

Valerio Ficari

VIRTÙ E VIZI DELLA NUOVA DISCIPLINA
DELL'ABUSO E DELL'ELUSIONE TRIBUTARIA
EX ART. 10 BIS DELLA L. N. 212/2000

*VIRTUES AND VICES OF THE NEW DISCIPLINE ON TAX
AVOIDANCE AND ABUSE OF LAW PROVIDED
BY EX ART. 10 BIS OF LAW N. 212/2000*

Abstract

Il lavoro intende analizzare la rilevanza della recente introduzione dell'art. 10 bis della L. n. 212/2000 a seguito del D.Lgs. n. 158/2015, indagando in quali termini le precedenti questioni applicative dell'esercizio del potere antielusione siano state risolte e delineando le novità normative, tra le quali la previsione di elementi di garanzia procedimentale e processuale del contribuente e l'estensione del nuovo potere a tutti i tributi.

Parole chiave: abuso, elusione, riforma, novità, applicazione

This work aims at analysing the relevance of the recent introduction of Art. 10-bis of Law n. 212/2000 made by Legislative Decree n. 158/2015, by checking in which terms the past issues concerning the enforcement of anti-avoidance power have been resolved and highlighting the new rules, such as taxpayer's procedural and trial safeguards and the extension of the new power to all types of taxes.

Keywords: abuse of tax law, tax avoidance, reform, new measures, application

SOMMARIO:

1. Introduzione. – 2. La rilevanza sistematica dell'inserimento delle novità all'interno dello Statuto del contribuente (L. n. 212/2000). – 3. L'ambito oggettivo non più limitato alle sole imposte sui redditi, a singole operazioni tipizzate e al "mondo" dell'impresa. – 4. La definizione di operazione abusiva e gli indici esemplificativi di sostanza economica (coerenza, conformità a

normali logiche di mercato, non marginalità), l'esclusione espressa della natura abusiva e la definizione di valide ragioni economiche extrafiscali. – 5. Il riconoscimento della libertà di scelta del regime fiscale più vantaggioso come valida ragione economica. – 6. La natura indebita dei vantaggi fiscali. – 7. Gli oneri motivazionali e probatori nel “gioco delle parti”. – 8. La non rilevanza d'ufficio della natura abusiva. – 9. La distinzione fra abuso ed altre ipotesi (non inerenza, inesistenza, simulazione, antieconomicità, *transfer pricing* interno, interposizione, ecc.). – 10. L'abuso del diritto tributario e il “dover essere” tra il “civilistico” e il “tributario” e tra il “giuridico” e l'“economico”.

1. Introduzione

In quasi tutte le riforme tributarie settoriali è dato rinvenire sia mancate modifiche auspiccate e innovazioni asistematiche o inefficaci sia disposizioni non equilibrate in quanto irragionevolmente recettizie di orientamenti giurisprudenziali fortemente criticati o di esigenze erariali tutelate in non modo non proporzionale e ragionevole.

Nel caso che interessa ciò è particolarmente vero, nonostante un apprezzabile cambiamento di orientamento della Suprema Corte in tempi di poco antecedenti alle novità normative di cui trattasi, espressivo di una matura consapevolezza delle regole volte a delimitare le condotte sindacabili¹ ed a un corretto riparto degli oneri probatori.

Il D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, almeno ad una sua prima lettura, dovrebbe ricevere un giudizio di “sufficienza” anche in ragione degli effetti che sembrano derivare dal combinato disposto delle norme cui riferire le novità contenute nel neointrodotta art. 10 *bis*, L. n. 212/2000, le quali, per espressa previsione normativa, sono dotate di natura retroattiva riferendosi già alle operazioni antecedenti all'entrata in vigore per le quali non sia stato già notificato un atto impositivo.

Si deve, peraltro, da subito notare che il testo introdotto ha una sua originalità muovendo non solo dalla precedente e assai problematica esperienza dell'art. 37 *bis* ma anche da quelle comunitarie; di entrambe, come si è osservato, ha recepito alcune parti o linee applicative escludendone, però, al-

¹ Fra tutte si segnalano, anche per la diffusa e puntuale esposizione, Cass., sez. trib., 26 agosto 2015, n. 17175 (Pres. Piccininni, Rel. Olivieri); Cass., sez. trib., 14 gennaio 2015, n. 439 (Pres. Bielli, Rel. Cirillo), Cass., sez. trib., 14 gennaio 2015, n. 405 (Pres. Bielli, Rel. Olivieri) (che seguono Cass., sez. trib., 5 dicembre 2014, n. 2558 (Pres. Bielli, Rel. Olivieri), in *Corr. trib.*, 2015, p. 735 ss. con nota di BEGHIN).

cune che in passato avevano avuto grande risalto; in alcune ipotesi, peraltro, talune (seppur rare) limitazioni temporali e condizioni di giustificazione potrebbero rivelarsi contrastanti con il principio di proporzionalità di origine comunitaria².

2. La rilevanza sistematica dell'inserimento delle novità all'interno dello Statuto del contribuente (L. n. 212/2000)

Un aspetto che avrà indubbe ricadute applicative è la scelta (non sappiamo se pienamente consapevole) di inserire la nuova disposizione con valenza a 360 gradi in seno alla L. n. 212/2000.

Dovendosene escludere la casualità³, la scelta effettuata non potrà negare all'esperienza futura le conseguenze della circostanza che, ai sensi dell'art. 1, comma 1, L. n. 212/2000, (anche) l'art. 10 *bis* (al pari delle altre disposizioni contenute nella legge) sia attuativo «degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione» e, pertanto, espressivo di «principi generali dell'ordinamento tributario».

Si tratterebbe di un caso, il nostro, di norme attuative di principi sia costituzionali che enunciati (*rectius*: ribaditi?) in leggi generali, in esse rinvenienti il loro fondamento⁴ e tali da doversi apprezzare per valutare l'esistenza di situazioni giuridiche rafforzate sia dell'Amministrazione finanziaria che del contribuente.

L'avvenuta collocazione darebbe conto dell'esistenza di un potere, quello antiabuso/elusione che, se effettivamente espressione di un principio, andrebbe riconosciuto come esistente da sempre (ovvero immanente) e non, invece, solo dall'entrata in vigore e per operazioni non ancora accertate; in questo senso gli approdi della giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di potere di sindacato anti-abuso del diritto tributario comunitario verrebbero ad estendersi a tutti i settori impositivi.

² A riguardo su entrambi gli aspetti AMATUCCI, *Profili procedurali e criticità della clausola generale antiabuso*, in corso di pubblicazione; anche BORIA, *Diritto tributario*, Torino, 2016, p. 260 ss.

³ Del genere: le singole leggi tributarie sono di settore e, dunque, il c.d. Statuto del contribuente è l'unico contenitore non già *ex ante* specializzato.

⁴ V. FEDELE, *Il valore dei principi nella giurisprudenza tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, I, p. 878 ss.; per alcune osservazioni all'indomani del consolidarsi dell'orientamento giurisprudenziale favorevole ad un principio generale antielusivo FICARI, *Clausola generale antielusiva, art. 3 della Costituzione e regole giurisprudenziali*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 390 ss.

Di conseguenza, a tale riconoscimento si accompagnerebbero tutte le misure di garanzia e tutela proprie delle norme statutarie.

In altro (ma non condivisibile) senso i principi di cui all'art. 10 *bis* rilevanti in ragione del citato art. 1 dello Statuto subirebbero invece, un depotenziamento rispetto alla loro efficacia retroattiva rispetto all'entrata in vigore della norma che li riconosce espressamente, qualora (come è probabile avvenga da parte degli uffici) ad essi venisse attribuito un contenuto innovativo⁵; in ciò palesando, però, una intrinseca contraddizione con la stessa natura di principi che mal si concilierebbe con l'entrata in vigore disposta dall'art. 1, comma 5, D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, che, invece, presupporrebbe la natura innovativa la disposizione.

Di qui, sotto questo specifico aspetto della novella legislativa, un giudizio di poca attenzione da parte del legislatore e il conseguente rischio che la limitazione temporale sia contestabile eccedendo che le nuove disposizioni siano applicabili, con valenza interpretativa, anche ad accertamenti già notificati e in processi già incardinati, non trattandosi di norme eccezionali⁶.

3. *L'ambito oggettivo non più limitato alle sole imposte sui redditi, a singole operazioni tipizzate e al "mondo" dell'impresa*

Un dato senza dubbio significativo che esprime la generalizzazione del (nuovo) potere è l'applicazione dello stesso senza alcuna limitazione tipologica: il sindacato non si indirizza, più, infatti, alle sole specie impositive reddituali⁷ ed a quelle proprie dell'imposizione armonizzata a livello comunitario.

L'unificazione concettuale⁸ delle due figure in precedenza valutate in rap-

⁵ Sulla problematica si rinvia a FEDELE, *Il valore dei principi nella giurisprudenza tributaria*, cit., p. 881 ss. ove l'approfondito e critico confronto con la giurisprudenza di legittimità occupatasi della problematica di cui al testo.

⁶ Sui valori eccezionali o generali sottesi alla riconduzione del divieto di abuso/elusione tra i principi già prima della normazione delegata vedasi tra tutti LA ROSA, *L'accertamento tributario antielusivo: profili procedurali e processuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, p. 505 ss.; GIOVANNINI, *L'abuso del diritto nella legge delega fiscale*, *ivi*, p. 231 ss. ma già in *Il divieto di abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 982 ss.

⁷ Il dato è stato già riconosciuto dalla giurisprudenza: espressamente Cass., sez. pen., 7 ottobre 2015, n. 40272 (Pres. Squassoni, Rel. Scarcella), par. 10.

⁸ In quest'ultimo senso Cass. n. 40272/2015, cit., par. 14. Sul punto da ultimo GALLO, *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 1316 ss. per la dettagliata esposizione diacronica.

porto di *genus a species*⁹ che escludeva l'esistenza fra elusione e abuso di una relazione meramente sinonimica¹⁰, diventa, a questo punto, tangibile.

L'abbandono, per il futuro, della necessaria tipizzazione delle operazioni sindacabili¹¹ apre uno scenario dalla grande latitudine; si consideri, infatti, lo spazio di sindacato che è offerto non solo dall'IVA ma anche da altri settori impositivi (es. l'imposta di registro, le altre imposte indirette sui trasferimenti ed i tributi locali¹²) e che si potrà scoprire calando tale potere nel mondo delle attività professionali del contribuente e, quindi, delle diverse categorie reddituali IRPEF.

Si possono prospettare alcuni probabili scenari.

Senza dubbio la giurisprudenza comunitaria acquisterà un ruolo pari alla sua dignità non potendo i suoi orientamenti essere disattesi dai giudizi nazionali anche di legittimità e dai singoli uffici.

In materia di imposta di registro, d'altro canto, si dovrebbe ritenere risolta la questione (sollevata, peraltro, solo dalla giurisprudenza) se l'art. 20 TUR n. 131/1986 avesse natura (anche) antielusiva: con l'entrata in vigore dell'art. 10 *bis*, l'art. 20 ritorna a svolgere l'antico ruolo di norma sull'interpretazione degli atti presentati per la registrazione¹³ allontanando spettri di riqualifica-

⁹ Così Cass. n. 405/2015, cit. ma anche Cass., sez. trib., 19 dicembre 2014, n. 27087 (Pres. Piccininni, Rel. Olivieri), in *GT-Riv. giur. trib.*, 2015, p. 322 ss. con nota di FANNI-ADDA; sulle possibili differenze tra gli altri LA ROSA, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: differenze e interferenze*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, p. 577 ss.; VACCA, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, p. 1079 ss.; per un quadro comparato ALTIERI, *La codificazione di una clausola generale antielusiva: giungla o wild west?*, in *Rass. trib.*, 2014, p. 521 ss.

¹⁰ Per un'analisi del concetto in altri settori da ultimo v. ALPA, *Appunti sul divieto dell'abuso del diritto in ambito comunitario e sui suoi riflessi negli ordinamenti degli Stati Membri*, in *Contr. e impresa*, 2015, p. 245, adde RUSSO, *Profili storici e sistematici in tema di elusione ed abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, p. 1 ss.

¹¹ Ribadita da Cass., sez. trib., 25 novembre 2015, n. 24024 (Pres. Merone, Rel. Botta). Più in generale sui problemi di efficacia temporale, TABET, *Sull'efficacia temporale della nuova disciplina dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rass. trib.*, 2016, p. 111 ss.

¹² Per un caso in tale senso (Cass., sez. trib., 30 novembre 2009, n. 25127 ma anche Cass., sez. trib., 29 ottobre 2010, n. 22129; Cass., sez. trib., 8 novembre 2013, n. 25170) vedi PURI, *Il debutto dell'abuso del diritto nell'CCI*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 381; SALVATI, *Considerazioni in tema di regime fiscale dei terreni pertinenziali*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 721 ss. nonché FICARI, *Il pandemico principio dell'abuso del diritto raggiunge anche l'Ici!*, in *Boll. trib.*, 2010, p. 574 ss. ove, però, si segnala la necessità di ben distinguere le condotte effettivamente elusive da quelle, probabilmente molto più frequenti, di simulazione assoluta o relativa; in tal senso anche GIOVANARDI, *L'abuso del diritto nei tributi locali*, in corso di pubblicazione.

¹³ Da ultima MASTROIACOVO, *La nuova disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale nella prospettiva dell'imposta di registro*, in *Riv. not.*, 2016, p. 31 ss.; ID., *L'abuso del di-*

zione e sindacato spesso incontrati nell'esperienza senza, però, quelle garanzie che la previgente disciplina dell'elusione offriva in ordine al contraddittorio.

4. *La definizione di operazione abusiva e gli indici esemplificativi di sostanza economica (coerenza, conformità a normali logiche di mercato, non marginalità), l'esclusione espressa della natura abusiva e la definizione di valide ragioni economiche extrafiscali*

Un pregio dell'intervento normativo risiede nell'aver dato maggiore contenuto alla fattispecie normativa dell'elusione/abuso; muovendo da quanto già espresso nel previgente art. 37 *bis*, D.P.R. n. 600/1973, si sono esplicitati alcuni elementi costitutivi del concetto di "abuso del diritto" quali, in particolare, la mancanza di sostanza economica e la presenza di valide ragioni economiche diverse da quelle di (legittimo) risparmio fiscale¹⁴.

Evidente il concreto seguito dato dal legislatore alle indicazioni ritraibili dalla giurisprudenza comunitaria e dalla Raccomandazione della CE relativa alla c.d. pianificazione fiscale aggressiva¹⁵ sebbene il dettaglio che caratterizza quest'ultima, anche nell'esposizione analitica di esempi concreti, dovrebbe, almeno nell'auspicata corretta applicazione della novella, essere acquisito al dato normativo di riferimento.

Alla luce del nuovo testo, allora, sarebbe abusiva l'"operazione" priva di sostanza economica in quanto, per un verso, non idonea «a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali» e, per l'altro, dotata di una serie di caratteristiche indiziarie della mancanza della sostanza economica stessa.

Un inciso fondamentale attiene alla natura esemplificativa degli indici di assenza di sostanza economica: lo si desume dall'"*in particolare*" del comma 2, lett. a), art. 10 *bis*, L. n. 212/2000.

L'assenza sarebbe, così, dimostrabile per opera degli uffici anche apprezzando altre caratteristiche fattuali le quali, però, in ogni caso dovranno esse-

ritto o l'elusione d'imposta nell'imposta di registro e negli altri tributi indiretti, in corso di pubblicazione; si aggiunga BEGHIN, *La tassazione differenziale e la non opponibilità al Fisco delle operazioni abusive*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, I, p. 295 ss.

¹⁴ Sulla necessità *ante* riforma di una soluzione all'indeterminatezza delle definizioni già FEDELE, *Assegni negoziali e "forme d'impresa" tra opponibilità, simulazione e riqualificazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, p. 1116 ss.

¹⁵ V. ZIZZO, *La nuova nozione di abuso del diritto e le raccomandazioni della Commissione europea*, in *Corr. trib.*, 2015, p. 4577 ss.

re tali da provare che i motivi e gli effetti delle operazioni realizzate si riconducano esclusivamente o principalmente all'ottenimento di vantaggi fiscali¹⁶.

a) La novella legislativa ammette un sindacato antiabusivo quando la qualificazione della singola operazione data dalle parti ai fini fiscali non sia coerente al fondamento giuridico del loro insieme¹⁷ sebbene, nel menzionare tale carattere, non ne dia una specifica nozione.

L'art. 10 *bis* riferisce tale qualità a un elemento, l'"operazione", tradizionalmente noto nell'IVA e non anche negli altri settori impositivi.

Il legislatore richiede, almeno nella *lettera verbis* della disposizioni in esame, che la coerenza debba essere accertata rispetto al "*fondamento giuridico*" non della singola operazione delle operazioni rispetto al "*loro insieme*"; altrimenti detto: sarebbe l'insieme delle operazioni il parametro di riferimento per la dimostrazione della coerenza.

Ciò palesa una certa criticità risolvibile solo ipotizzando che il termine "*operazione*" al fine del giudizio di fatto sulla coerenza possa essere inteso in due diverse maniere fra loro non alternative: quella di singolo "*atto*" e, quindi, nell'accezione monistica propria dell'IVA; quella di insieme di atti fra loro collegati e, quindi, nell'accezione funzionale già nota all'art. 37 *bis*, D.P.R. n. 600/1973.

b) Il secondo indice, aggiuntivo a quello dell'incoerenza, è la conformità degli "*strumenti giuridici*" utilizzati "*a normali logiche di mercato*"¹⁸.

Senza dubbio il riferimento alla normalità delle scelte dei comportamenti degli operatori nel mercato è un dato apprezzabile in quanto richiama la componente comportamentale; questa dovrà essere valutata caso per caso, non essendo né normalizzabile né insensibile a contingenti situazioni economiche, storiche, territoriali se non anche soggettive e proprie del singolo operatore destinatario del controllo.

Il riferimento agli "*strumenti giuridici*" utilizzati e alla loro adozione rispetto a una normale logica di mercato dovrebbe essere riferito, alla stregua di quan-

¹⁶ Lo ricorda GALLO, *op. cit.*, 1331.

¹⁷ In termini anticipatori di tale requisito Cass., sez. trib., 14 gennaio 2015, n. 438 (Pres. Bielli, Rel. Cirillo), in *Corr. trib.*, 2015, p. 899 con nota di BEGHIN.

¹⁸ Per un cenno a tale fattispecie già Cass., sez. trib., 26 agosto 2015, n. 17175, cit., parr. 7.11 e 7.12 anche nella valorizzazione della libertà di iniziativa economica *ex art. 41 Cost.*, giungendo ad escludere un sindacato sull'opportunità ed ammettendolo solo per manifesta antieconomicità ed irrazionalità della scelta. In questo senso si potrebbe ritenere (così anche RUSSO, *op. cit.*, pp. 5 e 8) che il potere pubblico si basi sull'utilità sociale *ex art. 41 Cost.* delle diverse espressioni della libertà di iniziativa economica.

to sopra osservato in ordine al termine “operazione”, sia ai singoli atti, fatti e negozi o contratti – richiamandosi, così, il lessico del passato art. 37 *bis* o dell’attuale comma 2, lett. a), primo periodo dell’art. 10 *bis* – sia al complesso unitario che discenderebbe dal loro collegamento funzionale anche in una dimensione diacronica.

L’indice (di mancanza) di sostanza economica si strutturerebbe, invece, a sua volta, in tre sotto parti: un carattere di normalità, la logica del comportamento e delle scelte, il mercato come parametro di riferimento¹⁹.

L’aggettivo normale riferito alla logica comportamentale e di scelta si palesa tautologico e ripetitivo: sarebbe, infatti, un ossimoro ipotizzare una logica anormale; pertanto, si ritiene che la conformità di cui al disposto normativo possa essere ridotto alle sole “logiche di mercato”.

La prova dell’assenza di sostanza economica delle operazioni oggetto di un controllo antiabuso gravante sugli uffici, necessariamente (e, si ritiene, finalmente) troverà, quindi, una base su aspetti non solo giuridici ma, invece, economico/aziendali delle scelte del contribuente.

Gli “operatori del diritto” tradizionalmente poco usati all’indagine metagiuridica dovranno, quindi, cercare di cogliere gli interessi economici e le peculiarità di scelte a seconda dei possibili diversi mercati nonché delle patologie e variabili caratterizzanti il mercato come luogo multiforme di scambio e temporalmente mutevole nella normalità di scelte e valori²⁰ per una specifica realtà imprenditoriale²¹.

Con le lenti della logica del mercato ben potranno avere sostanza economica e, quindi, effetti fiscali opponibili, ad es., le scelte di vendita sottoco-

¹⁹ Per la considerazione della crisi di imprese e delle sue conseguenze sulla gestione come valida ragione economica si veda PURI, *Riorganizzazione societaria nell’ambito della crisi d’impresa ed elusione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, I, p. 867 ss.

²⁰ Per alcuni approfondimenti su tale prospettiva si legga, da ultimo anche per riferimenti, FICARI, *Le diverse dimensioni della corresponsività, onerosità, gratuità e liberalità nel diritto tributario dell’impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, p. 803 ss. ma anche in AA.VV., *Corresponsività, onerosità e gratuità. Profili tributari*, a cura di Ficari-Mastroiacovo, Torino, 2014, p. 1 ss.; sempre in questa opera v. anche i contributi di Gatt, Maspes, Cannizzaro, Denora, Marchisio, Bernini e Maugeri.

Sul rapporto tra logiche e ragioni economiche v., tra gli altri, FRANSONI, *Spunti in tema di abuso del diritto e “intenzionalità” dell’azione*, in *Rass. trib.*, 2014, p. 403 ss. spec. par. 4.

²¹ In questo senso correttamente CTR Potenza, 14 dicembre 2015, n. 623 riconosce una ragione economica extrafiscale valida nella vendita infragruppo nazionale di un immobile per evitare perdite della cedente oltre il limite consentito anche se la cessione non abbia dato luogo a imponibile per la cedente ed abbia originato per la cessionaria un ingente credito IVA.

sto di beni merce, la vendita in blocco o la vendita di partecipazioni a *nummo uno* nei casi di accordi collaterali che facciano quotare il valore della partecipazione anche in ragione degli impegni contrattuali riguardanti sede dell'impresa, livello occupazionale, ecc.; più delicata pare la questione se l'analisi venisse riferita ad atti non di scambio ma dalla funzione riorganizzativa, come quelli in cui si concretizzano le diverse operazioni societarie straordinarie conferimenti compresi.

Poiché la logica di mercato del mondo del "giuridico" ha in sé solo i diversi strumenti offerti ma non i motivi delle scelte che di questi costituiscono il presupposto, l'art. 10 *bis* richiederà l'acquisizione di nuove conoscenze in ordine a quelle che si potrebbero definire le *best o normal practices* nei diversi mercati per specifici operatori in un puntuale momento storico e luogo; poiché nulla di tutto ciò è, ovviamente, esplicitato nelle disposizioni normative necessario sarà il rinvio alle conoscenze acquisite nel settore dell'economia industriale ed aziendale cui appartengono i motivi delle scelte.

Un valido ausilio, a dire il vero, si rinviene nello stesso art. 10 *bis* laddove, al comma 3, si esclude la natura abusiva (e, quindi, *a contrario*, si riconosce la sostanza economica delle operazioni) in presenza di ragioni di «ordine organizzativo o gestionale che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente».

Nella descritta valorizzazione del dato metagiuridico si deve, però, rilevare come la novella non disciplina espressamente il c.d. interesse (dell'impresa) di gruppo.

A riguardo, però, si segnalano alcune condivisibili posizioni giurisprudenziali nelle quali la quotazione dei valori e scelte (apparentemente) non economiche sono state ritenute legittime e non sindacabili alla luce della particolare morfologia dell'impresa di gruppo e dei vantaggi compensativi relativi alle dinamiche interne ed esterne ad esso²².

Più in particolare, le ragioni organizzative e gestionali proprie di un gruppo sono state apprezzate dalla Corte di Cassazione sotto il profilo dell'inerenza di costi volti, tra l'altro, a realizzare economie di scala infragruppo e ottimizzazione delle singole competenze²³; tale segnale ben fa sperare sulla concreta possibilità che la logica di mercato sia percepita nella dimensione di un gruppo, anche sotto il fronte delle operazioni societarie straordinarie e

²² Si legga Cass., sez. trib., n. 27087/2014, cit., parr. II, 16 e II, 27.

²³ Vedasi, per la rarità del caso, Cass., sez. trib., 20 maggio 2015, n. 10319 (Pres. Virgilio, Rel. Greco).

di altri comportamenti che siano suscettibili di controllo sul fronte dell'abuso e dell'elusione tributaria.

c) Oltre alla coerenza e alla logica di mercato il legislatore riempie di significato il contenitore della mancanza di sostanza economica e, quindi, della non opponibilità dell'operazione ai fini fiscali con il riferimento anche alla "non marginalità" delle ragioni extrafiscali.

Sebbene il lessico sia forse involuto, esso è interpretabile, in positivo, come principale, primario, prevalente anche se non esclusivo, essenziale e basilare, necessario.

In questi termini, allora, tale carattere esprimerebbe la circostanza che l'operazione, in assenza del vantaggio fiscale, non sarebbe stata compiuta²⁴.

Si potrebbe, in alternativa, anche ammettere che nella novità si sia scelta una dimensione meno consistente o, meglio, più consistente della semplice marginalità; superando il gioco di parole²⁵ parrebbe fondato ammettere che la ragione non fiscale non debba necessariamente essere quella esclusiva e necessaria ma anche semplicemente facoltativa ma in concreto perseguita.

5. Il riconoscimento della libertà di scelta del regime fiscale più vantaggioso come valida ragione economica

Un dato altrettanto positivo del nuovo testo normativo è l'esplicito riferimento contenuto nel comma 4 dell'art. 10 *bis*, L. n. 212/2000 alla "libertà" del contribuente «di scelta tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale»²⁶.

Si deve evidenziare da subito il riconoscimento di tale libertà come diritto sempre esistito nella dialettica tra contribuente e Fisco: lo si desume dall'incipit "*Resta ferma*" con la quale inizia il menzionato comma.

Si formalizza, allora, nel novellato testo legislativo un approdo interpretativo con il quale la Suprema Corte, in recenti occasioni, ha già offerto chia-

²⁴ Così indicazioni in Cass. n. 40272/2015, cit., par. 14.

²⁵ Che potrebbe continuare riconoscendo che il non freddo non necessariamente è il caldo potendo essere anche il tiepido.

²⁶ Sulle scelte opponibili quali espressione della libertà v. FEDELE, *Assetti negoziali e "forme d'impresa"*, cit., p. 1094 ss.; conforme Cass., sez. trib., 26 agosto 2015, n. 17175, cit., par. 7.5, 7.6 e 7.7 ove la Corte, richiamando gli orientamenti comunitari, legittima la scelta di operazioni fiscalmente meno gravose e ne rifiuta il carattere di contrarietà alle norme, non essendovi alcun obbligo nell'ordinamento tributario né di scegliere un regime fiscale più oneroso né di conservarlo ove la stessa legge offra una diversa possibilità.

rimenti²⁷: il sindacato deve essere effettuato non tra diverse operazioni volte a raggiungere lo stesso risultato con una fiscalità diversa ma in relazione ai risultati ottenuti adottando formalmente una soluzione ma, in ragione di essi, svelando altra intenzione; libertà, quindi, senza dubbio riconosciuta ma senza tentare di aggiungere un risultato economico che si sarebbe ottenuto adottando altri strumenti giuridici²⁸.

Peraltro, con riguardo a scelte che consentano di godere di regimi fiscali di natura propriamente agevolativa il sindacato andrebbe circoscritto alla sola creazione delle condizioni oggettive (natura, forma, localizzazione).

In realtà, a meglio vedere, ciò è da escludersi in quanto la costruzione di un concreto modello comportamentale in luogo di altri trova la sua ragione essenziale proprio nelle astratte caratteristiche prescritte dalla norma agevolativa; ne conseguirebbe, allora, un spazio non per il sindacato antiabusivo ma solo per quello volto ad accertare eventuali simulazioni o inesistenze.

In secondo luogo, il disposto del citato comma 4 è destinato ad assumere grande valenza se rapportato alla natura che hanno tutte le disposizioni contenute nell'art. 10 *bis*, L. n. 212/2000 in virtù di quella della legge che le contiene: se, infatti, il contenuto di tutti gli articoli dello Statuto è, in qualche innegabile maniera, ritenuto *ex lege* espressivo di principi, nel caso che interessa la libertà di cui al comma 4 dell'art. 10 *bis* nella declinazione che gli si vorrà dare avrà una forza "oppositiva" assolutamente non trascurabile²⁹.

Da ultimo, alla luce di quanto esposto pare che la scelta del legislatore sia stata quella di dare una equilibrata considerazione all'intento soggettivo e volitivo nella perfezione della fattispecie: non a caso si è coerentemente esclusa la sanzionabilità penale delle fattispecie abusive; se così è, i diversi riferimenti normativi (alcuni presenti anche in passato) alla "direzione" dei comportamenti ed alle "condotte" dei contribuenti nonché alla effettiva volontà di perseguire determinati effetti sia giuridici che economici quale ele-

²⁷ Cass., sez. trib., n. 439/2015, cit., par. 8.2 e Cass., sez. trib., n. 405/2015, cit., par. 7.3.

²⁸ Lo si legge molto chiaramente in Cass., 26 agosto 2015, n. 17175, cit., par. 7, in cui la Suprema Corte richiede la ricerca della «*causa concreta della operazione negoziale*» controllata attraverso una comparazione di possibili diverse possibili scelte negoziali rispetto, però, allo specifico risultato ottenuto dal comportamento in concreto adottato dovendosi ammettere, in ipotesi, l'assenza di «*una opzione alternativa tra schemi idonei a realizzare il medesimo risultato economico*».

²⁹ Per la valenza interpretativa e non innovativa già MANZITTI-FANNI, *La norma generale antiabuso nello schema di Decreto delegato: buono il testo ottima la relazione*, in *Corr. trib.*, 2015, p. 1599 ss.

mento di sostanza della validità delle ragioni economiche confermano la rilevanza delle diverse caratteristiche soggettive dell'azione oggetto del sindacato antiabusivo³⁰.

6. La natura indebita dei vantaggi fiscali

La sussistenza, allora, di una serie di condizioni nei termini sopra illustrati nonché la menzionata premessa secondo cui si ha abuso in assenza di una violazione espressa di norme (e non solo della loro *ratio*) renderà accertabile e provabile la natura (in)debita dei vantaggi esclusivamente fiscali ottenuti dal contribuente.

Per meglio comprendere la natura indebita soccorre quella giurisprudenza che, anche di recente³¹, ha chiarito come non sia da impedire il raggiungimento (anche) di vantaggi fiscali, soprattutto ove la scelta sia offerta dallo stesso ordinamento, ma che sia indebitamente conseguito quel vantaggio fiscale ottenuto realizzando, con uno o più comportamenti, una causa concreta diversa da quella caratteristica degli strumenti e istituti giuridici utilizzati³².

Se così è, la non debenza del vantaggio fiscale sarà solo la conseguenza di un comportamento concretizzatosi in *“una o più operazioni”* la cui mancanza di sostanza economica fosse previamente accertata alla luce di tutti gli elementi indiziari sopra richiamati; parimenti essa sarà indubbia se il vantaggio emergesse a seguito di una scelta tra operazioni omogenee e comparabili e non, invece, quando tale carattere fosse assente³³.

Infine, la rilevanza di un siffatto carattere indebito del vantaggio tributario è, pur tuttavia, legato anche alla sua essenzialità cioè all'equilibrio (o squilibrio nel caso dell'essenzialità) del primo con altri vantaggi altrettanto meritevoli di perseguimento e in concreto parimenti ponderabili *ex post* alla luce dei comportamenti e degli esiti raggiunti afferenti alla sfera sia imprenditoriale/economica che, anche, meramente personale.

³⁰ Per l'irrelevanza, invece, di tale componente se non erriamo FRANSONI, *Spunti in tema di abuso del diritto e “intenzionalità” dell'azione*, in *Rass. trib.*, 2014, spec. p. 407 ss.

³¹ V. ancora Cass., sez. trib., 26 agosto 2015, n. 17175, cit.

³² Cass., sez. trib., n. 405/2015, cit., parr. 7.2, 7.3, 7.6, ma già Cass., sez. trib., 5 dicembre 2014, n. 25758 (Pres. Bielli, Rel. Olivieri).

³³ Per FEDELE, *Assetti negoziali e “forme d'impresa”*, cit., p. 1110 l'assenza di valide ragioni economiche è degradabile ad «*indice di un'esigenza di maggior controllo*» e non anche a ragione di inopponibilità.

7. Gli oneri motivazionali e probatori nel “gioco delle parti”

Alcune brevi riflessioni meritano gli aspetti della novella attinenti alla motivazione dell’avviso e al riparto dell’onere probatorio a fronte di una procedura accertativa prevista come autonoma da eventuali altre che possano interessare il contribuente per profili diversi da quelli attinenti all’abuso del diritto³⁴.

La menzionata serie di elementi dimostrativi della presenza o assenza di sostanza economica nonché gli apprezzabili riconoscimenti di rilevanza delle “normali logiche di mercato” all’interno della più generale libertà di scelta renderanno senza ombra di dubbio ancora più importante stabilire il contenuto della necessaria motivazione dell’avviso di accertamento in ordine all’asserita esistenza di una fattispecie abusiva e all’irrelevanza dei chiarimenti forniti dal contribuente a seguito della richiesta notificata dagli uffici.

Dall’articolato disposto normativo dell’art. 10 *bis* citato, in particolare dal comma 9, discende anche un chiaro messaggio **circa il problematico** interrogativo, nell’accertamento dell’elusione/abuso del diritto tributario, del “chi prova cosa” ovvero di come individuare il corretto riparto dell’onere probatorio ai sensi dell’art. 2697 c.c.

Non chiara
la correzione!

Dalla lettura emergono alcune indicazioni.

a) Onere della prova in capo agli uffici, quali attori sostanziali, in ordine alla sussistenza della natura abusiva³⁵ e del vantaggio fiscale ottenuto³⁶ con particolare riguardo al collegamento negoziale, all’assenza di effetti significativi diversi da quelli fiscali, all’incoerenza con il fondamento giuridico dell’insieme delle operazioni realizzate, alla normalità nel caso di specie di una logica di mercato ed alla non conformità ad essa del singolo comportamento.

b) Onere della prova in capo al contribuente, quale attore formale, in ordine sia all’esistenza delle condizioni e caratteristiche contestate dagli uffici che, soprattutto, alle ragioni extrafiscali «anche di ordine organizzativo o

³⁴ Non si dovrebbe, pertanto, intendere questa come una procedura di accertamento parziale in senso tecnico in quanto i requisiti di cui all’art. 41 *bis* per le prove utilizzabili non sono richiamati; l’unico dato comune tra l’art. 10 *bis* e l’art. 41 *bis* è l’incipit «Senza pregiudizio (...)» e null’altro.

³⁵ Così già Cass., sez. trib., 18 settembre 2015, n. 18354 (Pres. Piccininni, Rel. Bielli) e Cass., sez. trib., n. 25758/2014, par. 7.13; da ultimo anche Cass., sez. trib., 20 maggio 2016, n. 10458 (Pres. Di Amato, Rel. Di Iasi).

³⁶ V. Cass., sez. trib., 25 novembre 2015, n. 24024 (Pres. Merone, Rel. Botta); Cass., sez. trib., 19 marzo 2014, n. 6415 (Pres. e Rel. Cicala).

gestionale» rispondenti «a finalità di miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa o dell'attività professionale» la cui prova non sia stata già fornita o non sia stata ben compresa nel contraddittorio.

8. *La non rilevabilità d'ufficio della natura abusiva*

Nel tentare (inconsapevolmente?) un riequilibrio tra le posizioni giuridiche delle diverse parti del rapporto giuridico tributario il legislatore della novella inserisce un inciso al comma 9 dell'art. 10 *bis*, ai sensi del quale la sussistenza della condotta abusiva non è (più) rilevabile d'ufficio³⁷.

Da un lato, la novità dell'intervento potrebbe non essere tale ove si richiamassero per argomenti identici a quelli sopra indicati in ordine alla natura di principi di taluni "valori" (quale la libertà di scelta di regimi tributari opzionali o di operazioni con diversa fiscalità) che la stessa novella ha esplicitamente enunciato: se (anche) la non rilevabilità fosse un principio generale non solo la natura abusiva dovrebbe essere denunciata dall'Agenzia ma ci si dovrebbe senza dubbio preoccupare dell'applicazione della novella ai processi in corsi ogniqualevolta, invece, tale carattere sia stato rilevato d'ufficio in primo o in secondo grado e la questione sia stata già devoluta al giudice di grado superiore a quello incappato in tale rilevazione.

Dall'altro, però, uno spazio per la rilevabilità potrebbe sopravvivere ove il giudice adito ritenesse sussistente una condotta abusiva/elusiva per ragioni giuridiche diverse da quelle dedotte dagli uffici ma sulla base di fatti identici a quelli accertati nelle fasi di merito e nell'avviso³⁸; in questi termini l'ipotesi solcherebbe la scia degli orientamenti giurisprudenziali (non sempre condivisi in dottrina) che dalla ricostruzione dell'oggetto del processo tributario in termini di impugnazione – merito fanno discendere un potere di rideterminazione giudiziale di valori imponibili tra quello dichiarato e quello accertato.

³⁷ V. GALLO, *op. cit.*, p. 1337.

³⁸ Per tale possibilità Cass., sez. trib., n. 405/2015, cit., par. 1.3.

9. *La distinzione fra abuso ed altre ipotesi (non inerenza, inesistenza, simulazione, antieconomicità, transfer pricing interno, interposizione, ecc.)*

L'art. 10 *bis*, L. n. 12/2000, infine, nel colorare la cornice della fattispecie (elusione/abuso) in esame e il relativo potere amministrativo, si apprezza per aver messo fine alla contestabile prassi sia della giurisprudenza (soprattutto) di legittimità che di alcuni uffici di fondare poteri generalizzati di sindacato dell'inerenza degli acquisiti, dei valori di trasferimento e di (an)economicità delle scelte imprenditoriali³⁹ nonché di accertamento di ipotesi di interposizione fittizia *ex art.* 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973⁴⁰ sul principio del divieto di abuso e di elusione e non, invece, su diversi e puntuali riferimenti normativi.

Il chiarimento si desume anche dal comma 12 della disposizione *de qua* il quale sancisce la presenza di una o più operazioni abusive solo in assenza di specifiche disposizioni tributarie sulla base delle quali si possano già riconoscere i vantaggi fiscali.

Di conseguenza, dovrebbe ritornare al suo uso proprio il potere di cui all'art. 20 TUIR troppe volte etichettato come norma antielusiva ed antiabusiva⁴¹, a dispetto della sua sostanza essenzialmente di riqualificazione giuridica e del valore spesso sconosciuto del contiguo art. 176, comma 3, TUIR che esclude la rilevanza elusiva (ora abusiva) del conferimento di azienda in continuità dei valori fiscali (o con imposizione sostitutiva) e successiva cessione delle partecipazioni in regime di *pex*.

Si segnala, peraltro, che preesistevano alla novella legislativa importanti segnali di una necessaria distinzione tra normativa elusiva e normativa sul

³⁹ La concorrenza di molte di queste diverse situazioni e ipotesi di sindacato sopra l'unico fondamento del principio dell'abuso è sostenuta, tra le altre, da Cass., sez. trib., 4 giugno 2014, n. 12502 (Pres. Di Iasi, Rel. Ferro).

⁴⁰ Su interposizione, elusione e donazione v. Cass., sez. trib., 15 ottobre 2014, n. 21794 (Pres. Cappabianca, Rel. Federico).

⁴¹ Sulla netta differenza fra la normativa antielusiva *ex art.* 37 *bis*, D.P.R. n. 600/1972 e l'art. 20, T.U. n. 131/1986, v. Cass., sez. trib., 29 aprile 2015, n. 8655 (Pres. Di Blasi, Rel. Terrusi) la quale, in ordine all'imposta di registro, esclude la prova di un intento elusivo/abusivo trattandosi l'art. 20 di una disposizione non avente natura antielusiva ma, invece, volta a consentire agli uffici la ricostruzione dell'atto o dell'attività negoziale sulla base degli effetti giuridici concreti a prescindere dalla scelta negoziale formale.

V. da ultimi GALLO, *op. cit.*, p. 1333 ss. e BEGHIN, *Elusione fiscale e imposta di registro tra interpretazione dei contratti e collegamento negoziale*, in *Corr. trib.*, 2015, p. 25 ss.; tra gli altri per tutti vedi FEDELE, *Assetti negoziali e "forme d'impresa"*, cit., p. 1112 ss. e GIRELLI, *Auso del diritto e imposta di registro*, Torino, 2013, p. 61 ss. e p. 97 ss.

transfer pricing per le loro diverse finalità e regole⁴²; l'apprezzamento della distinzione potrebbe, però, risultare, nei fatti, inefficace se, a fronte del ruolo fondante dell'art. 10 *bis*, le rettifiche sui prezzi di trasferimento infragruppo nazionale non fossero più fondate sull'art. 9 TUIR⁴³ – attesa, appunto, la sua natura non antielusiva ed abusiva⁴⁴ essendo tale la funzione del solo art. 10 *bis* – ma trovassero un più equilibrato e logico fondamento sulle regole dell'accertamento induttivo.

In ogni caso, ove nella denegata ipotesi l'orientamento giurisprudenziale continuasse a considerare sindacabili i prezzi di trasferimento infragruppo evocando poteri antiabuso ed antielusione, certo non si potrà negare l'applicazione degli oneri gravanti sugli uffici e le garanzie previste per il contribuente previsti dall'art. 10 *bis* anche per i procedimenti pendenti quale conseguenza del menzionato rapporto tra il contenuto della nuova disposizione ed i principi della cui esistenza la stessa L. n. 212/2000 è sempre stata testimone.

Infine, merita di essere ricordato che, una volta rideterminati i confini esatti delle diverse fattispecie, le questioni attinenti propriamente all'invalidità, simulazione e inesistenza saranno, ora, da ricondursi appieno alla cognizione del giudice tributario alla stregua di questioni da risolversi incidentalmente *ex art. 2*, comma 3, D.Lgs. n. 546/1992⁴⁵, forse anche d'ufficio.

10. *L'abuso del diritto tributario e il "dover essere" tra il "civilistico" e il "tributario" e tra il "giuridico" e l'"economico"*

Da quanto precede e dalla lettura dell'art. 10 *bis*, L. n. 212/2000 si nota come l'ambito oggettivo normativo di sindacato nel nuovo mondo dell'abuso del diritto (tributario questa volta) sviluppi il relativo potere amministrativo (in termini sia di applicazione che di inibizione dello stesso) nei confronti

⁴² V. Cass., sez. trib., 19 dicembre 2014, n. 27087 (Pres. Piccininni, Rel. Olivier), cit.

⁴³ Sulla cui natura non elusiva è unanime la dottrina; ben diversa è la normativa nell'IVA laddove l'art. 13, comma 3, lett. a), D.P.R. n. 633/1972 attribuisce (anche) un criterio (e potere) di normalizzazione diverso dal riferimento al corrispettivo nelle operazioni infragruppo qualora una delle parti sia un operatore IVA esente e, quindi, sia sottoposto alle limitazioni della detrazione dell'iva sugli acquisti.

⁴⁴ Ancora di recente affermata da Cass., sez. trib., 22 giugno 2015, n. 12844 (Pres. e Rel. Cicala), in *Riv. dir. trib.*, 2015, II, p. 159 ss. con note giustamente contrarie di Baggio, *La rettifica dei prezzi di trasferimento nei rapporti interni* e di GRANDINETTI, *Il rasoio di Occam e il transfer price interno*.

⁴⁵ *Amplius* in FEDELE, *Assetti negoziali e "forme d'impresa"*, cit., p. 1099 ss.

non solo delle norme tributarie sostanziali ma anche di quelle appartenenti ad altri settori giuridici (in specie quelle del diritto civile *latu senso* inteso); ma vi è di più in quanto nella valutazione che è, ormai, tipica di tale accertamento rientrano anche le buone prassi ed i principi dell'economia aziendale nonché fenomeni ben conosciuti e rilevanti nel mondo dell'economica.

Procedendo per gradi, il legislatore assume abusiva una o più operazioni che, pur nel rispetto della forma "*delle norme fiscali*", sono in contrasto con le loro «finalità o con i principi dell'ordinamento tributario».

Successivamente, però, si consente agli uffici il disconoscimento sulla base "*delle norme e dei principi elusi*" oppure il riscontro della «non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme».

In queste occasioni è inteso espressamente che l'elusione di norme e principi e il fondamento giuridico delle singole operazioni debbano essere verificati e provati rispetto a "contesti" anche non tributari; in questi termini è evidente che, ad esempio, la funzione economico-sociale dei contratti di impresa oppure la fisiologica natura interposta di una società, anche se unipersonale ed anche se conferitaria di beni e/o servizi da parte dell'unico socio andrebbero valutate per come sono definite nella sede di provenienza.

La prospettiva più ampia è quella di dover accettare che la normalità delle scelte dal punto di vista economico/aziendale costituisca un parametro di pari dignità nell'indagine sulla natura abusiva o meno dei comportamenti; di ciò si ha piena conferma nella parte in cui, per la prima volta, si fa cenno alle "*normali logiche di mercato*" quali argomento utilizzabile in sede probatoria (amministrativa, prima, e processuale, poi).

Il "*mercato*" (o, meglio, i mercati) diventa la vera cartina tornasole per comprendere se gli "*strumenti giuridici*" offerti dal diritto comune (non dal diritto tributario salvo ad essi si vogliono ricondurre gli "istituti" agevolativi ed i regimi opzionali) siano stati utilizzati in modo conforme ad una normalità che, a questo punto, non può che essere anche extra-giuridica.

Il mondo del non necessariamente giuridico è evocato ancora quando, in positivo, si esclude la natura abusiva di tutte quelle operazioni basate su «valide ragioni extrafiscali, non marginali».

Di nuovo l'extrafiscalità può assumere connotati sempre giuridici ma non tributari così come non giuridici: le ragioni «anche di ordine organizzativo o gestionale» e le «finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente» spingono l'indagine senza dubbio all'esterno del patrimonio cognitivo proprio del diritto tributario positivo, gravando le parti di oneri probatori più complessi ma ora meglio definiti.

