sostituito nell'art. 37 bis D.P.R n. 600/73 con “*il riferimento ad atti diretti ad aggirare obblighi o divieti previsto dall'ordinamento tributario*” che non risolverà affatto i problemi di interpretazione visto che come afferma parte della dottrina “*l'aggiramento di obblighi e divieti non trovano specifica rispondenza*”⁵ né definizione, risolvendo così una questione terminologica aprendone una nuova.

Già da queste poche righe si evince quanto sia stato e sia tuttora complesso stabilire in modo “certo” se una determinata operazione ricada nell'orbita dell'elusione fiscale e questo in parte

³ “ *È consentito all'amministrazione finanziaria disconoscere ai 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 e dallo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta*”.

⁴ In particolare era dubbio se intenderlo in accezione penale o civilistica ex art. 1344 C.C. il che ha condotto tale termine alla sostituzione. Vedi MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2014, p. 107.

⁵ RUSSO P., *Manuale di diritto tributario parte generale*, Milano, 2007, p. 238.

certamente dipende dal fatto che già la definizione di elusione stessa risulta di difficile determinazione, ma anche della mutevolezza del sistema tributario.

Autorevole dottrina⁶ parla di *“parassitismo tollerato tra elusione e ordinamento tributario”* come se all’evoluzione del sistema tributario corrispondesse un adeguamento dell’elusività insita nelle crepe del sistema.

In effetti già nel 1986, prima delle prime vere regolamentazioni antielusive, era già stata presentata una proposta di legge che così citava: *“la legge fiscale tende, invece, a collegare l’imposizione a fatti specifici...di conseguenza basta che l’autonomia contrattuale si esprima fuori dai tipi contrattuali per consentire il salto dell’imposizione o per ridurne l’onere.”*⁷

L’elusione sembra intesa come una lacuna del sistema tributario che, a causa della tipizzazione delle fattispecie, non è in grado di affrontare in maniera efficace le operazioni elusive specie quelle non ancora regolamentate.⁸

Tale proposta di legge mette in risalto inoltre l’abisso legislativo nell’ambito dell’elusione tra l’Italia e gli altri paesi citando i sistemi utilizzati da quest’ultimi per il suo contrasto.

La proposta, seppur positiva in vari contenuti, risulta invece, a mio parere, debole sulla trasposizione in articolo del progetto che così cita tra le altre parti: *“Gli uffici delle Imposte possono considerare irrilevanti gli atti che hanno la loro causa esclusiva o principale nella riduzione dell’onere tributario”*⁹.

Pur considerando che siamo agli albori del contrasto all’elusione fiscale, gli autori dell’articolo, forse per enfatizzare lo stacco dalla tipizzazione delle disposizioni antielusive criticata, sono passati a definire un concetto che esagera nella sua vaghezza e che non lascia indicazioni su come porre in essere la controprova da parte del contribuente nel dimostrare la non esclusività dell’operazione e d’altro canto lascia quasi pieno imperio all’amministrazione

⁶ ZIZZO G., *Crisi economica e contrasto all’evasione ed elusione fiscale*, in *Corriere Tributario*, 2012, p. 1007.

⁷ Proposta di legge presentata il 4 febbraio 1986, IX legislatura, atto camerale C. 3461 presentato dai deputati Piro, Formica, Ruffolo, Colucci e Bergoglio.

⁸ In tal senso la stessa proposta di legge critica apertamente la riforma fiscale del 1973 complice di non aver inserito un principio generale antielusivo nel sistema.

⁹ Proposta di introduzione Art.41 bis DPR 600/73, 4 febbraio 1986, IX legislatura, atto camerale C. 3461.

finanziaria di dichiarare elusiva una fattispecie senza parametri o comunque una definizione legislativa consistente alla sua base.

In tal senso negli anni successivi, con l'introduzione dell'art.10 l. n. 408/90 e dell'art 37 bis DPR 600/73, si sentirà sempre più parlare di "assenza di valide ragioni economiche" e del termine "indebito" per tentare di meglio definire le fattispecie elusive e per basarsi su terreni più solidi anche se, come vedremo nei capitoli successivi, i problemi interpretativi non sono certo mancati negli anni a seguire.

Se risulta difficile comprendere e dare una definizione esauriente di elusione, è importante distinguere tale fattispecie da altre con le quali è stata spesso confusa in passato, ma con le quali sono presenti sostanziali differenze ed è quanto andremo ad analizzare nel paragrafo successivo per poi passare ad un attento studio dell'articolo 37 bis del D.P.R. 600/73 che ha rappresentato la principale fonte di derivazione nazionale antielusiva per più di 14 anni nei quali si sono succeduti innumerevoli interrogativi e interpretazioni.

2. Distinzione tra elusione, evasione ed altre fattispecie

Come è stato affermato nel capitolo precedente è spesso difficile identificare come elusiva una determinata operazione. Ciò ha condotto, specie negli anni ottanta e novanta a mescolare diverse fattispecie in un unico calderone. Tuttavia, come già affermato, risulta particolarmente significativo avere la maggior certezza possibile circa la situazione che si va ad esaminare e così, premesso che l'elusione si differenzia dal lecito risparmio di imposta, nel corso degli anni numerosi autori si sono espressi nel senso di distinguere l'elusione anche rispetto ad altre fattispecie quali l'evasione, la simulazione e la interposizione fittizia di persona.

La prima e principale distinzione è quella tra elusione ed evasione, per la quale non esiste una definizione legislativa, ma a cui numerosi studiosi e giuristi hanno dato una interpretazione. Secondo parte della dottrina infatti l'evasione fiscale si configura come *"la violazione aperta e diretta delle norme tributarie, con lo scopo di occultare*

all'Amministrazione Finanziaria, in tutto o in parte, il presupposto o la base imponibile.¹⁰"; come abbiamo già visto invece l'elusione realizza un risparmio d'imposta *"conforme alla lettera, ma non alla ratio della norma"*¹¹.

Altri invece affermano che uno dei punti di forza dell'elusione sta nel fatto che non essendo insita nel nostro ordinamento una fattispecie generale antielusiva, tramite la concatenazione di più atti, l'imprenditore si *"crea una scappatoia giuridica"*¹² ottenendo così un vantaggio fiscale.

Per alcuni autori la differenza tra evasione ed elusione sta nel fatto che nell'evasione il contribuente tende a *"nascondere il presupposto del tributo"* che tuttavia esiste, mentre nell'elusione il contribuente cerca di non far scaturire tale presupposto tramite la ricerca di percorsi giuridici ad hoc che non prevedono di per sè tale vantaggio fiscale¹³ e se anche tale presupposto si realizzasse, lo scopo dell'elusione sarebbe quello di renderlo apparentemente "legale" in base all'applicazione di una determinata norma, come si evince dal pensiero di parte della dottrina.¹⁴

Talvolta l'evasione, come affermato da vari autori, può scaturire anche dall'applicazione non corretta della normativa su un determinato tributo¹⁵ o, per esempio, omettendo in tutto o in parte, consapevolmente o meno, la compilazione della dichiarazione dei redditi o la registrazione delle fatture.

A tal riguardo, parte della dottrina sostiene che si parli di *"problemi di informazione"*¹⁶ per l'evasione, difatti proprio il sistema di *"autodeterminazione delle imposte"* italiano consente al contribuente di decidere a suo rischio e pericolo l'imponibile da dichiarare a tassazione;

¹⁰ RIZZO A., *Dall'elusione fiscale all'abuso del diritto, i confini del lecito risparmio d'imposta tra normativa vigente e interpretazioni giurisprudenziali*, Milano, 2014, p. 7.

¹¹ TESAURO F., *istituzioni di diritto tributario, parte generale*, Milano, 2015, p. 242 ss.

¹² BEGHIN M., *L'elusione fiscale e principio di divieto di abuso del diritto*, Padova, 2013, p.27.

¹³ Si veda per approfondimento SACCHETTO C., *Esterovestizione societaria*, Torino, 2013. p. 152 ss.

¹⁴ TABELLINI P.M., *l'elusione della norma tributaria*, Milano, 2007, p.44 e ss.

¹⁵ LUPI R., *Elusione fiscale: modifiche normative e prime sviste interpretative*, Rassegna Tributaria, p. 410 ss.

¹⁶ TULLIANI D., *Elusione fiscale e abuso del diritto. Prospettive future tra luci ed ombre*, Milano, 2013, p. 35.

mentre ci si riferirebbe ad un “*problema di valutazione*”¹⁷ per l’elusione dove ciò che rende illecita l’operazione è valutare se il risultato ottenuto è consentito dalla norma applicata e se si in quale misura.

Un’altra fattispecie a cui potrebbe essere assimilata l’elusione è la simulazione disciplinata dall’ art. 1414 codice civile.

Premesso che certamente è stato assodato che la simulazione in vari casi rientra nell’ambito dell’evasione fiscale¹⁸, bisogna invece interrogarsi se questa fattispecie possa collegarsi all’elusione fiscale.

Parte della dottrina sostiene che ciò non sia possibile ed io concordo con essa poiché ritengo che laddove il soggetto pone in essere simulazione, solitamente l’atto simulato risulta essere “*divergente dalla volontà del soggetto*”¹⁹; ciò invece non risulta ravvisabile nell’elusione dove il soggetto, tramite l’utilizzo distorto di un atto, vuole proprio raggiungere il risultato elusivo che si è prefissato e non altro.

Nonostante quanto appena affermato reputo interessante soffermarsi sulla sentenza 26.02.2010, n. 4737, Corte di Cassazione, nella quale un reddito da lavoro dipendente di un calciatore derivante dallo sfruttamento dei suoi diritti di immagine era stato invece incasellato come reddito di impresa e i suddetti diritti ceduti, in assenza di valide ragioni economiche, ad una società estera che fungeva da interposta persona ai fini dell’ottenimento di una minore tassazione dei compensi derivanti da tali diritti di immagine.

Questa sentenza è risultata confusionaria perchè la Corte oltre a prevedere l’ambito dell’evasione, della simulazione, e dell’interposizione fittizia si è appellata al principio di divieto di abuso del diritto²⁰, agganciando così l’azione da punire a più concetti, forse con l’intento di assicurarne la punibilità, ma evidenziando così la debolezza e l’incertezza

¹⁷ TULLIANI D., *Elusione fiscale e abuso del diritto. Prospettive future tra luci ed ombre*, Milano, 2013, p. 35.

¹⁸ Difatti se con la simulazione per esempio ci si accorda contrattualmente di per esempio cedere un cespite per 100, ma nella sostanza in realtà ci si è accordati verbalmente di cedere per 50, si ha occultato una parte della base imponibile facendo rientrare la simulazione del contratto nell’ambito dell’evasione.

¹⁹ TABELLINI P.M., *L’elusione della norma tributaria*, Milano, 2007, p.78.

²⁰ Principio del quale tratteremo in seguito ma che comunque possiamo in via approssimativa assimilare all’elusione fiscale.

persistente nella materia che stiamo trattando che spesso si è trovata sprovvista di mezzi efficaci, ma soprattutto che potessero essere ritenuti ineccepibilmente legali e applicabili nel nostro sistema. Inoltre il riporto al principio del divieto di abuso del diritto in questa sentenza da parte della Cassazione, ci dimostra che la simulazione e l'evasione non sono ambiti sufficienti, e anzi, come abbiamo visto, risultano affini, ma comunque estranei, per garantire il contrasto alle fattispecie elusive per le quali è stato necessario appellarsi ad un principio differente.

Merita un approfondimento infine il concetto di interposizione fittizia di persona²¹, ricavabile dall'art. 37 comma 3 del D.P.R. 600/73 che cita *“In sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona.”*

In questo caso si presenta un soggetto definito “interposto” che simula soggettivamente ai soli fini fiscali l'effettivo contraente “interponente” di un contratto con un terzo contraente. Tale principio non è una fattispecie comparabile all'elusione, ma può essere uno strumento utilizzato a scopi elusivi, anche se con il passare degli anni la sua orbita è gravitata sempre più verso l'evasione fiscale.

La Cassazione si è espressa in numerose sentenze²² sull'interposizione fittizia affermando che è di fondamentale importanza, affinché vi sia simulazione, che l'interponente abbia ricevuto la disponibilità del reddito in questione e che ciò sia avvenuto tramite la partecipazione all'accordo simulatorio anche da parte del terzo contraente il quale *“deve assumere diritti e obblighi nei confronti dell'interponente”*²³ e questo perchè in realtà il reale beneficiario è l'interponente e non basta la relazione con *“il contraente meramente apparente”*²⁴.

²¹ Termine già citato in precedenza nella sentenza 26.02.2010, n. 4737, Corte di Cassazione.

²² Quali per esempio le sentenze 13.04.2007, n. 8843, 10.06.2011 n. 12788, 15.11.2013, n. 25671, 14.08.2012 n. 14494 della Corte di Cassazione.

²³Corte di Cassazione, sentenza 13.04.2007, n. 8843.

²⁴Corte di Cassazione, sentenza 10.06.2011 n. 12788.

3. L'introduzione dell'articolo 37 bis D.P.R. N. 600/73

La disciplina dell'art. 10 l.408/90 negli anni successivi alla sua introduzione venne scarsamente applicata e lo stesso può dirsi delle modifiche apportate tramite l'introduzione dell'art. 28 della legge n.724/94 che non portarono cambiamenti rilevanti.

Così con l'art.7 del decreto legislativo 8.10.1997 n. 358 si decise di riorganizzare la normativa in materia antielusiva introducendo l'art 37 bis al D.P.R. 600/73.

Tale norma venne fin da subito etichettata come una rivisitazione dell' art 10 l.408/90 e infatti molti autori ne sottolineano le varie somiglianze.²⁵ Anche l'articolo 37 bis presenta i connotati di norma rispettosa del principio di riserva di legge posto a fondamento dal legislatore tributario e non si configura quindi come norma a portata generale.²⁶ Numerosi autori, tuttavia, affermarono che con il tempo sarebbe bastato eliminare il comma 3 per rendere l'articolo 37 bis una norma generale operante per tutto il sistema.²⁷

È interessante invece constatare come gli sviluppi successivi abbiano portato ad un ampliamento del comma 3, ma mai ad una sua abrogazione a favore invece dell'introduzione del principio generale di abuso del diritto di derivazione comunitaria.

Il Legislatore e la giurisprudenza forse hanno preferito preservare il principio di riserva di legge per una norma interna quale l'articolo 37 bis e affidarsi invece al principio di divieto di abuso del diritto ritenendolo appunto principio comunitario e come tale facilmente inseribile e direttamente applicabile in un sistema nazionale interno facente parte dell'Unione Europea.

²⁵si veda CLEMENTI M., LUSCHI G. e TRON A., *Le operazioni di leveraged buy out. Aspetti legali, tributari e finanziari*, Milano, 2009, p.286 e RUSSO P., *Brevi note in tema di disposizioni antielusive* in *Rassegna Tributaria* n.1 01/99 p. 68.

²⁶ Infatti il suo ambito di applicazione è delimitato a determinati casi, che per quanto ampliati rispetto alla riforma del 1990, le conferiscono così una conformazione "semigenerale". In realtà autorevoli studiosi, nonostante la circoscrizione operata dal comma 3, ritengono comunque che tale articolo presenti i requisiti di principio generale²⁶; Fantozzi per esempio parlò di generalità affermando che tale articolo difatti "*comprende tutte le ipotesi di elusione attualmente conosciute*". In realtà nel corso degli anni l'evoluzione delle operazioni potenzialmente elusive, in difetto di un principio generale che toccasse le varie fattispecie escluse dall'art 37 bis, costrinse a far rientrare nel nostro ordinamento il principio di divieto di abuso del diritto di derivazione comunitaria e ad utilizzare fattispecie civilistiche per il contrasto all'elusione.

²⁷ CHINELLATO G., *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, Padova, 2007, p.175.

In realtà, come vedremo successivamente, i problemi e le questioni non tardarono a moltiplicarsi e sfociarono nell'esigenza di istituire un principio generale ad hoc di derivazione interna.

L'art. 37 bis al primo comma afferma che: *"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."* Con il prossimo paragrafo andremo ad analizzare in dettaglio la terminologia utilizzata nel comma appena citato.

4. Le caratteristiche principali dell'articolo 37 bis D.P.R. N. 600/73

Come si può notare dalla lettura del primo comma dell'articolo 37 bis, a indicare la presenza di elusività in un'operazione, come nell'articolo 10 della l. 408/90, è rimasta, tra le altre, la dicitura *"prive di valide ragioni economiche"*.

Alcuni autori hanno evidenziato la somiglianza di tale termine all'"economic substance" di derivazione statunitense²⁸, dove deve cioè sussistere una motivazione economica sostanziale extrafiscale che giustifichi pienamente il risparmio ottenuto e l'esclusione di carattere elusivo.

Come afferma parte della dottrina, bisogna domandarsi se il soggetto avrebbe comunque posto in essere l'operazione *"anche in assenza di vantaggi fiscali"*²⁹. A differenza di quanto affermato nell'articolo 10 l. 408/90 dove l'assenza di valide ragioni economiche era accompagnato dalle pesanti parole "al fine esclusivo di ottenere un vantaggio fiscale" ed erano quindi considerate elemento costitutivo dell'elusione, nella nuova ratio l'assenza di valide ragioni economiche rappresenta uno degli indicatori necessari per misurare se l'operazione sia elusiva o meno a seconda della sussistenza di tali ragioni e si connota come

²⁸ Si veda a tal riguardo BONAZZA P., *Le valide ragioni economiche nell'art.37-bis del D.P.R. 600/1973*, in Bollettino Tributario di informazioni, 2006 p.3.

²⁹ CHINELLATO G., *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, Padova, 2007, p. 408.

una fattispecie a sè stante definita “esimente” perchè qualora esistessero tali valide ragioni, la fattispecie non potrebbe più essere considerata elusiva.

Altra parte della dottrina afferma che in presenza di valide ragioni economiche, la fattispecie, nonostante abbia prodotto vantaggi indebiti a volte anche come incidente di percorso, debba considerarsi non elusiva,³⁰ oppure, anche nel caso in cui sussistano valide ragioni economiche, esse potrebbero essere di scarsa rilevanza e pertanto non sufficienti per avvalorare l’elusività dell’azione ed è proprio questo che il contribuente deve dimostrare in sede di contenzioso.

In tal senso la sentenza 17 luglio 1997, causa C-28-95 della Corte di Giustizia Europea accoglie nell’ambito delle valide ragioni economiche “le razionalizzazioni e le ristrutturazioni d’impresa”, ma così non avviene per esempio nella sentenza Cassazione Civile, V sez., 26 febbraio 2014, n. 4604 ove si legge che “L’invocata finalità economica giustificata attraverso la ristrutturazione del gruppo appare meramente marginale se non del tutto assente”³¹.

Secondo autorevole dottrina l’assenza di valide ragioni economiche sottostanti “*segnalano l’assenza di differenza tra fattispecie elusa ed elusiva*”³² e per questo meritevoli di parità di trattamento fiscale; viceversa, qualora sussistano delle ragioni economiche valide vi sono dei motivi economici che giustificano la differenza e rendono non elusiva l’operazione. Infine non si può non affermare che il pensiero consolidato da parte degli studiosi è che affinché vi sia elusione non basta sostenere che vi sia mancanza di valide ragioni economiche, ma in primis si deve dimostrare che vi sia “aggiramento di obblighi e divieti dall’ordinamento tributario e il conseguimento di riduzioni di imposte o rimborsi altrimenti indebiti” e che quindi si può affermare che le valide ragioni economiche costituiscano “*la causa giustificatrice dell’elusione e non il suo presupposto*”³³.

³⁰ VANZ G., *L’elusione tra riforma giuridica e sostanza economica*, in *Rassegna Tributaria* 2005, p. 1625.

³¹ Si veda anche Sentenza 17.10.2008, n. 25374 in cui si afferma che le motivazioni extrafiscali per quanto esistenti non devono essere inferiori rispetto a quelle fiscali per non qualificare l’elusione.

³² FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, 2012, p.121.

³³ BEGHIN M., *Commento al parere n.11 del 22 marzo 2007 del Comitato consultivo per l’applicazione delle norme antielusive*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2007, p. 625 ss.

Passiamo ora a trattare dell'inopponibilità, dell'aggiramento di obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e del termine "indebito".

Per inopponibilità si intende che è fatta salva la fattispecie civilistica dell'operazione posta in essere mentre *"l'effetto generato dall'articolo 37 bis è limitato ai soli profili fiscali"*³⁴ che vengono determinati ricostruendo il risultato che si sarebbe ottenuto applicando correttamente la ratio della norma elusa. Ciò è coerente con quanto statuito dall'articolo 10 dello Statuto del Contribuente che afferma *"Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto"*.

Per quanto concerne l'aggiramento di obblighi e divieti, risulta importantissimo sottolineare che tale concetto non deve essere inteso in senso generalizzante, ma deve essere il risultato della violazione di uno specifico obbligo o divieto indicato da una norma ben precisa, al fine di non ledere il principio di certezza del diritto.

Ciò infatti, come affermato da vari autori, risulta particolarmente importante in sede di accertamento³⁵ e poi di giudicato in cui è fondamentale basare il motivo accertativo o della sentenza su una specifica violazione di una norma e non su un generico principio che non abbia alle basi una particolare e ben determinata violazione.

Per altro, come afferma parte della dottrina il rischio che si corre *"è quello di sovrapporre l'elusione alla pianificazione fiscale"*³⁶ la cui differenza sta proprio nell'aver ottenuto un vantaggio fiscale contrario alla ratio o al risultato voluto dal Legislatore tramite l'impiego di una norma ben specifica³⁷.

³⁴ BEGHIN M., *L'elusione fiscale e il principio di divieto di abuso del diritto*, Padova, 2013, p.13.

³⁵ TABELLINI P.M., *L'elusione della norma tributaria*, Milano, 2007, p. 270 e parere n. 27, 21 settembre 2005 del Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive (oggi soppresso dal d. 223/2006).

³⁶ MAISTO G., *Elusione ed abuso del diritto tributari*, Milano, 2009, p. 69.

³⁷ Tale differenza vista dal punto di vista dell'aggiramento di obblighi e divieti è di più difficile identificazione diretta nell'utilizzo del principio di divieto di abuso del diritto, il quale in quanto principio generale se da un lato è applicabile a tutte le fattispecie, salvo eccezioni, dall'altro rende più semplice forse per il giudice, ma più difficile nella sostanza identificare puntualmente quale sia stato in termini concreti l'aggiramento avvenuto contrario alla ratio del sistema tributario. In tal senso si veda per esempio la sentenza Corte di Cassazione, 3.07.2013, n. 16684 nella quale il contribuente imputato, nonostante il riconoscimento da parte della Corte del principio di abuso del

Tale vantaggio derivante dall'operazione posta in essere deve quindi, affinché si configuri elusione, avere la caratteristica di essere un vantaggio fiscale "indebito". Ciò è di fondamentale importanza per determinare se la fattispecie sia elusiva; si noti che, per esempio, nella sentenza della Corte di Cassazione, 30 novembre 2011, n. 25537, si è arrivati ad affermare che l'assenza di valide ragioni economiche sono "*implicitamente verificate*" se si dimostra che l'unico intento del contribuente è quello di ottenere un vantaggio indebito.³⁸ La Risoluzione n. 106/E-151220 del 7 luglio 2000 ha affermato inoltre che, qualora non si ravvisassero effettivi vantaggi indebiti, la fattispecie "*esula dall'applicazione dell'articolo 37 bis*". Il vantaggio indebito deve perciò essere ritenuto un vantaggio "*illecito*"³⁹ derivante dalla sottrazione a tassazione di base imponibile ottenuta grazie all'aggiramento di una norma tributaria.

5. L'abuso del diritto e le relative sentenze comunitarie della Corte di Giustizia Europea

Le disposizioni analizzate finora, come abbiamo visto, presentano la caratteristica di essere utilizzabili solo se espressamente richiamate, o per le operazioni indicate dalla norma stessa. Ciò ha creato una serie di interrogativi che, oltre a riguardare l'interpretazione lessicale della norma stessa, hanno posto numerose domande soprattutto per quanto riguarda i casi che esulano dall'ambito di applicazione delle norme richiamate. Per questo motivo il concetto di abuso del diritto negli ultimi anni ha iniziato a essere sempre più tema "bollente" e utilizzato per cercare di sopperire al vuoto legislativo delle norme fin qui esaminate.

In questo paragrafo verrà analizzata la nascita della figura dell'abuso del diritto e le varie sfaccettature che essa ha assunto nelle sentenze della Corte di Giustizia Europea, andando a toccare non solo la sfera tributaria, ma in generale molti dei principi statuiti dall'Unione

diritto, non è stato condannato proprio per la non riconducibilità ad una specifica norma aggirata e alla relativa connessione di ottenimento di un vantaggio fiscale indebito.

³⁸ Si veda per un commento completo anche ad altre tematiche relative alla sentenza ROSSETTI D. e GABELLI M., *Anche l'elusione sconta le sanzioni amministrative*, in il Fisco 48/2011, Fascicolo 2.

³⁹ Si veda GALLO F., *Rilevanza penale dell'elusione*, in Rassegna Tributaria, 2001, p. 321.

Europea⁴⁰ a dimostrazione di quanto tale principio possa risultare versatile e insito in innumerevoli casistiche.

L'abuso del diritto è un concetto antichissimo; alcuni autori sostengono addirittura che tale concetto possa derivare da quello di "exceptio doli"⁴¹ di diritto romano.

Le basi più recenti tuttavia si riscontrano nella normativa francese⁴² dalla quale poi vengono ripresi i concetti principali dalla Corte di Giustizia Europea e dai singoli stati membri.⁴³

Già in passato parte della dottrine riteneva che " *l'abuso comincia dove il diritto finisce*"⁴⁴, per altri invece " *l'abuso attiene non all'estensione del contenuto del diritto, ma alle sue modalità di esercizio: l'atto abusivo pertanto non è un'ipotesi di eccesso dal diritto, ma di cattivo esercizio dello stesso*"⁴⁵. Il concetto di abuso del diritto è ravvisabile sporadicamente già da molti anni nelle varie sentenze della Corte di Giustizia, ma il fenomeno si è riproposto con una certa frequenza solo negli ultimi anni.

Ciò ha chiaramente determinato un'importante influenza sugli ordinamenti nazionali poiché il processo di integrazione normativa tra Comunità Europea e stati membri è graduale, ma costante. Basti ragionare sul fatto che nella CECA non era prevista per esempio un'unione doganale e che solo negli ultimi due decenni si è iniziato a parlare di mercato interno e non di mercato comune⁴⁶ a evidenziare il legame sempre più forte nel tempo tra UE e Stati membri. Pronunciarsi su un argomento così insidioso quindi, ha richiesto una attenta ponderazione da parte della Corte di Giustizia, soprattutto per quanto riguarda la giurisdizione dei soggetti

⁴⁰ le varie branche dell'abuso del diritto nella sfera nazionale verranno analizzate invece nel capitolo II.

⁴¹ Si veda LEVI G., *L'abuso del diritto*, Milano, 1993, p. 120.

⁴² FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, 2012, p.123.

⁴³ Da notarsi che il concetto di abuso del diritto è presente da vari decenni anche, per esempio, nell'ordinamento tedesco ove si afferma " *L'esercizio di un diritto non è ammesso se può avere il solo scopo di recare danno ad altri*" , 226 BGB; in quello spagnolo " *La legge non protegge l'abuso del diritto o l'esercizio antisociale dello stesso.....*" , art 7 disposizioni preliminari del Codice Civile Spagnolo; in quello austriaco all'art. 22 (BGBI. 194/1961), la quale contiene una nozione di abuso di forme e strumenti giuridici di diritto civile simili al concetto tedesco.

⁴⁴ PLANIOL M., *Traité élémentaire de droit civil*, Parigi, 1939, p. 312.

⁴⁵ BIGLIAZZI G. L., *Buona fede nel diritto civile*, in *Digesto della disc. priv.*, Sez. civ., Torino, p. 187 ss.

⁴⁶ Si veda per approfondimenti TESAURO F., *Diritto dell'Unione Europea*, Padova, 2010, p. 390 ss.

delegati a decidere su questioni che investono contribuenti di uno Stato membro e rapporti intracomunitari creati per effetto dell'Unione⁴⁷.

Solo con l'introduzione del principio di sussidiarietà previsto dal Trattato di Maastricht del 1992 è stato possibile definire esattamente la ripartizione delle competenze tra Unione e Stati membri e, non per caso, proprio a partire dal periodo successivo le sentenze incentrate sull'abuso del diritto hanno subito una forte incremento, accelerato poi dalla sottoscrizione a Nizza della Carta dei Diritti fondamentali dell'Unione Europea, la quale, sancendo i diritti fondamentali perseguiti dall'Unione europea ha di conseguenza permesso alla Corte di Giustizia, nel rispetto del principio di sussidiarietà, di ampliare la disamina delle questioni inerenti tali diritti. Tale Carta dei diritti fondamentali è stata poi elevata alla pari degli altri Trattati grazie al Trattato di Lisbona del 2007.

Uno dei primi casi di abuso del diritto trattati dalla Corte di Giustizia è stato il caso Van Binsbergen, causa C-33/74 riguardante la prestazione di servizi nei paesi dell'Unione.

Tale signore era un avvocato di origine olandese a cui, appena trasferitosi in Belgio con cambio di residenza, venne negata la possibilità di essere rappresentante in giudizio dei suoi clienti in Olanda in quanto ciò era espressamente consentito, tramite norma interna, solo agli avvocati residenti in Olanda. La Corte di Giustizia ritenne che l'avvocato avesse strumentalizzato e quindi abusato delle norme europee e in particolare delle libertà sancite in esse, per ottenere vantaggi di natura professionale non previsti dal suo Stato di origine e eludere quindi la normativa nazionale sulla prestazione di servizi.

Un altro importante caso è quello trattato nella causa C – 110/99, *Emsland-Starke* in cui una società tedesca, anzichè vendere i propri prodotti direttamente ad altri stati membri, li esportava in Svizzera ottenendo rimborsi sulle esportazioni estere per poi rivendere gli stessi prodotti all'interno dell'unione pagando dazi doganali molto inferiori ai rimborsi ottenuti, effettuando una sorta di triangolazione di merci.

⁴⁷ ATTARDI C., *Abuso del diritto e giurisprudenza comunitaria il perseguimento di un vantaggio fiscale come scopo essenziale dell'operazione elusiva*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2008, pp.-637 e ss e CARBONE S.M. *Brevi riflessioni sull'abuso del diritto comunitario: commercio internazionale ed esercizio delle libertà individuali*, in *Dir. comm. internazionale*, 2011, pp. 67-83.

La Corte ha ritenuto questa pratica abusiva in quanto la società, così operando, risultava usufruire della legge in materia di PAC (Politica Agricola Comunitaria) nella forma, ma non nella sostanza, contravvenendo quindi alla regola secondo la quale i rimborsi erano garantiti solo se il consumo del prodotto e la vendita definitiva avveniva nel paese esterno all'unione. Come si afferma in dottrina⁴⁸, questa sentenza è importante perchè la Corte con questo caso ha definito in modo più completo la fattispecie indicando “*un elemento oggettivo* (le condizioni di artificio), *un elemento soggettivo* (contrasto volontario con la ratio comunitaria) e *uno procedurale* (la prova di quanto avvenuto)⁴⁹.

Nel caso *Cadbury Schweppes*, causa C – 196/04, il principio fondamentale toccato è quello della libertà di stabilimento sancito dall'articolo 49 TFUE.

In questo caso la società “madre” residente in Gran Bretagna controllava due società “figlie” le quali avevano residenza in Irlanda, a Dublino, e per tale motivo giovarono di una riduzione della tassazione rispetto al caso in cui avessero risieduto in Gran Bretagna.⁵⁰

La Corte decise di adottare innanzitutto il cosiddetto “migrant test” già impiegato per risolvere altre tematiche⁵¹, il quale consiste nel valutare le differenze fiscali risultanti tra i casi in cui le società controllate siano all'estero dove la tassazione è minore o nel paese di residenza della società controllante o comunque in un paese dove la tassazione non risulti vantaggiosa. Ciò di per sè non venne considerata una operazione abusiva del diritto di libertà di stabilimento promossa dai principi dell'Unione Europea, viceversa l'abusività venne riscontrata su un altro fronte. Posto che trasferire la residenza di una società in un altro stato

⁴⁸ MAISTO G., *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, 2009, P. 315.

⁴⁹ In tal caso la prova in realtà fu anche piuttosto semplice in quanto la società tedesca per esportare e poi reimportare la merce nell'UE utilizzava propri autotrasporti e quindi fu banale provare che l'esportazione in Svizzera era un mero tentativo di ottenere i rimborsi concessi dalla normativa agricola della UE ma che la merce veniva effettivamente e definitivamente consumata negli Stati Membri.

⁵⁰ L'inquadramento accusatorio dal punto di vista della normativa inglese è quella del contrasto alle CFC (controller foreign company).

⁵¹ Come il caso *Keller Holding*, causa C-471/04 ed *Eurowings* causa C-294/97.

membro dell'Unione è cosa lecita⁵² bisogna in secundis verificare le motivazioni e in particolare se si è in presenza di situazioni di puro artificio al fine di ottenere un'imposizione inferiore rispetto a quanto dovuto nel paese di residenza della controllante.

L'onere di provare le reali intenzioni di stabilimento a fini produttivi e di "esercizio di attività economiche effettive"⁵³ incombe sul contribuente. In questo caso si dimostrò che i movimenti effettivi delle controllate irlandesi avvenivano in Gran Bretagna e che quindi la residenza in Irlanda era strumento esclusivo per un ottenimento di vantaggi fiscali dietro la copertura del principio europeo di libertà di stabilimento, la cui tutela tuttavia in questo caso venne a mancare a causa della mancanza sostanziale dell'esercizio stesso di tale diritto.

Trattiamo ora della causa C-255/02, conosciuta come sentenza *Halifax*, che rappresenta anche la sentenza che ha avuto maggiore interesse nella definizione di abuso del diritto come principio sostitutivo nel nostro ordinamento tributario laddove non possono essere utilizzate le circoscritte fattispecie antielusive italiane.

Innanzitutto tale sentenza riguarda l'applicazione dell'Iva e in particolare operazioni esenti o detraibili di tale imposta indiretta comunitaria.

Tramite operazioni realizzate con altre società da essa interamente controllate (Leeds Development Ltd , la County Wide e la Property Investments Ltd), quali l'impegno di Leeds di eseguire lavori di costruzione edile per conto di Halifax e un accordo tra Leeds e County di far realizzare, tra gli altri, gli stessi lavori di cui Leeds si era impegnata con Halifax, con pagamento anticipato e versamento contestuale dell'Iva, Halifax, che è una banca la cui maggioranza delle operazioni è esente da IVA, rendeva le prestazioni di servizio così totalmente inerenti a Leeds e detraibili alla stessa per effetto dell'accordo con County⁵⁴.

⁵² Nelle conclusioni dell'avvocato generale (ossia l'incaricato a formulare pareri e conclusioni su questioni di diritto di processi a cui assiste o sulle cause più importanti; nella Corte di Giustizia Europea sono 11) P. Léger, si afferma tra le altre frasi "La mera circostanza che una società residente crei uno stabilimento secondario, per esempio una controllata, in un altro Stato membro non può fondare una presunzione generale di frode fiscale, né giustificare una misura che pregiudichi l'esercizio di una libertà fondamentale garantita dal Trattato."

⁵³ Corte di Giustizia CE, 12.09.2006, causa C – 196/04, *Cadbury Schweppes punto 75*.

⁵⁴ In realtà come si dirà in seguito risultò che i lavori erano stati eseguiti da soggetti indipendenti contattati da Halifax e ne da County ne da Leeds.

Halifax così finanziava sia Leeds che County e aveva inoltre stipulato un contratto di locazione con Leeds per i terreni, la quale contestualmente cedeva a Property, esent'IVA, tali terreni dietro compenso per se stessa e per Halifax visto che i terreni sarebbero stati poi ulteriormente sublocati con maggiorazione del canone.

Queste operazioni, insieme ad altre, consentivano la detraibilità per Halifax dei lavori di Leeds, per Leeds la detrazione dell'Iva delle fatture emesse nei confronti di County, e County avrebbe compensato l'Iva a debito con quella a credito derivante dalle fatture dei lavori eseguiti da costruttori terzi contattati da Halifax.

I "commissioners" inglesi in questo caso affermarono innanzitutto la non effettività delle prestazioni di Leeds per la valorizzazione e costruzione edile dei terreni nè quelle di County, sostenendo la tesi che l'unica Iva detraibile per Halifax fosse quella derivante dalle fatture dei lavoratori indipendenti da essa contattata, ossia gli unici ad aver eseguito effettivamente i lavori, sostenendo invece che le operazioni e accordi posti in essere con County e Leeds avessero il solo scopo di eludere l'Iva e che fossero privi di sostanza non consentendo quindi la detrazione che le società speravano di ottenere.

Il caso finì infine davanti alla Corte di Giustizia che affermò con determinazione che le prestazioni poste in essere costituivano cessione di beni o prestazioni di servizi, *"per quanto effettuate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale, senza altro obiettivo economico"*⁵⁵. Nonostante ciò, la Corte ha ritenuto che l'utilizzo delle norme comunitarie al fine di ottenere un vantaggio non spettante costituisca abuso del diritto anche in materia di IVA.

La Corte ha inoltre affermato che *"tutto ciò considerato, risulta che, nel settore IVA, perché possa parlarsi di un comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni"*⁵⁶. Inoltre tutto ciò deve risultare da elementi oggettivi la cui individuazione e conferma spetta al

⁵⁵ Corte di Giustizia CE, 21.02.2006, causa C-255/02, *Halifax*, par. 59.

⁵⁶ Corte di Giustizia CE, 21.02.2006, causa C-255/02, *Halifax*, par. 86.

giudice nazionale il quale può stabilire il reale contenuto delle operazioni poste in essere⁵⁷ come, ad esempio, se spetti o meno la detrazione.

La pratica abusiva inoltre, si differenzia dall'evasione in cui la prestazione di servizio o la cessione di beni di fatto non c'è proprio stata⁵⁸.

Analizzando questa sentenza inoltre, parte della dottrina⁵⁹ afferma che assume più importanza l'elemento oggettivo rispetto a quello soggettivo, ossia si ritiene un'operazione abusiva “ogniqualevolta che l'operazione attiva una norma comunitaria, ma ne viola lo scopo”⁶⁰ e si sancisce inoltre il principio di certezza del diritto infatti “l'applicazione delle disposizioni comunitarie deve essere certa e prevedibile per i soggetti che la applicano”⁶¹.

Un'altra sentenza della Corte di giustizia che si può ritenere abbia avuto un forte impatto sull'ordinamento italiano è la sentenza Kofoed, causa C-321/05 del 05.07.2007 riguardante un dividendo versato dalla società acquirente ai soci dell'acquisita in un lasso temporale vicino allo scambio di azioni sociali e inserito nella voce “saldo in contanti”, ma di cui la contropartita teoricamente relativa all'acquisizione e motivazione risultava di dubbia inerenza e anzi finalizzata all'elusione fiscale.

La parte interessante di questa sentenza è quella in cui si afferma che nei casi in cui una direttiva comunitaria, nel caso specifico la 90/434 relativa alle fusioni, scissioni e altre operazioni straordinarie transfrontaliere⁶², non viene recepita dall'ordinamento nazionale, i suoi effetti non possono avere applicazione a meno che tali principi non siano già insiti nel sistema e si possa quindi adeguare quanto previsto dalla normativa nazionale con quella comunitaria. Da qui l'esigenza, come vedremo nel paragrafo dedicato, della giurisprudenza a

⁵⁷ Come vedremo successivamente questo principio enunciato dalla sentenza Halifax non è stato innestato nel nostro ordinamento. Come afferma Beghin il giudice infatti dovrebbe “operare una fondamentale selezione tra lecito risparmio d'imposta e abuso del diritto” in BEGHIN M., *L'elusione fiscale e il divieto di abuso del diritto*, Padova, 2013, p. 317.

⁵⁸ Corte di Giustizia CE, 21.02.2006, causa C-255/02, *Halifax*, punto 59.

⁵⁹ TULLIANI D., *Elusione fiscale e abuso del diritto. Prospettive future tra luci ed ombre*, Milano, 2013, p.191.

⁶⁰ Avvocato Generale Poares Maduro per la sentenza Halifax, causa C-255/02, par. 96.

⁶¹ Corte di Giustizia CE, 21.02.2006, causa C-255/02, *Halifax*, par.72.

⁶² Direttiva abrogata poi dalla Direttiva 2009/133 CE, del 19 ottobre 2009.

ricercare di allacciare il principio di abuso del diritto per esempio all'art.53 della Costituzione o a principi che abbiano ratio concordanti con i principi comunitari.

Con la causa C – 425/06 *Part Service* si affronta nuovamente il tema dell'abuso del diritto in ambito, questa volta, di locazione finanziaria frazionata artificiosa al fine di contrarre la base imponibile. In particolare si aggiunge, rispetto alle sentenze precedenti, che è ravvisabile abuso del diritto anche quando l'uso improprio di una norma comunitaria al fine di ottenere un vantaggio fiscale non è l'aspetto esclusivo purchè esso sia "essenziale". Viene riconfermata poi la fondamentale spettanza al giudice nazionale di determinare se una fattispecie possa essere ritenuta abusiva o meno⁶³.

Come riportato da autorevole dottrina⁶⁴, tuttavia, solo 6 mesi dopo la Corte esprimendosi sulla causa C – 162/07 *Amplifin spa*, afferma diversamente che l'operazione è da ritenersi abusiva se il soggetto ha "*...il solo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto comunitario*"⁶⁵, tornando quindi all'impostazione di esclusività e accantonando quello di essenzialità che a parere di chi scrive rappresenta la corretta evoluzione lessicale per una giusta interpretazione del concetto di abuso del diritto rispetto alla esclusività, che appare un termine molto incisivo, ma che rischia di non inglobare le fattispecie elusive meglio elaborate, nascoste dietro la parvenza perfettamente architettata di motivazioni economiche o di diritti fondamentali sanciti dall'Unione Europea o dai singoli stati⁶⁶.

⁶³ Si veda LIPRINO V., *il difficile equilibrio tra libertà di gestione e abuso di diritto nella giurisprudenza della Corte di Giustizia: il caso Part Service* in Rivista di Diritto Tributario 2008, 252 ss. In tal senso e consolidando la giurisprudenza relativamente alla determinazione della fattispecie abusiva in capo al giudice nazionale si veda anche Corte di Giustizia CE, 27.10.2011, causa C-504/10, *Tanoarch s.r.o.* riguardante l'abuso di una detrazione IVA sulla cessione di proprietà di un brevetto, la cui operazione è stata ritenuta idonea dal punto di vista della possibilità in sé della detrazione per quel caso, ma ha rinviato al giudice nazionale la decisione di ritenere abusiva o meno l'operazione in base alla contrarietà di principi al fine unico di ottenere vantaggi fiscali.

⁶⁴ si veda RIZZO D. e TOLLA M., *Dall'elusione fiscale all'abuso del diritto*, Milano, 2014, p.32.

⁶⁵ Corte di Giustizia CE, 22.08.2008, causa C- 162/07 *Ampliscientifica e Amplifin Spa.*, par.28.

⁶⁶ La Corte di Giustizia ha riutilizzato il termine "essenziale" invece in altre sentenze più recenti quali per esempio Corte di Giustizia CE, 02.3.2012, causa C-153/11, *Klub OOD*, Corte di Giustizia CE, 20.06.13, causa C- 653/11, *Newey* e Corte di Giustizia CE, 15.03.2014, causa C-155/13, *Sices*.

6. Il percorso giurisprudenziale di sviluppo del concetto generale di abuso del diritto da parte della Corte di Cassazione nell'ordinamento italiano fino all'introduzione del d. lgs. 128/2015

All'inizio del XXI secolo il contrasto delle fattispecie elusive avveniva tramite l'utilizzo di norme specifiche disposte ad hoc per certe casistiche già vigenti al momento in cui le operazioni erano state poste in essere⁶⁷, oltre all'art. 37 bis DPR 600/73 definita norma di portata semigenerale a causa delle limitazioni di atti e negozi previste dal comma 3.

Con una normativa siffatta quindi, bastava un'adeguata arguzia ad individuare la giusta lacuna tributaria e, nonostante l'evidente carattere elusivo, il contrasto non era supportato da alcun fondamento possibile se non ricadente nei casi già regolati e non poteva quindi essere ritenuto elusivo.

Il primo tentativo di sopperire a tale questione fu quello di introdurre lo strumento civilistico della nullità del contratto per frode o illiceità (art. 1344 Codice Civile e 1418 C.C.).

Si ritenne che in mancanza di un principio generale antielusivo insito nell'ordinamento, proprio la mancanza di causa del contratto e la loro simulazione vista l'assenza di valide ragioni economiche al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale fosse l'unico modo per reagire alle fattispecie non regolamentate⁶⁸. In tal senso le sentenze in materia di "dividend washing" e "dividend stripping"⁶⁹, Corte di Cassazione, Sentenza 21.10.2005, n. 20398,

⁶⁷ In tal senso le 3 pronunce su casi di dividend washing: Corte di Cassazione, Sentenza 3.04.2000, n. 3979, Corte di Cassazione, Sentenza 03. 09. 2001, n. 11351, Corte di Cassazione, Sentenze 07.03. 2002. n. 3345. Per dividend washing si intende quando un socio che deve ricevere un dividendo, cede le proprie quote comprensive del dividendo, ottenendo quindi rispetto al valore nominale delle quote che deteneva una plusvalenza pari all'importo del dividendo. La società che riceve le quote incassa il dividendo e poi ricede le quote al soggetto che gliel'aveva vendute. In sostanza così si configura un dividendo travestito da plusvalenza con connessa divergenza dei regimi fiscali applicabili.

⁶⁸ *"La nullità dei negozi in argomento risiederebbe, quindi, nella assoluta mancanza di una valida ragione economica che giustifichi la stipula dei contratti di dividend washing e di dividend stripping."* circolare 39/E, 27 giugno 2007, dell'Agenzia delle Entrate.

⁶⁹ *"Sono operazioni derivanti da cessioni o costituzioni di usufrutto di azioni da parte di una società non residente e non avente stabile organizzazione in Italia a favore di un contribuente residente in Italia e*

Corte di Cassazione, Sentenza 26.10. 2005, n. 20816. e Corte di Cassazione, Sentenza 14.11.2005, n. 22932.

Ben presto, tuttavia, l'utilizzo della disciplina civilistica in ambito tributario cominciò a essere posto in forte discussione; in particolare ci si chiese se fosse corretto applicare la disciplina civilistica ad aspetti propriamente tributari e soprattutto ponendo la questione ex novo senza indicare nessun “*cartello di pericolo*”⁷⁰ come preavviso.

Inoltre proprio l'anno successivo, la sentenza Halifax della Corte di Giustizia Europea diede il principale impulso per l'inizio della ricezione del più adeguato concetto generale di divieto di abuso del diritto nel nostro ordinamento, che iniziò così a scongiurare l'impiego delle fattispecie civilistiche.

Così con la sentenza 29.09.2006, n. 21221, la Corte di Cassazione affermò per la prima volta che non sono opponibili all'Amministrazione finanziaria gli atti che costituiscano abuso di diritto e specificando che tale principio trova applicazione in tutti i settori dell'ordinamento tributario e dunque anche nell'ambito delle imposte dirette.

Forse la Corte in questa sentenza affrettò i tempi riprendendo un principio comunitario la cui diretta applicazione nel nostro ordinamento ha costituito oggetto di ampie riflessioni.

Molti autori non hanno dubbi nell'affermare che il principio di divieto di abuso del diritto fosse di diretta applicabilità nel nostro ordinamento per quanto riguarda i settori oggetti di armonizzazione, quale per l'appunto in materia tributaria, l'IVA, tuttavia la presunzione è che la Corte in mancanza di un'adeguata risposta alle fattispecie elusive da parte della normativa interna, abbia approfittato della normativa comunitaria per introdurre un principio generale di contrasto in chiave antielusiva nel nostro ordinamento.⁷¹

successiva retrocessione, al solo fine di beneficiare del credito di imposta sui dividendi percepiti per effetto del godimento delle partecipazioni ottenute, credito di cui la società estera non avrebbe potuto usufruire” circolare 39/E, 27 giugno 2007, dell'Agenzia delle Entrate.

⁷⁰ Come affermato da TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2015 p. 60.

⁷¹ In tal senso LOVISOLO, A., *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio*, in *Rivista di diritto tributario.*, 2009, 49 ss., e POGGIOLI M., *Il principio comunitario del divieto di abuso e la sua incidenza sull'ordinamento tributario nazionale. Spunti per una riflessione*, in *il fisco*, 2006, 92 ss.

Ben consci di ciò, nelle sentenze della Cassazione del 23.12.2008, n. 30055, 30056 e 30057, la Corte affermò che il principio di divieto di abuso del diritto per le operazioni non rientranti nell'orbita dei tributi armonizzati è da ricercarsi non nella giurisprudenza comunitaria, bensì *“negli stessi principi comunitari che informano l'ordinamento tributario italiano”*⁷².

Come vedremo nel prossimo paragrafo l'associazione del principio di abuso del diritto ai principi costituzionali che informano il sistema tributario non è di semplice definizione ed è stato ampiamente criticato.

Proseguendo cronologicamente, con la sentenza della Cassazione n. 1465/2009 si ribadirono i concetti delle tre sentenze del 2008 e si ravvisò un tentativo di sovrapposibilità tra principio di divieto di abuso del diritto e elusione come da art. 37 bis DPR 600/73 con la differenza che il primo non è circoscritto ed ha la possibilità di estendersi quindi ad ogni fattispecie considerata elusiva⁷³.

Riassumendo, il giudice poteva quindi avvalersi dell'art. 37 bis e delle norme ad hoc per le fattispecie rientranti in tale normativa, del principio di divieto di abuso del diritto per contrastare l'elusione di tributi armonizzati, cosa da ritenersi corretta, e sempre dello stesso per contrastare tutte le fattispecie che sfuggono alle casistiche appena citate in nome del rispetto dei principi costituzionali.

Si ravvisa quindi una grande confusione nel definire il principio di divieto di abuso del diritto, specie per quanto riguarda i suoi fondamenti ovvero sulla definizione delle norme che vengono violate dal contribuente nel porre in atto l'operazione elusiva.

È interessante inoltre notare come la Corte nelle sue pronunce abbia posto fortissima enfasi più sulla ricerca dei mezzi che hanno condotto al vantaggio fiscale indebito piuttosto che sul risultato ottenuto a causa dell'uso distorto della legge e quindi sulla sua asistematicità.

⁷² LUPI R., STEVANATO D., *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva*, in *Corr. Trib.*, 2009, p. 403. Il rapporto tra abuso del diritto e principi costituzionali verrà dibattuto nel paragrafo successivo, in particolare riguardo il principio di riserva di legge e quello sancito dall'art. 53 della Costituzione.

⁷³ Si veda BEGHIN M., *l'elusione tributaria tra sviste interpretative sul concetto di aggiramento e conseguenti fenomeni di illusione ottica quanto all'asistematicità dei vantaggi fiscali conseguiti*, in *Rivista di diritto Tributario*, 2007,II, 237 ss.

Per scongiurare l'utilizzo massiccio del divieto di abuso del diritto, la Corte nella sentenza n. 1372 del 2011 affermò che: *“l'applicazione del principio deve essere guidata da una particolare cautela, essendo necessario trovare una linea giusta di confine tra pianificazione fiscale eccessivamente aggressiva e la libertà di scelta delle forme giuridiche, soprattutto quando si tratta di attività di impresa..”*⁷⁴. Inoltre con tale sentenza venne sancito il principio di ripartizione dell'onere probatorio: da allora al contribuente spetta il compito di dimostrare l'esistenza di valide ragioni economiche e quindi della funzione “economica” dell'operazione posta in essere, mentre l'Amministrazione Finanziaria ha il compito di dimostrare in che modo si è realizzata la fattispecie elusiva e la insussistenza delle ragioni economiche.

Con la sentenza 22.01.2014 n. 1223 inoltre, la Corte ha imposto all'Amministrazione Finanziaria di indicare i mezzi probatori che dimostrano l'esercizio di una condotta elusiva, garantendo almeno l'utilizzo del principio di divieto di abuso del diritto solo in casi in cui si ritenga dimostrabile la pratica abusiva.

Lo stesso principio viene sancito con la sentenza n. 439 del 14.01.2015, riguardante una ristrutturazione aziendale in cui, secondo l'Amministrazione Finanziaria, la società ha optato per cessione e poi riacquisto del ramo di azienda piuttosto che la fusione per l'incorporazione o la scissione al solo fine di ottenere un vantaggio fiscale indebito rispetto al pagamento di un' imposta sostitutiva dovuta sui disavanzi o avanzi da fusione.

La Corte ha affermato che la dimostrazione del carattere abusivo debba derivare da elementi probatori e inoltre che la mancanza di valide ragioni economiche vada ricercata sulla reale necessità o meno di un riassetto organizzativo perchè se così fosse si tratterebbe di lecito risparmio d'imposta giustamente consentito dal legislatore.

Nella sentenza 25.03.2015, n. 5937 della Corte di Cassazione, l'abuso del diritto è definito come un comportamento *“improprio, ingiustificato o deviante”* di una norma giuridica.

⁷⁴ Corte di Cassazione, Sentenza n. 1372 del 21 gennaio 2011. Tale tema è di particolare importanza per Beghin per cui l'aspetto decisivo dell'abuso non è stato correttamente innestato nel nostro sistema proprio perchè non focalizza sulla differenza tra abuso e lecito risparmio di imposta conforme al sistema ma solo sull'ottenimento di un vantaggio fiscale. In BEGHIN M., *L'elusione fiscale e il divieto di abuso del diritto*, Padova, 2013, p. 365 e ss.

Infine è interessante e discutibile la sentenza della Corte di Cassazione, V Sez. civile, Sentenza 26.08.2015, n. 17159.

Infatti proprio un mese prima dell'operatività del neonato art. 10 bis che introduce a livello normativo il divieto di abuso del diritto, la Corte, pronunciandosi su un caso non perseguibile tramite l'impiego dell'art. 37 bis, anzichè utilizzare l'ormai decennale esperienza giurisprudenziale nazionale del principio di divieto di abuso del diritto, ha deciso di appellarsi alla nullità del contratto per mancanza di causa adottata nelle sentenze di "dividend washing" ben 10 anni prima.

Forse la causa è da ricercarsi nell'imminenza dell'entrata in vigore dell'articolo 10 bis a evidenziare di come finora il principio di divieto di abuso del diritto non avesse avuto un fondamento normativo, ma solo un'evoluzione giurisprudenziale anche se, presupponendo che tale sia stato il motivo, desta perplessità l'impiego di tale strumento civilistico uscito di scena proprio a causa della sua inadeguatezza e estraneità al sistema tributario.

Inoltre l'utilizzo della nullità civilistica desta curiosità in quanto sembra quasi risultare da monito ad un impiego residuale in caso di mancata applicabilità del principio di divieto di abuso del diritto, la cui introduzione con il d.lgs 128/2015 ha invece la funzione di ricomprendere dentro di sè, salvo eccezioni di legge, tutte le fattispecie elusive e di porre chiarezza su un tema che, come abbiamo visto, ha avuto un percorso travagliato non esente da critiche e che è stato contrastato con i più svariati strumenti.

7. Relazione e contrasti tra abuso del diritto, certezza del diritto e principi costituzionali che regolano la sfera del sistema tributario italiano

Come abbiamo visto nel paragrafo precedente, a partire dalle sentenze 30055, 30056 e 30057 del 23 dicembre 2008, la Corte, nel citare il principio di divieto di abuso del diritto, ha ritenuto che nell'ambito dei tributi non armonizzati la ratio del principio sia da ritrovarsi non nei principi comunitari, ma bensì nei principi sanciti nella Costituzione Italiana e in particolare negli articoli 3, 23 e 53 della Costituzione.

In particolare l'art. 53 nell'affermare che *"tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di*

progressività.” implicitamente dovrebbe contenere il principio che non sono consentiti indebiti risparmi di imposta se non appoggiati dalla legge e per motivi comunque non inerenti al solo ottenimento di tali vantaggi fiscali .

Tale principio risulterebbe inoltre fondato per il fatto che proprio l’esistenza di norme antielusive ad hoc nell’ordinamento presuppongono una base ispiratrice di contrasto all’abuso del diritto con il quale tali norme specifiche non si pongono in alcun contrasto⁷⁵. Inoltre la presumibilità del divieto di abuso del diritto nei principi costituzionali non violerebbe il principio cardine del sistema tributario, ossia quello della riserva di legge (art. 23 Costituzione), in quanto “ *non si traduce nell’imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, ma solamente nel disconoscimento degli effetti abusivi dei negozi posti in essere al solo scopo di eludere l’applicazione di norme fiscali* ”⁷⁶ e di conseguenza risulterebbe comunque rispettato il principio di legalità e certezza del diritto.

Come si può tuttavia intuire, tale tesi non è condivisibile, infatti il principio di certezza del diritto presuppone che il contribuente nel perseguire le proprie scelte, debba conoscere prima di adottare un percorso, le conseguenze sul piano tributario delle proprie scelte e non solo successivamente in sede di contenzioso. Questo rappresenta il limite principale che ha segnato l’applicazione del principio del divieto di abuso del diritto fino all’introduzione del d. lgs 128/2015.

La Corte di Cassazione infatti, sempre ritenendo consono l’utilizzo del principio antiabusivo come da derivazione comunitaria per i tributi armonizzati, nelle fattispecie diverse da questo caso ha utilizzato invece la propria giurisprudenza al fine di legalizzare un principio la cui introduzione spetterebbe al Legislatore.

Ricordiamo infatti che l’Italia adotta il sistema “Civil Law” secondo il quale le decisioni del giudice producono effetti nei confronti delle parti, ma non possono fare “diritto” e risultare vincolanti per sentenze future come nei paesi di “Common Law”.

⁷⁵ Corte di Cassazione, sentenza 04.04.2008, n. 8772 in cui si afferma “L’ottica dei rapporti elusione/norma legislativa si è così ribaltata e le singole norme "anti - elusive" vengono invocate non piu' come eccezioni ad una regola, ma come mero sintomo dell'esistenza di una regola”.

⁷⁶ Corte di Cassazione, sentenza 23 dicembre 2008, n. 30057 e Corte di Cassazione, 21 gennaio 2011, n. 1372.

Sembra quindi che la Corte abbia creato un principio che poggia le basi su sentenze precedenti, ma di cui non risulta ben definito il “fumus” a causa della frammentarietà e della divergenza tra le varie sentenze in cui in sostanza, a seconda dei casi, l’abuso del diritto ha avuto riconoscimento. In alcuni casi infatti si è fatto ricorso alla normativa comunitaria, in altri alla Costituzione, individuando una definizione mutevole che talvolta ritiene abusiva un’operazione volta al conseguimento di un vantaggio (e quindi del risultato indebito), in altre invece pone enfasi sui mezzi e quindi sulla costruzione artificiosa dell’operazione.⁷⁷

La lentezza legislativa del nostro Stato ha quindi obbligato la Corte a dover ricercare a modo proprio e nei più svariati modi di contrastare l’elusione fiscale nel nostro Paese creando di conseguenza una serie di problematiche che hanno portato a continui cambiamenti e discussioni nel corso degli ultimi quindici anni, rischiando di incidere pesantemente proprio sul principio di riserva di legge.

Tornando al rapporto dell’abuso del diritto con l’art. 53, vari autori hanno affermato di come in tale articolo si attui per tramite il principio di eguaglianza sostanziale (art. 3 Costituzione) e quindi di giustizia tributaria.

Tuttavia, affinché l’art. 53 venga rispettato, si necessita di disposizioni che determinino le fattispecie da assoggettare a tassazione, nel rispetto dell’articolo 23⁷⁸, in modo tale che il contribuente conosca preventivamente le disposizioni di legge al fine di garantire un corretto rapporto tra contribuente e Amministrazione Finanziaria.⁷⁹

Come affermato da parte della dottrina infatti, la situazione cambia quando invece di ricercare la ratio del principio generale di divieto di abuso del diritto come insito nell’art.53 e indirettamente nell’art.3, si decide di interpretare tali articoli in chiave antielusiva nel senso di valutare se vi è stata una violazione dei principi costituzionali scritti⁸⁰.

⁷⁷ In tal senso Corte di Cassazione, sentenze 8 aprile 2009, n. 8487 e 21 gennaio 2011, n. 1372.

⁷⁸ Il quale per l’appunto impone che la legge fissi almeno gli elementi basilari del tributo, il presupposto, i soggetti passivi del tributo e la misura del tributo, cioè la base imponibile e l’aliquota.

⁷⁹ Si veda RUSSO P., *Brevi note in tema di disposizioni antielusive*, in *Rassegna Tributaria*, 1999, p.68.

⁸⁰ BEGHIN M., *L’elusione fiscale e il divieto di abuso del diritto*, Padova, 2013, p. 374 ss.

In tal senso sembra orientarsi la sentenza n. 1465 del 2009 in cui la Corte appellandosi alla violazione dei principi costituzionali cardini del sistema tributario ha ritenuto la fattispecie abusiva e vi è quindi una norma, o in questo caso un principio, specificamente violata.

Nel ricercare di contrastare l'abuso del diritto, il giudice tuttavia non può né ritenere abusive le operazioni poste in essere dal contribuente appellandosi alla violazione dei principi costituzionali senza considerare le reali motivazioni extrafiscali dedotte dalle parti nel compiere un determinato percorso giuridico rispetto ad un altro, nei limiti consentiti dalla legge, al fine di non violare il principio di libertà d'iniziativa economica (art. 41 Costituzione), né non considerare la mediazione dell' art. 23 che richiede che una specifica legge disponga un vincolo alla contribuzione, che in caso di totale o parziale inadempimento da parte del contribuente costituisce violazione dei principi costituzionali definiti dagli articoli 3 e 53 della Costituzione.

CAPITOLO II – L’abuso del diritto nelle principali branche del diritto italiano

Abuso del diritto tra diritti soggettivi e diritto civile

Il presente capitolo è incentrato sull’analisi dell’abuso del diritto nelle principali branche del diritto diverse da quella tributaria.

Tale concetto, infatti, è riscontrabile non solo per le norme tributarie, ma è stato rilevato nel corso del tempo come principio ricorrente e immanente, ma non scritto, nella ratio regolante buona parte delle norme del nostro ordinamento.

L’abuso del diritto si riscontra quando viene posta in essere un’azione che apparentemente sembra essere conforme al diritto, ma invece è contraria ai dettami costituzionali, ai principi ordinatori generali e alle leggi che li proteggono.

Il desiderio di annotare i contorni del diritto affinché il suo utilizzo non divenisse contrario ai principi dell’ordinamento si rilevava già nella cultura greca in autori quali Platone e Aristotele, che avevano individuato nell’equità il correttivo del giusto legale, concetto che nel diritto romano è poi traslato nel concetto di bona fides.⁸¹

Nell’ordinamento italiano l’abuso del diritto non è stato previsto né come norma perfetta, né tanto meno come norma imperfetta anche se, a ben vedere, nel progetto preliminare al Codice Civile del 1942 si poteva leggere all’art. 7 che: *“nessuno può esercitare il proprio diritto in contrasto con lo scopo per il quale il diritto medesimo gli è stato conferito”*⁸².

Di tale annotazione non vi è stata poi più traccia nella versione definitiva, vuoi probabilmente in considerazione del fatto che la preoccupazione della certezza del diritto precludeva al Legislatore l’introduzione di una norma generale di ampia portata che potesse attribuire al Giudice un potere troppo ampio, e quindi di converso focalizzando l’attenzione agli abusi riscontrabili nei diritti reali, vuoi perché non era probabilmente prevedibile al tempo uno sviluppo di tutte una serie di situazioni così diffuse in conseguenza di nuovi rapporti giuridici che hanno poi portato negli ultimi anni ad un interessamento sempre maggiore sul tema.

⁸¹ GALGANO F., *Diritto civile e commerciale, II*, in Commentario Scialoja e Branca, 1, Padova, 1999 p. 1515.

⁸² Progetto preliminare del Codice Civile italiano del 1942 art. 7.

Nel codice civile del 1942 è rimasta pertanto assente l'espressione di un principio generale di abuso del diritto.

E' di tutta evidenza che l'interprete sarebbe stato dotato di grande potere se gli fosse stata conferita per legge maggiore discrezionalità, soprattutto nei procedimenti con riflessi valutativi, e per questo motivo è da ritenere che non siano state individuate più attentamente le fattispecie interessanti l'abuso del diritto, ma tuttavia se ne ammette la sussistenza in quanto esiste il principio di carattere generale secondo il quale un diritto deve essere tutelato solo dove venga esercitato nei limiti previsti dalla legge.

Pertanto il concetto non è stato esplicitato nel nostro codice civile, probabilmente perché in epoca illuminista il giudice era considerato strumento della volontà legislativa e pertanto allo stesso non poteva esser lasciato alcuno spazio creativo, se non la rigida applicazione della norma.

La locuzione "abuso del diritto" sta quindi a indicare il perimetro esterno all'esercizio del proprio diritto soggettivo che considera lecita ogni azione giuridica posta in essere con l'intenzione di far conseguire un vantaggio al titolare dello stesso e non quando venga utilizzata in modo strumentale per ledere interessi altrui, al fine di arrecare loro danno o molestia, così come precisamente individuato dall'art. 833 C. Civile relativo al divieto di atti emulativi.

Tale articolo funge da limite a quanto espresso dall'articolo 832 relativo al diritto di proprietà, secondo il quale il proprietario ha diritto di godere in modo pieno esclusivo dei propri beni; tale diritto infatti viene depotenziato nel momento in cui gravano usufrutto o altri diritti reali così come nei casi in cui il proprietario disponga delle proprie proprietà per creare danno alla collettività. Affinchè venga applicato l'articolo 833 si necessita che l'atto compiuto dal proprietario rechi danno a terzi e che esso sia l'unico scopo, che non abbia quindi altri fini.

Facile risulta il parallelismo con l'abuso del diritto tributario in cui spesso la giurisprudenza ha decretato come abusiva un'operazione avente lo scopo "esclusivo" e ora, con la riforma attuata dal d.lgs 128/2015, lo scopo "essenziale" di ottenere un indebito vantaggio fiscale.

Non essendo in ambito civile esplicitamente normato, la giurisprudenza per mitigarne l'utilizzo ha tentato di contrapporre all'abuso i principi di buona fede e di correttezza, quasi riportando il sistema alla definizione del discepolo greco di Platone, Celso, secondo il quale il

diritto era “*ars boni et equi*”⁸³ avente come fine ultimo l’*aequitas*, ossia l’ottenimento della migliore soluzione possibile.

Pertanto può venire in aiuto la clausola generale di buona fede, che rappresenta non solo un aspetto preventivo che coadiuva la buona riuscita di un contratto, ma tende anche ad indicare i comportamenti a cui le parti devono tendere.

Tuttavia spesso succede che vi siano alcuni titolari di poteri privati, cioè soggetti, che partendo da posizioni predominanti nelle relazioni con i terzi, li portano ad essere, per così dire, “*asserviti al loro cospetto*”⁸⁴, al punto che giocando sul fatto che si è all’interno di rapporti giuridici non sempre ben individuati, permettono una discrezionalità più o meno ampia nell’esegesi del rapporto.

Nella sentenza Cassazione Civile, sez. III, Sentenza 18.09.2009, n. 20106, definita sentenza Renault Italia, la Cassazione si è espressa sul caso in cui la società Renault, in virtù del proprio potere contrattuale, abbia deciso di imporre condizioni sfavorevoli e peggiori rispetto al passato a delle proprie concessionarie italiane ricorrenti.

La Corte in tale sentenza ha rilevato “*l’eccessiva sproporzione tra beneficio del titolare del diritto e il sacrificio della controparte*” più debole e infatti ha sentenziato che “*Il principio della buona fede oggettiva, cioè della reciproca lealtà di condotta, deve accompagnare il contratto nei suo svolgimento, dalla formazione all’esecuzione, ed, essendo espressione del dovere di solidarietà fondato sull’art. 2 della Costituzione, impone a ciascuna delle parti del rapporto obbligatorio di agire nell’ottica di un bilanciamento degli interessi vicendevoli, a prescindere dall’esistenza di specifici obblighi contrattuali o di norme specifiche.*”⁸⁵

Pilastri fondanti delle clausole generali sono quindi la buona fede e la correttezza (art. 1175 c. civile), che assumono anche un valore etico e sociale che va al di là delle singole parole, attraverso un principio di solidarietà contrattuale che si esplica attraverso la salvaguardia, cioè

⁸³ ROTONDI M., *L’abuso del diritto*, in Rivista di diritto civile, 1923, p. 105 ss.

⁸⁴ FERRERO G., *Autonomia e poteri nel diritto del lavoro*, Padova, 1992 p. 58 ss.

⁸⁵ Cassazione Civile, sez. III, Sentenza 18.09.2009, n. 20106.

proporsi di “*tutelare la utilità dell'altra parte nei limiti di un apprezzabile sacrificio*” e di salvaguardare, nei “*limiti di un sacrificio ragionevole, l'utilità dell'altra parte.*”⁸⁶

La giurisprudenza si è nel tempo adeguata a questa impostazione che porta a far sì che ulteriori obblighi possano essere a carico delle parti, senza che siano esplicitamente indicati nel contratto, in quanto il principio di buona fede riporta il rapporto contrattuale ai valori costituzionali che tendono a tutelare sia il creditore che il debitore.

Tali principi sono base fondante della nostra cultura, a far data ancora nel diritto romano, e hanno permeato a vario titolo tutto il nostro ordinamento giuridico, partendo dalla Costituzione fino alle diverse branche del diritto.

Da parte di taluno si è introdotto la richiesta di passare dal principio di buona fede al “*principio di ragionevolezza*”⁸⁷.

Di fatto ciò non è accaduto e, se fosse accaduto, avrebbe prestato il fianco a troppa discrezionalità da parte dei giudici e continuano a resistere, seppur con evidenti dubbi di certezza già esaminati nel sistema tributario, i cardini fondanti del bilanciamento dei contrapposti interessi, garantendo le posizioni delle parti.

Si è pienamente coscienti del fatto che tutti i poteri siano interessati da aspetti di discrezionalità, ma è certamente provato che quelli privati ne sono maggiormente coinvolti, in quanto, pur condividendo il fine, sono svincolati nel modo con il quale lo raggiungono, proprio perché non partono da una situazione paritetica e egualitaria del rapporto giuridico.

Ad un'attenta analisi non può sfuggire che poco nel tempo è stato detto in materia di interpretazione del diritto in relazione alle clausole generali che, diversamente da altre nazioni europee come la Germania, in Italia quasi mai si sono realizzate attraverso la formazione di regole attuabili con caratteristiche di immutabilità e concretezza nel tempo, date da una rigida catalogazione di casi poi sfociati in regole giurisprudenziali da attuarsi immutabilmente nel tempo.

Le clausole generali vanno lette, analizzate e storicizzate al fine di comprendere i motivi della loro istituzione e i diversi significati che via via hanno assunto per renderle conformi alle

⁸⁶ GALLO P., *Contratto e buona fede*, Torino 2009, p. 528 ss.

⁸⁷ CRISCVLI F., *Buona fede e ragionevolezza*, in *Rivista di Diritto Civile*, 1984, p. 732.

esigenze del quotidiano, facendo in modo che le soluzioni individuate siano contemporaneamente ragionevoli e giuste.

In definitiva esse vanno prima di tutto comprese, attualizzandole nelle singole fattispecie, ben sapendo che hanno anche la funzione di introdurre criteri di valutazione non propriamente legislativi assunti da comportamenti propri di altri settori e/o di permettere nell'immediato l'attuazione di principi costituzionali⁸⁸. In questo modo si consente allo strumento legislativo di progredire in relazione all'evoluzione della società attraverso l'attività giurisprudenziale che riesce così, in parte, a colmare alcuni inevitabili vuoti legislativi, partendo da quanto "storicamente" accertato per arrivare a determinare quale comportamento sia ora da considerarsi giusto.

Abuso del diritto e diritto contrattuale

Sui rapporti tra il principio enucleato di buona fede e quello di correttezza, vi è chi in dottrina li considera del tutto sovrapponibili, chi invece li distingue sotto il profilo soggettivo in quanto il primo avrebbe come destinatario il solo debitore, la correttezza invece atterrebbe ad entrambe le parti; secondo altri invece la distinzione sarebbe sotto il profilo oggettivo.

Secondo alcuni il criterio della buona fede opera solo ex post, lasciando al giudice il compito di valutare il comportamento delle parti nel caso concreto; secondo altri, invece, esso è fonte autonoma di diritti e obblighi, attribuendogli funzione di regola comportamentale. Taluni invece arrivano a sostenere che essa permette al giudice di ben giudicare in tutti quei casi nei quali vi sia " *assenza di regole specifiche di condotta rispetto alla fattispecie concreta*"⁸⁹. Anche in momenti antecedenti al momento della firma del contratto, i principi sopra enunciati devono essere applicati in considerazione del fatto che anche se non vi è ancora un regolamento che disponga le reciproche modalità, le parti non possono ritenersi libere da non applicarli.

⁸⁸ Si veda per approfondimento DI MAJO A., *il controllo dei c.d. poteri privati*, in *La tutela civile dei diritti*, Milano, 2003, p. 377.

⁸⁹ BIANCA C., *La nozione di buona fede quale regola di comportamento contrattuale*, in *Rivista di Diritto Civile.*, Napoli, 1983.

Pertanto, tra gli obblighi di informazione, deve essere ricondotto l'art. 1375 c.c. che prescrive espressamente che le parti nel corso delle trattative si comportino secondo buona fede, permettendo quindi che anche alla parte che arrivi al contratto “*con una conoscenza inferiore all'altra di essere adeguatamente tutelata*”⁹⁰.

Necessita sottolineare che la “debolezza” di un contraente può essere conseguenza non solo di una carenza, ma piuttosto da un eccesso di informazione; in questa ultima ipotesi, infatti, un eccesso di informazione potrebbe celare un comportamento di facciata ineccepibile, ma viceversa sostanzialmente subdolo, che fornendo una serie spropositata di informazioni alla controparte, cerca di carpirne il consenso.

E' del tutto evidente, pertanto, l'importanza della clausola di buona fede che permette di modulare l'informazione da rendere, in particolare riferimento alle qualità estrinseche dei contraenti.

Ovviamente un difetto di informativa non rende il contratto nullo, casomai lo renderà annullabile a talune condizioni e, più precisamente, se accompagnato da vizi di errore, dolo o altro previsto dal legislatore, in quanto non si è formata completamente la volontà di una delle due parti.

Ma vi sono rimedi da porre in essere per chi subisce l'esercizio abusivo del diritto?

Come abbiamo detto più sopra, il principio di buona fede ha avuto nel tempo un'importanza sempre più rilevante, passando da criterio per le valutazioni delle condotte a momento di integrazione degli obblighi scaturenti dal contratto.

Questo ha fatto in modo che l'assimilazione del divieto dell'abuso del diritto in ambito contrattuale alla buona fede abbia riportato la tutela del soggetto nei cui confronti è stato esercitato il diritto abusivamente ad un ambito esclusivamente risarcitorio, poichè sono in essere differenze importanti tra norme di validità, che possono portare alla nullità del contratto, e norme di comportamento, che possono portare a risarcimento del danno.

⁹⁰ MANINETTI P., *responsabilità precontrattuale e risarcimento dei danni*, in *Danno e Responsabilità*, Milano, 2000, pag. 10.

Chiaramente il principio di buona fede attiene alle seconde norme, anche se a volte è accaduto che il giudice si sia rifiutato di applicare una clausola del contratto poco cristallina che evidenziasse un abuso del diritto.

Una tutela reale a posteriori può essere anche quella che attribuisce al titolare la possibilità di opporsi ad un'altrui pretesa che sembra in astratto fondata, ma che invece è l'espressione di un esercizio scorretto di un diritto, *“volto al soddisfacimento di interessi non meritevoli di tutela per l'ordinamento giuridico”*⁹¹.

In pratica è strumento difensivo che implica la non applicazione di norme che vengono invocate in maniera illecita.

Il legislatore ha valutato di inserire nel codice vigente alcune disposizioni specifiche con cui sanzionare l'abuso in relazione a determinate categorie di diritti: l'abuso della potestà genitoriale – art. 330; abuso dell'usufruttuario – art. 1015; abuso della cosa data in pegno da parte del creditore pignoratizio – art. 2793, affiancato a norme di più ampia portata applicativa quali l'art. 833 già citato, concernente il divieto di atti emulativi, impiegato come norma di repressione dell'abuso dei diritti reali in genere e gli artt. 1175 e 1375 che hanno consentito di disciplinare l'abuso di diritti relativi e di credito. Si è reso quindi necessario, vista l'ampia regolamentazione, rendere possibile la *“convivenza tra libertà ed abuso del diritto”*.⁹²

Questi ultimi indirizzi consentono al giudice di dare una propria valutazione sulle scelte e sulle azioni del titolare del diritto relativo, ampliando attraverso il concetto della buona fede l'area della valutazione dei rapporti obbligatori.

In tal senso la Cassazione civile sez. un. 13 settembre 2005 n. 18128 nella decisione sul potere di esercitare d'ufficio la riduzione della penale ex art. 1384 c.c. secondo cui *«La penale può essere diminuita equamente dal giudice, se l'obbligazione principale è stata eseguita in parte ovvero se l'ammontare della penale è manifestamente eccessivo, avuto sempre riguardo all'interesse che il creditore aveva all'adempimento»*⁹³.

⁹¹ MERUZZI G., *L'Exceptio doli dal diritto civile al commerciale*, Padova, 2005, pag. 429.

⁹² RESCIGNO P., *L'abuso del diritto*, Bologna, 1998, p. 13 ss.

⁹³ Cassazione civile sez. un., Sentenza 13.09.2005 n. 18128.

Il riferimento all'art. 1384, anche se può sembrare a prima vista fuorviante, è di estremo interesse per la motivazione adottata dalla Corte, in quanto le motivazioni individuate dai Giudici sono: “... fondate sull'osservazione che l'esegesi tradizionale non appariva più adeguata alla luce di una rilettura degli istituti codistici in senso conformativo ai precetti superiori della Costituzione, individuati nel dovere di solidarietà nei rapporti intersoggettivi (art. 2 Cost.), nell'esistenza di un principio di inesigibilità come limite alle pretese creditorie (C. cost. n. 19/94), da valutare insieme ai canoni generali di buona fede oggettiva e di correttezza (artt. 1175, 1337, 1359, 1366, 1375 cod. civ.)”⁹⁴.

La Corte analizza i limiti imposti all'autonomia contrattuale avendo come dogma di partenza quanto indicato all'art. 1322 cod. civ. che attribuisce alle parti il potere di determinare il contenuto del contratto e il potere di concludere contratti che non appartengono ai tipi aventi una disciplina particolare, il tutto nei limiti imposti dalla legge: il contratto deve essere diretto «a realizzare interessi meritevoli di tutela secondo l'ordinamento giuridico».

I limiti tracciati sono soggetti a sindacato del giudice “...che non può riconoscere il diritto fatto valere, se esso si fonda su un contratto il cui contenuto non sia conforme alla legge ovvero sia diretto a realizzare interessi che non appaiono meritevoli secondo l'ordinamento giuridico”.

L'intervento del giudice in tali casi è indubbiamente esercizio di un potere officioso attribuito dalla legge, fornendo al giudice uno strumento piuttosto forte di disconoscibilità.

Se da un lato il legislatore ha lasciato nelle mani dei contraenti la possibilità di predeterminare nel caso specifico, in tutto o in parte, l'ammontare del risarcimento del danno dovuto dal debitore inadempiente, dall'altro ha riservato al giudice un potere di controllo sul modo in cui le parti hanno fatto uso di questa autonomia. Così facendo il legislatore “ ha in sostanza spostato l'intervento giudiziale, diretto al controllo della conformità del manifestarsi dell'autonomia contrattuale nei limiti in cui essa è consentita, dalla fase formativa dell'accordo - che ha ritenuto comunque valido, quale che fosse l'ammontare della penale - alla sua fase attuativa, mediante l'attribuzione al giudice del potere di controllare che la

⁹⁴ Cassazione civile sez. un. , Sentenza 13.09. 2005 n. 18128.

penale non fosse originariamente manifestamente eccessiva e non lo fosse successivamente divenuta per effetto del parziale adempimento” così come sempre sancito dalla sentenza stessa. Tale attribuzione implicita di potere, al fine certamente di ricondurre l’accordo ad equità, non può avere altro fine se non quello di tutela dell’ordinamento generale, e così facendo anche di tutela degli interessi della parte, affinché l’autonomia contrattuale non vada oltre i limiti entro cui vanno tutelate le posizioni soggettive di ciascuna parte, limite non individuato in astratto dalla legge ma accertato di volta in volta dal giudice partendo dall’assioma del principio di equità.

Risulta evidente la differenza interpretativa tra abuso del diritto in ambito tributario e in altri ambiti dell’ordinamento quali per esempio quello contrattuale, in quest’ultimo infatti il vantaggio conseguito riguarda spesso un rapporto tra parti private e la tutela dell’ordinamento generale avviene solo indirettamente, in quello tributario il raffronto avviene sempre tra contribuente e Amministrazione Finanziaria, si scontrano quindi nel primo caso dei diritti soggettivi, nel secondo caso un vantaggio personale indebito contro invece il giusto prelievo fiscale previsto dalla legge che sfocia però nell’immediata e diretta lesione del più ampio interesse pubblico e rispetto del principio di equità alla contribuzione come previsto dall’articolo 53 della Costituzione.

Nella sentenza Cassazione civile sez. III 18 settembre 2009 n. 20106 come già enunciato nella sentenza Cassazione, 15.02.2007, n. 3462, la Corte rappresenta il principio della buona fede oggettiva come reciproca lealtà di condotta, che deve permeare l’esecuzione del contratto, sia nel momento pre contrattuale che nella sua interpretazione (*Cass. 5.3.2009 n. 5348; Cass. 11.6.2008 n. 15476*). Da ciò, prosegue la Corte, *“tra la conseguenza che la clausola generale di buona fede e correttezza è operante, tanto sul piano dei comportamenti del debitore e del creditore nell’ambito del singolo rapporto obbligatorio (art. 1175 cod. civ.), quanto sul piano del complessivo assetto di interessi sottostanti all’esecuzione del contratto (art. 1375 cod. civ.)”*⁹⁵.

E’ indubbio che il criterio cardine indice della violazione dell’obbligo di buona fede oggettiva è quello dell’abuso del diritto, individuandone gli elementi costitutivi che sono la titolarità di

⁹⁵ Cassazione civile sez. III, Sentenza 18.09.2009 n. 20106.

un diritto soggettivo in capo ad un soggetto, diritto esercitato magari con modalità non espressamente predeterminate, rispettose del perimetro attribuito a quello stesso diritto, ma tuttavia censurabili mediante un metro valutativo giuridico o extragiuridico, con sproporzione evidente e non eticamente motivata tra il beneficio ottenuto e il sacrificio cui è soggetta la controparte.

A tal punto che non assuma carattere di violazione formale ma bensì di un utilizzo non conforme ai dettami costituzionali, teso ad ottenere obiettivi diversi rispetto a quelli previsti anche in senso lato dal legislatore e ciò a tal punto da meritare una censura prevista dalla regola generale dell'ordinamento che dichiara non meritevoli di tutela i poteri, diritti e interessi, esercitati in modo contrario alla buona fede oggettiva.

Deve essere del tutto chiaro che il dover ricorrere al divieto di abuso del diritto come principio generale non consente di ricostruire modalità prestabilite, *“ma si pone esclusivamente come limite esterno all'esercizio di una pretesa, per contemperare degli opposti interessi, in quanto l'interesse più generale è la garanzia del giusto equilibrio degli opposti interessi.”*⁹⁶

Abuso del diritto e diritto del lavoro

La nostra Costituzione, titolo III - rapporti economici, tutela tra gli altri i diritti derivanti dal rapporto di lavoro ed è sempre più frequente che *“a fronte di alcuni diritti attribuiti in via generale dall'ordinamento, nel caso concreto poi si finisca per disattenderne i principi ispiratori”*⁹⁷, al punto che il titolare del diritto lo esercita non nei limiti fissati dalla legge ma bensì fuori dal perimetro del proprio diritto soggettivo ponendosi contrario con le finalità etiche e sociali per i quali il diritto stesso viene affermato e riconosciuto.

Il concetto di diritto, infatti, non è *“assoluto ma è proporzione e come tale ha limite”*,⁹⁸ e quindi si riconduce ad un uso normale del diritto soggettivo ispirato dai principi costituzionali e al rispetto degli stessi, oltre ai quali si sconfinava appunto nell'abuso del diritto, oltre ai casi di abuso previsti specificamente da norme positive.

⁹⁶ Corte di Cassazione, Sentenza 12.12.2005 n. 27387.

⁹⁷ SACCO R., *L'esercizio e l'abuso del diritto* in AA. VV., *Il diritto soggettivo*, in Tratt. Dir. Civ., Torino, 2001. p. 34 ss.

⁹⁸ AZARA A. EULA E., *Novissimo Digesto Italiano*, vol.I, Torino, 1974, p. 124 ss.

Accade quindi sempre più spesso che nel concreto utilizzo di norme di diritto, ci si possa trovare davanti a situazioni che possono essere in contrasto con i fini sostanziali che la norma stessa si era prefissa o con una norma diversa o con altri principi della Costituzione o dell'ordinamento.

Trovandosi molte volte anche in una situazione di un abuso "dell'abuso del diritto", fenomeno che si può verificare sia per i tentativi del preteso abusato, sia per la eccessiva discrezionalità concessa al magistrato che mal si concilia con il principio dell'autonomia dei poteri tra l'organo legislativo e l'organo giudicante con la eventualità di un uso del potere di auto-correzione del diritto positivo in base a criteri difficilmente inquadrabili in un controllo razionale.

Gli atti posti in essere dall'imprenditore, nel rapporto datoriale, devono essere leciti, validi, razionali e non contraddittori e non sempre chiaro e facilmente identificabile è il confine che divide un atto formalmente lecito che sia anche sostanzialmente lecito, confine spesso grigio e di difficile valutazione: per esempio la tolleranza prestata dal datore di lavoro fino ad un certo momento rispetto ad una prestazione lavorativa poco efficiente, potrebbe far ritenere al sottoposto che tutto vada per il meglio dando affidamento ai mancati richiami.

Al datore di lavoro poi, applicando il principio della valutazione secondo buona fede, "*è inibita la possibilità di procedere ad un licenziamento, imponendogli di avvisare senza indugio il lavoratore della sua insoddisfazione in merito ai risultati.*"⁹⁹. E questo perché l'inerzia del datore di lavoro nel tutelare i propri interessi, fa venire meno quel sano principio di immediatezza dei doveri imprenditoriali facendo crescere un affidamento errato nel lavoratore.

Egual principio deve essere applicato nelle contestazioni disciplinari, che devono essere attuate sempre nell'immediatezza del fatto scaturente, conseguente all'interesse del lavoratore di venire subito a conoscenza degli elementi a proprio carico, di mantenerne integre le eventuali ragioni al fine di poter instaurare un contraddittorio e discolparsi.

Tipico caso di abuso dell'abuso di diritto è, per esempio, la semplice inerzia dell'imprenditore se giuridicamente rilevante, oppure la tolleranza prestata agli inadempimenti di controparte,

⁹⁹ Corte di Cassazione, sentenza 30.4.1979 n. 2507.

oppure comportamenti che si palesino apparentemente corrispondenti a prescrizione di legge ma siano posti in essere con finalità ostruzionistiche.

Altre situazioni di abuso sono state ravvisate dalla giurisprudenza nella condotta antisindacale del datore di lavoro e nella interpretazione del licenziamento per giustificato motivo e giusta causa¹⁰⁰ ; in tal senso la Sentenza Cassazione ,18.01.1999, n. 434.

La Corte di Cassazione, con Sentenza n. 1248 del 25 gennaio 2016, ha ritenuto configurante come abuso di diritto il comportamento del lavoratore che al fine di ottenere un vantaggio personale ponga in essere una serie continuata e di “*enorme mole*” di iniziative inutili e senza poi fini effettivi, di vario genere quali richieste di spiegazioni, istanze di aspettativa, accuse di mobbing, di fatto inoltrate e strumentali al solo scopo di creare disagio e costringere il datore di lavoro ad accogliere le proprie richieste, ossia il trasferimento anticipato in altro ufficio, così violando i noti principi di buona fede e correttezza.

I giudici nello specifico chiarificano che “*l’abuso del diritto sia configurabile allorché il titolare di un diritto soggettivo, pur in assenza di divieti formali, lo eserciti con modalità non necessarie ed irrispettose del dovere di correttezza e buona fede, causando uno sproporzionato ed ingiustificato sacrificio della controparte contrattuale, ed al fine di conseguire risultati diversi ed ulteriori rispetto a quelli per i quali quei poteri o facoltà sono attribuiti*”¹⁰¹.

Anche nel diritto del lavoro quindi, troviamo due soggetti, datore di lavoro e lavoratore dipendente che stipulanti un contratto devono rispettarne i principi fondanti quali il principio di buona fede e correttezza.

Non vi è dubbio infatti che il diritto del lavoro sia un terreno fertile di sperimentazione per la teoria dell’abuso del diritto, dal momento che il diritto del lavoro nasce proprio dall’esigenza di riequilibrare strutturalmente una situazione di sostanziale disparità negoziale, ma che da tempo ormai vede le parti, sia la parte datoriale che il lavoratore, attive a travalicare il limite del legittimo esercizio di poteri (esercizio del diritto) e quanto da questo debordi e non sia più legittimo (abuso del diritto).

¹⁰⁰ Come da art. 3 della legge 15.07.1966, n. 604.

¹⁰¹ Corte di Cassazione, Sentenza 25.01.2016, n. 1248.

Un tipico caso di abuso del diritto è quello che viene attuato dal dipendente se usufruisce in modo non corretto dei congedi parentali, travalicando la buona fede e la correttezza.

Nello specifico citiamo alcune sentenze:

Un dipendente gode di permessi di cui all'art. 33 L. 14/1992 per l'assistenza dei congiunti e il datore di lavoro, ritenendo che ne abbia abusato al fine di andare in vacanza, si avvale di una agenzia investigativa per effettuare una verifica occulta tramite pedinamento. Scopertone l'uso illegittimo del permesso, il datore di lavoro licenzia il dipendente per giusta causa; al che il dipendente impugna il licenziamento contestando la liceità del controllo operato da datore e la conseguente utilizzabilità delle risultante derivanti dall'attività investigativa.

Il Tribunale di prima istanza accoglie, mentre la Corte d'Appello al contrario sostiene, che l'abuso del diritto perpetrato dal lavoratore *“costituisce condotta illecita tanto nei confronti dell'INPS che eroga la indennità, quanto nei confronti del datore di lavoro, il quale dall'abuso subisce un danno, sia in termini economici che organizzativi”*¹⁰².

La decisione è confermata dalla Corte di Cassazione, Sentenza 4 marzo 2014, n. 4984, la quale afferma la legittimità del controllo perpetrato dal datore di lavoro tramite l'utilizzo dell'agenzia investigativa e la successiva utilizzabilità processuale delle relative prove.

Infatti il giudice di legittimità, rilevando la natura illecita dell'abuso del diritto a beneficiare dei permessi per l'assistenza parentale, stabilisce che il controllo non è stato fatto per riscontrare l'adempimento della prestazione lavorativa, poichè effettuato al di fuori dell'orario di lavoro e in fase di sospensione dell'obbligazione principale di rendere la prestazione lavorativa.

Inoltre l'utilizzo da parte del dipendente di permessi con finalità assistenziale per scopi diversi, per la Suprema Corte costituisce un comportamento idoneo a ledere irrimediabilmente il rapporto fiduciario, portando alla *“successiva legittimità del licenziamento per giusta causa.”*

Altra interessante sentenza è quella della Cassazione civ. sez. lavoro 16.6.2008, n. 16207, che ha stabilito che si configura quale condotta abusiva del diritto, la fruizione di permessi parentali di cui all'art. 32, comma 1, lett. B.) del D. Lgs 26.3.2001, n. 151 e della L. 53/2000, se viene accertato che nel corso di astensione de quo il lavoratore abbia espletato altra attività

¹⁰² Come poi affermato dalla Corte di Cassazione, Sentenza 4 marzo 2014, n. 4984.

lavorativa, nella fattispecie presso la pizzeria di famiglia. Tale condotta può essere, pertanto, valutata dal giudice ai fini della sussistenza della giusta causa di licenziamento disposto dal datore di lavoro, considerato l'abuso del diritto attuato mediante l'indebito utilizzo del diritti potestativo alla fruizione di congedi parentali.

In particolare la suprema Corte ha rappresentato come *“la titolarità di un diritto potestativo non determina mera discrezionalità ed arbitrio nell'esercizio di esso e non esclude la sindacabilità e il controllo degli atti -mediante i quali la prerogativa viene esercitata- da parte del giudice, il cui accertamento può condurre alla declaratoria di illegittimità dell'atto e alla responsabilità civile dell'autore, con incidenza anche sul rapporto contrattuale”*¹⁰³ .

In modo estremamente chiaro la sentenza ha precisato quindi che sussiste una chiara applicazione dell'istituto dell'abuso del diritto considerato che *“quante volte esista un diritto soggettivo, si configura necessariamente una corrispondenza oggettiva fra il potere di autonomia conferito al soggetto e l'atto di esercizio di quel potere, secondo un legame che è ben evidente nella c.d. autonomia funzionale i cui poteri sono positivamente esercitati in funzione della cura di interessi determinati, come avviene normalmente nell'autonomia pubblica ma come avviene anche, sempre più diffusamente, nell'autonomia privata, ove l'esercizio del diritto soggettivo non si ricollega più alla attuazione di un potere assoluto e imprescindibile ma presuppone un'autonomia, libera, comunque collegata alla cura di interessi, soprattutto ove si tratti -come in questo caso - di interessi familiari tutelati nel contempo nell'ambito del rapporto privato e nell'ambito del rapporto con l'ente pubblico di previdenza, sì che il non esercizio o l'esercizio secondo criteri diversi da quelli richiesti dalla natura della funzione può considerarsi abuso in ordine a quel potere pure riconosciuto dall'ordinamento. “*

Altro tipologia “patologica” del lavoro, interessata tipicamente dall'abuso del diritto, è quella del mobbing, che viene definito *“ un insieme di condotte reiterate e sistemiche volte a colpire il lavoratore nella sua dignità umana e professionale, a mezzo di fatti illeciti o anche leciti,*

¹⁰³ Cassazione civ. sez. lavoro, Sentenza 16.6.2008, n. 16207.

che tuttavia considerati all'interno di un unico progetto mortificatorio e denigratorio, assumo il connotato dell'abuso del diritto."¹⁰⁴

Più precisamente ciò accade quando la parte datoriale, pur nell'esercizio di un proprio potere, eccede determinati limiti invadendo negativamente la sfera giuridica del sottoposto lavoratore, senza rispettare quanto normato dalla legge e/o dalla contrattazione nazionale o locale, collettiva o individuale, e senza rispettare il principio solidaristico che deve permeare la buona fede contrattuale.

In definitiva il mobbing è visto come limitazione del potere datoriale quando il lavoratore venga danneggiato da una scelta di quest'ultimo che sia immotivata o irragionevole, tale da creare pregiudizi al lavoratore che comportino un danno biologico, un danno morale e/o un danno esistenziale.

Il tutto tramite azioni protrattesi nel tempo che, se considerate unitariamente, potrebbero talora anche non rappresentare una forma illecita ma che invece poiché reiterate e con intenti subdoli e non palesi, configurano un abuso del diritto.

Anche il Parlamento Europeo si è interessato più volte al fenomeno, per la prima volta con la Risoluzione del Parlamento Europeo n. A5-0283 del 20.09.2001, intitolata "Mobbing sul posto di lavoro" cui ha fatto seguito la Comunicazione della Commissione Europea dell'11 marzo 2002, nella quale venivano invitati gli Stati membri e la Commissione Europea ad adottare misure preventive in materia di mobbing.¹⁰⁵

La Risoluzione non riveste valore precettivo ma è comunque un interessante riferimento normativo, pur non affrontando in modo compiuto la definizione di mobbing.

L'orientamento prevalente della giurisprudenza italiana si può rintracciare nelle sentenze di legittimità Cassazione 31.05.2011, n. 12048 e Cassazione n. 27.12.2011, n. 28962, laddove viene precisato che gli elementi essenziali della fattispecie sono: *"la molteplicità dei comportamenti di carattere persecutorio, illeciti o anche leciti se considerati singolarmente, che siano stati posti in essere in modo miratamente sistematico e prolungato contro il*

¹⁰⁴ ANASTASIO G., *Responsabilità civile e mobbing*, Direzione Provinciale Lavoro di Modena, in *Dottrina per il Lavoro*, 2008 pag.1.

¹⁰⁵ Si veda per approfondimento RAFFI A., *Il mobbing nell'ordinamento comunitario*, *Quad. Dir. Lav. Rel. Industriali*, 2006, n. 29, 253.

dipendente con intento vessatorio, 2) la prova dell'elemento soggettivo, cioè dell'intento persecutorio, 3) l'evento lesivo della salute o della personalità del dipendente.”

Quindi la particolarità della fattispecie mobbing consiste nel fatto che si può realizzare attraverso atti e comportamenti di natura diversa, più specificamente *“comportamenti materiali o provvedimenti del datore di lavoro indipendentemente dall'inadempimento di specifici obblighi contrattuali previsti dalla disciplina del rapporto di lavoro subordinato”*¹⁰⁶.

Pertanto a rideterminare atti e comportamenti di per sé leciti è la loro natura essenzialmente vessatoria e abusiva che acquisiscono una volta posti in essere: essi *“si inseriscono all'interno dell'esercizio dei poteri e libertà del mobber, ma in quanto componenti del mobbing sono riconducibili alla figura dell'abuso di diritto”*¹⁰⁷.

Situazioni nelle quali si riscontra molteplici volte il mobbing, sono: il trasferimento e le sanzioni disciplinari astrattamente giustificate, la richiesta di controlli medici reiterati durante il periodo di malattia, l'eventuale richiesta di prestare lavoro straordinario, l'assegnazione della postazione di lavoro, e la distribuzione dell'orario di lavoro, la concessione di ferie e permessi, il controllo della prestazione lavorativa.

Partendo dall'istituto dell'abuso del diritto si è arrivati quindi a enunciare un principio di adeguatezza causale che ha portato alla configurazione degli *“atti datoriali da astratti a causali”*.¹⁰⁸

Nella sentenza del Tribunale di Trieste 14.01.2011, n. 531 si afferma in tono garantistico che *“.. il datore di lavoro non può tollerare né può realizzare forme di “abuso” del tutto gratuite, non giustificate, senza che peraltro ciò equivalga a considerare illecite condotte avvertite come lesive dal solo lavoratore nell'ambiente di lavoro, ovvero considerate tali dal lavoratore a causa della sua fragilità soggettiva nei rapporti personali, non potendo l'ambiente di lavoro divenire una sorta di “casa di cura” per lavoratori delicati e fragili come i cristalli”*.¹⁰⁹

¹⁰⁶ Come affermato nella Sentenza Cassazione, 19 dicembre 2006, n. 4774.

¹⁰⁷ BONA M., MONATERI P.G. - OLIVA U., *La responsabilità civile nel mobbing*, Milano, 2004, p.38 ss.

¹⁰⁸ CESSARI A., *Concezione causale del controllo dei poteri dell'imprenditore*, in CESSARI A., De LUCA R., *Dal garantismo al controllo*, Milano, 1987, p. 105 ss.

¹⁰⁹ Tribunale di Trieste , sentenza 14 gennaio 2011, n. 531.

Nella sentenza della Cassazione civile, , Sez. lav., 20.03.2009, n. 6907 invece si afferma che *”l’adozione di provvedimenti disciplinari per ragioni strumentali e in maniera sostanzialmente pretestuosa – configurante quindi abuso del diritto, amplificando l’importanza attribuita a fatti di modesta rilevanza con la specifica volontà di colpire la lavoratrice per indurla alle dimissioni o preconstituire una base per disporre il suo licenziamento”*.

La Suprema Corte ha confermato la sentenza emessa dalla Corte d'Appello di Milano che aveva rigettato le domande proposte dall'appellante, confermando la condanna al pagamento di somme a titolo di risarcimento dei danni derivanti dall'illegittimità del licenziamento irrogato, nonché a titolo di risarcimento del danno biologico derivante dalla condotta “mobbizzante” attuata nei confronti della dipendente.

Un altro caso di abuso del diritto si evince da quanto indicato nella sentenza Cassazione Civile del 12.05.2016 n. 9749 in cui si tratta del caso in cui il datore di lavoro utilizzi un investigatore privato per controllare il dipendente al di fuori dei locali aziendali.

In realtà in questo caso l’abuso del diritto si configura solo nei casi in cui l’utilizzo di un investigatore non sia preposto alla tutela del patrimonio aziendale o qualora sia lesiva della dignità e libertà del lavoratore.

Tale attività invece è consentita quando sia volta ad individuare atti illeciti posti in essere dal lavoratore ma non nei casi di vigilanza della prestazione lavorativa in quanto questa è prerogativa del datore di lavoro e dei collaboratori come indicato dall’articolo 3 della l. 300/70.

Abuso del diritto e diritto processuale

Per abuso del diritto processuale si intendono le categorie di atti scaturenti dall’esercizio distorto del diritto di azione e di difesa posto in essere dalle parti in causa, così come chiaramente individuati nella sentenza della Cassazione Sezioni Unite, sentenza n. 155 del 29.09.2011 che ha affermato che *“L’abuso del processo consiste in un vizio, per sviamento, della funzione, ovvero in una frode alla funzione, e si realizza allorchè un diritto o una facoltà processuali sono esercitati per scopi diversi da quelli per i quali l’ordinamento processuale*

astrattamente li riconosce all'imputato, il quale non può in tale caso invocare la tutela di interessi che non sono stati lesi e che non erano in realtà effettivamente perseguiti."¹¹⁰

Secondo alcuni sarebbe utile fare una distinzione tra abuso del processo e abuso nel processo, rappresentanti due fattispecie diverse, dove la prima viene rappresentato come un uso distorto del sistema giudiziario al fine di raggiungere finalità diverse da quelle prettamente processuali mentre la seconda attiene a tutti quei comportamenti leciti ma che in realtà sono posti in essere con fini diversi rispetto a quello che sarebbe il percorso naturale per la soluzione del contenzioso.

Al punto che è ben vero che sussiste il diritto di azione previsto dall'art. 24 Costituzione, ma ciò deve essere posto in essere mediante l'utilizzo di un processo giusto (art. 111 Cost.) basato sulle regole di correttezza e buona fede.

Come indicato nella sentenza Cassazione Sez. I n. 23726 del 15.11.2007, il processo va informato secondo i criteri di buona fede e correttezza che si sostanziano nel rispetto di quanto previsto dall'art. 111 della Costituzione e quindi attraverso la esigenza del giusto processo e della ragionevole durata dello stesso.

Si sostanzia abuso nel momento in cui tali finalità non vengono perseguite attraverso l'esercizio dell'azione in forme che eccedono il limite consentito alle parti nell'esercizio dei loro diritti in ambito processuale.

La funzione del giudice si pone quindi quale garante capace di ripristinare il giusto equilibrio degli opposti interessi, attraverso l'affermazione del principio generale della buona fede che deve essere mantenuto in ogni fase, e quindi anche giudiziale, del rapporto tra le parti, così come affermato dalla sentenza della Cassazione Sez. III A, n. 13345/06 .

A maggior ragione, come si evince, deve ora riconoscersi che un siffatto originario equilibrio del rapporto obbligatorio, in coerenza a quel principio, debba essere mantenuto fermo in ogni successiva fase, anche giudiziale, dello stesso (cfr. Sez. IIIA n. 13345/06) e non possa quindi essere alterato, ad iniziativa di una parte in danno dell'altra.

L'abuso del diritto in campo processuale, crea un danno indiretto al sistema giudiziale, dato dal protrarsi immotivato della durata della trattazione dei processi con conseguente obbligo al

¹¹⁰ Corte di Cassazione Sezioni Unite, sentenza 29.9.2011 n. 155.

versamento dell'indennizzo ex lege 89/2001, oltre al danno occorso implicitamente alla parte più diligente per il ritardo nella soluzione del contenzioso.

A tal fine il legislatore nel 2009 con il varo della Legge 18.06.2009, n°69 ha introdotto nel nostro sistema l'art. 96 comma III c.p.c. il quale inserisce "una sanzione d'ufficio" applicabile dal giudice al fine di contrastare l'abuso del processo e preservare quanto previsto dall'art.111 della Costituzione.

Infatti, la norma definita dalla Legge 18.06.2009 n. 69 nel terzo comma dell'art. 96 c.p.c. non ha natura meramente risarcitoria ma "sanzionatoria" come la prevalente giurisprudenza di merito ha ritenuto laddove ha statuito che essa introduce nell'ordinamento una forma di danno punitivo per scoraggiare l'abuso del processo e preservare la funzionalità del sistema Giustizia, traducendosi, dunque, in "una sanzione d'ufficio".

Anche se nel nostro ordinamento manca una definizione scritta di abuso del processo, la giurisprudenza ha più volte sopperito intervenendo direttamente, come per esempio anche nella decisione n. 2106/2009 che ha meglio individuato la situazione patologica che *"l'abuso del diritto lungi dall'integrare una violazione in senso formale, delinea l'utilizzazione alterata dello schema formale del diritto, finalizzato al conseguimento di obiettivi ulteriori e diversi rispetto a quelli indicati dal legislatore"*; e ciò *"quando nel collegamento tra il potere conferito al soggetto ed il suo atto di esercizio, risulti alterata la funzione obiettiva dell'atto rispetto al potere che lo prevede"*.

Tale enunciazione trae spunto anche dall'ordinamento della Comunità Europea, come spesso avviene in ogni branca giuridica in tema di abuso del diritto, più precisamente in questo caso dalla sentenza pronunciata dalla Corte di Giustizia (5/7/07 C. 321/05), e Halifax in ambito IVA prima di essa, nella quale il divieto dell'abuso del diritto è stato assunto ad uno dei principi generali dell'Ordinamento Comunitario ai sensi dell'art. 6 TUE.

Con la recente sentenza 01.03.2016 n. 4016 la Corte di Cassazione è tornata a confermare l'orientamento giurisprudenziale interessante il cd. abuso del processo, cioè riguardante l'utilizzo distorto di un proprio diritto in sede di giudizio, nel caso specifico riferito ad un rapporto di lavoro.

Nel caso di specie un lavoratore era ricorso al giudice del lavoro per sentir condannare la società presso la quale aveva lavorato, al pagamento di una somma a titolo di mancata

erogazione delle quote del premio di risultato relative agli ultimi mesi di lavoro. Tuttavia il giudice dichiarò improcedibile la domanda in quanto il ricorrente aveva promosso la controversia dopo la proposizione di un'altra causa in cui aveva chiesto la rideterminazione del T.F.R. alla medesima azienda e per lo stesso rapporto di lavoro, per cui aveva finito per frazionare il credito derivante da un unico rapporto di lavoro.

La Corte d'Appello invece accolse il ricorso del lavoratore ma la società convenuta in giudizio presentò ricorso in Cassazione, denunciando *“la violazione e falsa applicazione degli art. 2909 c.c. e 111 Cost. dato che la Corte di merito non ha tenuto conto del fatto che entrambe le pretese fatte valere in giudizio dall'attore discendono dal medesimo rapporto di lavoro cessato anteriormente all'attivazione delle due controversie”*, per cui l'ex lavoratore si era trovato già sin da subito nelle condizioni di esigere in via unitaria entrambe le pretese di credito.

La suddetta condotta del lavoratore rappresenterebbe quindi un utilizzo abusivo del processo, mediante il frazionamento giudiziale del suo credito unitario, senza tenere in debito conto i canoni generali della correttezza e della buona fede.

Per la Corte di Cassazione, richiamando il principio dettato dalla sentenza a Sezioni Unite n. 23726/2007 poi confermata da altre pronunce di merito, il ricorso presentato dalla società in questione è fondato e pertanto va accolto, poiché si prospetta palesemente un aggravio della posizione della suddetta società, la quale è stata convenuta in due procedimenti e obbligata a valutare la fondatezza di due pretese che da sempre facevano capo ad un unico rapporto di lavoro.

Confermando quindi che il frazionamento in giudizio di una pretesa creditoria unitaria è inammissibile perché corrispondente ad una condotta abusiva, cioè contraria alla buona fede e per altro che va *“contro l'interesse pubblico della razionalizzazione del sistema giudiziario”*.

Il mobbing quindi come evidenziano vari autori, ma in tal senso anche la maggior parte delle sentenze sul tema, non si evidenzia *“nell'intenzionalità”* ma nel *“profilo finalistico”* delle azioni perpetrate nel tempo, le quali messe insieme portano ad un unico ratio di abuso del diritto per fini *“vessatori e discriminatori”*¹¹¹.

¹¹¹ BONA M., MONATERI P.G., OLIVA U., *La responsabilità civile nel mobbing*, Milano, 2004, p. 79.

5. Conclusioni e confronto tra abuso del diritto in ambito tributario e nelle altre branche del diritto

Si possono trarre delle conclusioni, nonché parallelismi, tra quanto affermato in questo capitolo e l'abuso del diritto tributario.

Innanzitutto proprio come nel diritto tributario, in passato il legislatore ha guardato all'abuso del diritto come ad uno strumento certamente forte, ma proprio per questo motivo ha ritenuto anche di limitarne l'utilizzo, fin quasi ad azzerarlo, nelle varie branche del nostro ordinamento onde evitare il crearsi del cosiddetto abuso dell'abuso del diritto.

Tale moderato, in certi casi assente, utilizzo del principio di divieto di abuso del diritto, venne giustificato in ambito tributario tramite l'esercizio dell'articolo 23 della Costituzione riguardante il principio di riserva relativa di legge, mentre in ambito civile e processuale in quanto si riteneva che il giudice dovesse applicare rigidamente quanto espresso per iscritto nella norma e che non potesse quindi adottare principi non scritti alla base delle sentenze da egli pronunciate.

Seguendo l'exkursus storico abbiamo notato, tuttavia, di come alla fine tale concetto sia stato riesumato dalla giurisprudenza, anche se parte della dottrina l'ha da sempre considerato principio insito in alcune delle norme del nostro ordinamento, per sopperire alle lacune giuridiche scaturite dalla difficoltà di adattare le norme in vigore alle molteplici fattispecie che si sono evolute nei vari ambiti della nostra società.

Caratteristica comune dell'abuso del diritto riscontrabile in ogni branca giuridica è l'avvantaggiarsi di una parte a scapito della riduzione o del venir meno di un beneficio della controparte, nonostante il rispetto formale di quanto previsto per legge.

L'abuso del diritto tuttavia si sostanzia in forme diverse e in soggetti diversi a seconda del ramo giuridico che si va ad analizzare.

Nel diritto tributario è sempre l'Amministrazione Finanziaria a contestare l'abuso del diritto al contribuente e questo perché l'abuso del diritto è legato all'ottenimento di un vantaggio fiscale non spettante al contribuente ma bensì all'ente impositore. All'Amministrazione Finanziaria piuttosto, potrebbe essere contestato l'utilizzo eccessivo di contestazioni abusive anche per fattispecie non rientranti nell'ambito dell'abuso. In tal senso più volte è stato ricordato anche

tramite circolari di utilizzare con prudenza e competenza il principio del divieto di abuso del diritto e dopo la riforma, come si vedrà, tutti i chiarimenti ed accertamenti inoltrati dall'Amministrazione Finanziaria dovranno contenere specifiche motivazioni proprio per sopperire al rischio di un uso indiscriminato di tale principio.

Nel diritto del lavoro, invece, che si occupa di regolare i rapporti tra due soggetti, datore di lavoro e dipendente, ritenuto quest'ultimo la parte debole dal punto di vista economico e direttivo, l'abuso del diritto può essere esercitato, come visto, da entrambi i soggetti e non in senso univoco come nel diritto tributario.

Lo stesso avviene nel diritto civile e contrattuale, in cui l'abuso del diritto, può essere esercitato da entrambe le parti e contestato dalla parte lesa non solo in senso negativo come perdita di un beneficio spettante, ma anche per eccesso o non concessione di un diritto o nella forma della molestia.

Dal punto di vista normativo si ravvisa come l'esigenza di recepire l'abuso del diritto come principio scritto in forma esplicita nel nostro ordinamento è stata maggiormente avvertita, negli ultimi anni, in ambito tributario a causa del moltiplicarsi delle operazioni e possibilità a cui il contribuente si è trovato a poter utilizzare.

Rispetto alle altre branche del diritto inoltre, una riforma sull'abuso del diritto è resa possibile grazie ad un fattore specifico.

Aspetto comune a tutti i tributi è infatti, che qualora vi sia contestazione abusiva essa è derivante da un fattore ben preciso, ossia il conseguimento come scopo essenziale di un vantaggio fiscale non spettante. Ciò significa che, con adeguata riforma, un'unica definizione moderna di abuso del diritto dovrebbe essere in grado di porre equità di trattamento e di processo in caso l'ente impositore contesti l'abuso per un qualsiasi tipo di tributo.

Nelle altre branche del diritto invece l'abuso si configura come eccesso di un potere soggettivo che lede la sfera giuridica altrui, ed è parametrato ad ogni singola norma regolante situazioni differenti della quale se ne ecceda l'utilizzo.

L'ordinamento tedesco contiene una norma che disciplina l'abuso del diritto per tutto l'ordinamento, forse tale norma potrebbe essere introdotta anche nel nostro Paese, ma come visto, ove non necessario, all'abuso del diritto sono da sempre state preferite disposizioni puntuali o principi già consolidati nel nostro ordinamento quale il principio di buona fede e

correttezza, al quale la maggior parte della dottrina sottende come espressione del divieto di abuso del diritto, e difficilmente, per garantire l'esigenza di certezza sostanziale del diritto, verrà introdotta una norma ad hoc che introduca l'abuso del diritto per questi ambiti in forma scritta ed a portata generale.

CAPITOLO III - Il D. Lgs. 128/2015 : la nuova disciplina dell'abuso del diritto

1. Il nuovo articolo 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente

Con il d. lgs n. 128/2015¹¹² e considerando la raccomandazione n. 2012/772/UE sulla pianificazione fiscale aggressiva, è stato inserito l'articolo 10 bis denominato "Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale" alla legge n. 212/00, meglio conosciuto come Statuto del Contribuente, tramite il quale si sostanzia l'intervento legislativo atteso da anni in materia.

Come già citato nel I capitolo infatti, l'abuso del diritto non aveva mai ottenuto una legittimazione scritta nel nostro ordinamento ma era stato semplicemente ritenuto insito nel nostro ordinamento come manifestazione astratta di un principio avente la funzione di contrastare le violazioni, aggiramenti e usi impropri, prima dei principi di derivazione comunitaria e poi dei principi costituzionali, andando a creare una serie di quesiti di "legittimità" che come visto necessitavano urgente risposta.

Il nuovo abuso del diritto che quindi si può considerare derivante "*da due matrici, una nazionale ed una europea*"¹¹³, è disciplinato da 13 commi, ossia un contenuto ampio, che mira a definire pienamente e senza dubbi la fattispecie, cercando di superare le incertezze passate ed evitare l'impiego di tale disciplina a casi estranei quali per esempio l'evasione e la simulazione.

Con l'introduzione dell'articolo 10 bis è stato inoltre abrogato l'art 37 bis, questo per evitare dubbi in merito alla convivenza tra un principio generale e uno semigenerale e al fine di poter raggruppare in un unico concetto l'elusione fiscale e l'abuso del diritto. L'elusione fiscale, infatti, non era altro che un abuso del diritto la cui portata era stata circoscritta dalla legge e quindi tale unione in un unico concetto è da considerarsi pienamente condivisibile.

¹¹² In attuazione degli articoli 5, 6,8 co.2 della legge n. 23/2014 contenente la riforma fiscale.

¹¹³ ZIZZO G., *La nuova nozione di abuso del diritto e le raccomandazioni della commissione europea*, in *Corriere Tributario*, 47-48/2015, p. 4577.

Tale unione ha tuttavia generato inizialmente anche qualche possibile dubbio interpretativo quale per esempio quello riguardante la irrilevanza penale delle operazioni abusive sancita dal comma 13 dell'articolo 10 bis. Tale principio infatti sembra potersi applicare anche alle operazioni definite ex elusive quali, vista la portata generale, oltre a quelle dell'abrogato art 37 bis , per esempio anche per l'imposta di successione e di registro¹¹⁴.

L' articolo 10 bis si caratterizza per la sua descrittività più che per la sua innovatività, ma cerca tuttavia di regolamentare testualmente tutta una serie di prassi e qualificazioni che da anni erano già state elaborate, implementate e utilizzate dalla giurisprudenza fornendo quindi una importante funzione chiarificatoria oltre che di necessaria legalità.¹¹⁵

Iniziando a citarne qualcuna, una questione rilevante è quella riguardante il comma 12 dell'art. 10 bis che cita *“in sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie”*.

Tale comma nello schema di decreto legislativo inizialmente predisposto anzichè citare la *“violazione di specifiche disposizioni tributarie”* si parla invece di *“violazione di altre disposizioni e, in particolare, di quelle sanzionabili ai sensi del d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74¹¹⁶ e modificazioni”*. Nonostante alla fine si sia presa la decisione di modificare tale comma a favore di una più ampia e generica dicitura senza particolari indicazioni, risulta chiaro proprio in ragione della definizione originaria, la volontà da parte del legislatore di distinguere testualmente il nuovo abuso del diritto da altre fattispecie quali reati tributari come l'evasione e la frode, cercando di porre un punto fermo anche su tale questione che come visto nel I capitolo ha dato non pochi problemi in passato. Tuttavia l'applicazione dell'articolo 10 bis è riconosciuto in via residuale qualora gli strumenti adottati per il

¹¹⁴ In tal senso la sentenza n. Corte di Cassazione, III Sez. penale, Sentenza 07.10.2015, n. 40272.

¹¹⁵ In senso piuttosto critico sulla mancanza di novità si esprime CARINCI A. e DEOTTO D., *D. Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 – Abuso del diritto ed effettiva utilità della novella: much ado about nothing? (molto rumore per nulla?)*, in *il fisco*, 32- 33/2015, p.3107.

¹¹⁶ "Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205".

contrasto ai reati tributari non risultino applicabili. Con l'introduzione del d. lgs. 158/2015 sulla riforma dei reati tributari, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale il 7.10 .2015 inoltre, viene introdotto all'art. 1 del d. lgs n. 74/2000 una nuova lett. g bis la quale afferma che le *"operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente sono definite come operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'art. 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti"* distanziando quindi l'utilizzo dell'art. 10 bis anche da tale fattispecie.

Il comma 12 dell'articolo 10 bis inoltre pone in essere un'altra questione riguardante il rapporto tra abuso del diritto come da art. 10 bis e le specifiche disposizioni antielusive tuttora esistenti nel nostro ordinamento. Anche in questo caso è da ritenersi che l'articolo 10 bis abbia funzione residuale capace di catturare tutte le operazioni non già regolate da specifiche norme antielusive e che quindi se queste ultime risultano idonee all'operazione accertata dall'amministrazione finanziaria, il nuovo abuso del diritto non può essere utilizzato.

Tuttavia bisogna porre attenzione ad una questione, difatti se risulta chiaro da tale comma di come il Legislatore abbia enfatizzato la differenza esistente tra i vari reati tributari quale l'evasione rispetto all'abuso del diritto, consentendo comunque l'impiego di quest'ultimo in via residuale ove non vi siano regolamentazioni specifiche in materia, concede comunque un importante spazio, per quanto sussidiario, all'utilizzo dell'abuso del diritto che si ritrova, di fatto, applicabile di nuovo come in passato a fattispecie a cui potrebbe non appartenere se sosteniamo la tesi che esista differenza tra le varie nozioni. In sostanza il legislatore concede come riserva l'utilizzo dell'abuso del diritto qualora una operazione non ricada nell'ambito di un illecito tributario, tuttavia bisognerà ben valutare se in realtà vi siano gli estremi per ritenere tali operazioni, già sfuggite a norme specifiche, assoggettabili alla disciplina dell'abuso del diritto al fine di evitare il cosiddetto abuso dell'abuso del diritto.

Proprio per cercare di scongiurare questa evenienza i primi quattro commi dell'articolo 10 bis cercano di circoscrivere l'ambito di applicazione dell'abuso del diritto fornendo importanti spunti per una adeguata definizione della fattispecie i cui presupposti verranno analizzati nel paragrafo qui di seguito.

2. I presupposti dell'abuso del diritto

La definizione di abuso del diritto viene fornita al comma I dell'articolo 10 bis che afferma *“Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti”*.

Tale definizione risulta dal miglior connubio tra la raccomandazione europea n. 772/2012 e della giurisprudenza italiana, in particolare nella raccomandazione europea si parla di abuso del diritto come di *“una costruzione di puro artificio¹¹⁷ 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”*. Da tale raccomandazione il legislatore italiano ha senza dubbio ripreso la descrittività, seppur in minor misura, infatti ai commi dal 2 al 4 si spiega testualmente quali siano i presupposti dell'abuso del diritto e la sua differenza dal lecito risparmio d'imposta anche se nella raccomandazione addirittura, come citato da parte della dottrina¹¹⁸, si elencano una serie di circostanze considerate “abusivae” cosa che nella norma oggetto di analisi invece avviene in misura più riduttiva.

Concentrandoci sul primo comma ritroviamo figure già analizzate in precedenza, in quanto sintomatiche anche della presenza di elusività per l'articolo 37 bis quali l'assenza di sostanza economica e la realizzazione di vantaggi fiscali indebiti sui quali verte la definizione anche del nuovo abuso del diritto, tuttavia sono rilevabili delle differenze sostanziali rispetto ai concetti della vecchia disposizione antielusiva.

Innanzitutto la realizzazione di vantaggi fiscali indebiti deve essere lo scopo “essenziale” dell'operazione. Tale dicitura ha una chiara derivazione comunitaria infatti proprio il termine “essenziale” venne preferito al termine “esclusivo” già nel 2008 nella sentenza *Part Service*¹¹⁹ con la funzione di dare voce ad un altro importante punto della fattispecie ossia la sussistenza delle valide ragioni economiche le quali, si precisa, devono risultare “non

¹¹⁷ Definendo il puro artificio come se mancante di sostanza economica, punto 4.4 raccomandazione UE 772/2012.

¹¹⁸ Si veda CONTRINO A. e MARCHESELLI A., *Luci e ombre nella struttura dell'abuso fiscale “riformato”*, in *Corriere Tributario*, 37/2015 p. 3787.

¹¹⁹ Corte di Giustizia CE, 21.02.2008, C- 425/06, *Part Service*.

marginali” all’operazione. In sostanza la non marginalità esclude il presunto scopo essenziale dell’operazione ritenuta finalizzata all’ottenimento di vantaggi indebiti. L’esclusività invece costituiva una limitazione della applicazione dell’abuso del diritto in tutti quei casi in cui la sostanza economica magari esisteva e l’ottenimento del vantaggio fiscale risultava ben mascherato o comunque non considerabile “esclusivo”.

La nuova dicitura sotto questo profilo invece consente un apprezzabilità che pone fortemente legati i concetti di “essenzialità” e “non marginalità” nel senso che si pongono in contrasto in sede di contenzioso ove guarda caso da una parte il contribuente deve dimostrare la sussistenza di valide ragioni economiche non marginali , e dall’altra l’Amministrazione Finanziaria deve dimostrare non solo l’insussistenza economica e l’ottenimento di un vantaggio indebito ma anche la volontà “essenziale” di voler ottenere tale vantaggio cosa che in passato non avveniva e che può costituire nullità dell’accertamento in casi di mancata dimostrazione.

Non vi è essenzialità quindi qualora sussistano delle comprovate ragioni, di un certo spessore e più precisamente non marginali, che controbilancino il risparmio ottenuto rendendolo magari anche una delle motivazioni per cui si ha utilizzato una certa legge ma non quella essenziale.

Come affermato da parte della dottrina, poi, è importante analizzare la fattispecie che si ritiene abusiva a livello “*disaggregato, del singolo atto, e aggregato, della sequenza*”.¹²⁰

Ciò sta a significare che l’operazione potrebbe essere abusiva anche in un solo passaggio, mascherata dall’insieme delle operazioni poste in essere; oppure potrebbe essere irrilevante in via autonoma ma concatenata con tutti gli altri atti posti in essere divenire abusiva.

Ricalcando poi l’articolo 37 bis e più in generale un importante principio dell’ordinamento tributario italiano al comma 1 si afferma che “*tali operazioni non sono opponibili all’amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni*”.

¹²⁰ ZIZZO G., *La nozione di abuso nel nuovo art. 10 bis dello statuto dei diritti del contribuente*, in *Il Corriere Giuridico*, 11/2015 p. 1337.

Ponendo a confronto tale parte del comma 1 con l'abrogato articolo 37 bis si può, come da prassi nell'articolo 10 bis, notare la volontaria decisione di aggiungere dettagli rispetto alle norme previgenti affermando non solo la disconoscibilità e l'inopponibilità dell'operazione ma anche le modalità con cui verrà calcolata l'imposta che si sarebbe dovuta versare in caso di utilizzo non improprio della norma. In realtà tale parte del comma sembrerebbe superflua considerando il fatto che la dottrina e la giurisprudenza da anni aveva già consolidato una modalità di calcolo dell'imposta dovuta che come semplificato alla perfezione da autorevole dottrina¹²¹ non è altro che la differenza tra risultato derivante da "*operazione elusiva, realizzata effettivamente, ed operazione elusa*, ossia quella ottenuta tramite il corretto impiego della norma", tuttavia proprio forse per una forte esigenza di "certezza" si è voluti mettere per iscritto una volta per tutte anche ciò che era prassi da tempo.

Andando ad analizzare le altre caratteristiche del nuovo abuso del diritto il primo elemento citato caratterizzante la fattispecie è l'assenza di sostanza economica.

Anche in questo caso la stessa dicitura era indicata nell'articolo 37 bis del D.P.R 600/73, così al II comma lettera a) è stata espressamente inserita una nota descrittiva indicante cosa si intenda per assenza di sostanza economica descrivendola come "*fatti, atti e contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali.*"

Nella stessa lettera inoltre, tuttavia, vengono segnalati due "indici" di mancanza di sostanza economica identificati nella "*non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme*" e "*la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato*". Tali indici sono esemplificativi e non hanno la funzione di delimitare le fattispecie prive di sostanza economica e infatti i due esempi sono accompagnati dalle parole "*in particolare*".

Risulta chiaro e verificabile come tali esempi di indici sintomatici ricalcano i primi due di ben sei sintomi carenti di sostanza economica indicati dalla raccomandazione europea n. 772/2012. La conclusione quindi è quella di un ricalco parziale della raccomandazione che porta l'articolo 10 bis positivamente allineata alla disposizione europea ma tuttavia vista la notevole descrittività che già in parte si è potuto apprezzare dall'analisi sin qui fatta, ci si può

¹²¹ BEGHIN M., *L'elusione fiscale e il divieto di abuso del diritto*, Padova, 2013, p. 3.

porre il quesito del perchè si sia deciso di non inserire anche gli altri casi indicati dalla raccomandazione. Secondo autorevole dottrina il motivo è da ricercarsi nel fatto che i due esempi enunciati dall'articolo 10 bis si caratterizzano per una incertezza più forte rispetto alle altre per cui è ravvisabile “una assoluta assenza di sostanza economica”¹²² e in effetti l'assenza di ragioni economiche è lampante ove citando i vari punti della raccomandazione, le operazioni risultino di natura circolare, abbiano l'effetto di annullarsi reciprocamente o compensarsi, o l'utile derivante dall'operazione risulti insignificante rispetto al vantaggio fiscale conseguito.

Secondo altra parte della dottrina¹²³ invece l'articolo 10 bis costituisce un “condensato” e una “retroguardia” rispetto alle raccomandazione europea su tale aspetto ammettendo però successivamente di come nella normativa interna in realtà gli indici indicati non abbiano carattere esaustivo, ma contestando comunque il fatto che si sia persa l'occasione di un'esemplificazione completa di uno dei principi più importanti per l'individuazione della fattispecie abusiva, che rischia di ledere la tanto ricercata “certezza del diritto”.

Al comma 3 si precisa poi che “*non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente*” inoltre come enunciato nel comma 9 “*il contribuente ha l'onere di dimostrare tali ragioni extrafiscali*”. Come si evince da tali commi innanzitutto le ragioni extrafiscali devono essere “non marginali”, questo perchè qualora risultassero marginali ossia di poca importanza o superflue significherebbe che lo scopo “essenziale” dell'operazione sarebbe quello di ottenere un vantaggio fiscale indebito. Per ragioni “non marginali” si intendono quelle operazioni che “*non sarebbero state poste in*

¹²² ZIZZO G., *La nuova nozione di abuso del diritto e le raccomandazioni della commissione europea*, in *Corriere Tributario*, 47- 48/2015, p. 4577.

¹²³ veda CONTRINO A. e MARCHESELLI A., *Luci e ombre nella struttura dell'abuso fiscale “riformato”*, in *Corriere Tributario*, 37/2015 p. 3787.

*essere in assenza di esse*¹²⁴ e possono riguardare non solo l'attività imprenditoriale e riguardare il "classico" carattere organizzativo o gestionale ma anche l'attività professionale, non limitando quindi l'esercizio dell'articolo 10 bis alla sola attività di impresa ma ampliandola anche all'ambito del lavoro autonomo.

Da quanto visto risulta quindi la volontà del legislatore di ritenere abusive tutte quelle operazioni che sono costruite ad hoc allo scopo essenziale di ottenere un vantaggio fiscale.

In questo senso però la presenza o meno di valide ragioni economiche come elemento sintomatico, non deve più essere considerata come la prima fattispecie sulla quale indagare. L'elemento che configura abuso è infatti il conseguimento di un vantaggio fiscale come scopo essenziale.

Il determinare le valide ragioni economiche risulta invece di fondamentale importanza perché permette di scagionare il contribuente in caso tali ragioni risultino non marginali e di conseguenza, quindi, il vantaggio fiscale non sia lo scopo essenziale ma un semplice lecito risparmio d'imposta.

Nella nuova impostazione quindi non si ha abuso del diritto se non vi è il conseguimento di un vantaggio fiscale come scopo essenziale dell'operazione.

Qualora invece si ritenga che vi sia utilizzo strumentale di una norma con lo scopo sopra detto, al contribuente spetta provare la non marginalità e quindi la valenza dei motivi extrafiscali posti in essere e all'Amministrazione Finanziaria invece dovrà dimostrare i presupposti del conseguimento di un vantaggio fiscale non spettante come scopo essenziale e l'assenza di valide ragioni economiche.

È chiaro che l'Amministrazione riterrà più facilmente abusiva un'operazione carente di validi motivi extrafiscali in quanto il vantaggio fiscale verrà percepito più intuitivamente come essenziale, però è di fondamentale importanza capire che non può ritenersi abusiva una fattispecie se non si dimostra che essa è stata posta in essere con lo scopo preminente dell'ottenimento di un vantaggio in contrasto con la ratio di una legge; l'assenza di ragioni

¹²⁴ SANTACROCE B. e SBANDI E., *La nuova disciplina antiabuso e il diritto di interpello: riferibilità dell'istituto ai tributi doganali*, in *il fisco*, 44 / 2015, p. 4207 e Relazione illustrativa del d.lgs 5 agosto 2015 n.128, 7.

economiche non marginali non è un presupposto sufficiente per ritenere una operazione abusiva.

Ciò non è cosa scontata se si analizzano le sentenze passate, difatti seppur rilevante parte della dottrina era già arrivata da tempo alle conclusioni sopradette, in vari casi l'abuso del diritto è stato configurato non tenendo conto di quanto sopracitato. Si è assistito quindi a casi in cui si è ritenuta abusiva una fattispecie carente di valide ragioni economiche senza analizzare se il vantaggio conseguito fosse indebito o un semplice risparmio consentito dalla legge.

Seppur con l'introduzione dell'articolo 10 bis sia stato aggiunto maggior dettaglio ai presupposti dell'abuso del diritto e la fattispecie sia un poco più delineata, resta comunque davvero sottile e di difficile comprensione il passaggio tra abuso del diritto e lecita libertà di iniziativa del contribuente tra le opzioni disponibili offerte dalla legge.

Una cosa positiva è che si è data rilevanza al dualismo: essenzialità del vantaggio fiscale conseguito – non marginalità delle altre ragioni di natura economica che hanno portato il contribuente a compiere un'operazione.

Da questo punto di vista almeno si è posto un punto più marcato a cosa le parti in sede di accertamento o contenzioso debbano dimostrare per far valere le proprie supposizioni almeno sul piano concettuale e in via generale.

D'altro canto ritengo che vi sia ancora molta strada da fare sul piano attuativo di effettiva individuazione di criteri certi che determinano l'essenzialità del vantaggio fiscale da una parte e soprattutto non marginalità delle ragioni economiche dall'altra.

Vi è una discrepanza tra i termini essenzialità e non marginalità nel senso che uno non è l'opposto dell'altro.

La non marginalità infatti è un termine che potremmo definire quantitativo, per cui qualora le ragioni economiche siano di natura rilevante allora il vantaggio fiscale non dovrebbe essere ritenuto come essenziale.

Il termine essenziale invece è di natura più concettuale e profonda, perché verte sulla volontà dell'individuo, sullo scopo reale ed effettivo di una operazione.

In questo senso il termine "non marginale" risulta somigliante alle "valide" ragioni economiche dell'abrogato art. 37 bis, ma allora vi è da chiedersi per quale motivo non si è optato per ritenere non abusiva una operazione in cui le ragioni economiche siano lo scopo

essenziale a cui poi può essere accompagnato anche un lecito risparmio fiscale anziché utilizzare il termine “non marginali”.

Ciò avrebbe portato sullo stesso piano due concetti che hanno la funzione di elidersi, nel senso che qualora esiste uno non dovrebbe esistere l'altro.

Nella terminologia posta dall'articolo 10 bis invece tale elisione non è detto che avvenga, cioè non è di semplice prova dimostrare all'Amministrazione Finanziaria che nonostante magari tali ragioni economiche abbiano effettivamente un peso non marginale, lo scopo essenziale del contribuente non fosse quello del conseguimento del vantaggio, da ritenersi quindi indebito.

Questo rappresenta un punto debole dell'articolo 10 bis che rischia di avere effetti molto rilevanti in sede di giudizio.

La condizione attuale, va a favore dell'Amministrazione Finanziaria, difatti se è vero che nell'articolo 10 bis si fanno esempi dei casi in cui vi sia assenza di ragioni economiche, per altro non esaustive e in numero inferiore rispetto alla raccomandazione europea, per contro non si fa alcun esempio di cosa l'Amministrazione Finanziaria ritenga opportuno per “non marginali” ragioni extrafiscali, lasciando all'interpretazione del contribuente, del professionista o del giudizio del giudice la valenza o meno dell'esimente, quando sarebbe più opportuno chiarire per legge, e quindi a monte, la questione.

Chiaramente le casistiche sono innumerevoli però una elencazione di massima è stata fatta per determinare l'assenza di ragioni economiche, qualcosa di simile potrebbe essere stabilito anche per il caso contrario per favorire la difesa del contribuente.

È ben vero che un soggetto può appellarsi all'interpello antiabuso per conoscere se l'operazione che vorrebbe porre in essere possa essere definita abusiva, però è anche vero che se questa riforma ha lo scopo di determinare una “certezza del diritto” su tale aspetto si poteva approfondire di più il tema sostanziale e applicativo e non solo quello formale, vista la tematica già aleatoria di per sé che necessita, quindi, di opportune risposte in ogni suo presupposto.

In tal senso l'articolo 10 bis ove viene fatto riferimento alle operazioni che non possono essere ritenute abusive in quanto aventi finalità “*non marginali di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero*

dell'attività professionale del contribuente" risulta chiaramente generalizzato. La dimostrazione da parte del contribuente di ciò quindi, ancora oggi, non è di semplice applicazione e lascia margine ad interpretazioni il cui esito può risultare incerto.

Dopo aver trattato delle prime due caratteristiche dell'abuso del diritto, ossia assenza di valide ragioni economiche e volontà "essenziale" di realizzare un vantaggio fiscale indebito, andiamo a trattare dei vantaggi fiscali indebiti.

La lettera b) del comma 2 considera *"vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario."*

La definizione indicata riassume in un certo senso la definizione stessa di abuso del diritto come appunto un utilizzo in contrasto e distorto delle norme, per fini non voluti e non previsti dalla ratio della norma stessa.

Ciò comporta che qualora il vantaggio non sia indebito risulta inutile interrogarsi sulla sussistenza o meno delle valide ragioni economiche e quindi, tale concetto, è forse il presupposto principale dell'abuso del diritto tributario, per parte della dottrina ne è addirittura l'elemento fondante.¹²⁵

Viceversa la previa mancanza di valide ragioni economiche non costituiscono abuso qualora non si realizzi anche un "indebito" vantaggio fiscale. La caratteristica dell'indebito vantaggio poi consente la distinzione dal lecito risparmio d'imposta.

Al comma 4 si esplicita poi che *"resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale"*.

L'inserimento di tale comma nello Statuto del Contribuente è di fondamentale importanza e nonostante possa sembrare un diritto implicito e non contestabile ha subito, proprio in ragione non dell'enorme differenza concettuale ma della sottilissima differenza effettiva rispetto all'abuso e in passato all'elusione numerosi calpestanti a cui le lacune normative passate hanno ampiamente contribuito. Affinchè si possa parlare di lecito risparmio d'imposta e non di abuso si necessita come similmente affermato al punto 4.5 della

¹²⁵ ZIZZO G., *La nuova nozione di abuso del diritto e le raccomandazioni della commissione europea*, in *Corriere Tributario*, 47-48/2015, p. 4577.

raccomandazione che non contrasti “ *con l’obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali applicabili*”. Un’ importante conclusione a cui si giunge è, quindi, quella che ove vi siano più scelte consentite dalla legge, non si può considerare indebito il risparmio ottenuto decidendo di utilizzare l’operazione fiscalmente meno onerosa, prevista e voluta dal Legislatore e congrua quindi con la ratio dell’ordinamento tributario.¹²⁶ La differenza tra lecito risparmio e vantaggio fiscale non spettante sta quindi proprio nel carattere “indebito”, inoltre il vantaggio per essere indebito deve entrare in contrasto con i principi normativi utilizzati.

Con la sentenza n. 8542/2016 della Corte di Cassazione, inerente conferimento in natura e successiva cessione di quote azionarie di tale società conferitaria tramite il meccanismo dello share deal, la Corte ritiene abusiva tale operazione in base all’articolo 20 del dpr 131/86 suggerendo che tale meccanismo porti in realtà ad un’unica operazione di cessione di vendita. È ben vero che al comma 12 dell’articolo 10 bis si afferma che l’abuso del diritto dell’articolo 10 bis può essere utilizzato solo se non vi sono disposizioni specifiche impiegabili, ma è anche vero che qualificando tale operazione abusiva secondo l’articolo 10 bis non si avrebbe né violazione di norme tributarie né ottenimento essenziale di vantaggi fiscali.

Ci si chiede ancora una volta quale sia quindi il limite alla libertà di operazioni utilizzabili dal contribuente, se l’articolo 10 bis sia efficacemente impiegabile come norma di portata generale seguendo la ratio della legge delega o debba essere rilegata a norma in grado di catturare tutte le fattispecie che sfuggano a diversa normativa e soprattutto se quanto

¹²⁶ Tale assunto era nonostante i continui calpestamenti assodato in dottrina prima europea e poi interna, nella sentenza Halifax 21.02.2006, causa C-255/02 , per citare il ben noto leading case in tema di abuso del diritto, si afferma al punto 53 “ *i soggetti passivi sono generalmente liberi di scegliere le strutture organizzative e le modalità operative che ritengono più idonee per le loro attività nonché al fine di limitare i loro oneri fiscali*”. Alle stesse conclusioni giunge la Corte di Cassazione, Sentenza 26.08.2015, n. 17175 affrontando la tematica di sale & lease back, cosa che per altro non era avvenuto in altre sentenze riguardanti la stessa operazione per esempio tra le altre nella Corte di Cassazione, sentenza 9.03.2011, n. 5583, ma che è stata confermata dalla dottrina più recente.

affermato dal quarto comma, ossia di rispettare il legittimo risparmio fiscale, sia un obiettivo raggiunto dalla riforma fiscale o meno .

3. L'Interpello preventivo antiabusivo

La materia dell'interpello è stata oggetto di notevoli modifiche normative specie in ambito antielusivo, è bene quindi fare chiarezza cronologica delle possibilità di interpello concesse al contribuente nell'affrontare la tematica dell'abuso.

Prima dell'entrata in vigore dell'articolo 10 bis, lo strumento utilizzato per *“acquisire il parere dell'Agenzia delle entrate in relazione all'applicazione a casi concreti delle disposizioni antielusive generali di cui agli articoli 37, comma terzo, e 37- bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nonché su certe spese (come quelle di pubblicità) e di propagandanonché in ordine alla qualificazione della natura ed al trattamento tributario delle operazioni di cui all'articolo 110, comma 10, del TUIR, intercorse tra imprese residenti in Italia e imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione Europea aventi un regime fiscale privilegiato”* era l'articolo 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413.

Nel 2000 poi con l'entrata in vigore dello Statuto del Contribuente all'articolo 11 è stato disposto l'interpello ordinario (detto anche tax ruling) lasciando comunque operante come sancito dal comma 6, l'interpello cosiddetto antielusivo disposto dall'articolo 21 della l. 413/91. La normativa ha subito varie modifiche negli anni successivi a fronte anche dell'ingresso di nuove tipologie di interpello da parte di altre leggi, finché non si è deciso di intervenire inglobando tutte le tipologie di interpello in un unico articolo ossia l'articolo 11 sopradetto.

Il comma 5 del nuovo articolo 10 bis afferma che *“il contribuente può proporre interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c), per conoscere se le operazioni costituiscano fattispecie di abuso del diritto”*. L'articolo 11 a cui si rinvia è stato sostituito recentemente dal D.Lgs. n. 156 del 2015 che come detto sopra ha, tra le altre riforme, predisposto l'unificazione degli interpelli in un unico articolo.

Da notarsi che l'interpello previsto dall'articolo 11, comma 1, lettera c), non è l'interpello disapplicativo, che tuttora esiste ma disciplinato al comma 2 dell'articolo 11, ma costituisce una nuova tipologia di interpello che è stato definito interpello "antiabuso" e che sostituisce quello "antielusivo" che era previsto dalla l. 413/91 all'articolo 21.

Tale sostituzione in realtà va soppesata, infatti l'interpello antiabuso riguarda esclusivamente le fattispecie rientranti nell'articolo 10 bis che seppur riguardante ogni settore impositivo, salvo specifica disposizione, elimina una serie di fattispecie in passato erroneamente ritenute accorpabili alla fattispecie dell'abuso del diritto. Ciò significa vista la assodata distinzione, che l'interposizione fittizia di persona dell'articolo 37 comma 3 del dpr 600/73 andrà a ricadere nell'ambito degli interpelli ordinari di cui alla lettera a) dell'articolo 11¹²⁷, così come le spese di pubblicità e propaganda e rappresentanza di cui all'articolo 108 TUIR che rientravano anch'esse nell'articolo 21 della l. 413/91. Per quanto riguarda il disposto dell'articolo 37 bis comma 8 la disposizione risulta praticamente riproposta in modo identico al comma 2 dell'articolo 11, e quindi tenuto distinto dall'interpello antiabuso e rientrante nell'ambito di quello cosiddetto "disapplicativo", con l'aggiunta rispetto al passato che *"nei casi in cui non sia stata resa risposta favorevole, resta comunque ferma la possibilità per il contribuente di fornire la dimostrazione di cui al periodo precedente anche ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa"*.

Secondo il nuovo articolo 11 si configurano così quattro tipologie di interpello: quello ordinario di cui alla lettera a) comma 1, interpello probatorio di cui alla lettera b) co.1, interpello antiabuso lettera c) co. 1 e interpello disapplicativo articolo 11 comma 2.

Soffermandoci sugli aspetti tecnici dell'interpello antiabuso, si è disposto che ad esso sia applicata la disciplina dell'interpello ordinario e quindi la procedura prevista dai commi 3 al 6 dell'articolo 11.

Le istanze presentate per l'interpello antiabuso devono presentare specifiche caratteristiche e in particolare come delucidato dalla circolare 9/E/2016 dell'Agenzia delle Entrate:

¹²⁷ In tal senso si veda la Circolare n. 9/E/2016 dell'Agenzia delle Entrate p. 19.

a) gli elementi qualificanti l'operazione o le operazioni, b) il settore impositivo rispetto al quale l'operazione pone il dubbio applicativo¹²⁸ c) le puntuali norme di riferimento, comprese quelle passibili di una contestazione in termini di abuso del diritto con riferimento all'operazione rappresentata, e d) le *“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”* come da articolo 10 bis comma 3.

Nel caso dovesse mancare uno dei requisiti richiesti obbligatoriamente, sono previsti 30 giorni di tempo dal ricevimento della domanda, per l'ufficio a sollecitare il contribuente a regolarizzare l'istanza entro i successivi 30 giorni, utilizzando le modalità previste per la presentazione delle istanze di interpello, pena la dichiarazione d'inammissibilità della stessa istanza.

Per quanto riguarda i soggetti che possono presentare l'istanza tale facoltà è concessa anche a contribuenti non residenti anche per mezzo di rappresentanti, i sostituti e responsabili d'imposta e i soggetti che in base alla legge sono obbligati a porre in essere gli adempimenti tributari per conto dei contribuenti.

Nell'istanza in caso di rappresentante o sostituto è necessario che siano presenti le generalità del soggetto che intende compiere l'operazione, infatti a tale interpello va applicato l'articolo 11 comma 1 che parla di *“fattispecie concrete e personali”*; anche in caso di istanza presentata da un professionista è necessario il mandato.

L'istanza va presentata, salva specifica disposizione¹²⁹, alla direzione regionale competente in base al domicilio fiscale dell'istante per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate e alla direzione regionale dell'ufficio competente ad applicare la norma tributaria per cui si dispone l'istanza di interpello per i tributi regolati dall'Agenzia del Territorio. Tuttavia è stato previsto per l'interpello antiabuso e in particolare per le istanze presentate fino al 31 dicembre 2017, che esse vengano presentate direttamente alla direzione centrale vista la

¹²⁸ Qualora ciò non fosse desumibile questa deve ritenersi inammissibile *“poiché non sufficientemente circostanziata nella definizione della fattispecie concreta in relazione alla quale il parere è richiesto”* (cfr. la Circ. n. 32/E del 2010) come richiamato anche dalla Risoluzione 104/E dell'Agenzia delle Entrate.

¹²⁹ Di presentazione alla direzione centrale.

recente introduzione dell'articolo 10 bis e per evitare difformità di pareri da parte delle varie direzioni regionali su un tema che è stato appena normativamente regolamentato nel nostro ordinamento.

La presentazione può avvenire con consegna a mano, spedizione a mezzo plico raccomandato con avviso di ricevimento, presentazione per via telematica attraverso l'impiego della posta elettronica certificata. Si prevede in futuro l'utilizzo anche di un servizio telematico dell'Agenzia delle Entrate che al momento non è ancora entrato a regime. L'amministrazione è tenuta a rispondere nel termine, per quanto riguarda gli interpelli antiabuso, di 120 giorni, tale termine è da intendersi come perentorio e quindi in caso di mancanza di risposta da parte dell'amministrazione è da intendersi un tacito consenso con quanto definito dal contribuente che ha formulato la richiesta.

Con l'entrata in vigore dell'articolo 10 bis a partire dal primo ottobre 2015 con contestuale abrogazione dell'articolo 37 bis, e del nuovo articolo 11 a partire dal primo di gennaio 2016 con contestuale abrogazione dell'articolo 21 l. 413/00, sono sorte in tale lasso temporale una serie di problematiche che sono state infine affrontate dall'Agenzia delle Entrate con l'emanazione della Risoluzione 104/E del 15 dicembre 2015.

In particolare con tale risoluzione l'Agenzia delle Entrate ha disposto che per le istanze presentate entro il primo settembre 2015¹³⁰ il parere debba riguardare l'applicazione dell'articolo 37 bis e le domande debbano essere presentate secondo quanto disposto dall'articolo 21 l. 413/00 con la conseguenza che la struttura dell'istanza risulti meno strutturata e non richieda di fornire tutti gli elementi indicati precedentemente per l'articolo 10 bis. Inoltre il termine di 120 giorni non risulta perentorio e in caso di diffida da parte del richiedente dopo 60 giorni si instaurerà il silenzio assenso sull'istanza presentata.

Per le istanze presentate tra il 2 settembre e il primo ottobre la questione diventa più problematica da una parte infatti era risultato già abrogato l'articolo 37 bis ma dall'altra non era ancora entrato in vigore l'articolo 10 bis. In tale lasso temporale di "vacatio legis" l'Agenzia ha ritenuto di non poter dare risposta alle istanze presentate e ha optato per invitare

¹³⁰ L'articolo 37 bis è stato abrogato il primo di settembre 2015 con l'entrata in vigore del d. lgs 128/15, le disposizioni dell'articolo 10 bis risultano invece operative dal primo di ottobre.

i contribuenti istanti a ripresentare un'ulteriore istanza ad avvenuta entrata in vigore dell'articolo 10 bis, senza dover allegare i documenti già inviati con la precedente istanza.

Per quanto infine concerne gli interpelli presentati tra il primo di ottobre e il 31 di dicembre l'istanza deve essere presentata ai sensi dell'articolo 10 bis co. 5 in applicazione dell'articolo 11 dello Statuto del Contribuente.

Con un occhio di riguardo l'Agenzia ha disposto che qualora l'istanza fosse presentata ai sensi dell'articolo 21 comunque essa verrà considerata ai sensi dell'articolo 10 bis comma 5, che ha implicitamente ma non espressamente abrogato tale articolo, qualora il richiamo all'articolo 21 risulti da meri errori materiali.

A partire dal primo gennaio del 2016 invece l'articolo 21 risulta abrogato per legge e si dovranno applicare le disposizioni dell'articolo 1 d. lgs 156/2015 che va a sostituire l'articolo 11 dello Statuto del Contribuente.

4. Le novità introdotte nel rapporto Contribuente- Amministrazione Finanziaria

L'articolo 10 bis dal sesto all'undicesimo comma assume connotati "operativi" miranti a descrivere le modalità con cui si instaura e si svolge l'attività rapportuale tra contribuente e Amministrazione Finanziaria a partire dall'azione accertatrice fino a quella del ricorso.

È evidente in tali commi il tentativo da parte del Legislatore di "tutelare" il contribuente, seguendo la linea orientativa di sempre maggior stimolo e applicazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria, di rispetto dei principi di "buona fede" e "collaborazione" del contribuente, insiti nell'articolo 10 della stessa legge dell'articolo di cui si sta trattando, ossia lo Statuto del Contribuente.

Al comma 6 e 7 si afferma che *“ senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'abuso del diritto e' accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto”*.

Inoltre *“La richiesta di chiarimenti e' notificata dall'amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.*

600, e successive modificazioni, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni.”

A pena di nullità quindi l'Amministrazione Finanziaria deve notificare al contribuente una richiesta di chiarimenti a cui il contribuente ha 60 giorni per rispondere, instaurando il cosiddetto “contraddittorio anticipato”.

Il contraddittorio anticipato ha la funzione di “portare a conoscenza del contribuente la contestazione dell'abuso in modo motivato e circostanziato, fin dalla fase amministrativa”¹³¹.

Tale contraddittorio come evidenziato criticamente da parte della dottrina¹³² in realtà ricalca quello che era già previsto per l'articolo 37 bis con la differenza che la richiesta di chiarimenti deve essere notificata tramite atto e non può essere promossa in forma verbale per esempio durante un'ispezione fiscale e deve contenere, a pena di nullità, analitiche motivazioni a sostegno della contestazione abusiva.

Inoltre, e questo rappresenta un importante passo avanti rispetto al passato anche se circoscritto al contraddittorio anticipato previsto per l'abuso del diritto, è prevista una proroga dei termini accertativi per rispettare appunto il diritto al contraddittorio da una parte e permettere all'Agenzia delle Entrate di poter notificare l'atto impositivo qualora si sia vicini allo spirare dei termini di decadenza dell'azione accertatrice.

¹³¹ CONTRINO A. e MARCHESELLI A., *Difesa nel procedimento e nel processo dopo la riforma dell'abuso del diritto*, in il Corriere Tributario, 38/2015 p. 3896.

¹³² CARINCI A. e DEOTTO D., *D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 – Abuso del diritto ed effettiva utilità della novella: much ado about nothing? (molto rumore per nulla?)*, in il fisco, 32- 33/2015, p. 3107.

Se infatti la richiesta di chiarimenti venisse posta in data vicina al 31 dicembre in cui vi sarebbe la decadenza dei termini accertativi per il periodo di imposta in oggetto¹³³, il contribuente avrebbe, usufruendo dei 60 giorni nei quali non è obbligato ad una risposta¹³⁴, la possibilità magari di sfiorare nell'anno successivo sfuggendo all'azione accertatrice. Questo tuttavia non risulta possibile vista la concessione da parte del Legislatore di una proroga dei termini di decadenza che consenta di rispettare il termine di 60 giorni ma anche di non far decadere l'eventuale atto impositivo che l'Amministrazione Finanziaria decida di inviare, qualora il termine di decadenza fosse entro tali 60 giorni, tramite l'automatica proroga.

Rispetto all'Amministrazione Finanziaria per il quale la richiesta di chiarimenti deve essere obbligatoriamente inviata in forma scritta con apposito atto, non vi è espressa indicazione di come debba avvenire la risposta del contribuente a tali chiarimenti. In assenza di indicazioni in tal senso si può ritenere che il contribuente non sia obbligato a rispondere in forma scritta, potendosi quindi presentare di persona anche all'Agenzia delle Entrate ma come affermato da parte della dottrina, in tal caso risulta necessaria una "*verbalizzazione al fine di consentire la verifica giudiziale*"¹³⁵ del rispetto degli obblighi previsti dal comma 8 dell'articolo 10 bis.

Il fatto di prevedere l'obbligo del contraddittorio anticipato, non è cosa scontata nel nostro ordinamento ma rappresenta invece una conquista che possiamo definire tuttora "parziale".

Infatti in realtà seppur per la giurisprudenza comunitaria il contraddittorio rappresenti un principio di fondamentale importanza, in Italia come ribadito dalla Corte di Cassazione, sentenza 09.12.2015, n. 24823 non esiste un principio "generale" di diritto al contraddittorio anticipato nonostante quanto espresso dall'articolo 12 comma 7 dello Statuto del Contribuente, il quale risulta obbligatorio solo per le specifiche ipotesi che lo prevedono quale appunto quello dell'abuso del diritto ma anche gli accertamenti da studi di settore o per le operazioni black list. La sentenza concede che per i tributi armonizzati tale principio generale sussista, non così invece per quelli non armonizzati. Sembra di assistere in un certo

¹³³ Ossia il quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione per imposta sui redditi e Iva come da art. 43 DPR 600/73 e art. 57 DPR 633/72.

¹³⁴ Il comma 7 parla di "*inutile decorso del termine*".

¹³⁵ GLENDI C., CONSOLO C. e CONTRINO A., *Abuso del diritto e novità sul processo tributario: Commento al D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 e al D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156*, Milano, 2016, p. 25 ss.

senso a quanto avvenuto per l'abuso del diritto in passato, si potrebbe quindi credere e sperare che in futuro il diritto al contraddittorio anticipato possa ottenere portata generale al fine anche di porre su egual piano tutti i tipi di operazioni al quale il contribuente si dovesse trovare a rispondere preliminarmente ad un atto impositivo¹³⁶. Per quanto riguarda l'abuso del diritto la strada dell'introduzione al contraddittorio anticipato diciamo che ha ottenuto un percorso agevolato grazie alla chiara ispirazione comunitaria ma anche alla Corte Costituzionale che già prima dell'introduzione dell'articolo 10 bis si era espressa tramite la sentenza 07.07.2015, n. 132 a favore di un obbligo a pena di nullità di rispettare il termine di 60 giorni riguardanti le disposizioni antielusive previste dall'articolo 37 bis.

Quanto al contenuto dell'atto impositivo invece, il comma 8 afferma che *“fermo quanto disposto per i singoli tributi, l'atto impositivo è specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonchè ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine di cui al comma 6.”*

In tale comma si citano in sostanza gli elementi che l'Amministrazione Finanziaria deve sostenere come configuranti un'operazione abusiva e che vanno a contrapporsi quindi a quelli che il contribuente deve dimostrare per scagionare le operazioni da lui compiute e provare la loro non abusività.

La motivazione come indicato nel comma 8, deve riguardare oltre le norme e i principi elusi, anche alla condotta abusiva, andando a toccare una sfera anche astratta riguardante la nota violazione della “ratio” della norma su cui si poggia l'operazione posta in essere dal contribuente. Inoltre la motivazione deve indicare anche sostenere la configurazione “indebita” del vantaggio fiscale senza la quale non possiamo parlare di abuso.

Infine per poter emettere l'atto impositivo si necessita di motivare il perchè l'Amministrazione non abbia considerato i chiarimenti, se forniti, da parte del contribuente idonei a non ritenere l'operazione accertata come non abusiva.

¹³⁶ La CTR di Firenze ha presentato a tal proposito, stoicamente nonostante la sentenza 24823 della Corte di Cassazione, un'ordinanza depositata il 16 gennaio 2016 da esporre alla disamina della Corte Costituzionale. Inoltre anche la recente circolare 16/E/2016 dell'Agenzia delle Entrate indirizza l'Amministrazione Finanziaria verso un utilizzo costante del contraddittorio anticipato.

Il comma 8 v'è letto in relazione al comma 9 che come già citato prevede che ” *l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi di cui al comma 1 e 2. Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al comma 3.* ”

Di tale comma oltre i riparti dell'onere della prova viene introdotta una importantissima novità, ossia la non rilevabilità d'ufficio della fattispecie abusiva.

Ciò sta a significare che i giudici tributari non hanno la facoltà di poter “*riqualificare in abusive, in sede processuale, delle condotte non contestate dall'Agenzia sotto tale profilo*”¹³⁷.

Tale principio entra in contrasto con tutta una serie di sentenze antecedenti la riforma come per esempio nella sentenza n. 30055/08 Corte di Cassazione e la n. 7393/2012 e la sentenza, n. 12282/13 e più in generale con il principio del iura novit curia per cui ogni giudice “*ha il potere di qualificare la fattispecie demandata alla sua cognizione, a prescindere dalle parti in causa*”¹³⁸. In contrasto con tali sentenze si era già posta autorevole dottrina¹³⁹ affermando che il giudice non potesse riqualificare la fattispecie se intende con tale termine sostituire il titolo giuridico dell'atto impugnato con un altro, mentre altri hanno sostenuto la tesi per cui se di rilevabilità d'ufficio si debba parlare essa non deve essere intesa fondata per forza sulla iura novit curia ma bensì sul fatto di una “*correzione di un atto amministrativo sostanzialmente corretto, ma giuridicamente motivato in modo improprio*”¹⁴⁰ a causa dell'applicazione anziché dell'abuso del diritto, di un'altra disposizione; il giudice quindi avrebbe il compito, spiega lo stesso autore non del tutto convinto, nonostante la motivazione basata su una norma diversa dall'abuso del diritto, di applicare la giusta norma in quanto non può fingere di non rilevare l'aggiramento della norma qualora la ravvisasse come abusiva.

¹³⁷ LOCONTE S., *Nuovo abuso del diritto: La prima prova spetta al Fisco*, in quotidiano Ipsos, Milano, 29 settembre 2015.

¹³⁸ Corte di Cassazione, Sentenza 11.05.2012, n. 7393.

¹³⁹ TESAURO F. *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*. Diritto e pratica tributaria, 2012, p. 703.

¹⁴⁰ LUPI R., *Abuso del diritto rilevabile d'ufficio? Forse, ma non per iura novit curia*, in *Fondazione studi tributari*, 2012, p. 3.

A parere dello scrivente, nonostante il ruolo fondamentale che v'è riconosciuto al giudice come sinonimo di imparzialità e di corretta applicazione della legge, risulta corretta la decisione del legislatore di introdurre la non rilevanza d'ufficio dell'abuso del diritto.

Dal punto di vista della legalità processuale e di corretto contenzioso ritengo che se si dovesse dare al giudice la possibilità di rilevare d'ufficio l'abuso di fatto si smonterebbero tutte le disposizioni contenute nei commi che abbiamo appena analizzato. Infatti l'articolo 10 bis è costituito da una costante composta dal fornire gli elementi necessari alla dimostrabilità o meno dell'abuso del diritto a seconda dei due soggetti indicati ossia l'Amministrazione Finanziaria e Contribuente. La ratio è quella, quindi, di cercare di porre su egual piano o per lo meno fornire gli elementi idonei alla difesa e alla dimostrazione delle proprie supposizioni o azioni poste in essere dai due soggetti sin dalle fasi del contraddittorio fino a quelle di accertamento e contenzioso. Risulterebbe quindi, come deviante e improprio fornire al giudice il potere di smontare gli elementi definitivi e che stanno alla base del processo e ponendo per altro la figura del giudice non più come imparziale giudicante degli atti messi a processo ma come figura in grado di cambiare le carte in corsa. A sostegno di tale tesi e a rinforzare l'esplicazione scritta della non rilevanza d'ufficio dell'abuso, il fatto che l'abuso vada accertato e motivato già nella richiesta di chiarimenti e nel successivo atto impositivo a pena di nullità. Per cui ove non accertato prima del processo come affermato da parte della dottrina¹⁴¹, l'atto risulterebbe comunque nullo e *“il giudice non potrebbe quindi che adeguarsi a tale disposizione”*.

5. Irrilevanza penale dell'abuso del diritto, disciplina sanzionatoria e di riscossione

Proseguendo nell'exkursus dell'articolo 10 bis all'articolo 10 si cita che *“In caso di ricorso, i tributi o i maggiori tributi accertati, unitamente ai relativi interessi, sono posti in*

¹⁴¹ GLENDI C., CONSOLO C. e CONTRINO A., *Abuso del diritto e novità sul processo tributario: Commento al D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 e al D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156*, Milano, 2016, p.52.

riscossione, ai sensi dell'articolo 68 del decreto legislativo 32 dicembre 1992, n. 546¹⁴², e, successive modificazioni, e dell'articolo 19, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.¹⁴³”

Su questo profilo in realtà non si rilevano particolari novità, simile definizione infatti era riscontrabile all' ex articolo 37 bis al sesto comma e come sostiene parte della dottrina¹⁴⁴, tale comma risulta chiaramente modellato sulle basi dell'articolo 37 bis cosa verificabile anche tramite le indicazioni della relazione illustrativa sulla riforma.

In realtà queste regole e garanzie in passato hanno portato neanche a dirlo a causa del dualismo tra elusione da articolo 37 bis ed abuso del diritto a problemi sul fronte dell'eguaglianza del diritto, infatti prima di una serie di sentenze a riguardo non vi era obbligo di estendere tali garanzie a favore del contribuente nei processi riguardanti abuso del diritto riconoscendo tale diritto solo ai casi configuranti elusione da articolo 37 bis.

Già con varie sentenze di cui per esempio la sentenza Commissione Tributaria Provinciale di Torino, 10.05.2012, n. 67 avevano risolto tale problema ponendo su egual piano le due fattispecie ed estendendo tali misure anche all'abuso del diritto tuttavia tramite la riforma in oggetto di studio l'aver racchiuso i due concetti in un'unica definizione ha sicuramente posto

¹⁴² “Anche in deroga a quanto previsto nelle singole leggi d'imposta, nei casi in cui e' prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle commissioni, il tributo, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere pagato: a) per i due terzi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso; b) per l'ammontare risultante dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso; c) per il residuo ammontare determinato nella sentenza della commissione tributaria regionale. Per le ipotesi indicate nelle precedenti lettere a), b) e c) gli importi da versare vanno in ogni caso diminuiti di quanto già corrisposto. 2. Se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza. 3. Le imposte suppletive debbono essere corrisposte dopo l'ultima sentenza non impugnata o impugnabile solo con ricorso in cassazione.”

¹⁴³ “ In caso di ricorso alle commissioni tributarie, anche nei casi in cui non è prevista riscossione frazionata, si applicano le disposizioni dettate dall'articolo 68, commi 1 e 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (1), recante disposizioni sul processo tributario.”

¹⁴⁴ TRABUCCHI A., *Abuso del diritto de iure condendo: il procedimento di accertamento e la sanzionabilità della condotta*, in *La gestione straordinaria delle imprese*, Torino, 2/2015 p. 30.

la parola “fine” a tale questione indicando inoltre espressamente nel comma 10 le disposizioni regolamentatrici.

Nessuna novità di rilievo risulta poi dal comma 11 relativo alla procedura di rimborso per i soggetti diversi da quelli a cui viene applicato l’articolo 10 bis ma che sono diciamo entrati in contatto con tali soggetti per quanto riguarda la fattispecie abusiva, per i quali è prevista una procedura che ricalca letteralmente quanto previsto dall’ex articolo 37 bis al comma 7.

In particolare “ *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 i cui vantaggi fiscali sono stati disconosciuti dall'amministrazione finanziaria, inoltrando a tal fine, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento e' divenuto definitivo ovvero e' stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza all'Agenzia delle entrate, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.* ”

Ciò che viene ribadito in sostanza è che visto il disconoscimento dei vantaggi fiscali da parte del soggetto, nel momento in cui l’Amministrazione Finanziaria emette accertamento in via definitiva i soggetti che non sono stati colpiti dall’accertamento ma che hanno preso parte alla fattispecie abusiva attuata dal soggetto invece destinatario dell’accertamento, hanno diritto al rimborso , qualora lo richiedano, in modo tale da eliminare “gli effetti fiscali” che sono scaturiti dalla fattispecie abusiva. La volontà è quella quindi di riportare l’ammontare delle imposte dovute a quanto effettivamente risultante dall’impiego non distorto della norma.¹⁴⁵ Chiaramente affinché tale rimborso possa avvenire si necessita che tali “soggetti diversi” oltre ad avere una connessione con la fattispecie abusiva dall’altra parte non ne abbiano ottenuto un vantaggio ma anzi danno da parte dei soggetti che hanno condotto volutamente la fattispecie abusiva.¹⁴⁶

¹⁴⁵ Tale tematica è particolarmente enfatizzata da Beghin già in BEGHIN M., *L'applicazione della norma elusa e la determinazione del debito d'imposta*, in *Corriere Tributario*, 2006, 3105.

¹⁴⁶ Ciò lo si evince dalla Relazione illustrativa del d.lgs 128/2015 nella trattazione del comma 11 dell’articolo 10 bis.

Un' importante chiarimento invece è inserito nel comma 13 che afferma *“Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie.”*

Tale comma pone infatti fine ad una tematica ampiamente dibattuta in passato per quanto riguarda l'elusione fiscale e l'abuso di diritto di derivazione europea .

Tale disposizione è condivisibile per vari motivi; innanzitutto rispetta appieno l'articolo 25 della Costituzione inerente il principio di riserva assoluta di legge che regola il diritto penale. Si rischiava di compromettere quindi la legalità e la certezza del diritto conferendo rilevanza penale ad un tema di per sè piuttosto vago e aleatorio a cui difficilmente può essere agganciata definizione e corrispondente pena.

In passato gli orientamenti su tale tematica sono stati prima per considerare irrilevanti penalmente le fattispecie elusive e poi con un cambio di rotta affermando che si potesse invece ricondurre l'elusione fiscale per esempio alla dichiarazione infedele come da articolo 4 l. 74/2000¹⁴⁷ e addirittura omessa dichiarazione come da articolo 5 l. n. 74/2000.

In realtà come abbiamo visto è stato chiarito e ribadito che abuso del diritto o elusione sono cosa ben diversa dall'evasione e seguono strade diverse.

Tale differenza sul piano sanzionatorio è giustificato da vari motivi; innanzitutto l'evasione viola direttamente una norma tributaria, l'abuso del diritto invece assume connotati di contrasto alla ratio e di aggiramento della norma e come chiarisce la relazione illustrativa l'abuso è assente *“dei tratti penalmente rilevanti, della simulazione, falsità, o più in generale*

¹⁴⁷ Corte di Cassazione, II sez. penale, Sentenza 28.02.2012, n. 7739 sentenza Dolce & Gabbana che afferma che *“se le fattispecie criminose sono incentrate sul momento della dichiarazione fiscale e si concretizzano nell'infedeltà dichiarativa, il comportamento elusivo non può essere considerato tout court penalmente irrilevante. Se il bene tutelato dal nuovo regime fiscale è la corretta percezione del tributo, l'ambito di applicazione delle norme incriminatrici può ben coinvolgere quelle condotte che siano idonee a determinare una riduzione o una esclusione della base imponibile... “ tuttavia si necessita “ che sia raggiunta la soglia di punibilità minima per l'imposta evasa”.*

della frodolenza”. Se partiamo da tale assunto ,quindi confermato per altro indirettamente dal comma 12 dell’articolo 10 bis che parla di associazione ad abuso del diritto ad una fattispecie a cui prima non è stato potuto ricondurre un’altra specifica disposizione, risulta chiara la demarcazione e quindi, in assenza di specifica disposizione penale, la irrilevanza penale dell’abuso del diritto.

La sentenza 07.10.2015 della Sezione III penale della Suprema Corte n. 40272 applica per la prima volta tale assunto dichiarando inoltre la retroattività di tale irrilevanza penale anche per le fattispecie abusive poste in essere prima dell’1 ottobre per il quale sia stato già emanato l’atto impositivo per il principio del favor rei e nel rispetto di quanto sancito dall’articolo 7 del CEDU.

Come confermato da tale sentenza inoltre se è vero che non si configura rilevanza penale, è ben vero invece che alle fattispecie ritenute abusive è applicabile la sanzione amministrativa, la quale ha lo scopo *“di fungere da deterrente a quelle operazioni che realizzano risultati indesiderati dall’ordinamento”*.¹⁴⁸

Tuttavia rimane *“impregiudicata la possibilità di ravvisare illeciti penali – sempre, che ne sussistano i presupposti – nelle operazioni contrastanti con disposizioni specifiche che perseguano finalità antielusive (ad esempio, negando deduzioni o benefici fiscali, la cui indebita autoattribuzione da parte del contribuente potrebbe bene integrare taluno dei delitti in dichiarazione)”*.

Nella sentenza in esame la sanzione applicata è quella della sanzione per dichiarazione infedele, violazione in relazione alla quale è prevista una sanzione dal 100% al 200% della maggiore imposta come da decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, ex articolo 1, comma 2.

Se è ben vero che sia giusto sanzionare la fattispecie abusiva in funzione di deterrente, è anche vero che alcuni autori criticano il fatto che non sia stabilita una sanzione certa per le violazioni da articolo 10 bis ma che si applichino invece le stesse stabilite per evasione o per

¹⁴⁸ Cassazione, III Sezione penale, sentenza 7.10.2015 ,n. 40272

dichiarazione infedele¹⁴⁹; in particolare autorevole dottrina sostiene che risulta non coerente applicare le stesse sanzioni dell'evasione per il “*diverso disvalore*” che essa presenta rispetto all'abuso del diritto¹⁵⁰.

Senza dubbio un comma indicante eventuali sanzioni chiare e certe avrebbe destato minori dubbi e perpetrato il principio di certezza ed equità posto a base della riforma, ma è anche vero che presa dal punto di vista del “*diverso disvalore*”, già la depenalizzazione pone su gradini diversi le due fattispecie cercando di rispettare l'ormai divisione consolidata, ma che in tema sanzionatorio trova ancora un punto di connessione tra abuso ed evasione.

6. Abuso del diritto e tributi doganali

I tributi doganali rivestono una figura particolare di tributo in quanto rappresentano “*quei diritti che la dogana è tenuta a riscuotere in forza di legge in relazione alle operazioni doganali*”¹⁵¹ e in essi vengono ricompresi i diritti di confine (come per esempio i dazi di importazione ed esportazione) e i diritti di monopolio.

Essi sono regolamentati da vari testi tra cui un nuovo codice dell'Unione (cdu), entrato in vigore definitivamente il 1° maggio 2016 dopo 3 anni di varie modifiche, e da leggi nazionali quali il Decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374 e dal D. L. n. 1/2012, convertito con L. n. 27/2012.

La natura di tributo di “confine” avente rilevanza non solo nazionale ma anche europea e con Paesi terzi in generale, conferisce ai tributi doganali una regolamentazione particolare e con l'ingresso dell'articolo 10 bis ci si è chiesti se tale articolo abbia valenza anche in merito a tale tipologia di tributi.

¹⁴⁹ Si veda CARINCI A. e DEOTTO D., *D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 – Abuso del diritto ed effettiva utilità della novella: much ado about nothing? (molto rumore per nulla?)*, in *il fisco*, 32- 33/2015, p.3107.

¹⁵⁰ Su tal punto concorda anche Consolo in CONSOLO G., *I profili sanzionatori amministrativi e penali del nuovo abuso del diritto*, in *Corriere Tributario*, 39/2015 p.3966.

¹⁵¹ in SCUFFI M., Consigliere della Corte di Cassazione, *Diritto doganale e delle accise . Gli orientamenti della giurisprudenza di legittimità*, in *Il Fisco* n. 19/2008.

A tal proposito l'articolo 1 al comma 4 del D.Lgs. n. 128/2015 precisa che: *“I commi da 5 a 11 dell'articolo 10-bis della legge n. 212 del 2000 non si applicano agli accertamenti e ai controlli aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, che restano disciplinati dalle disposizioni degli articoli 8 e 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374, e successive modificazioni, nonché dalla normativa doganale dell'Unione europea. “*

I commi dal 5 all'11 come visto sono quelli inerenti gli aspetti propriamente procedurali relativi alla contestazione di abuso del diritto, al diritto di interpello e all'onere della prova. La procedura di accertamento infatti resta disciplinata dagli articoli dall' 8 all' 11 del d. lgs. N. 374/90 e dalla normativa doganale europea vigente che consente un termine di 30 giorni, terminate le verifiche e gli accessi a cui può essere applicato l'art 52 del d.p.r. 633/72 relativo alla disciplina in materia d'IVA, al contribuente per comunicare all'Amministrazione Finanziaria osservazioni o richieste.

L'accertamento non può essere notificato prima di tali 30 giorni. Si possono quindi constatare differenze notevoli per la constatazione di abuso del diritto a seconda che si tratti di tributi doganali o meno.

In particolare da notare che nei tributi doganali si ravvisano solo 30 giorni per la richiesta di chiarimenti, e l'accertamento deve essere motivato in ragione delle violazioni giuridiche ma non ve ne è traccia invece in relazione ai chiarimenti del contribuente richiesta obbligatoria a pena di nullità in caso di tributo non doganale.

Tuttavia si riscontra anche il fatto che i commi dall'1 al 4 nonché i commi 12 -13, sono pacificamente applicabili ai tributi doganali¹⁵².

D'altro canto dal punto di vista definitorio della fattispecie abusiva, l'articolo 10 bis è chiaramente modellato sui presupposti della Raccomandazione della Commissione Europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE per cui non dovrebbero risultare discrepanze tra quanto affermato in matrice europea e quanto in sede nazionale.

Si è ritenuto opportuno invece considerare separati i profili procedurali vista la particolare materia trattata.

¹⁵² Si veda PEIROLO M., *Doppio binario per l'abuso del diritto in materia di diritti doganali*, Milano, 10/2015 p. 2.

La disciplina europea prevede già poi il diritto di interpello e non consente l'applicabilità dell'interpello antiabuso ai tributi doganali propri dell'Unione Europea, ma solo quello dedicato alla classificazione doganale della merce, alle tariffe doganali o in materia di origine stabilito dalle regole doganali comunitarie.

Tuttavia è consentito anche in materia doganale proporre interpello, dopo l'ingresso del d. lgs. 156/15, per i tributi non propri oggetto di amministrazione dell'Agenzia delle Dogane si può richiedere interpello in tutte le forme previste dalla riforma ivi incluso quello antiabuso come disciplinato dalla circolare 2/D/2016 del 29 gennaio 2016.

In caso di interpello ordinario l'Agenzia ha 90 giorni per fornire una risposta, per gli altri interPELLI il termine è fissato in 120 giorni dalla data di presentazione dell'istanza e non più "al più presto" come in passato; tale termine è prorogabile di 30 giorni qualora l'agenzia richieda ulteriori chiarimenti, inoltre il silenzio dell'Amministrazione decorso il termine equivale a condivisione.

Quanto fin qui affermato era per altro già stato in parte puntualizzato dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, con la nota n. 96267 del 24 settembre 2015, che ha ribadito la non applicabilità dei commi sopracitati, e consente invece l'applicazione della nuova nozione di abuso del diritto, affermando l'irrilevanza penale delle condotte abusive per i diritti doganali come individuati dall'articolo 34 del DPR n. 43/1973.

Merita attenzione quanto contenuto nel comma 9 dell'articolo 10 bis che oltre a sancire la ripartizione dell'onere della prova, stabilisce anche la non rilevabilità d'ufficio della fattispecie abusiva da parte del giudice. Come visto tale comma non viene applicato in relazione ai tributi doganali, però posta la speciale disciplina dei tributi doganali, forse ammettere la non rilevabilità d'ufficio anche per tali tributi sarebbe stata una mossa intelligente sul piano dell'uguaglianza e avrebbe avuto un effetto importante per il contribuente, ma non stravolgente rispetto alla peculiarità delle regole processuali e di riscossione doganali e sarebbe stato quindi un sacrificio possibile per l'Amministrazione Finanziaria.

7. Correlazione tra la nuova disciplina sull'abuso del diritto e tendenze di dottrina internazionale e comunitaria come il progetto BEPS presentato dall'Ocse

Come già sottolineato la nozione di abuso del diritto inserita nel nuovo articolo 10 bis scaturisce in parte anche dalla definizione enunciata nella raccomandazione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva.

Ciò non rappresenta un caso, infatti è lampante come le tendenze attuali siano quelle di una sempre maggiore integrazione e omogeneizzazione delle norme fiscali, non tanto per quanto concerne i tributi prettamente nazionali, ma soprattutto invece per quanto riguarda le norme fiscali di armonizzazione nei rapporti aziendali e di investimento tra stati membri o esterni all'Unione.

La riforma sul tema dell'abuso del diritto quindi è il risultato sicuramente di una necessità incalzante di porre una regola scritta nel nostro ordinamento ad una fattispecie la cui applicazione è sempre più frequente visto l'incremento della molteplicità di operazioni che un contribuente può porre in essere per raggiungere un risultato ma anche di adeguamento all'indirizzo europeo e in tal senso possiamo dire che il contrasto all'abuso del diritto rappresenta uno dei punti focali di un più grande insieme di obiettivi che l'Unione Europea ha deciso di raggiungere nel prossimo futuro.

In tal senso possiamo prendere ad esempio quanto pubblicato di recente nella Gazzetta Ufficiale UE, ossia la raccomandazione n. 2016/136/UE della Commissione Europea relativa all'attuazione, da parte degli Stati membri dell'Unione europea, di misure di contrasto all'abuso dei trattati fiscali.

L'abuso dei trattati fiscali si realizza quando tali convenzioni fiscali anziché essere utilizzate a fini di eliminare fenomeni quali la doppia imposizione e “*dare impulso alle attività economiche e di crescita*”¹⁵³ quali strumento quindi anche di certezza dei rapporti tra Stati nel momento in cui un contribuente decide di investire in uno stato dell'Unione, vengono sfruttati al solo scopo di ottenere vantaggi fiscali “indebiti” e che pregiudicano quindi il gettito fiscale dei paesi oggetti del trattato.

¹⁵³ Raccomandazione n. 2016/136/UE della Commissione Europea.

Il contrasto a tali fenomeni è inserito nel cosiddetto progetto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) che ai punti 6 e 7, in totale sono 15, prevedono esplicitamente il contrasto al treaty abuse e alle stabili organizzazioni fittizie e artificiose.

La certezza del diritto risulta quindi anche in questo caso un punto cardine e specie in tema di abuso risulta fondamentale avere regole, se non omogenee, per lo meno allineate tra i vari stati membri affinché il contrasto risulti efficace.

In particolare il fenomeno che si intende contrastare è quello del cosiddetto “treaty shopping” che verrebbe contrastato tramite l’inserimento di una clausola generale antiabusiva nei trattati che si realizzerebbe in un test avente la finalità di determinare le motivazioni e “*la realtà e veridicità della fattispecie economica*”¹⁵⁴, con le quali si può notare il parallelismo con “le valide ragioni economiche” di stampo nazionale. Altra caratteristica da ponderare affinché si realizzi abuso è “la conformità” del beneficio alle finalità delle convenzioni.

Basta leggere quindi l’invito della Commissione sancito nella raccomandazione per determinare la trasposizione delle caratteristiche dell’abuso del diritto per lo specifico contrasto “all’ abuso dei trattati”.

L’artificialità dell’operazione posta in essere potrà essere dimostrata anche tramite l’utilizzo delle nuove disposizioni proposte “*dell’art. 5 del modello di convenzione fiscale dell’OCSE per contrastare le pratiche finalizzate a evitare artificialmente lo status di stabile organizzazione, come indicato nella relazione finale sull’azione 7 del piano d’azione per contrastare l’erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili.*”¹⁵⁵

Entro tre anni dalla sua adozione, la Commissione pubblicherà una relazione sull’applicazione della raccomandazione per concretizzare e rilasciare maggiori dettagli applicativi in tale ambito.

¹⁵⁴ Raccomandazione n. 2016/136/UE della Commissione Europea punto 2.

¹⁵⁵ Raccomandazione n. 2016/136/UE della Commissione Europea punto 3.

Conclusioni.....

Come analizzato, la riforma attuata dal decreto legislativo 128/15 in tema di abuso del diritto in ambito tributario rappresenta il risultato di anni e anni di tesi, orientamenti e anche vere e proprie sperimentazioni giuridiche.

Nel corso dell'ultimo ventennio l'evoluzione del contesto aziendale, di mercato e organizzativo ha costretto il legislatore tributario a compiere scelte complesse, a volte discutibili, a volte lente rispetto alla rapidità evolutiva delle fattispecie che si intendeva regolamentare.

Da una impostazione settoriale e puntuale del contrasto all'elusione fiscale propria degli assunti del principio di riserva relativa di legge sancito dalla Costituzione e posto a garanzia del sistema tributario, il legislatore sulla spinta della Corte di Giustizia Europea ha infine deciso di propendere per l'individuazione di un principio generale di divieto di abuso del diritto.

Andando a ripercorrere brevemente l'exkursus evolutivo possiamo riconoscere tre periodi.

Il primo riguarda i tentativi di accostare a specifiche norme antielusive, una norma antielusiva avente portata per varie fattispecie, ma che risultasse comunque delimitata per legge, ci si riferisce quindi ai primi tentativi quali l'art. 10 l. 408/90 fino all'introduzione della "semigenerale" norma antielusiva espressa dall'articolo 37 bis DPR 600/73.

È in quegli anni che l'esigenza di inserire una norma di portata generale iniziò a farsi piede ed insieme ad essa soprattutto la volontà di capire esattamente cosa si intenda per elusione fiscale, quali fossero le caratteristiche proprie di tale fattispecie e le sue differenze da figure simili ma come evidenziato, ritenute distinte, quali l'evasione, la simulazione e la frode.

Il sistema di contrasto all'elusione risultava quindi formato da singole disposizioni antielusive regolanti singole fattispecie e dall'articolo 37 bis la cui applicazione era delimitata alle operazioni incluse nel comma 3.

Questa situazione condusse i giudici tributari ad utilizzare lo strumento civilistico della nullità del contratto per frode o illiceità (art. 1344 Codice Civile e 1418 Codice Civile), per le fattispecie per le quali non esisteva specifico contrasto antielusivo, che risultò ben presto inadeguato e fortemente criticato per la sua estraneità al diritto tributario, al principio di

riserva di legge e presumibilmente anche per il fatto che poneva su due condizioni differenti il contribuente a seconda dell'operazione posta in essere; infatti per le fattispecie elusive dell'articolo 37 bis risultavano fatti salvi gli effetti civilistici, per le fattispecie colpite da nullità del contratto invece tale garanzia sarebbe venuta meno creando uno stato di forte incertezza e di disuguaglianza tra fattispecie colpite comunque da uno stesso fenomeno ma inerente a operazioni diverse e per questo discriminate.

Il secondo periodo invece inizia nel 2006 con l'ingresso in ambito tributario del divieto di abuso del diritto prima in ambito Europeo e poi ripreso dalla Corte di Cassazione per affrontare la difficile sfida di contrasto all'elusione fiscale, i cui strumenti di contrasto risultavano certamente almeno in parte inadeguati.

La chiarezza tuttavia non venne raggiunta neppure con l'introduzione di tale strumento di matrice europea. Innanzitutto ci si chiese su che fondamenti poggia tale divieto? E inoltre, è applicabile ad ogni tributo?

Chiaramente non vi era menzione scritta esplicita nei nostri testi per quanto concerne l'abuso del diritto ed i giudici e i numerosi studiosi all'inizio attribuirono all'abuso del diritto una matrice europea la quale, vista la valenza, poteva essere applicata indiscriminatamente ad ogni tributo con le dovute cautele.

Tale impostazione non convinse particolarmente ed inoltre non essendovi norma scritta, l'interpretazione di ciò che viene chiamato abuso del diritto, nonostante avesse basi consolidate nelle sentenze della Corte di Cassazione non aveva assunto contorni certi e spesso nelle sentenze si notavano lievi variazioni ma di portata rilevante sulla ratio dell'abuso e su i suoi effetti per la parte soccombente. I problemi che si sono susseguiti vertevano attorno alla definizione di abuso, alla coesistenza con l'articolo 37 bis, alla sua rilevanza penale, alla sua diretta applicabilità nel nostro ordinamento, un filone giuridico infatti riteneva che si potesse applicare solo ai tributi armonizzati, e ai suoi fondamenti.

La teoria successiva che iniziò a consolidarsi in ordine agli ultimi due quesiti per cercare di superare le numerose critiche mosse, fu quello di ritenere che l'abuso del diritto in realtà non avesse solo matrice europea ma bensì che esso derivasse dai principi sanciti dalla Costituzione Italiana e in particolare dall'articolo 53 e 3 della Costituzione.

Nonostante si possa affermare un fondamento di correlazione implicito tra abuso e gli articoli soprarichiamati, le perplessità restarono immutate e la necessità di dare certezza al divieto di abuso del diritto, visto anche l'aumentare delle sentenze vertenti tale tematica, venne avvertito in modo molto sentito.

Con la legge delega 11.3.2014 n. 23 di riforma del sistema fiscale all'articolo 5, attuato tramite l'articolo 1, comma 1, d. lgs 128/2015, in ossequio alla raccomandazione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva, sono state introdotte delle regole per quanto riguarda l'applicazione dell'abuso del diritto. Questo rappresenta il terzo periodo da me individuato e del quale intendo porre delle analisi conclusive.

Vari autori sostengono che la riforma in realtà non ha introdotto nessuna novità rilevante in tema di abuso del diritto rispetto a ciò che era già consuetudine per la Corte di Cassazione. Sono dell'opinione che innanzitutto l'introduzione dell'articolo 10 bis, dal punto di vista normativo, ha posto la parola fine ad una questione ampiamente dibattuta nel recente passato, ossia che finalmente l'abuso del diritto è espressamente previsto in forma scritta e ciò dal punto di vista della legalità sicuramente non rappresenta una banalità.

Sul piano processuale e sanzionatorio forse si poteva fare di più, posta la irrilevanza penale permangono dubbi sui profili sanzionatori; probabilmente sarebbe stato più opportuno infatti, determinare una sanzione specifica per la violazione abusiva di legge.

La non rilevanza d'ufficio dell'abuso costituisce invece una novità rilevante che rientra in una più ampia visione di equo processo e di certezza del diritto vista la discordanza negli ultimi anni su tal tema.

La rilevanza d'ufficio di abuso del diritto da parte del giudice poneva a sfavore il contribuente in caso di constatazione e a favore l'Amministrazione, in caso di non constatazione invece non vi era vantaggio per alcuno, mi sembra dunque che sul tal punto la puntualizzazione da parte del legislatore sia da accogliere con favore.

Inoltre ritengo corretto che per l'impostazione e la gestione di un giusto processo e per permettere inoltre una equa difesa, l'abuso del diritto debba essere contestato in sede di accertamento e inserito, come correttamente sancito dall'articolo 10 bis, tra i motivi oggetto di accertamento e poi di contenzioso. Su tal punto la linea del legislatore è piuttosto chiara, la

condotta abusiva deve infatti essere indicata già nella richiesta di chiarimenti, come a sancire l'importanza della pre-qualificazione dell'abuso prima dell'arrivo della pratica in giudizio.

Corretta è anche l'esplicitazione relativa alla ripartizione dell'onere della prova e anche la maggiore tutela a favore del contribuente che si esplica nell'obbligo da parte dell'Amministrazione Finanziaria di fornire tutta una serie di informazioni relative ai profili abusivi nell'atto di accertamento a pena di nullità.

I primi 3 commi dell'articolo 10 bis poi dedicano ampio spazio, per lo meno rispetto al passato, agli elementi che configurano abuso del diritto.

Premesso che, nell'ambito dell'abuso del diritto, difficilmente si riuscirà mai a raggiungere un grado di perfezione nell'inquadramento totale della fattispecie, sicuramente in tali commi viene steso per iscritto ciò che da anni in modi differenti veniva affermato in sede europea e dalla Corte di Cassazione. Anche in questo caso tuttavia si può ritenere che l'inquadrare in forma scritta la fattispecie per lo meno permetterà in futuro di non modificare l'impostazione lessicale che consente di configurare un'operazione come abusiva.

In passato per esempio in molte sentenze si era parlato di "esclusività", di "essenzialità", di "sostanzialità", tutti termini che si somigliano ma che hanno pesi e misure differenti e che possono fare la differenza in sede di giudizio e creare quello stato di incertezza a cui abbiamo assistito nel recente passato.

Nonostante ciò, non risulta invece di semplice conciliazione quanto affermato nei contenuti di certi passi dell'articolo 10 bis. Per esempio quanto affermato al comma 2 lettera a) per quanto concerne le operazioni prive di sostanza economica e quanto invece citato al comma 3 inerente alle operazioni non abusive.

Facendo il punto, da una parte si definiscono come prive di sostanza economica quelle operazioni inidonee a produrre effetti "significativi" diversi dai vantaggi fiscali; nel comma 3, invece, non si considerano abusive le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, "non marginali", che rispondano a finalità di miglioramento aziendale.

Rovesciando la definizione data nel comma 2 lettera a) per definire cosa si intende per valide ragioni economiche, otterrei che esse sono quelle operazioni "idonee" a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Nel comma 3 invece si afferma che le valide ragioni extrafiscali, affinché non si configuri abuso, debbano essere "non marginali" e rispondenti a

determinate finalità organizzative e gestionali. Nella relazione illustrativa del d. lgs. 128/2015 a pagina 7 è espressamente indicato che per “non marginali” si intende che “*l’operazione non sarebbe stata posta in essere in assenza di tale ragioni extrafiscali*”.

Abbiamo visto che affinché vi sia abuso si necessita di tre elementi costitutivi: la insussistenza di valide ragioni economiche, il conseguimento di vantaggi fiscali indebiti e che tali vantaggi indebiti siano lo scopo essenziale dell’operazione.

Posto che il vantaggio fiscale, per poter configurare abuso, debba essere l’obiettivo essenziale dell’operazione che deve essere dimostrato dall’Amministrazione Finanziaria, al comma 3 si afferma come contropartita all’essenzialità del vantaggio fiscale la non marginalità delle ragioni extrafiscali, al comma 2 lettera a), invece, si tratta di “significatività”, il cui termine non sembra avere la stessa valenza della “non marginalità” così come intesa dalla Relazione Illustrativa a caposaldo contrapposto all’elemento di essenzialità del vantaggio fiscale che porterebbe a ritenere l’operazione abusiva. Sembrano sussistere quindi due misure diverse di una stessa fattispecie, che possono quindi portare a diverse conclusioni in sede di contenzioso.

Rilevante poi la nuova procedura di interpello e la definizione dello specifico interpello antiabuso, si ravvisa in tal senso da un lato uno strumento specifico piuttosto utile al contribuente e per il quale sono state previste regole precise e molto puntuali.

Apprezzabile poi la citazione al comma 4 del lecito risparmio di imposta, fattispecie lo ricordiamo diversa dall’abuso del diritto, la quale merita tutela da parte dell’ordinamento in quanto espressione della libertà d’iniziativa economica sancita dalla nostra Costituzione e che tuttora non ha ancora trovato piena applicazione e distinzione apprezzabile nella realtà.

Ad una lettura e studio dell’articolo 10 bis, a parere dello scrivente, si può conferire quindi un moderato parere positivo su certi aspetti, mentre permangono dubbi su alcuni aspetti cruciali.

La riforma, per quanto parziale, c’è stata e ribadisco l’importanza della forma scritta finalmente ottemperata dal Legislatore, restano ombre invece, per esempio sulla conciliazione dell’abuso del diritto con tutta una serie di articoli e leggi a cui tuttora è attribuita funzione antielusiva.

In realtà permane la consapevolezza che il nostro sistema tributario essendo permeato sul principio di riserva di legge e più che su principi generali scritti, su norme ad hoc create per regolamentare, e nel nostro caso, anche contrastare determinate operazioni, non costituisce un facile habitat per l'articolo 10 bis. Al comma 12 è espressamente stabilito che l'articolo 10 bis può essere utilizzato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie.

L'articolo 10 bis viene quindi di fatto relegato a norma utilizzabile "in secundis" con l'effetto che in realtà tuttora l'Amministrazione Finanziaria in sede di accertamento e contenzioso e i giudici in sede di giudizio hanno la possibilità di contestare la fattispecie abusiva sfruttando specifiche disposizioni, ove esistenti, le quali hanno basi, assunti e profili diversi da quelli raccolti nell'articolo 10 bis, con la conseguenza che tuttora forse l'articolo 10 bis non ha funzione così generale o onnipresente ma piuttosto di rete in grado di catturare le fattispecie sfuggite a specifica disciplina.

Ciò risulta sotto questo profilo, a parere di chi scrive, un obiettivo non centrato dalla riforma, soprattutto per il fatto che ci si ritrova ancora una volta a trattamenti differenziati, a seconda delle operazioni poste in essere, lesivi della parità di trattamento a parità di condotta abusiva. Una soluzione forse potrebbe essere quella, non di abrogare la norma specifica posta a tutela di una fattispecie, ma quella forse di aggiungere a tali norme un comma che consenta il rinvio e l'utilizzo preminente, qualora ne ricorrano i presupposti, per quanto riguarda la qualificazione abusiva, delle tutele del contribuente in sede di accertamento, onere della prova e in generale di tutti i vincoli e disposizioni contenute nell'articolo 10 bis in modo tale che sia posta uguaglianza nella contestazione abusiva per tutte le fattispecie dell'ordinamento; non per nulla l'articolo 10 bis è stato inserito nello Statuto del Contribuente e tale statuto merita di essere applicato a tutti i contribuenti in modo indiscriminato.

La Cassazione nella recentissima sentenza 8542/2016 ha configurato come compravendita d'azienda in applicazione dell'articolo 20 d.p.R. 131/86 un'operazione definita di "share deal"; nella sentenza si legge che così facendo " *l'amministrazione finanziaria non è tenuta a provare l'intento elusivo delle parti*" e di conseguenza l'articolo 10 bis non può trovare

applicazione nonostante l'evidente possibilità, sul piano dell'operazione posta in essere, dell'applicabilità dello stesso.

Il consiglio nazionale del notariato invece con lo studio n. 151-2015/T in merito all'utilizzo dell' art. 20 del testo unico dell'imposta di registro (D.P.R. n. 131/1986) a cui veniva ricondotta anche valenza antielusiva ha indicato, come orientamento, l'applicazione indiscussa dell'articolo 10 bis in caso di abuso, tuttavia tale orientamento non trova certezza dal punto di vista normativo, né da parte della giurisprudenza.

Abbiamo affermato che l'elusione così come configurata nell'abrogato articolo 37 bis può essere tranquillamente inglobata nel nuovo articolo 10 bis, quest'ultimo tuttavia seppur di portata maggiore, sembra assumere ,certamente non una portata puntuale come l'ex art. 37 bis i cui confini erano delimitati dal comma 3, ma comunque una portata "residuale" che non garantisce quella certezza, non tanto nel profilo formale per cui con la norma scritta e puntuali dettami si è grossomodo riusciti ad individuare un testo "effettivo" a cui riferirsi, ma piuttosto nei profili sostanziali e di reale applicazione della disciplina dell'abuso del diritto contenuta nell'articolo 10 bis, che deve quindi prima di tutto trovare spazio, probabilmente essere revisionata, e per la quale si necessita di un corretto e coscienzioso orientamento giurisprudenziale in grado di garantire quella certezza tanto ricercata.

Bibliografia

- Amatucci F., *L'abuso del diritto nell'ordinamento tributario nazionale*, in *Corriere Giuridico* 2009,4, p.553 ss.
- Anastasio G., *Responsabilità civile e mobbing*, Direzione Provinciale Lavoro di Modena, in *Dottrina per il Lavoro*, 2008 pag.1.
- Andriola M., *La dialettica tra "aggiramento" e valide ragioni economiche, in una serie di ipotesi applicative della norma antielusiva*, in *Rassegna Tributaria*, 2006, 1897 ss.
- Attardi C., *Abuso del diritto e giurisprudenza comunitaria il perseguimento di un vantaggio fiscale come scopo essenziale dell'operazione elusiva*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2008, pp.-637 e ss.
- Azara A. Eula E., *Novissimo Digesto Italiano*, vol.I, Utet , Torino, 1974.
- Basilavecchia M., *Elusione e abuso del diritto: una integrazione possibile*, in *Rivista di giurisprudenza Tributaria*, n. 9/2008 p. 742.
- Basilavecchia M., *Quando l'elusione costituisce reato*, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 5 del 2012, p. 381.
- Beghin M., *L'elusione tributaria tra clausole "generali" e disposizioni "correttive": alcune chiavi di lettura della vigente disciplina*, in *il Fisco*, 2002, 3805 ss.
- Beghin M., *L'applicazione della norma elusa e la determinazione del debito d'imposta*, in *Corriere Tributario*, 2006, 3105
- Beghin M., *La sentenza Cadbury-Schweppes e il malleabile principio della libertà di stabilimento*, *Rassegna Tributaria*, 2007, 983 ss.
- Beghin M., *l'elusione tributaria tra sviste interpretative sul concetto di aggiramento e conseguenti fenomeni di illusione ottica quanto all'asistematicità dei vantaggi fiscali conseguiti*, in *Rivista di diritto Tributario*, 2007,II, 237 ss.
- Beghin M., *Commento al parere n. 11 del 22 marzo 2007 del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2007, p. 625 ss.
- Beghin M., *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra Fisco e Contribuente*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2009, 412 e ss.

Beghin M., *L'elusione non è un paradosso*, in *Commercialista veneto*, aprile 2010, 42 ss.

Beghin M., *L'elusione fiscale e il divieto di abuso del diritto*, Cedam, Padova, 2013.

Beghin M., *“Transfer Pricing Interno”, Interpretazione autentica “rovesciata” e prova della fattispecie elusiva*, in *Corriere Tributario*, 47-48/2015, 4571.

Belotti R. e Quarantini S., D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 – *Business Combinations assimilate alla cessione d'azienda in una riforma attuata solo in parte*, in *Il fisco*, 37/2015, p. 3519.

Bianca C., *La nozione di buona fede quale regola di comportamento contrattuale*, in *Rivista di Diritto Civile.*, Jovene, Napoli, 1983.

Bigliazzi G. L., *Buona fede nel diritto civile*, in *Digesto della disc. priv., Sez. civ.*, Torino, p. 187 ss.

Bona M., Monateri P.G., Oliva U., *La responsabilità civile nel mobbing*, Ipsoa, Milano, 2004.

Bonazza P., *Le valide ragioni economiche nell'art.37-bis del D.P.R. 600/1973*, in *Bollettino Tributario di informazioni*, 2006 p.3.

Borgoglio A., *Sent.n. 17159/2015: Accertamento – I contratti di cointeressenza privi di valide ragioni economiche integrano l'abuso del diritto*, in *Il fisco*, 36/2015, p. 3467.

Busa V., *la nullità civilistica come strumento generale antielusivo: riflessioni a margine dei recenti orientamenti della Cassazione Civile*, in *Il fisco* 45/2006, 6916.

Cantillo M., *Profili processuali del divieto di abuso del diritto: brevi note sulla rilevanza d'ufficio*, in *Rassegna Tributaria*, 2009, 481 ss.

Carbone S.M. *Brevi riflessioni sull'abuso del diritto comunitario: commercio internazionale ed esercizio delle libertà individuali*, in *Dir. comm. internazionale*, 2011, pp. 67-83.

Carinci A. e Deotto D., *D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 – Abuso del diritto ed effettiva utilità della novella: much ado about nothing? (molto rumore per nulla?)*, in *il fisco*, 32- 33/2015, p.3107.

Cessari A., *Concezione causale del controllo dei poteri dell'imprenditore*, in Cessari A., De Luca R., *Dal garantismo al controllo*, Giuffrè Editore, Milano, 1987.

Chinellato G., *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, Cedam, Padova, 2007.

Clementi M., Luschi G. e Tron A., *Le operazioni di leveraged buy out. Aspetti legali, tributari e finanziari*, Ipsoa, Milano, 2009.

Consolo G., *I profili sanzionatori amministrativi e penali del nuovo abuso del diritto*, in Corriere Tributario, 39/2015 p.3966.

Contrino A. e Marcheselli A., *Luci e ombre nella struttura dell'abuso fiscale "riformato"*, in Corriere Tributario, 37/2015 p.3787.

Contrino A. e Marcheselli A., *Difesa nel procedimento e nel processo dopo la riforma dell'abuso del diritto*, in il Corriere Tributario, 38/2015 p. 3896.

Crisculi F., *Buona fede e ragionevolezza*, in Rivista di Diritto Civile, 1984, pag. 732.

Dami F., *La condotta elusiva deve essere sanzionata pur nel rispetto dei principi generali*, in Rivista di Diritto Tributario 2012, p. 113 ss.

Deotto D., *L'abuso del diritto non va confuso con l'evasione ne con il legittimo risparmio d'imposta*, in Corriere Tributario 12/2013, 950 ss.

Di Majo A., *il controllo dei c.d. poteri privati*, in La tutela civile dei diritti, Edizione Giuffrè, Milano, 2003.

Falsitta, G., *Manuale di diritto tributario*, pt. gen., Padova, 2012.

Fantozzi A., *Diritto tributario*, Utet giuridica, 2012, Torino.

Ferraro G., *Autonomia e poteri nel diritto del lavoro*, Cedam, Padova 1992.

Fransoni G., *Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*, in Corriere tributario, 2011, 13 ss.

Galgano F., *Diritto civile e commerciale*, II, in Commentario Scialoja e Branca, 1, Padova, 1999.

Galgano F., *Manuale di Diritto Privato*, Cedam, Padova, 2013.

Gallo F., *Rilevanza penale dell'elusione fiscale*, in Rassegna Tributaria, 2001, 320 ss.

Gallo P., *Contratto e buona fede*, Utet Giuridica, Torino 2009.

Gestri M., *Abuso del diritto e frode alla legge nell'ordinamento comunitario*, Giuffrè Editore, Milano, 2003.

Imparato L., *La sentenza "Dolce e Gabbana" (Ri)afferma il primato del diritto penale sul diritto tributario*, il fisco 2/2016 p.139.

Glendi C., Consolo C. e Contrino A., *Abuso del diritto e novità sul processo tributario: Commento al D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 e al D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156*, IPSOA, Milano, 2016.

Jezi L. P., “*Si fa presto a dire “diritto al contraddittorio”*”, in *Corriere Tributario*, 36/2015 p. 3760

Lamedica T., *Proroga dei termini per l’ accertamento ma solo nella disciplina dell’ abuso del diritto*, in *Corriere Tributario*, 47-48/3015 p.4853.

Lamedica T., *abuso del diritto ed elusione d’imposta: a margine della prima sentenza della cassazione*, in *Corriere Tributario*, 44/2015 p. 4409

Lamedica T., *Abuso del diritto: il punto sulla decorrenza e sull’irrelevanza penale*, in *Corriere Tributario*, 41/2015 p.4165.

Levi G., *L’ abuso del diritto*, Giuffrè Editore, Milano, 1993.

Liprino V., *il difficile equilibrio tra libertà di gestione e abuso di diritto nella giurisprudenza della Corte di Giustizia: il caso Part Service* in *Rivista di Diritto Tributario* 2008, 252 ss.

Loconte S., *Nuovo abuso del diritto: La prima prova spetta al Fisco*, IPSOA, Milano, 29 settembre 2015.

Lovisolò, A., *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio*, in *Rivista di diritto tributario.*, 2009, 49 ss.

Lupi R., *Elusione fiscale: modifiche normative e prime sviste interpretative*, in *Rassegna Tributaria*, 1995, p. 410.

Lupi R., Stevanato D., *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva*, in *Corriere Tributario*, 2009, p. 403.

Lupi R., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2011.

Lupi R., *Abuso del diritto rilevabile d’ufficio? Forse, ma non per iura novit curia*, in *Fondazione studi tributari*, 2012.

Maisto G., *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Giuffrè Editore, Milano, 2009.

Maninetti P., *Responsabilità precontrattuale e risarcimento dei danni*, in *Danno e Responsabilità*, IPSOA, Milano, 2000, pag.10.

Manzitti A. e Fanni M., *La norma generale antiabuso nello schema di Decreto delegato: buono il testo ottima la relazione*, in *Corriere Tributario* 2015, p.1 597 ss.

Mastromatteo A. e Santacroce B., *Interpelli antielusivi ed anti-abuso: gestione differenziata in ragione della data di presentazione*, in *Il fisco* 6/2016, p.507.

Melis G., *Lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2014.

Meruzzi G., *L'Exceptio doli dal diritto civile al commerciale*, CEDAM, Padova 2005.

Miele L., *Il nuovo abuso del diritto*, Eutekne, Torino, 2016.

Peirola M., *Doppio binario per l'abuso del diritto in materia di diritti doganali*, IPSOA, Milano, 10/2015 p.2.

Piccolo C., *Abuso del diritto ed IVA: tra interpretazione comunitaria ed applicazione nazionale*, in *Rassegna Tributaria*, 2006, 1040.

Pistone P., *L'elusione fiscale come abuso del diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche della Corte di Giustizia Europea in tema di IVA*, in *Rivista di diritto tributario*, 2007, 17 ss.

Planoil M., *Traité élémentaire de droit civil*, Parigi, 1939.

Poggioli M., *La Corte di Giustizia elabora il concetto di "comportamento abusivo" in materia d'Iva e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria?*, in *Rivista di diritto Tributari*, 2006, 107 e 122.

Poggioli M., *Il principio comunitario del divieto di abuso e la sua incidenza sull'ordinamento tributario nazionale. Spunti per una riflessione*, in *il fisco*, 2006, 92 ss.

Prosperi F., *L'abuso del diritto nella fiscalità vista da un civilista*, in "Diritto e pratica tributaria", 2012, pt. 1, pag. 717.

Raffi A., *Il mobbing nell'ordinamento comunitario*, *Quad. Dir. Lav. Rel. Ind.*, 2006, n. 29, 253.

Rescigno P., *L'abuso del diritto*, Il Mulino, Bologna, 1998.

Rizzo A. e Tolla M., *Dall'elusione fiscale all'abuso del diritto, i confini del lecito risparmio d'imposta tra normativa vigente e interpretazioni giurisprudenziali*, Wolters Kluwer Italia srl, Milano, 2014.

Rossetti D. e Gabelli M., *Anche l'elusione sconta le sanzioni amministrative*, in *il Fisco* 48/2011.

Rotondi M., *L'abuso del diritto*, in *Rivista di diritto civile*, 1923, p. 105 ss.

Russo P., *Brevi note in tema di disposizioni antielusive* in *Rassegna Tributaria* n.1 01/1999 p. 68.

Russo P., *Manuale di diritto tributario parte generale*, Giuffrè Editore, Milano, 2007.

Russo P., Castaldi L. e Fransoni G., *Istituzioni di diritto tributario*, Giuffrè Editore, Milano, 2014.

Sacchetto C., *L'esterovestizione societaria*, Giappichelli Editore, Torino, 2013.

Sacco R., L'esercizio e l'abuso del diritto in AA. VV., *Il diritto soggettivo*, in *Tratt. Dir. Civ.*, Utet, Torino, 2001.

Santacroce B. e Sbandi E., *La nuova disciplina antiabuso e il diritto di interpello: riferibilità dell'istituto ai tributi doganali*, in *il fisco*, 44 / 2015, p. 4207.

Scuffi M., Consigliere della Corte di Cassazione, *Diritto doganale e delle accise. Gli orientamenti della giurisprudenza di legittimità*, in *Il Fisco* n. 19/2008.

Stevanato D., *Elusione tributaria, abuso dell'autonomia negoziale e natura del risparmio d'imposta*, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria* 7/2006, 610 ss.

Stevanato D., *Uso e abuso della clausola antielusiva*, in *Corriere tributario* 24/2007 1961 e ss.

Stevanato D., Ballancin A., *Sull'abuso del diritto spettano le garanzie procedurali dell'art. 37 bis*, in *Dialoghi tributari* 03/2011.

Stevanato D., *Il disconoscimento del prezzo pagato per acquistare l'azienda e il paradosso dell'elusione senza aggiramento*, in *Rivista giuridica tributaria*, 2015, 501.

Stevanato D., *Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 5/2015, p.10695.

Tabellini P.M., *L'elusione della norma tributaria*, Giuffrè Editore, Milano, 2007.

Tesauro F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Cedam, Milano, 2015.

Tesauro F., *Divieto comunitario di abuso del diritto (fiscale) e vincolo da giudicato esterno incompatibile con il diritto comunitario*, in *Giurisprudenza italiana.*, 2008, p. 1029 e ss

Tesauro F., *Compendio di diritto tributario*, Cedam, Milano, 2010.

Tesauro, F., *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2012, p. 703.

Tosi L., *Gli aspetti procedurali nell'applicazione delle norme antielusive*, in *Corriere tributario* 39/2006, 3119.

Trabucchi A., *Abuso del diritto de iure condendo: il procedimento di accertamento e la sanzionabilità della condotta*, in *La gestione straordinaria delle imprese*, Eutekne, Torino, 2/2015 p. 30.

Tulliani D., *Elusione fiscale e abuso del diritto. Prospettive future tra luci ed ombre*. Giuffrè Editore, Milano, 2013.

Vanz G., *L'elusione tra riforma giuridica e sostanza economica*, in *Rassegna Tributaria* 2005, p.1625.

Velluzzi V., *L'abuso del diritto. Teoria, storia e ambiti disciplinari*, Edizioni Ets, Pisa, 2012.

Zizzo G., *Crisi economica e contrasto all'evasione ed elusione fiscale*, in *Corriere Tributario*, 2012, 1007.

Zizzo G., *La nuova nozione di abuso del diritto e le raccomandazioni della commissione europea*, in *Corriere Tributario*, 47-48/2015, p. 4577.

Zizzo G., *La nozione di abuso nel nuovo art. 10 bis dello statuto dei diritti del contribuente*, in *Il Corriere Giuridico*, 11/2015 p. 1337.

Corte di Cassazione, 30.04.1979, n. 2507.

Corte di Cassazione, Sentenza 3.04.1989, n. 1611.

Corte di Cassazione, 18.01.1999, n. 434.

Corte di Cassazione, Sentenza 3.04.2000, n. 3979.

Corte di Cassazione, Sentenza 03. 09. 2001, n. 11351.

Corte di Cassazione, Sentenze 07.03. 2002. n. 3345.

Corte di Cassazione, Sentenza 29.04.2005, n. 10353.

Cassazione civile sez. un., Sentenza 13.09.2005, n. 18128.

Corte di Cassazione, Sentenza 21.10.2005, n. 20398.

Corte di Cassazione, Sentenza 26.10. 2005, n. 20816.

Corte di Cassazione, Sentenza 14.11.2005, n. 22932.

Corte di Cassazione, Sentenza 12.12.2005, n. 27387.

Corte di Cassazione, Sentenza 29.09.2006, n. 21221.

Corte di Cassazione, Sentenza 19.12.2006, n. 4774.

Corte di Cassazione, Sentenza 13.04.2007, n. 8843.
Corte di Cassazione, Sentenza 16.05.2007, n. 11226.
Corte di Cassazione, Sentenza 15.09.2007, n. 23726.
Corte di Cassazione, Sez. I, Sentenza 15.11.2007, n.23726.
Corte di Cassazione, Sentenza 04.04.2008, n. 8772.
Corte di Cassazione, Sentenza 21.04.2008, n. 10257.
Cassazione civ. sez. lavoro, Sentenza 16.06.2008, n. 16207.
Corte di Cassazione, Sentenza 17.10.2008, n. 25374.
Corte di Cassazione, Sentenza 23.12.2008, n. 30055.
Corte di Cassazione, Sentenza 23.12.2008. n. 30056.
Corte di Cassazione, Sentenza 23.12.2008. n. 30057.
Corte di Cassazione, Sentenza 21.01.2009, n. 1465.
Corte di Cassazione, Sentenza 19.02.2009, n. 6105.
Cassazione Civile, Sez. lavoro, Sentenzas 20 marzo 2009, n. 6907.
Commissione tributaria provinciale di Milano, sez. XX, sentenza 7.04.2009, n. 118.
Corte di Cassazione, Sentenza 8.04.2009, n. 8481.
Corte di Cassazione, Sentenza 8.04.2009, n. 8487.
Corte di Cassazione, Sentenza 13.05.2009, n. 10981.
Corte di Cassazione, Sentenza 25.05.2009, n. 12042.
Cassazione Civile, Sezione III, Sentenza 18.09.2009, n. 20106.
Corte di Cassazione, Sentenza 26.01.2010, n. 1709.
Corte di Cassazione, Sentenza 26.02.2010, n. 4737.
Cassazione civile, Sentenza 3.05.10, n. 10634.
Corte di Cassazione, Sentenza 9.03.2011, n. 5583.
Corte di Cassazione, Sentenza 31.05.2011, n. 12048.
Corte di Cassazione, Sentenza 10.06.2011, n. 12788.
Corte di Cassazione, Sentenza 29.09.2011, n. 155.
Corte di Cassazione, 30.11. 2011, n. 25537.
Corte di Cassazione, Sentenza 27.12.2011, n. 28962.
Corte di Cassazione, II sez. penale, Sentenza 28.02.2012, n. 7739.

Commissione Tributaria Provinciale di Torino, Sentenza 10.5.2012, n. 67 .
Corte di Cassazione, Sentenza 11.05.2012, n. 7393.
Corte di Cassazione, Sentenza 13.07.2012, n. 11949.
Corte di Cassazione, Sentenza 14.08.2012, n. 14494.
Cassazione Civile , sez. tributaria, Sentenza 27.02.2013, n. 4901.
Corte di Cassazione, Sentenza 27.02.2013, n. 4927.
Corte di Cassazione, Sentenza 03.07.2013, n. 16684.
Corte di Cassazione, Sentenza 20.05.2013, n. 12282.
Corte di Cassazione, Sentenza 29.07.2013, n. 18184.
Corte di Cassazione, Sentenza 15.11.2013, n. 25671.
Corte di Cassazione, Sentenza 15.01.2014, n. 653.
Corte di Cassazione, Sentenza 19.02.2014, n.3938.
Cassazione Civile, V sez., Sentenza 26.02.2014, n. 4604.
Corte di Cassazione, Sentenza 4.03.2014, n. 4984.
Corte di Cassazione, Sentenza 14.01.2015, n. 438.
Corte di Cassazione, Sentenza 14.01.2015, n. 439.
Corte di Cassazione, Sentenza 25.03.2015, n. 5937.
Corte di Cassazione, V Sez. civile, Sentenza 26.08.2015, n. 17159.
Corte di Cassazione, Sentenza 26.08.2015, n. 17175.
Corte di Cassazione, III Sez. penale, Sentenza 07.10.2015, n. 40272.
Corte di Cassazione, Sentenza 28.10.2015, n. 43809.
Corte di Cassazione, Sentenza 09.12.2015, n. 24823.
Corte di Cassazione, Sentenza 30.12.2015, n. 26060.
Corte di Cassazione, Sentenza 25.01.2016, n. 1248.
Corte di Cassazione, Sentenza 01.03.2016 n. 4016.
Corte di Cassazione, Sentenza 6.04.2016, n. 6656.
Corte di Cassazione, Sentenza 29.04.2016, n. 8542.
Cassazione Civile, Sentenza 12.05.2016, n. 9749.
Corte di Giustizia CE, 03.12.1974, causa C- 33/74.
Corte di Giustizia CE, 14.02.1995, causa C- 279/93.

Corte di Giustizia CE, 15.05.1997, causa C- 250/95.

Corte di Giustizia CE, 26.10.1999, causa C- 294/97, *Eurowings*.

Corte di Giustizia CE, 14.12.2000, causa C – 110/99, *Emsland-Starke*.

Corte di Giustizia CE, 21.02.2006, causa C-255/02, *Halifax*.

Corte di Giustizia CE, 23.02.2006. causa C-471/04, *Keller Holding*

Corte di Giustizia CE, 12.09.2006, causa C – 196/04, *Cadbury Schweppes*.

Corte di Giustizia CE, 5.07.2007, C – 321/05, *Kofoed*.

Corte di Giustizia CE, 21.02.2008, C- 425/06, *Part Service*.

Corte di Giustizia CE, 22.08.2008, C – 162/07, *Ampliscientifica e Amplifin Spa*.

Corte di Giustizia CE, 27.10.2011, causa C-504/10, *Tanoarch s.r.o.*

Corte di Giustizia CE, 02.3.2012, causa C-153/11, *Klub OOD*.

Corte di Giustizia CE, 20.06.13, causa C- 653/11, *Newey*.

Corte di Giustizia CE, 15.03.2014, causa C-155/13, *Sices*.

Corte Costituzionale, Sentenza 07.07.2015, n. 132. *Giudizio di legittimità costituzionale dell' art 37 bis dpR 600/73*.

Relazione ministeriale “Schema di decreto del 12 settembre 1997” D.lgs. 358 del 1997.

Studio n. 151-2015/T, Consiglio Nazionale del Notariato, 13 gennaio 2016.

Circolare n.28/E/2006 dell’Agenzia delle Entrate.

Circolare 39/E/ 2007, dell’Agenzia delle Entrate.

Circolare n. 5/E 2009, dell’Agenzia delle Entrate.

Circolare n.19/E/2009 dell’Agenzia delle Entrate.

Circolare n. 9/E/2016 dell’Agenzia delle Entrate.

Circolare n. 16/E/2016 dell’Agenzia delle Entrate.

Circolare n. 26 /E/2016 dell’Agenzia delle Entrate.

Circolare n. 2/D/2016 del 29 gennaio 2016 dell’Agenzia delle Dogane.

Risoluzione n. 106/E-151220 del 7 luglio 2000 dell’ Agenzia delle Entrate.

Risoluzione n. 42/E del 12 aprile 2011 dell’ Agenzia delle Entrate.

Risoluzione n. 20/E del 28/3/2013 dell’ Agenzia delle Entrate.

Risoluzione n. 104/E del 15 dicembre 2015 dell’ Agenzia delle Entrate, *gestione degli interPELLI antielusivi a seguito delle modifiche legislative intervenute nel corso del 2015*.

Risoluzione del Parlamento Europeo n. A5-0283 del 20 settembre 2001, “Mobbing sul posto di lavoro”.

Raccomandazione della Commissione Europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012.

Raccomandazione n. 2016/136/UE della Commissione Europea del 28 gennaio 2016.

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, nota n. 96267 del 24 settembre 2015.