

L'ABUSO DEL DIRITTO O ELUSIONE IN MATERIA TRIBUTARIA: PRIME NOTE NELLA PROSPETTIVA DELLA FUNZIONE NOTARILE

Approvato dall'Area Scientifica – Studi Tributari il 23 ottobre 2015

Approvato dal CNN nella seduta del 12-13 gennaio 2016

Lo studio in sintesi (Abstract): *In attuazione della legge delega del 2014 è stato emanato l'art. 10-bis dello statuto dei diritti del contribuente che disciplina in modo generalizzato per tutti i tributi l'abuso del diritto e l'elusione d'imposta sia in termini sostanziali che procedurali. Tale disciplina trae origine dalle precedenti formule normative e arresti giurisprudenziali (interni e comunitari), ma si caratterizza rispetto ad essi per tratti innovativi circa la residualità della nozione di abuso/elusione e l'affermazione di garanzie del contribuente sia sul piano sostanziale (affidamento e certezza degli effetti giuridici rispetto alle scelte operative legittimamente effettuate), sia sul piano procedimentale (pena la nullità degli atti amministrativi emanati in maniera difforme). La nuova disciplina rende necessaria un'attenta riflessione sulle nozioni di vantaggio fiscale indebito (il cui onere della prova ricade sull'Ufficio fiscale) e di valida ragione extrafiscale (il cui onere della prova ricade sul contribuente). La valenza generale e unificante della riforma della disciplina dell'abuso/elusione, dettata innanzitutto dall'obiettivo della certezza del diritto, deve condurre all'applicazione della medesima disciplina anche relativamente all'imposta di registro (sia avuto riguardo agli atti d'impresa, che gli atti dei privati). Ciò anche al fine di relegare le contestazioni fondate sull'art. 20 del testo unico dell'imposta di registro solo a quelle che attengono ad un'errata interpretazione dell'atto o della disposizione negoziale per difformità rispetto al titolo o alla forma evidenziata nell'unico contesto documentale e facendo confluire nell'ambito dell'art. 10-bis ogni altra eventuale eccezione che consideri un'operazione abusiva/elusiva in ragione della strumentalità delle forme giuridiche o dei titoli cui i contribuenti abbiano fatto ricorso. Tale interpretazione consente tra l'altro di confermare la necessaria natura complementare dell'imposta richiesta in forza di una contestazione fondata sulle ragioni dell'abuso/elusione alla base del potere degli uffici di operare una "riqualificazione" degli effetti dell'operazione.*

Sommario: 1. Una riforma finalizzata alla certezza del diritto; 1.1 (segue) per superare l'incertezza derivante dall'oscillante giurisprudenza e dall'agire degli Uffici fiscali; 1.2 La "quadratura del cerchio" e la circolarità della disposizione adottata; 2. Valenza generale e unificante della nuova disciplina; 2.1 Ambito dell'art. 20 del testo unico dell'imposta di registro all'esito della riforma; 2.2 Precisazione sull'ambito oggettivo della riforma; 3. Residualità della nozione di abuso del diritto; 3.1 (segue) e presupposti specifici di applicazione; 3.1.1 assenza di sostanza economica; 3.1.2 Vantaggio fiscale indebito; 3.1.3 essenzialità del vantaggio indebito; 4. Effetto dell'inopponibilità all'amministrazione finanziaria; 5. Garanzie procedurali del

contribuente e requisiti disposti a pena di nullità dell'atto impositivo; 6. Considerazioni in merito al ruolo del notaio avuto riguardo alla nuova disciplina dell'abuso del diritto.

1. Una riforma finalizzata alla certezza del diritto

Il 1° ottobre 2015 ⁽¹⁾ è divenuto efficace nel nostro ordinamento tributario l'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente, recante la disciplina dell'abuso del diritto o dell'elusione fiscale. Come è noto, l'art. 10-*bis* è stato introdotto dall'art. 1 del d.lgs. attuativo n. 128 del 5 agosto 2015 ⁽²⁾ volto a disciplinare "la certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente", in attuazione dell'art. 5 della legge delega n. 23/2014 "per un sistema fiscale più equo trasparente e orientato alla crescita".

Il legislatore ha, dunque, scelto di perseguire tale certezza attraverso l'adozione di una clausola generale, senza alcuno specifico riferimento a fattispecie tipizzate, per cui "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. 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" ⁽³⁾.

A voler considerare questo un punto di arrivo di un percorso legislativo e giurisprudenziale che prende le mosse da lontano ⁽⁴⁾, pare tuttavia sufficiente fornire tre coordinate temporali: ci troviamo oltre tre anni dalla presentazione del primo progetto di legge in Parlamento per la positivizzazione della disciplina dell'abuso ⁽⁵⁾, oltre sei anni dalle sentenze gemelle del Natale 2008 ⁽⁶⁾ e oltre nove dalla sentenza Halifax della Corte di Giustizia ⁽⁷⁾ ovvero da quella che, per certi versi, è stata ritenuta l'origine della vicenda evolutiva dell'istituto dell'abuso del diritto nel contesto della materia tributaria.

In questi quasi dieci anni, l'incertezza del contribuente è stata incrementata dalla non chiara individuazione dei presupposti costitutivi dell'abuso del diritto, quale istituto di matrice esclusivamente giurisprudenziale, che è andato delineandosi attraverso lo stratificarsi di casistiche concrete rispetto alle quali l'amministrazione finanziaria avvertiva "a livello sistematico" l'esigenza di attuare una tutela "rimediale" alle lacune dell'ordinamento, non coperte neanche dalla specifica disciplina antielusiva dei diversi settori. Dunque, il divieto dell'abuso del diritto deve, anche, in ambito tributario la sua affermazione all'esigenza di correggere in via interpretativa "i fallimenti della programmazione normativa" ⁽⁸⁾ (anche in ambito antielusivo).

1.1 (segue) per superare l'incertezza derivante dall'oscillante giurisprudenza e dall'agire degli Uffici fiscali

Il non sempre coerente percorso interpretativo seguito dalla Corte di cassazione a sostegno dell'affermazione dell'abuso del diritto ⁽⁹⁾ e la strumentalizzazione di alcuni incisi di queste pronunce hanno talvolta determinato gli uffici fiscali a sottovalutare la libertà del contribuente a scegliere tra varie operazioni consentite dall'ordinamento e a sovrapporre il piano della violazione delle norme di legge (determinanti evasione di imposta anche mediante il ricorso alla simulazione) con quello del mero sviamento dalla *ratio* dello strumento giuridico ⁽¹⁰⁾.

Inoltre, proprio, l'affermarsi in via giurisprudenziale di una clausola generale antiabuso aveva determinato incertezza anche nell'ambito dell'imposizione indiretta, ove già da lungo tempo la giurisprudenza della Cassazione, forzando notevolmente il dato normativo, tendeva a far confluire nell'art. 20 del testo unico dell'imposta di registro, relativo all'interpretazione degli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, fattispecie sintomatiche di elusione seppur attraverso motivazioni non univoche. In alcune pronunce si affermava la continuità degli effetti di tale previsione con la natura antielusiva della clausola generale antiabuso, in altre si sosteneva una specialità della norma, che portava formalmente a concludere per la negazione della natura antielusiva, pur giungendo in concreto ai medesimi effetti, spesso trincerandosi dietro "riqualificazioni amministrative delle fattispecie" sulla base di regole di stretta interpretazione civilistica sostenendo che esse, unitamente al precetto fiscale, consentivano la tassazione degli effetti economici dell'atto. Il tutto si ripercuoteva, sul piano sostanziale, in dubbi sulla natura di imposta principale o complementare eventualmente contestabile con tale motivazione (nonché, conseguentemente, alla possibilità di richiedere quanto diversamente liquidato già con la cd. imposta principale postuma)⁽¹¹⁾ e, sul piano procedimentale, sull'obbligatorietà o meno di un contraddittorio preventivo⁽¹²⁾.

In questa situazione di incertezza, sia sul piano delle definizioni sostanziali delle fattispecie riconducibili ad un determinato sistema di accertamento, che sul piano delle procedure, che infine della relativa sanzionabilità dei comportamenti, anche in ambito penale, l'introduzione di una disciplina positiva che attribuisse "una maggiore stabilità e certezza" del diritto al contribuente era divenuta impellente⁽¹³⁾. In particolare, si sentiva la necessità di evitare che gli uffici fiscali continuassero ad esercitare i loro poteri di accertamento invocando il principio generale di elaborazione giurisprudenziale antiabuso, senza alcuna disciplina dell'esercizio del potere, apparendo sempre più irragionevole la coesistenza nel sistema dell'accertamento della disciplina procedimentale antielusiva dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 limitata alle imposte sui redditi con le discipline degli altri tributi che nulla prevedevano sotto il profilo procedimentale⁽¹⁴⁾.

1.2 La "quadratura del cerchio" e la circolarità della disposizione adottata

Con i principi della legge delega⁽¹⁵⁾ si è, allora, tentata la "quadratura del cerchio": superare le incertezze interpretative derivanti dalla formulazione del richiamato art. 37-bis e delle altre norme antiabusive e antielusive comunque vigenti nell'ordinamento, adeguare il nostro sistema alla disciplina e alla giurisprudenza comunitaria in materia antiabuso⁽¹⁶⁾, senza comunque contraddire le pronunce della Corte di Cassazione che hanno rinvenuto la fonte costituzionale del principio antiabuso nel superiore principio di capacità contributiva previsto dall'art. 53 Cost, il tutto in una convergente equiparazione tra abuso del diritto ed elusione anche ai fini della disciplina procedurale di garanzia.

È evidente però che proprio muovendo da una situazione di incertezza e, in alcuni frangenti, di contraddittorietà dei dati giurisprudenziali, il legislatore ha dovuto operare delle scelte discriminanti proprio al fine di raggiungere l'obiettivo che si era prefissato. Appare infatti il caso di segnalare fin d'ora che la continuità con il panorama interpretativo precedente è dunque, necessariamente, solo in alcuni degli elementi sostanziali sopra descritti, poiché il fine immediato della nuova disciplina della certezza del contribuente, che il legislatore vuole raggiungere necessita

in alcuni casi di scelte precise che determinano una forte discontinuità con il sistema precedente ⁽¹⁷⁾ introducendo a livello positivo limiti sostanziali e procedurali nella valutazione abusiva o elusiva delle operazioni negoziali, per giungere alla prevedibilità della rilevanza fiscale delle operazioni economiche poste in essere dai contribuenti ⁽¹⁸⁾.

Per raggiungere tale finalità la nuova disciplina:

- delinea l'istituto dell'abuso non più in funzione di limite all'autonomia negoziale, ma di **garanzia della libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale in attuazione dei principi dell'affidamento e della prevedibilità,**

- abbandona una nozione pervasiva dell'abuso (spesso trascinante nella evasione e nella simulazione) e individua una **definizione "residuale" dell'istituto pienamente convergente con quella di elusione e divergente da quella di evasione (e in generale da quella di violazione di norma di legge),**

- rifugge il rischio dell'indeterminatezza nella gestione del potere amministrativo e **introduce una procedura di garanzia per il contribuente per la contestabilità della condotta da parte dell'amministrazione finanziaria, pena la nullità degli atti amministrativi emanati in maniera difforme.**

Appare allora in tutta evidenza la consapevolezza del legislatore circa l'atipicità di questa tipologia di atto di accertamento che viene emanato dall'Agenzia delle entrate a seguito dell'esercizio di poteri non già in relazione a constatate violazioni di norme, ma a referenti fattuali (ovverosia l'operazione elusiva) consentite dalle norme vigenti nell'ordinamento.

Pertanto, impostazione notevolmente "riduttiva" dell'istituto dell'abuso del diritto rispetto al variegato precedente panorama delineato dalla giurisprudenza e dalla prassi nell'ultimo decennio, pare, a nostro avviso, confermata da una serie di scelte del legislatore delegato nell'attuazione dei principi di delega all'esito delle quali la nuova disciplina si propone quale presidio per l'affidamento del contribuente su quanto consentito dalla legge ⁽¹⁹⁾. Resta tuttavia insuperabile un senso di circolarità delle formule normative che, una volta preferita la via della clausola generale, necessariamente individuano in modo elastico gli elementi al verificarsi dei quali trova applicazione l'inopponibilità, demandando all'interprete di determinare i concetti indeterminati ⁽²⁰⁾.

2. Valenza generale e unificante della nuova disciplina

Va innanzitutto sottolineato che il legislatore delegato ha scelto di collocare la nuova disciplina dell'abuso nell'ambito dello Statuto dei diritti del contribuente, introducendo l'art. 10 -bis con valenza generale, con riguardo a tutti i tributi e chiarendo inequivocabilmente la unicità e coincidenza della nozione di abuso del diritto con quella di elusione fiscale. Appare infatti di grande significato, ai fini di individuare correttamente la valenza della nuova disciplina, constatare che solo l'unificazione delle due nozioni costituiva esplicito oggetto di delega, poiché sia la "sede", sia il riferimento alla generalità dei tributi sono modalità che il legislatore delegato ha liberamente scelto per attuare la delega in modo più efficace ⁽²¹⁾.

Dunque l'inserimento nel contesto dello Statuto, tra il principio di affidamento del contribuente (art. 10) e l'istituto generale dell'interpello (art. 11) confermano l'intenzione di introdurre con l'art. 10-bis una disciplina destinata al contribuente in funzione di garanzie sia sostanziali che procedurali e non già di obblighi e divieti ⁽²²⁾. L'inserimento dell'istituto

nell'ambito dell'unica legge generale in vigore nell'attuale sistema tributario è esso stesso conferma della valenza generalizzata della nuova disciplina, del resto tale funzione viene ulteriormente rafforzata dalla portata dell'art. 1 dello Statuto per cui le disposizioni ivi contenute (dunque anche l'art. 10-*bis*) costituiscono principi generali dell'ordinamento e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali.

Parimenti il riferimento ai "tributi" nell'accezione più ampia e generalizzata⁽²³⁾, non esplicitato nella legge delega, è stato ritenuto funzionale alla corretta attuazione della delega stessa per la "revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto". Ed infatti proprio dalla delega discendeva che all'esito della revisione di "tutte" le disposizioni antielusive in vigore dovesse scaturire un'unica disciplina volta a regolare al contempo le fattispecie che, nel previgente sistema, erano ascrivibili al principio generale di divieto dell'abuso del diritto (di matrice giurisprudenziale) e le fattispecie, che nel previgente sistema, erano ascrivibili alle disposizioni antielusive di carattere generale⁽²⁴⁾.

2.1 Ambito dell'art. 20 del testo unico dell'imposta di registro all'esito della riforma

All'esito di questa disamina dell'ordinamento vigente, al fine di evitare incertezze interpretative, è stata espressamente disposta l'abrogazione dell'art. 37 -*bis* del D.P.R. n. 600/1973⁽²⁵⁾, senza intervenire su altre disposizioni vigenti che in passato hanno comunque fondato argomentazioni a sostegno dell'inopponibilità al fisco delle scelte dell'autonomia privata dei contribuenti. A ben vedere, tale scelta operativa è solo apparentemente contraddittoria poiché proprio in ragione della delega si deve ritenere che la nuova disciplina dell'art. 10-*bis* assorba in sé qualsivoglia contestazione in termini di divieto di abuso del diritto e di elusione fiscale rispetto a tutti i tributi del nostro ordinamento fiscale e che, dunque, la sopravvivenza nel sistema vigente di eventuali disposizioni che in precedenza hanno condotto a pronunce in termini di latamente antielusivi deve essere interpretata nel senso di ricondurre tali norme al loro corretto ambito, stante appunto l'efficacia assorbente e unificante della nuova disciplina quanto al profilo dell'abuso e dell'elusione. Il riferimento è innanzitutto, evidentemente, all'art. 20 del testo unico dell'imposta di registro (D.P.R. n. 131/1986) al quale, come ricordato, parte della dottrina e della giurisprudenza e la prassi amministrativa hanno riconosciuto nel tempo una funzione "anche" antielusiva e comunque attivabile nella prospettiva di una valutazione economica dell'operazione, con conseguenze fiscali talvolta aberranti⁽²⁶⁾. Esse tendono infatti ad attribuire rilevanza all'effetto economico finale di un'operazione desumendo impropriamente tale argomento proprio dal tenore della disposizione, dalla quale sarebbe ritraibile una norma che consentirebbe all'amministrazione finanziaria di determinare l'imposta dovuta in ragione della causa reale dell'operazione economica complessivamente realizzata, prescindendo dal titolo con cui è intestato l'atto, dando così rilevanza determinante al presunto "intento negoziale oggettivamente unico"⁽²⁷⁾ perseguito dalle parti e ricostruito anche sulla base di elementi extratestuali. Tale ricostruzione è stata in più occasioni criticata dalla dottrina affermando che gli effetti giuridici dell'atto cui fa riferimento la norma sono quelli civilistici (non già quelli economici), senza che, l'amministrazione in virtù dei poteri conferiti dalla legge possa attribuire rilievo alle vicende economiche eventualmente sottostanti all'atto o a qualsiasi altro elemento che sia esterno all'atto sottoposto alla registrazione, negando dunque che nell'art. 20 sia rinvenibile una funzione antielusiva.

Appare importante segnalare che, su tale conclusione, in talune occasioni converge formalmente la stessa Cassazione, seppur contraddicendosi nell'iter motivazionale e negli effetti finali della decisione, la cui fondatezza sul piano giuridico presuppone necessariamente una contestazione in termini di abusività. In particolare negli ultimi mesi del 2015, immediatamente prima e subito dopo l'entrata in vigore dell'art. 10-*bis*, è data riscontrare una giurisprudenza di legittimità che sta tentando di reagire alla positivizzazione del principio dell'abuso e dell'elusione anche ai fini dell'imposta di registro ⁽²⁸⁾, rinnegando sotto il profilo argomentativo le precedenti contestazioni fondate ex art. 20 (sia sulla natura antielusiva, sia sulla sostanza economica), sostenendo in modo innovativo che da tale norma discende il potere degli uffici fiscali di tassare gli atti e il collegamento tra atti in ragione dell'effetto cui "concretamente" danno luogo ⁽²⁹⁾. Tale interpretazione deve essere, a nostro avviso, avversata e arginata fermamente in quanto si fonda sul pericoloso equivoco che l'effetto "concreto" dell'operazione sia rinvenibile a prescindere da una valutazione abusiva dell'operazione stessa, con la conseguenza di consentire una "riqualificazione giuridica" in mancanza delle garanzie sostanziali e procedurali che il legislatore ha invece inteso introdurre a livello generalizzato con l'art. 10-*bis*.

Premessa allora l'incertezza sull'interpretazione dell'art. 20, esso certamente non è stato abrogato, né modificato e resta dunque in vigore nei medesimi termini dispositivi previgenti la riforma, ma per effetto dell'attuazione della citata delega mediante il decreto attuativo, deve ritenersi che dal 1° ottobre 2015, tra le possibili norme/interpretazioni desumibili dal predetto articolo, debba essere espunta quella, eventualmente, riferibile a contestazioni in termini di elusione e di abuso o comunque di "effetto economico finale", dovendo oggi queste stesse eccezioni considerarsi uniformemente disciplinate dall'art. 10-*bis*, sia per i profili sostanziali che procedurali ⁽³⁰⁾.

Da quanto sopra discende, dunque, come conseguenza immediata e diretta (dell'attuazione della legge delega, così come operata dal decreto legislativo attuativo), la riconduzione del citato art. 20 nel suo alveo originario, scevro di qualsiasi natura antielusiva e circoscritto all'interpretazione degli atti ⁽³¹⁾. In altri termini, dal 1° ottobre 2015, l'art. 20 ben potrà continuare a fondare avvisi di recupero a titolo di cd. principale postuma, ma solo per pretese che attengano a un'errata interpretazione dell'atto o della disposizione negoziale per difformità rispetto al titolo o alla forma evidenziata nell'unico contesto documentale e, dunque, in una condotta che si risolve essenzialmente in una fattispecie orientata al mancato pagamento dell'imposta dovuta (perciò stesso incompatibile con la prospettiva dell'abuso e dell'elusione). Ogni altra eventuale eccezione che consideri un'operazione abusiva o elusiva in ragione della strumentalità delle forme giuridiche o dei titoli cui i contribuenti abbiano fatto ricorso dovrà essere oggetto di contestazione ai sensi dell'art. 10-*bis* e secondo le prescritte procedure di garanzia (che rendono necessaria una valutazione in concreto dell'operazione nel suo complesso), pena l'invalidità degli atti adottati dall'amministrazione finanziaria in maniera difforme ⁽³²⁾. Pare evidente fin d'ora che questa diversa modalità di accertamento, avuto riguardo alla tradizionale classificazione dell'imposta di registro sancita all'art. 42 del testo unico, non può che confluire nella nozione residuale di imposta complementare ⁽³³⁾, ma sul punto rinviato più diffusamente *infra*.

2.2 Precisazione sull'ambito oggettivo della riforma

Circa l'effettiva valenza della nuova disciplina appare infine opportuna un'ulteriore considerazione che va al di là della rilevata estensione della stessa a tutti i tributi e che concerne l'individuazione delle "operazioni" cui tale disciplina sia applicabile. Più precisamente, il dubbio che ha prospettato taluna dottrina⁽³⁴⁾ attiene all'applicabilità o meno della disciplina dell'art. 10-*bis* ad atti e operazioni negoziali tra privati, al di fuori di un contesto di impresa o professionale.

Dunque si potrebbe ipotizzare che l'applicabilità dell'art. 10-*bis* a tutti i tributi (anche all'imposta di registro, ipotecaria, catastale, bollo, ecc...) concerna solo le operazioni abusive o elusive che assumano rilevanza nel contesto dell'impresa (in genere atti riconducibili all'art. 4 della tariffa parte I allegata al testo unico o comunque atti rispetto ai quali può venire in rilievo il principio di alternatività con l'iva).

La perplessità si fonda essenzialmente sulla constatazione che già in sede di legge delega i riferimenti espliciti alle caratteristiche delle operazioni elusive hanno riguardato specificamente solo l'impresa, tanto che dall'esame delle Commissioni parlamentari emergevano eccezioni circa un possibile eccesso di delega riguardo all'esplicita estensione del decreto legislativo attuativo all'attività professionale del contribuente, superabile appunto in una concezione europea di attività economica. Tuttavia, dalla disciplina dell'art. 10-*bis* sembra potersi rilevare con sufficiente certezza che il legislatore in sede di attuazione della delega ha inteso interpretare il coordinamento con i principi e criteri della citata raccomandazione della commissione europea non solo limitatamente al contesto della pianificazione fiscale aggressiva in cui sono stati elaborati, ma anche in genere a qualsiasi contesto in cui possa emergere una sostanza economica valutabile nella sua effettività sotto il profilo dell'abuso.

Questa prospettiva sembra del resto compatibile con le finalità di certezza e prevedibilità del regime giuridico che fondano la delega e debbono orientare l'interpretazione della disciplina attuativa, poiché diversamente si perverrebbe in via interpretativa ad una nuova frammentazione ed incertezza di referenti normativi in tema di abuso ed elusione di imposta che è proprio la problematica di fondo che il legislatore ha inteso risolvere con la nuova disciplina unificante e generale dell'art. 10-*bis*. Laddove ritenessimo di dover escludere l'operatività dell'art. 10-*bis* avuto riguardo agli atti tra privati residuerebbero unicamente due vie: o sostenere che nei confronti dei privati non sia ammissibile alcuna contestazione in termini di abuso ed elusione (né con l'art. 10-*bis*, né con l'art. 20 del testo unico), trattandosi di ambiti sottratti alla valutazione di una sostanza economica, o sostenere che l'art. 20 del testo unico dell'imposta di registro sopravvive con funzione ambiguamente antielusiva limitatamente a quest'ambito secondo le motivazioni della precedente giurisprudenza.

Entrambe queste soluzioni a nostro avviso sono foriere di grande incertezza per il contribuente, per l'amministrazione finanziaria e per i giudici e rischiano di consolidare precedenti approcci interpretativi spesso ambigui e fuorvianti delle scelte nell'esercizio dell'autonomia negoziale dei contribuenti.

Del resto è proprio l'amministrazione finanziaria a contestare l'abusività di certe operazioni tra privati ritenendo che la legittimità dei relativi atti non sia sufficiente a giustificare un formale apprezzamento della capacità contributiva, in mancanza di un'effettiva sostanza economica. Si tratta, allora evidentemente di ragionamenti del tutto analoghi a quelli svolti con riferimento alle contestazioni in termini di abuso nell'ambito dell'impresa, che dunque debbono essere analizzati

secondo i principi ormai comuni, non solo a tutti i tributi, ma a tutte le contestazioni fondate su ragioni antielusive e antiabusive. Se si accetta tale ricostruzione, i riferimenti all'impresa e alle ragioni di ordine organizzativo e gestionale, quanto al regime dell'onere della prova del contribuente e alle caratteristiche delle valide ragioni extrafiscali sintomatiche della non abusività delle operazioni, possono considerarsi meramente esemplificativi, senza precludere in via interpretativa un ragionevole adeguamento degli stessi al contesto dei negozi tra privati. Del resto, a nostro avviso, sarebbe irragionevole un'interpretazione che individui la fattispecie muovendo dal regime della prova, piuttosto che dalle finalità della disciplina e dagli elementi sistematici che emergono già dalla clausola generale del primo comma.

A ben vedere, la questione giuridica prospettata può essere più semplicemente risolta solo se si precisano i termini del discorso. Ed infatti ha senso interrogarsi circa l'applicabilità o meno della nuova disciplina agli atti tra privati, al di fuori di un contesto di impresa, nei limiti in cui si ammetta che rispetto ad essi assume analogamente significato un possibile sviamento degli strumenti giuridici utilizzati che oggettivamente facciano riscontrare una mancanza di sostanza economica. Se a ciò viene fornita risposta positiva occorre allora ulteriormente riflettere, come già rilevato in precedenti occasioni ⁽³⁵⁾, sul peculiare atteggiarsi della prova contraria (ovverosia delle ragioni extrafiscali) nel caso di operazioni tra privati, in particolare nel caso in cui assumano rilevanza ai fini dell'operazione negozi non onerosi, né corrispettivi. A nostro avviso, nell'attuale prospettiva dell'art. 10-*bis* il contribuente ben potrà opporre valide ragioni extrafiscali, ancorché di tipo personale, giuridicamente rilevanti sotto il profilo del motivo, senza che ciò degradi a mera intenzione e, dunque, con un'evidenza sostenibile in termini di prova ⁽³⁶⁾.

In conclusione si deve a nostro avviso confermare che non sussistono ragioni dirimenti per escludere l'applicabilità della nuova disciplina antiabuso anche ad operazione tra privati, anzi le finalità ad essa sottese, depongono nel senso di valutare anche queste con criteri uniformi laddove si tratti di contestare lo sviamento dalla ratio degli strumenti giuridici adottati. Resta fermo, tuttavia, che in questo diverso contesto la giustificazione a sostegno appunto del mancato sviamento dalla *ratio* degli strumenti giuridici adottati potrà assumere connotazioni in parte differenti.

3. Residualità della nozione di abuso del diritto

Come già ricordato, le clausole antielusive negli ordinamenti giuridici sono finalizzate a sopperire agli inconvenienti derivanti dalle frequenti imperfezioni della disciplina tributaria ⁽³⁷⁾ e rispetto ad esse si mantiene imprescindibile il ruolo dell'interprete. Resta infatti inconfutabile l'osservazione per cui l'elusione e l'abuso si collocano in uno scarto necessario tra quanto espressamente disciplinato dalla legge come non consentito e quanto non disciplinato come tale, per cui nessuna formula generale di diritto positivo, per quanto completa, può eliminare il momento necessario della sussistenza dei presupposti per l'applicabilità della disciplina. Tuttavia, in questa prospettiva, la garanzia della non arbitrarietà di tale *iter* interpretativo è dato a nostro avviso proprio dal carattere stringente dei requisiti evidenziati dai criteri della delega ⁽³⁸⁾, tutti recepiti nella disciplina del decreto attuativo.

Il legislatore ha scelto dunque di adottare una clausola generale definitoria per tutti i tributi che, se può apparire eccessivamente ampia rispetto all'obiettivo della certezza del diritto che si era prefissato, deve essere "ridimensionata" nella sua reale portata operativa, sia in ragione della

disciplina sui presupposti specifici di applicazione articolata nei commi successivi al primo, sia in forza del comma 12 dell'art. 10-*bis* che assume una valenza ricostruttiva determinante ⁽³⁹⁾.

Ed infatti, per ben comprendere l'impianto definitorio della nuova disciplina occorre muovere proprio *dal principio di "residualità"* cui il legislatore delegato ha scelto di ancorare la nozione di abuso del diritto. Il citato comma 12 prevede che *"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"*.

Questa disposizione, proprio alla luce delle finalità della legge delega, assume un ruolo centrale, poiché non si limita a ribadire la non sovrapponibilità del concetto di evasione di imposta a quello di elusione o di abuso del diritto, ma va oltre, delimitando l'ambito della nuova disciplina anche a ciò che, più genericamente, non è violazione di norma di legge ⁽⁴⁰⁾ o, ancora, non è frutto dell'ordinaria interpretazione giuridica delle norme (poiché il presupposto dell'abuso è appunto lo sviamento della *ratio* dello strumento giuridico introdotto nell'ordinamento). Se allora dal punto di vista definitorio delle fattispecie oggetto di contestazione in termini di abuso, tale formulazione del comma 12 è stata considerata addirittura ridondante e superflua da una parte della dottrina (poiché volta a ribadire l'assoluta diversità dei piani in cui ontologicamente le diverse fattispecie di elusione, evasione, simulazione, ecc. si collocano), essa assume a nostro avviso una peculiare funzione sotto il profilo della verifica del tipo di contestazione che gli uffici fiscali possono operare avuto riguardo alle diverse fattispecie (con ciò che ne consegue in termini di procedure e garanzie da adottare e relative eventuali nullità degli atti).

Così rideterminato, l'ambito di applicazione della nuova disciplina del divieto di abuso e di elusione d'imposta si palesa "residualmente" circoscritto poiché "solo" se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie (o, come detto, in forza degli ordinari canoni dell'interpretazione, finanche estensiva), l'ufficio fiscale potrà procedere ad una contestazione in termini di abuso del diritto (rispetto alla quale dovranno comunque sussistere i presupposti di applicazione prescritti dalla nuova disciplina), dovendo altrimenti muovere le proprie ragioni dalla disciplina specifica (sostanziale, procedimentale e sanzionatoria) prescritta per la singola violazione ⁽⁴¹⁾.

L'individuazione residuale della fattispecie è a nostro avviso un'ulteriore conferma della scelta del legislatore di evidenziare la funzione della nuova disciplina del divieto dell'abuso del diritto a tutela dell'affidamento del contribuente in relazione a quanto consentito dalla legge secondo l'affermazione prescritta al comma 3 per cui "resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale" ⁽⁴²⁾.

Per completezza di ragionamento si rileva fin d'ora che la nuova disciplina antiabuso, finalizzata a rilevare altro sia dall'ordinaria interpretazione della legge ⁽⁴³⁾, sia dalla violazione delle norme di legge, conduce sul piano applicativo ad una non sovrapponibilità di diverse tipologie di accertamento. Tutto ciò trova riscontro nella previsione del comma 6 dell'art. 10-*bis* secondo la quale "senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'abuso del diritto è accertato con apposito atto" e del successivo comma 8 per cui "fermo restando quanto disposto per i singoli tributi, l'atto impositivo è specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva (...)". Al principio di residualità nell'individuazione delle fattispecie contestabili in termini di abuso, fa allora riscontro una disciplina dell'attuazione assimilabile a quella

di un accertamento “parziale” volta a trattare isolatamente e specificamente l’operazione abusiva separatamente da altre contestazioni, ma nella sua eventuale complessità, con le opportune garanzie procedurali all’uopo introdotte dal legislatore ⁽⁴⁴⁾.

Residualità:

Con la formulazione del comma 1 il legislatore ha adottato una clausola generale per definire l’abuso/elusione MA la sua portata va intesa residualmente ovvero NON sono abuso/elusione:

vantaggi fiscali che possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie (evasione; norme antielusive specifiche; mancati pagamenti in violazione di norme di legge ex art. 20; ecc.);

vantaggi fiscali che sono frutto di interpretazione estensiva di una *ratio* normativa (o finanche analogica).

3.1 (segue) e presupposti specifici di applicazione.

Tutto ciò premesso in termini generali, i *presupposti* specifici, e tutti necessari per l'esistenza dell'abuso o dell'elusione, sono stati individuati dal legislatore nell’assenza di sostanza economica delle operazioni effettuate, pur nel rispetto formale delle norme fiscali; nella realizzazione di vantaggi fiscali indebiti; nella circostanza che il vantaggio fiscale costituisca l'effetto *essenziale* dell'operazione.

3.1.1 assenza di sostanza economica;

Al riguardo pare il caso sinteticamente di osservare che il riferimento all’“assenza di sostanza economica” è stata introdotta anche in attuazione della delega laddove disponeva un coordinamento della disciplina con i principi e criteri direttivi contenuti nella raccomandazione della commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012, volti a sviluppare linee di contrasto alle costruzioni di cd. puro artificio ⁽⁴⁵⁾. Si tratta di un elemento costitutivo della fattispecie abusiva che deve essere inteso rigorosamente in senso oggettivo per non sfociare nell’incertezza giuridica ⁽⁴⁶⁾, anche perché la sua dimostrazione grava per espressa disposizione di legge sull’amministrazione finanziaria ⁽⁴⁷⁾. Tale presupposto attiene infatti al profilo oggettivo della fattispecie, rispetto al quale il legislatore ha ribadito che non ha rilievo determinante la circostanza per cui le operazioni siano state effettuate nel rispetto formale delle norme fiscali, poiché la valutazione deve riguardare l’adeguatezza degli strumenti giuridici prescelti dal contribuente rispetto agli obiettivi e agli effetti economici che si intendevano perseguire con l’operazione.

Nella versione finale dell’art. 10-*bis* è stato espunto il riferimento, anch’esso di derivazione comunitaria, all’irrelevanza delle intenzioni del contribuente, tuttavia l’espunzione di tale riferimento soggettivo non può che essere inteso a sostegno di una ricostruzione fondata sul ruolo oggettivo dei motivi e delle valide ragioni economiche. Sembra infatti maggiormente ragionevole un’interpretazione per cui l’operazione abusiva non solo debba risultare in contrasto con la *ratio* delle disposizioni tributarie, ma presenti obiettivamente caratteristiche sintomatiche e ad esse faccia riscontro l’assenza delle valide ragioni extrafiscali.

A titolo meramente esemplificativo il legislatore ha precisato che sono indici di mancanza di sostanza economica la 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⁽⁴⁸⁾. Tuttavia tali elementi dovranno essere integrati in via interpretativa con altri quali la circolarità dell'operazione, l'effetto compensativo dei diversi segmenti negoziali e comunque con elementi finalizzati a far emergere in modo obiettivo l'artificialità dell'operazione rispetto allo strumento normativo utilizzato.

Si tratta in ogni caso di un riferimento alla "sostanza economica" che richiama come antecedente storico le valide ragioni economiche dell'art. 37-bis, mentre risulta inconciliabile con la corretta interpretazione dell'art. 20 del testo unico dell'imposta di registro, che come abbiamo già ricordato deve intendersi idoneo a fondare unicamente una nuova liquidazione del tributo per violazione di norma di legge circa gli effetti giuridici dell'atto. Si tratta dunque di piani differenti, poiché quello della dimostrazione oggettiva dell'abuso attraverso la sussistenza dei presupposti dell'artificialità che indicano la mancanza di una sostanza economica (art. 10-bis) è ontologicamente distinto da quello dell'interpretazione giuridica di un atto cui consegue il pagamento di un tributo in misura differente (art. 20), così come distinti sono gli elementi idonei a fondare la relativa contestazione⁽⁴⁹⁾.

Assenza di sostanza economica: non è una valutazione in astratto della sussistenza o meno di valide ragioni economiche, spesso suscettibili di valutazioni soggettive e pseudo economiche, ma valutazione obiettiva delle caratteristiche dell'operazione alla luce degli elementi sintomatici individuati dal legislatore (comma 2 lett.a) e comunque desumibili dalla Racc. e da altri indici obiettivi al fine di evidenziare lo sviamento dalla *ratio* dello strumento giuridico pur nel rispetto formale delle norme fiscali.

3.1.2 Vantaggio fiscale indebito;

Per quanto attiene al presupposto della realizzazione dei vantaggi fiscali "indebiti" occorre dare innanzitutto una corretta interpretazione dell'aggettivo utilizzato poiché, come abbiamo ribadito, per espressa disposizione di legge (citato comma 12) deve trattarsi esclusivamente di vantaggi fiscali che non possano essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie. Pertanto, per consentire una ragionevole interpretazione della nozione di indebito vantaggio fiscale viene precisato che i conseguenti benefici, anche non immediati, debbono essere stati realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario (o anche di quei principi dei medio sistemi dei singoli tributi).

Non sfugge che la disposizione fa riferimento al "contrasto con finalità" delle norme e dei principi e non dovendosi verificare una violazione diretta di norme, pena l'inapplicabilità della disciplina dell'abuso. In questi margini, allora, l'indebito vantaggio è quello "disapprovato dal sistema tributario"⁽⁵⁰⁾. È questa la terminologia utilizzata dalla stessa Relazione illustrativa per giustificare la nozione di indebito rispetto ad un vantaggio che non può essere disconosciuto in conseguenza di una contestata violazione di legge, dunque non è illegittimo, ma è comunque "indebito". Pertanto, anche in ragione di quanto sopra precisato circa il concetto di residualità dell'abuso, occorre ribadire che è indebito sotto il profilo dell'abuso/elusione solo quel vantaggio

fiscale che non sia esito di evasione, di frode o simulazione o di interpretazione estensiva conforme alla ratio di una norma giuridica; è tale allora quel vantaggio fiscale che sia formalmente conforme a disposizioni fiscali, ma oggettivamente si discosti dalla *ratio* del sistema giuridico cui lo strumento giuridico utilizzato appartiene (tale scostamento può essere verificato attraverso la verifica oggettiva dell'assenza di sostanza economica).

Vale la pena fin d'ora segnalare che se ciò acquista un pieno significato sul piano sostanziale alla luce delle finalità della riforma, difficilmente consente di giustificare la previsione di sanzioni, ancorché amministrative e non penali, proprio in considerazione della funzione afflittiva dell'attuale sistema sanzionatorio tributario ⁽⁵¹⁾.

Occorre inoltre porre in relazione questa previsione sotto il profilo del presupposto dell'abuso con quelle disposizioni sulla tipologia di atto e di motivazione dello stesso, già sopra menzionate. Ed infatti se è vero che la disciplina dell'accertamento del art. 10-*bis* è assimilabile a quello che abbiamo sommariamente definito un atto di accertamento "parziale", i vantaggi fiscali indebiti in esso considerati sotto il profilo del presupposto (e rispetto al quale l'amministrazione finanziaria ha l'onere della prova) dovranno, a nostro avviso, essere valutati in termini complessivi nella comparazione e verifica dei vantaggi fiscali riguardo eventualmente anche a diversi tributi. Ciò assume particolare riguardo proprio nella prospettiva delle imposte sui trasferimenti in cui diversi possono essere i tributi che vengono in considerazione nella valutazione complessiva del vantaggio fiscale (imposta di registro, iva, imposta ipotecaria, imposta catastale, bollo, imposta sostitutiva sui finanziamenti a medio e lungo termine, imposta sulle donazioni, ecc.).

Vantaggio indebito:

è indebito sotto il profilo dell'abuso/elusione solo quel vantaggio fiscale che non sia esito di evasione, di frode o simulazione o di interpretazione estensiva conforme alla ratio di una norma giuridica; è tale allora quel vantaggio fiscale che sia formalmente conforme a disposizioni fiscali, ma oggettivamente si discosti dalla *ratio* del sistema giuridico cui lo strumento giuridico utilizzato appartiene (tale scostamento può essere verificato attraverso la verifica oggettiva dell'assenza di sostanza economica).

3.1.3 essenzialità del vantaggio indebito;

Quanto infine al terzo presupposto dell'abuso del diritto, ovvero la circostanza che il vantaggio fiscale costituisca l'effetto essenziale dell'operazione, esso si pone in linea di continuità con le "ragioni economiche non marginali" già previste nel previgente art. 37-*bis* in funzione di disattivazione dell'istituto. Ed infatti, l'aspetto speculare dell'essenzialità dell'operazione si rinviene, a nostro avviso, nel comma 3 dell'art. 10-*bis* ove si precisa 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. Non si tratta dunque di un richiamo a criteri economici sull'essenzialità del vantaggio, che condurrebbero anche in questo contesto ad un'incertezza interpretativa, bensì ad un presupposto collegato all'elemento scriminante delle valide ragioni extrafiscali.

Tali ragioni extrafiscali non marginali sono allora di per sé idonee a impedire l'effetto giuridico dell'inopponibilità dell'operazione all'amministrazione finanziaria pur in presenza di un vantaggio fiscale "indebito", poiché esso non è caratterizzato dall'essenzialità.

A ciò si aggiunga che, se si considera valida la conclusione sopra prospettata circa l'applicabilità della nuova disciplina anche alle operazioni tra privati al di fuori dell'impresa e della professione, si deve ragionevolmente ammettere che anche in questo contesto potranno prospettarsi valide ragioni extrafiscali, non marginali, giustificanti l'operazione, che trovino riscontro in una oggettiva più solida organizzazione patrimoniale del soggetto o in una più efficiente allocazione dei suoi investimenti, ecc.

Una volta ammessa l'applicabilità del nuovo istituto anche alle operazioni tra privati, non sembra potersi ipotizzare una soluzione differente, anche in considerazione del fatto che il comma 9 dell'art. 10-*bis* prevede in capo del contribuente l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali "di cui al comma 3". Ed infatti qualora tale rinvio fosse inteso alle sole esemplificazioni ivi disposte in ambito imprenditoriale e professionale, il privato cui venisse contestato l'abuso non avrebbe alcuna possibilità di provare contro l'amministrazione finanziaria. Tale considerazione prova troppo e pertanto appare ragionevole concludere che sia la previsione sulle valide ragioni extrafiscali non marginali, sia il regime dell'onere della prova in capo al contribuente devono essere interpretati ragionevolmente, secondo i principi fondanti dell'istituto volto alla certezza e all'affidamento del contribuente circa le sue libertà di scelta tra diversi regimi opzionali (comma 4), che consentono qualsiasi prova circa la non abusività della condotta.

In questa prospettiva appare interessante l'osservazione di chi, in dottrina, desume dall'art. 10-*bis* un trattamento differenziato dei vantaggi fiscali ⁽⁵²⁾ nell'alternativa, contemplata ora dall'ordinamento, di vantaggi indebiti contestabili da parte del fisco (in alcuni casi in virtù di violazione di legge e in altri in virtù della disciplina sull'abuso) e di vantaggi indebiti non contestabili da parte del fisco, al pari di vantaggi fiscali conformi al sistema tributario in quanto riconducibili al lecito risparmio d'imposta. Potremmo, allora, assistere a situazioni differenziate per cui il conseguimento di vantaggi indebiti non potrà essere sindacato dall'amministrazione finanziaria dal punto di vista abusivo qualora i vantaggi siano stati generati in un quadro operativo oggettivamente dotato di sostanza economica; il conseguimento di vantaggi indebiti non potrà essere sindacato qualora trattasi di vantaggi non essenziali; il conseguimento di vantaggi essenzialmente indebiti, in difetto di sostanza economica dell'operazione, non potrà essere sindacato qualora il contribuente dimostri di aver operato nel solco di valide ragioni extrafiscali e non marginali. Di contro, il conseguimento di vantaggi indebiti potrà invece essere residualmente sindacato dall'amministrazione finanziaria qualora si tratti di vantaggi essenziali e di vantaggi generati in un contesto di assenza di valide ragioni extrafiscali non marginali.

Tale differenziazione degli effetti giuridici conseguenti ai vantaggi fiscali discende allora da valutazioni comparative volte a stabilire l'essenzialità o meno dei vantaggi, la validità delle ragioni extrafiscali, la *non marginalità* delle stesse, che debbono essere supportate dall'amministrazione finanziaria e dal contribuente in ragione della prescritta disciplina sull'onere della prova ⁽⁵³⁾. Si tratta dunque di elementi essenzialmente volti a evidenziare la mancanza di 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 economiche (anche nelle dinamiche tra privati), in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

Essenzialità del vantaggio indebito (validità delle ragioni extrafiscali non marginali):

I vantaggi indebiti non sono sindacabili dall'a.f. dal punto di vista abusivo

- se i vantaggi sono stati generati in un quadro operativo oggettivamente dotato di sostanza economica (e non è obiettivamente contestabile uno sviamento dalla ratio dello strumento giuridico, né un disallineamento dell'operazione posta in essere rispetto alle normali logiche di mercato);

- se si tratta di conseguimento di vantaggi indebiti non essenziali (ovverosia caratterizzanti l'operazione nel suo complesso, in un'accezione oggettiva e non soggettiva avuto riguardo all'interesse del soggetto al conseguimento del vantaggio);

- se il contribuente dimostra che il conseguimento di vantaggi essenzialmente indebiti, in difetto di sostanza economica dell'operazione oggettivamente intesa, sia avvenuto nel solco di valide ragioni extrafiscali e non marginali (non devono riguardare il piano fiscale ma devono sostenere altrimenti l'operazione sul piano della prova secondo le regole del procedimento e del processo tributario).

4. Effetto dell'inopponibilità all'amministrazione finanziaria

Quando l'Agenzia delle entrate accerta la condotta abusiva, le operazioni elusive effettuate dal contribuente diventano, per legge, ad essa inopponibili ai fini tributari e, quindi, non sono ottenibili i relativi vantaggi fiscali. L'Ufficio, dunque, provvede al recupero di quanto "effettivamente" dovuto a titolo di imposte (sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto già eventualmente versato per effetto di tali operazioni) sulla base di un atto di accertamento "atipico" poiché, come già rilevato, emesso in relazione a condotte di per sé consentite dall'ordinamento e non direttamente lesive di una norma di legge.

In particolare per quanto attiene l'imposta di registro e le imposte indirette sui trasferimenti, in considerazione di quanto sopra concluso circa i presupposti indefettibili che l'amministrazione finanziaria deve porre a base di una contestazione in termini di abuso/elusione, pare ragionevole concludere che l'imposta che costituisce oggetto della contestazione nell'avviso all'esito dell'inopponibilità della condotta abusiva non può allora certamente essere considerata né imposta principale, né imposta suppletiva, poiché tali definizioni sarebbero necessariamente connesse ad una violazione di norma di legge. L'imposta in parola deve allora considerarsi, ai fini dell'imposta di registro, una complementare, certo non di accertamento di maggior valore, ma residuale, secondo quella che è la classificazione prevista dal testo unico.

Questa considerazione, valida anche ai fini di tutti quegli altri tributi che potrebbero venire in rilievo nell'operazione oggetto di eventuale contestazione (si pensi alle imposte ipotecaria e catastale, all'imposta sui finanziamenti a medio e lungo termine, ecc.) rende tuttavia opportuna l'individuazione dei termini entro i quali gli uffici fiscali possano validamente contestare la condotta abusiva.

Come già accennato, parte della dottrina⁽⁵⁴⁾ ha ritenuto gravemente lesivo della certezza del diritto e delle garanzie del contribuente la mancanza di un termine specifico per l'esercizio del

potere di accertamento in termini di abuso, ritenendo non sistematico un generico rinvio alla disciplina dei singoli tributi proprio in considerazione della atipicità del contenuto di tali atti amministrativi. Questa problematica si manifesta, a nostro avviso, in modo più marcato ed evidente proprio in relazione a quelle imposte sui trasferimenti connesse dunque a singoli contesti documentali e tradizionalmente articolate cioè in ragione degli effetti degli “atti” e non già delle “operazioni”, così da prestarsi difficilmente ad adattamenti interpretativi di una disciplina dell’accertamento individuata in forza di un generico rinvio e, poi vedremo, ancor più difficilmente ad adattamenti di un sistema sanzionatorio tipizzato su singole violazioni di legge.

Ed infatti, se, come già accennato, pare difficile ipotizzare un’operazione elusiva in ragione di un unico atto, è dato constatare che più ragionevolmente vi sarà operazione abusiva in ragione di una sequenza di atti in cui, ordinariamente, quello “strumentale” (inidoneo di produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali) è il primo di un’eventuale sequenza, mentre il successivo è solo funzionale alla definizione dell’operazione nei suoi effetti finali, per conseguire appunto vantaggi fiscali indebiti.

Esemplificazioni:

A) Si pensi, ad esempio, all’ipotesi (tutta da dimostrare sul piano del fondamento giuridico) di un atto di acquisto di pertinenza di immobile abitativo con il regime del prezzo valore e successiva, immediata rivendita del bene stesso. In questo caso, non si verifica alcuna violazione di legge, tuttavia gli uffici potrebbero contestare che l’unica ragione che ha mosso il contribuente a dichiarare la destinazione pertinenziale aveva finalità elusive d’imposta poiché volta a conseguire essenzialmente un vantaggio fiscale indebito derivante dall’applicazione del regime del cd. prezzo valore che inibisce il potere di accertamento dell’agenzia delle entrate, a fronte dell’indicazione in atto del corrispettivo, e comporta la liquidazione del tributo sulla rendita catastale. La contestazione dell’avviso di accertamento sull’abusività dell’operazione riguarderà in questo caso certamente la condotta del primo atto poiché è di questo che si contestano gli indebiti vantaggi fiscali e rispetto al quale il secondo atto appare solo funzionale ai fini dell’evidenziazione del disegno abusivo nel suo complesso. Si pone allora il dubbio se, in questo caso, il termine di accertamento debba decorrere dal primo atto o dal secondo e, inoltre, quale sia il termine da prendere in considerazione rispetto a quelli individuati a pena di decadenza dall’art. 76 del testo unico. Precisiamo subito che se la questione giuridica da noi posta pare avere uno spessore concreto limitato, poiché l’abusività della condotta è spesso strettamente connessa proprio all’esiguo lasso di tempo che intercorre tra i due atti, non si può escludere che tale discrasia temporale risulti comunque determinante ai fini della valutazione del valido esercizio del potere di accertamento. Se dunque potrebbe apparire più conforme al sistema dell’imposta di registro muovere la contestazione in relazione al singolo atto e dunque recuperare nei termini del primo l’imposta riliquidata senza tenere conto dell’opzione del cd. prezzo valore, è pur vero che solo la conclusione del secondo sollecita la contestazione degli uffici in termini di abuso e dunque in mancanza di violazioni di legge, rendendo dunque opportuna una verifica dell’intera operazione da quel secondo tempo. Si tratta in ogni caso di termini di accertamento in relazione ad atti registrati e sembrerebbe abnorme, in questo caso, concludere che si tratti invece di “atto” per cui si è omessa la registrazione con le relative conseguenze sull’individuazione del termine e della sanzione amministrativa connessa.

Del resto già la stessa amministrazione finanziaria nella nota prot. n. 2007/84127, con riferimento al sistema previgente alla disciplina dell'art. 10-*bis*, aveva concluso nel senso che "ai fini della notifica dell'avviso di liquidazione, in linea con gli indirizzi finora adottati in tema di imposta complementare residuale (diversa cioè da quella da accertamento di maggior valore) appare applicabile, in conformità al disposto dell'art. 76 tur il termine decadenziale di tre anni decorrenti dalla data di registrazione dell'ultimo atto". Occorrerà allora verificare che tale indirizzo sia confermato dall'Agenzia delle entrate anche nella nuova prospettiva, anche per ciò che concerne il conseguente aspetto sanzionatorio, che nell'ambito dell'imposta di registro si traduce in questo caso nella sanzionabilità solo del mancato pagamento nei termini dalla notifica dell'avviso di liquidazione⁽⁵⁵⁾. Del resto la stessa disciplina di cui al comma 13 dell'art. 10-*bis* si limita a confermare l'applicazione di sanzioni amministrative tributarie, senza introdurre di nuove o di specifiche in relazione all'operazione abusiva.

B) Si pensi tuttavia ad una ipotesi differente, in cui al conferimento di azienda abbia fatto seguito una cessione di azioni mediante girata con autentica minore (senza atto di cessione). In questo caso le questioni sopra evidenziate si ripropongono con una rilevante diversità quanto alla possibile individuazione del termine di accertamento poiché in questo caso l'inopponibilità dell'operazione porta l'ufficio amministrativo a contestare la strumentalità del primo atto, rispetto al quale la seconda vicenda appare funzionale al perseguimento degli indebiti vantaggi fiscali, tuttavia, per la peculiarità dell'oggetto, manca un atto registrato da cui muovere. L'ufficio, in questo caso, potrà procedere nei termini della seconda vicenda negoziale ad una contestazione dell'abuso muovendo sostanzialmente dalla disciplina prevista per la registrazione d'ufficio, ai sensi dell'art. 15 del testo unico dell'imposta di registro, potendo effettivamente contestare una omessa registrazione della cessione di azienda, con ciò che ne consegue in relazione al termine e alle sanzioni.

B1) Sorge allora l'interrogativo se quanto sopra ipotizzato in termini ricostruttivi resta fermo anche nel caso in cui, in luogo della girata non autenticata, la cessione di partecipazioni fosse avvenuta per atto pubblico. Il tema è infatti se sia conforme a sistema che in presenza di due o più atti registrati, l'amministrazione proceda all'accertamento in ragione di un più lungo termine, previsto nel contesto dell'imposta di registro solo per i casi di omessa registrazione. È palese allora la difficoltà di ricondurre sul piano meramente interpretativo la disciplina dell'accertamento di imposte dovute in relazione ai singoli atti a quella di tributi relativi ad operazioni: tale limite si manifesta in tutta chiarezza in questo contesto, ribadito dalla disciplina dell'art. 10-*bis*, in cui il vantaggio fiscale indebito va considerato nella "complessità" dell'operazione posta in essere. L'ufficio potrebbe infatti sostenere che la verifica di tale "complessità" del vantaggio fiscale, proprio in relazione ad atti che, seppur registrati, potrebbero essere difficilmente rinvenibili sul territorio poiché relativi a diversi contesti, giustificando dunque attraverso tale necessaria ricomposizione di elementi la congruità del più lungo termine dell'omessa registrazione. A nostro avviso resta tuttavia maggiormente fondata, proprio in ragione della sistematica dell'imposta di registro, la tesi per cui in presenza di atti registrati il termine debba decorrere dall'ultimo degli atti che l'ufficio considera a sé inopponibile e dunque funzionale alla contestazione dell'abuso.

Pare allora opportuno concludere queste riflessioni sull'inopponibilità e le relative conseguenze circa il valido esercizio dei poteri degli uffici fiscali con un'ultima fattispecie che pone

in rilievo anche il tema della “complessità” della valutazione anche sotto il profilo dell’individuazione dei vantaggi fiscali indebiti.

C) Si pensi al caso di un coniuge che stipuli un mandato, gratuito, a vendere, sottoposto alla condizione risolutiva della mancata vendita entro un anno dal conferimento del mandato, a favore dell’altro coniuge in comproprietà. A seguito del mandato, il mandante acquista una casa di abitazione e richiede le cd. agevolazioni prima casa, stipulando contestualmente un mutuo con istituto di credito, finalizzato all’acquisto e alla ristrutturazione dell’immobile, che sarà estinto (per espressa clausola contrattuale del mandato) con il prezzo ricavato dalla vendita del bene oggetto di mandato. Ci si chiede se, rispetto questa fattispecie sia possibile una contestazione dell’ufficio in termini di abuso del diritto, considerano cioè l’operazione priva di sostanza economica e finalizzata unicamente al vantaggio fiscale dell’imposta in misura ridotta sia ai fini dell’imposta di registro, che ipotecaria e catastale, che dell’imposta sul finanziamento a medio e lungo termine. La fattispecie, appunto complessa, appare significativa per verificare una serie di questioni. Innanzitutto, in forza della nuova disciplina dell’art. 10-*bis* la valutazione circa l’abusività dell’operazione deve condurre ad un unico atto di accertamento (che abbiamo definito parziale complessivo) che, in mancanza di violazione di legge, evidenzi il vantaggio fiscale indebito ed essenziale e ponga in evidenza la non conformità dell’utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato. Poiché infatti tale valutazione deve necessariamente avvenire in termini di comparazione con quello che sarebbe invece il conforme utilizzo degli strumenti giuridici, il punto che in questa situazione viene in rilievo è se la fattispecie offerta in comparazione sia quella dell’acquisto di immobile abitativo in mancanza dei requisiti per la prima casa per preesistenza di altro immobile o se, invece sia possibile ipotizzare che la fattispecie che deve venire in comparazione sia piuttosto quella della vendita del bene (in luogo del mandato), successivo acquisto della seconda casa mediante liquidità (piuttosto che accensione del mutuo e successiva estinzione con liquidità ottenuta dalla vendita in forza del mandato). In altri termini, si pone il dubbio se sul piano oggettivo (dunque non soggettivo delle intenzioni del contribuente) sia più ragionevole, proprio al fine di valutare la conformità dell’utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato, considerare in termini comparativi l’operazione più prossima quanto a ratio, al fine di riscontrare che si tratta semplicemente di una modalità di reperire in modo alternativo sul mercato quella liquidità che diversamente non si sarebbe potuta ottenere per perseguire gli stessi risultati⁽⁵⁶⁾. È evidente che si tratta di una dimostrazione da sostenere in punto di fatto e di diritto, rispetto alla quale a nostro avviso acquista un ruolo centrale proprio la clausola risolutiva apposta all’atto di mandato, poiché al verificarsi della stessa potrà effettivamente determinarsi una decadenza dal beneficio indebitamente goduto, ma si tratterà evidentemente di un effetto che discende direttamente dalla disciplina, non rilevante in termini di abuso. Diversamente dunque, qualora la clausola risolutiva non fosse stata apposta o fosse stata apposta con un termine eccedente quello di accertamento dell’atto successivo di acquisto una contestazione dell’operazione in termini di abuso sarebbe stata astrattamente prospettabile. Anche in questo l’individuazione del termine per l’accertamento non può non muovere dalla considerazione che l’amministrazione svolgerà le sue valutazioni ricostruttive sulla scorta di tre atti tutti registrati nei termini e dunque appare abnorme individuare un termine diverso da quello triennale decorrente dalla data di registrazione dell’ultimo atto.

5. Garanzie procedurali del contribuente e requisiti disposti a pena di nullità dell'atto impositivo

La disciplina sostanziale dell'abuso è corredata da *garanzie procedurali* sia nella fase antecedente alla condotta (con la previsione della possibilità di presentare un interpello preventivo all'Agenzia delle entrate), sia nella fase funzionale all'accertamento (con la previsione di una necessaria preventiva richiesta di chiarimenti dall'amministrazione finanziaria con valenza di vero e proprio contraddittorio). In particolare, l'art. 10 -bis dispone che "*senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto*".

È inoltre precisato che "*la richiesta di chiarimenti è notificata dall'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973, 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 di sessanta giorni*".

Per una piena garanzia dei diritti del contribuente il legislatore ha scelto di disciplinare l'autonomia (documentale e motivazionale) dell'atto di accertamento, che già in precedenza abbiamo definito in termini di atto di accertamento "parziale", con cui l'Amministrazione finanziaria contesta l'abuso del diritto o l'elusione fiscale, rispetto ad altri atti che potranno comunque essere adottati nei termini ordinari⁽⁵⁷⁾.

Si tratta appunto di *una sorta di accertamento parziale specificamente motivato solo con riferimento alle contestazioni di abuso e di elusione*. Tale atto potrà essere validamente notificato solo se assistito da una peculiare procedura che precede la sua emanazione. Infatti, è prescritta - a pena di nullità - la notifica di una richiesta di chiarimenti che il contribuente potrà fornire all'amministrazione richiedente entro sessanta giorni.

Ad ulteriore garanzia della pienezza ed effettività del contraddittorio il legislatore ha previsto - con una disposizione assolutamente innovativa - un termine necessario di sessanta giorni, tra la data di ricevimento dei chiarimenti (o dell'inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta di chiarimenti) e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notifica dell'atto. Pertanto, in deroga alla ordinaria disciplina, laddove tale lasso di tempi risulti (per qualsiasi ragione) "consumato", *il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente (e validamente) prorogato fino a concorrenza dei sessanta giorni*.

6. Considerazioni in merito al ruolo del notaio avuto riguardo alla nuova disciplina dell'abuso del diritto

Alla luce delle considerazioni svolte, appare opportuno segnalare quelli che appaiono i due temi fondamentali circa il *ruolo del notaio* rispetto alla disciplina sostanziale e procedimentale dell'abuso del diritto o elusione di imposta.

Innanzitutto viene in rilievo l'opportunità di una corretta e definita delimitazione tra le fattispecie rilevanti ai fini di una contestazione in termini di abuso del diritto (comunque residuale rispetto ad eventuali norme cd. antielusive specifiche) e le fattispecie ancora rilevanti ai fini di una contestazione ai sensi dell'art. 20 del testo unico dell'imposta di registro. Sembra infatti che dalla valenza generalizzata della nuova disciplina antiabuso (comunque ridimensionata rispetto alla prospettiva previgente in forza della prevista "metodologia di controllo" della fattispecie abusiva) debba necessariamente discendere un'interpretazione rigorosa (e rispetto ad oggi anch'essa ridimensionata ex lege) dell'art. 20, esclusivamente con funzione di controllo degli effetti giuridici dell'atto rispetto al titolo o alla forma apparente. Ogni contestazione fondata su carenza di sostanza economica, vantaggi fiscali indebiti, sviamento di norme fiscali o contrasto con principi dell'ordinamento tributario dovrà invece seguire - sotto il profilo sostanziale e procedimentale - la nuova disciplina dell'art. 10-bis.

Il secondo tema che viene in rilievo è poi quello della contestabilità o meno dell'abuso del diritto, ex art. 10 -bis, in sede di c.d. principale postuma, che sulla scorta di quanto già sopra considerato deve considerarsi a nostro avviso esclusa per ragioni di incompatibilità oggettiva attinenti alle caratteristiche dell'attività di accertamento che con la nuova disciplina sono state ulteriormente dettagliate.

Come è noto, l'art. 3-ter del d.lgs. n. 463/1997 prevede che gli uffici controllano la regolarità dell'autoliquidazione effettuata dal notaio e del versamento delle imposte e qualora, sulla base degli elementi desumibili dall'atto, risulti dovuta una maggiore imposta, notificano, anche per via telematica, entro il termine di sessanta giorni dalla presentazione del modello unico informatico, apposito avviso di liquidazione per l'integrazione dell'imposta versata. Il pagamento è effettuato, da parte dei notai entro quindici giorni dalla data della suindicata notifica; trascorso tale termine, sono dovuti gli interessi moratori computati dalla scadenza dell'ultimo giorno utile per la richiesta della registrazione e si applica la sanzione di cui all' *articolo 13* del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. Queste modifiche sull'adempimento dei tributi indiretti hanno trovato riscontro nel testo unico dell'imposta di registro ove l'art. 42 è stato così riformulato: "*è principale l'imposta applicata al momento della registrazione e quella richiesta dall'ufficio se diretta a correggere errori od omissioni effettuati in sede di autoliquidazione nei casi di presentazione della richiesta di registrazione per via telematica; è suppletiva l'imposta applicata successivamente se diretta a correggere errori od omissioni dell'ufficio; è complementare l'imposta applicata in ogni altro caso*".

Pertanto, nei sessanta giorni successivi alla registrazione dell'atto la liquidazione effettuata dal notaio mediante il sistema di adempimento unico informatico può essere oggetto di controllo da parte degli Uffici fiscali che possono recuperare la maggiore imposta principale in capo al notaio medesimo (cd. principale postuma). Resta fermo che solo il pagamento da parte del notaio entro i quindici giorni dalla notifica dell'atto di controllo non comporta il pagamento di interessi e sanzioni (queste ultime a lui solo imputabili).

Nel fornire istruzioni agli Uffici fiscali circa i "margini" di tale potere di controllo, l'Agenzia del territorio con la circolare n. 3/T del 2002 aveva precisato che "*qualora dal controllo eseguito, sulla base degli elementi desumibili dall'atto, risultino dovute maggiori imposte, gli uffici provvedono a recuperarle*". Se dunque dalla formulazione della disposizione e dal documento di prassi si desume che detto potere di controllo deve avere delle caratteristiche pressoché corrispondenti a quello

delle contestazioni ex art. 36 *-bis* del D.P.R. n. 600/1973 in materia di accertamento delle imposte sui redditi, nella realtà talvolta si è assistito alla notificazione a notai di atti di recupero di maggiori imposte "principali" anche motivati sulla base dell'"abuso del diritto" o, genericamente, dell'elusione di imposta. Già prima della modifica normativa qui in commento si era sostenuta l'illegittimità di tale comportamento, ritenendo che tali recuperi dovessero essere effettuati a titolo di imposta complementare in capo ai contribuenti. Tale impostazione appariva del resto in conformità con quanto definito nella nota prot. n. 2007/84127 del 18 maggio 2007 della Direzione centrale accertamento dell'Agenzia delle entrate, ove si qualificava come imposta complementare quella richiesta all'esito dell'esercizio dell'attività interpretativa finalizzata ad accertare il reale effetto giuridico collegato agli atti sottoposti a registrazione (ad esempio con riferimento a conferimenti in società di immobili gravati da mutuo ipotecario seguiti da cessioni delle relative quote di partecipazione, in luogo di compravendite).

Pur permanendo alcune ambiguità sui margini e sulle caratteristiche del potere di controllo degli Uffici fiscali a seguito di adempimento unico, l'approvazione della disciplina dell'abuso del diritto con le specifiche regole sostanziali e procedurali dell'art. 10 *-bis* corrobora oggi la posizione già sostenuta circa la necessaria natura di imposta complementare dell'imposta recuperata a seguito di una contestazione così fondata.

Ed infatti, dal punto di vista sostanziale, il tipo di verifica dei presupposti dell'abuso del diritto (sopra illustrati) rende di per sé necessaria un'attività che esula dal contesto dell'atto oggetto di registrazione; dal punto di vista procedimentale, la procedura necessaria, a pena di nullità dell'atto successivamente emanato, della "richiesta di chiarimenti" appare inconciliabile con le dinamiche e le finalità di adempimento unico e la successiva fase di controllo formale (in particolare, per la coincidenza del termine necessario di sessanta giorni per ottemperare al contraddittorio con il termine entro il quale è prevista a pena di decadenza l'azione di controllo in sede di adempimento unico che renderebbe sempre "mobile" il conseguente termine relativo al recupero dell'imposta e delle eventuali sanzioni).

Pertanto sia ragioni sostanziali che procedurali portano a concludere che eventuali contestazioni degli uffici fiscali fondate sull'abuso del diritto o dell'elusione fiscale devono essere formulate ai sensi dell'art. 10-*bis* direttamente alle parti contraenti.

Resta fermo che tale conclusione non esime il notariato da un ruolo di rilievo nell'analisi della disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione d'imposta al fine di consentire che l'autonomia negoziale delle parti legittimamente si espliciti nella libertà di scelta tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale, che il legislatore delegato non solo consente, ma esplicitamente tutela.

Valeria Mastroiacovo

1) Tale data costituisce anche il riferimento temporale in base al quale verificare la disciplina applicabile in relazione alle operazioni poste in essere in data anteriore per le quali, alla stessa data (1° ottobre), non sia stato notificato il relativo atto impositivo. In altri termini, in mancanza di un atto impositivo notificato entro il 30 settembre 2015, le eventuali contestazioni, anche in relazione ad operazioni poste in essere in data anteriore al 1° ottobre 2015, dovranno comunque tenere conto - sia sotto il profilo sostanziale, che procedimentale - della nuova disciplina, pena la nullità dei relativi atti impositivi. Per considerazioni circa un'interpretazione critica della disciplina transitoria, solo apparentemente chiara nei suoi effetti, si rinvia a FRANSONI, *La "multiforme" efficacia nel tempo*

dell'art. 10-bis dello Statuto, in Corr. Trib., 2015, 4362, che, prendendo le mosse dalla Cassazione (Cass., Sez. III pen., 1 ottobre 2015, dep. 7 ottobre 2015, n. 40272) argomenta un'efficacia retroattiva degli effetti sostanziali della riforma in ragione dell'*abolitio criminis* di alcune fattispecie che viene a determinarsi sotto il profilo penale.

- 2) Il d.lgs. n. 128/2015, pubblicato in GU, serie ordinaria n. 190 del 18 agosto, è entrato in vigore a seguito di ordinaria *vacatio* il quindicesimo giorno successivo alla pubblicazione e, dunque, il 2 settembre 2015. Tuttavia, il comma 5 dell'art. 1 del decreto, ha previsto una peculiare decorrenza dell'efficacia del nuovo art. 10 -bis allo Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212 del 2000) relativo alla "Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale" disponendo che: *"le disposizioni dell'art. 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, hanno efficacia a decorrere dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del presente decreto e si applicano anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo"*. Pertanto, in conseguenza dei tempi di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, il decreto legislativo n. 128 del 5 agosto 2015 è entrato in vigore il 2 settembre p.v. e l'efficacia della nuova disciplina dell'abuso del diritto ha iniziato a decorrere dal 1° ottobre 2015.
- 3) Comma 1 art. 10-bis.
- 4) Pare opportuno segnalare che la stessa relazione illustrativa al decreto attuativo reca in sé una complessa ed articolata "premessa storica" della vicenda che ha condotto all'attuale nozione di abuso del diritto ed elusione fiscale. Analoga rilevanza all'evoluzione storica viene attribuita dalla gran parte della dottrina proprio al fine di cogliere la ratio della disciplina emanata: GALLO, La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale, in Rass. Trib., 2015, 1315. Ed infatti, proprio per la peculiarità della specifica vicenda, sarebbe a nostro avviso impossibile comprendere la ratio della nuova disciplina senza contestualizzare l'iter da cui è scaturita per cui dal dato dispositivo originario e limitato ad alcuni tributi, si è determinata una "reazione" interpretativa della giurisprudenza che a sua volta ha reso necessaria una positivizzazione di carattere generale per ragioni, appunto, di certezza del diritto e garanzia del contribuente.
- 5) Ed infatti l'art. 6 della legge delega 16 aprile 2012 (poi rinnovata ad opera del nuovo parlamento) già prevedeva il compito per il governo di rivedere le vigenti disposizioni antielusive al fine di introdurre "il principio generale di divieto di abuso del diritto, esteso ai tributi non armonizzati". Appare il caso di ricordare velocemente quelli che ne hanno costituito, a nostro avviso, i tratti salienti, al fine di evidenziare il contesto in cui il legislatore si è determinato ad adottare una disciplina positiva e convergente di tali fenomeni giuridici proprio nella prospettiva della "certezza del diritto". Come è noto, solo con l'art. 10 della legge n. 408/1990 è stata introdotta nel nostro sistema fiscale una definizione normativa di elusione illegittima subordinata al concetto di "fraudolenza" dell'azione che ingenerava dubbi di convergenza tra tale condotta e quella rilevante dal punto di vista penale. Successivamente tale definizione confluì, senza più alcun riferimento alla frode, nella disciplina dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973. In particolare quest'ultima disposizione intendeva sintetizzare in un unico contesto la definizione dell'elusione mediante (una clausola generale comma 1), le fattispecie concrete (mediante un'indicazione casistica comma 3) e le peculiari garanzie procedurali (comma 4 e seguenti), differenziando così in maniera netta tale istituto da quello dell'evasione. La collocazione normativa, nell'ambito del decreto sull'accertamento sulle imposte sui redditi, ingenerava dubbi circa la possibilità di estendere la disciplina anche rispetto ad altri tributi, anche solo quanto a *ratio*. È in parte questo il "pregiudizio" che ha, ad esempio, condotto certa giurisprudenza di legittimità a rivalutare nuovamente quell'iter argomentativo, già risalente, che evidenziando un contrasto tra sostanza economica e forma giuridica tendeva ad attribuire all'art. 20 del testo unico dell'imposta di registro il ruolo di norma generale antielusiva rispetto ai tributi indiretti, così trascendendo la ratio di tale previsione nel contesto di un'imposta sulle disposizioni negoziali.
- 6) Si ricorda che con le cd. sentenze gemelle di Natale, la Suprema corte ha sì confermato la sua determinazione circa la sussistenza di una clausola generale antiabuso, non più motivata, tuttavia, in ragione della derivazione da un principio generale di diritto comunitario, quanto piuttosto in diretta violazione del principio di capacità contributiva sancito all'art. 53 della nostra carta costituzionale (Cass. sent. nn. 30055 e 30056 e 30057 del 2008 "*non può non ritenersi insito nell'ordinamento, quale diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio di imposta*"). Questa elaborazione giurisprudenziale dell'istituto dell'abuso del diritto ha determinato una divaricazione di esso rispetto all'elusione d'imposta consentendo all'amministrazione finanziaria di procedere nell'esercizio del potere di accertamento, al di là della casistica condizionante prevista nel citato art. 37-bis e al di là dei tributi cui questa disposizione è espressamente riferita, senza dover soggiacere, sia in termini di onere della prova, che di garanzie del procedimento, alle medesime regole previste per l'elusione.
- 7) Si ricorda che la giurisprudenza della Corte di giustizia, prima tra tutte il caso Halifax, non ha mai affermato la pervasività del principio dell'abuso del diritto, limitandosi a fornire criteri per l'individuazione del fenomeno. Tuttavia da essa ha, in parte liberamente, tratto spunto la giurisprudenza nazionale di legittimità, tanto che la

esclusiva riferibilità di norme “antielusive” in ragione di una specifica previsione veniva superata con riguardo ai tributi armonizzati (Iva) attraverso al ricorso del principio generale antiabuso desumibile dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, con riferimento ai tributi non armonizzati (ad esempio ipotesi non disciplinate dall’art. 37-bis comma 3) facendo ricorso ad un principio generale antiabuso direttamente applicabile senza la mediazione di una clausola di diritto interno. Per giungere a questa interpretazione venivano posti a confronto in via comparativa – senza risultati uniformi sull’elaborazione giurisprudenziale di legittimità – istituti di common law come la “*substance over form*” o la “*circvention*” su cui talvolta la Corte di giustizia dell’Unione europea fondava le proprie decisioni per stabilire l’illegittimità di un vantaggio fiscale indebito perché perseguito in contrasto con l’obiettivo fissato da una disciplina comunitaria, sancendo così un principio generale di diritto comunitario. Sulla scorta di queste argomentazioni la Corte di cassazione ha in un primo momento ritenuto di poter sostenere il carattere esemplificativo e non esaustivo del citato art. 37-bis anche avuto riguardo ai tributi non armonizzati (sent. n. 21221/2006). Si veda CIPOLLINA, *Elusione fiscale e abuso del diritto: profili interni e comunitari*, in Giur. It., 2010, 1724.

- 8) GAMBARO, *Abuso del diritto* II) Diritto comparato, in Enc. Giur. It., Roma, 1988, I, 1; si rinvia inoltre alle considerazioni di PINO, *L’abuso del diritto tra teoria e dogmatica (precauzioni per l’uso)*, in Eguaglianza, ragionevolezza e logica giuridica, a cura di Maniaci, Milano, 2006, 115.
- 9) Se infatti dalle citate sentenze a SS.UU del 2008 si desume che il fondamento unico dell’abuso è rinvenibile nella norma costituzionale dell’art. 53, alcuni arresti della Cassazione (n. 27087/2014; n. 17175/2015) hanno ridimensionato tale approccio ritenendo comunque necessaria la sussistenza di specifici elementi individuanti le fattispecie (ovverosia l’elencazione di cui al comma 3 dell’art. 37-bis citato). Si veda LA ROSA, *Elusione e antielusione fiscale nel sistema delle fonti del diritto*, in Riv. Dir. Trib., 2010, I, 785; BEGHIN, *Poche luci e tante ombre giurisprudenziali in materia di elusione e abuso del diritto nelle imposte sui redditi*, in Boll. Trib., 2009, 997; Idem, *L’elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, 2013, passim e in particolare 25; ESCALAR, *Indebita trasformazione del divieto di abuso del diritto in divieto di scelta per il regime fiscale meno oneroso*, in Corr. Trib., 2012, 2707
- 10) Cfr. FALSITTA, *Abuso del diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*, in Riv. Dir. Trib., II, 2010, 349; FEDELE, *Aspetti negoziali e forme di impresa tra opponibilità, simulazione e riqualificazione*, in Riv. Dir. Trib., 2010, 1101; FRANSONI, *Abuso del diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*, in Corr. Trib., 2011, 13; BEGHIN, *Abuso del diritto: la confusione persiste*, in GT, 2008, 649;
- 11) Avuto riguardo alle contestazioni in materia di imposta di registro, ipotecaria e catastale si assisteva all’applicazione della clausola generale antiabuso di matrice giurisprudenziale comunque desumibile a detta dei supremi giudici dall’art. 20, pur negando in alcuni casi la “natura antielusiva” della norma e affermandone, però, in concreto i medesimi effetti con argomentazioni circa la tassazione effettiva degli effetti economici dell’atto (ex multis Cass. n. 10660/2003; n. 10549/2011; n. 5877/2014). Cfr. GIRELLI, *Abuso del diritto e imposte di registro*, Torino, 2013, 61. Per completezza si ricorda che la cass. ha escluso in modo categorico che l’introduzione dell’art. 53-bis nel testo unico dell’imposta di registro comporti il richiamo alla disciplina dell’art. 37-bis nell’ambito di questo tributo (Cass.n. 15319 del 2013).
- 12) La non applicazione del principio del contraddittorio era argomentata dalla mancanza di un’esplicita previsione legislativa e dalla natura non armonizzata dei tributi con la conseguente impossibilità di invocare i principi comunitari (Cass. 15319 del 2013).
- 13) La relazione illustrativa pone bene in evidenza come i “*mutamenti frequenti e incisivi nella normativa fiscale e nella sua interpretazione non solo hanno generato costi aggiuntivi di adempimento, ma hanno anche modificato le convenienze su cui erano basate le scelte economiche del passato. Soprattutto hanno generato incertezza, con effetti negativi sulla credibilità e sulla stabilità di medio e lungo periodo della politica tributaria. In particolare sul fronte dell’abuso del diritto alcune recenti sentenze della Corte di cassazione hanno aperto nove prospettive ermeneutiche, producendo ulteriori forti incertezze riguardo alla legittimità di comportamenti ritenuti in passato corretti*”.
- 14) Per completezza appare opportuno ricordare che la necessità del previo contraddittorio discendeva, per gli accertamenti emessi in base all’art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, dal comma 4 di questa disposizione e, per gli avvisi emanati sul presupposto della violazione del generale divieto di abuso del diritto, ancora prima dell’entrata in vigore della nuova disciplina, dalla giurisprudenza più recente della Cassazione (sez. V, sentt. 5 dicembre 2014, n. 25759 e 14 gennaio 2015, n. 406) che ha ricevuto l’avallo della stessa Corte Costituzionale (Corte Cost., sent. 7 luglio 2015, n. 132). Un avallo giunto dunque *in limine*, sostanzialmente adesivo alle scelte operate dal legislatore delegato, anche in considerazione dei principi della legge delega.
- 15) Art. 5 legge n. 23 del 2014.
- 16) In particolare con il richiamo alla raccomandazione della Commissione sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012.

- 17) Vale la pena di precisare che – come sopra accennato – il panorama precedente, avendo matrice giurisprudenziale si palesava così ampio e variegato che in esso è possibile certamente riscontrare sia segni di continuità che di discontinuità; ciò che allora qui si vuole rappresentare è che il legislatore delegato ha operato delle scelte così precludendo il perpetuarsi di alcune opzioni interpretative alternative circa la nozione di abuso e la sua contestabilità sul piano amministrativo.
- 18) BEGHIN, *La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori*, in Fisco, 2015, 2207.
- 19) In tal senso si segnala in particolare un passaggio della già citata Cassazione n. 17175 del 2015 in cui i Supremi giudici contrastando la qualificazione “ex se” della figura dell’abuso del diritto solo per il fatto che l’operazione comportasse un regime fiscale più favorevole (circa la deducibilità dei costi), precisano che “tale argomento confligge palesemente con il diritto d’impresa costituzionalmente tutelato, ed implica una indebita invasione nella sfera delle scelte imprenditoriali che non possono essere sindacate dagli Uffici finanziari alla stregua dei criteri di opportunità e convenienza, ma soltanto ove le operazioni evidenzino evidenti caratteri di antieconomicità ed irrazionalità tali da richiedere una specifica giustificazione della condotta tenuta dall’impresa, non essendo dato rinvenire nell’ordinamento tributario norme che vincolino il soggetto imprenditore a ricorrere a determinate modalità di finanziamento piuttosto che altre”.
- 20) Si veda FRANSONI, *Abuso ed elusione del diritto*, in Libro dell’anno, 2015, Treccani, 411 per cui “è difficile negare che l’aggiramento sussiste in quanto il vantaggio è indebito, ma che al tempo stesso tale caratteristica del vantaggio dipende dall’aggiramento della norma; oppure che un’operazione ha il solo fine di ottenere un vantaggio fiscale se è priva di valide ragioni economiche ancorché specularmente l’operazione sia priva di valide ragioni economiche ogni qual volta abbia un esclusivo fine fiscale”.
- 21) La stessa relazione illustrativa rileva che “questa collocazione muove dall’esigenza di introdurre un istituto che, conformemente alle indicazioni della legge delega, unifichi i concetti di elusione e di abuso e conferisca a questo regime di valenza generale con riguardo a tutti i tributi, sia quelli armonizzati, (...), sia quelli non armonizzati, (...)”. Osserva VACCA, *Abuso e certezza del diritto*, Corr. Trib., 2014, 1131 che la diatriba circa l’applicazione generalizzata dell’istituto dell’elusione anche ai tributi non armonizzati, argomentata anche sulla scorta dell’art. 3 cost. in alcune pronunce della Cassazione, viene superata dalla legge delega che aderendo a questo orientamento prevede che venga introdotta nell’ordinamento una clausola antielusiva/antiabusiva di carattere generale, valevole per tutti i tributi e per tutte le fattispecie connotate dall’elusività.
- 22) In questo senso sembra esprimersi anche GALLO, *La nuova frontiera dell’abuso*, cit., 1317.
- 23) Che tale generalità debba intendersi nell’accezione più ampia (e uniforme) possibile, ne è conferma a nostro avviso la circostanza per cui la esplicita non applicazione della disciplina dell’art. 10-bis ai diritti doganali è testualmente riferita solo alla disciplina degli accertamenti e dei controlli di cui ai commi da 5 a 11 del citato articolo, restando invece anche agli stessi applicabili i principi generali sanciti ai commi da 1 a 4 per la definizione della condotta abusiva. Ciò non toglie che appare fondata la perplessità di quella parte della dottrina che considera di complessa applicazione tale disciplina anche a tributi quali il bollo o la tasi, ecc. cfr. BEGHIN, *La clausola generale*, cit., 2209; diversamente non si condivide la posizione di chi muovendo dal comma 3 arriva ad escludere l’applicabilità della nuova disciplina dell’abuso in ragione delle caratteristiche soggettive, limitando il regime al solo circuito dell’impresa e dell’attività professionale (Cfr. Consoli, Approfondimento al d.lgs. n. 128/2015, in forum notartel).
- 24) Come precisato dalla stessa relazione illustrativa, la delega non riguardava invece la revisione delle norme cd. antielusive specifiche, che permangono dunque intatte nell’ordinamento in ragione della loro specialità, in forza della quale trova sistematica giustificazione finanche l’eventuale punibilità penale della condotta a differenza che nel caso di contestazione di abuso ed elusione.
- 25) Prevedendo, tra l’altro, che ogni disposizione che richiama tale articolo si deve intendere ora riferita - in quanto compatibile - al nuovo art. 10 -bis.
- 26) Per una critica puntuale alla prassi dell’amministrazione finanziaria e della giurisprudenza che nel precedente panorama normativo tendeva a dare rilevanza ai fini dell’imposta di registro dovuta al cd. effetto economico dell’operazione contrattuale; a sostegno di una funzione antielusiva dell’art. 20 si rinvia a cass. 14367/2011; 14900/2001; n. 2713/2002; 18374/2007; 8772/2008; 10273/2007; in dottrina si segnalano le accese critiche a tale impostazione di CORASANITI, *L’interpretazione degli atti e l’elusione fiscale nel sistema dell’imposta di registro*, in Dir. e prat. trib., 2012, I, 963 ove anche ampi riferimenti bibliografici e giurisprudenziali. Si vedano anche MARONGIU, *L’elusione nell’imposta di registro tra abuso del diritto e abuso del potere*, in Dir. e prat. trib., 2008, 1067; DELLA VALLE, *L’elusione nella circolazione indiretta del complesso aziendale*, in Rass. Trib., 2009, 375. La posizione critica del notariato è stata in più occasioni manifestata con gli studi n. 95-2003/T Imposta di registro, elusione fiscale e riqualificazione degli atti; Studio (est. PISCHETOLA); quesito n. 148-2012/T; Studio (RAPONI).

- 27) Testualmente da Cass. SS.UU. n.30055/2088 con nota di Corasaniti, Sul generale divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento tributario, in Dir. e prat. Trib., 2009, II, 213.
- 28) In questo senso sono emblematiche le sentenze n. 24258/2015 e 20050/2015, tanto da far sorgere il sospetto circa una "resistenza" della giurisprudenza rispetto alla riforma di sistema che il legislatore delegato ha inteso attuare con l'introduzione generalizzata della disciplina sostanziale e procedimentale dell'art. 10-bis.
- 29) GALLO, *La nuova frontiera*, cit., 1317 alla nt. 7 afferma "coerenza vorrebbe che la cassazione volendo mantenere questa sua giurisprudenza desse una giustificazione dell'art. 20 in termini antielusivi (e cioè con riferimento al principio non scritto antiabuso), anziché creare una sorta di tertium genus tra interpretazione strettamente civilistica e norma fiscale antielusiva". Del resto la stessa amministrazione finanziaria nella nota prot. n. 2007/84127 nel dare istruzioni agli uffici sull'individuazione dei fenomeni elusivi nel settore del registro, citando la giurisprudenza richiamata alla precedente nota 25 affermava che "pur tenendo conto della peculiare natura dell'imposta di registro, sembra possa configurarsi una ratio antielusiva della predetta norma che legittimerebbe l'ufficio ad un potere interpretativo non limitato esclusivamente agli elementi desumibili dal singolo atto".
- 30) Si tratta dunque di discipline sostanziali (quanto all'individuazione delle fattispecie cui sono applicabili) e procedurali (nell'art. 10 bis vi è infatti una fase necessaria di contraddittorio, una motivazione "parziale" dell'atto di accertamento, ecc..) in tutto differenziate.
- 31) Discorso analogo va fatto con riferimento agli artt. 21 e 22 TUR.
- 32) In linea di massima le eventuali contestazioni fondate sull'abuso trarranno spunto da sequenze negoziali poste tra loro ad un breve lasso di tempo; come vedremo infatti proprio il tempo sembra avere una valenza determinante a tal fine, che tuttavia oggi, nella prospettiva della nuova disciplina dell'art. 10-bis, sembra perdere la sua presunta valenza assoluta, entrando insieme agli altri elementi nella valutazione in concreto delle ragioni a fondamento dell'operazione.
- 33) In termini di continuità, ma ancora più marcatamente rispetto alla ricostruzione nel vigore del previgente quadro normativo; cfr. risposta a quesito n. 148-2012/T.
- 34) CONSOLI, *op. cit.*.
- 35) Sia consentito il rinvio a MASTROIACOVO, *La rilevanza delle vicende abdicative nella disciplina sostanziale dei tributi*, Torino, 2012, 133.
- 36) Le ragioni extrafiscali di carattere personale che hanno determinato un soggetto ad un determinato atto o sequenza di atti in luogo di altri sono comunque opponibili al fisco nella misura in cui siano supportati da elementi che possano ritenere adempiuto l'onere della prova, secondo l'ordinaria disciplina del procedimento e del processo tributario: si tratterà allora di prove documentali, di dichiarazioni di terzi, ecc. Si pensi ad esempio ad uno scioglimento della comunione legale e trasferimento gratuito di quote di un bene al coniuge in vista di una prossima separazione e acquisto di una prima casa a seguito della cessione della quota. In questo caso se vi sono elementi idonei a sostenere la valida ragione extrafiscale della separazione e della necessità del riacquisto di un immobile per mancanza di altro immobile dove abitare, essa potrà essere sufficiente a non far considerare indebito l'eventuale vantaggio fiscale determinato dall'agevolazione prima casa sull'acquisto successivo alla cessione della quota.
- 37) Così FEDELE, *Il valore di principi nella giurisprudenza tributaria*, in Riv. Dir. Trib., 2013, I, 875; LA ROSA, *L'accertamento tributario antielusivo: profili procedurali e processuali*, in Riv. Dir. Trib., I, 2014, 499.
- 38) In particolare la definizione della condotta abusiva muove dalla rilevazione di un uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio di imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione. Viene dunque prescelto il percorso già tracciato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia e dalla Cassazione circa la rilevanza determinante dello sviamento dal fine della norma. In altri termini la condotta del contribuente, ancorché non in contrasto con una specifica disposizione, se comporta l'uso di uno strumento giuridico in maniera sviante rispetto alle finalità per le quali la disposizione era stata introdotta nell'ordinamento, in modo da rendere tale strumento giuridico idoneo ad ottenere un risparmio di imposta, può astrattamente integrare una condotta abusiva che l'agenzia può contestare in sede di accertamento.
- 39) In questo senso anche FIORENTINO, *op. cit.*
- 40) Si pensi ad una norma antielusiva specifica, corredata di eventuali specifiche sanzioni, nel caso disapplicabile mediante la procedura di interpello; alla simulazione e alla frode o ancora, violazione al precetto dell'art. 20 del testo unico dell'imposta di registro circa l'interpretazione degli effetti giuridici dell'atto.
- 41) Anche per tale ragione, il legislatore delegato ha mantenuto fermo l'istituto dell'interpello c.d. disapplicativo che il contribuente può attivare in relazione a norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento, al fine di ottenerne appunto la disapplicazione nel caso concreto. Pertanto l'ambito di applicazione dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale è diverso e residuale rispetto a quello per il quale

possono trovare applicazione le norme c.d. antielusive specifiche. Ulteriore rilevante conseguenza di questa distinzione di fattispecie è che mentre *le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali* (ferma restando l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie), ciò non vale nel caso di operazioni disciplinate da norme c.d. antielusive specifiche che diano luogo a fatti punibili penalmente.

- 42) Tale principio è stato del resto di recente confermato dalla stessa giurisprudenza di legittimità con Cass. 17175 del 2015.
- 43) Collocandosi in un ambito che è altro dall'interpretazione estensiva o analogica, in quanto caratterizzato dallo sviamento e uso distorto della ratio istitutiva dello strumento giuridico.
- 44) Sembrerebbe coerente ipotizzare che rispetto alla contestazione abusiva si operi con un unico contraddittorio preventivo, tuttavia, trattandosi di una procedura di garanzia rispetto alla quale verificare la nullità dell'atto ed essendo la notifica tempestiva dello stesso verificata in ragione delle singole leggi d'imposta, è ragionevole ritenere che gli atti saranno differenziati e i contraddittori saranno molteplici. Tale aspetto era già stato in parte denunciato da quella dottrina che aveva rilevato come grande mancanza della delega l'omessa previsione degli aspetti procedurali di termini omogenei tipizzati per la contestazione dell'abuso. Cfr. LA ROSA, *L'accertamento tributario antielusive: profili procedurali e processuali*, cit., 501.
- 45) Gli esempi indici indicati nella Raccomandazione, finalizzati appunto alla repressione della pianificazione fiscale cd. aggressiva sono: che la costruzione o la serie di costruzioni in cui si risolve l'operazione comprenda elementi che hanno l'effetto di compensarsi o annullarsi reciprocamente (cd. partite di giro); che le operazioni concluse siano di natura circolare; che il vantaggio fiscale determinato da queste costruzioni negoziali sia significativo e di esso non si tenga conto né nei rischi commerciali assunti dal contribuente, né nei flussi di cassa; che le previsioni di utili al lordo delle imposte siano insignificanti rispetto all'importo dei previsti vantaggi fiscali. Di questi esempi non vi è traccia nel testo adottato eccezion fatta per il richiamo che è possibile rinvenire nella lett. a) del comma 2. Si tratta dunque di indici esemplificativi (poiché viene precisato "in particolare") e non tassativi, che ben potranno essere integrati con quelli che emergono dalla predetta Raccomandazione nelle contestazioni dell'amministrazione finanziaria per sostenere l'abuso del diritto secondo il prescritto onere della prova.
- 46) Così VACCA, *L'abuso*, cit., 1138 che critica la centralità delle valide ragioni economiche nella valutazione della condotta abusiva poiché si corre il concreto rischio che l'ordinamento fiscale venga interamente ad essere sottoposto ad un criterio di interpretazione pseudo-economico che non è più quello tipico delle preleggi fondato sul significato letterale delle parole contenute nelle norme e della sua ratio legis, ma quello appunto dell'accertamento delle valide ragioni economiche sottostanti alla scelta del contribuente" con il rischio che trattandosi di criteri non codificati siano riempiti di contenuto spesso soggettivi con il rischio dell'incertezza e dell'imprevedibilità dell'interpretazione. Propende per un'interpretazione oggettiva dell'abuso del diritto anche FRANSONI, *Spunti in tema di abuso del diritto e intenzionalità dell'azione*, in *Rass. Trib.*, 2014, 403.
- 47) Comma 9 art. 10-bis prescrive per l'amministrazione l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva e dunque necessariamente gli stessi elementi costitutivi della fattispecie.
- 48) La precisazione del comma 2, sufficientemente ampia e non focalizzata unicamente alla prospettiva dell'impresa, conferma la tesi ricostruttiva per cui la nuova disciplina dell'abuso sarebbe non solo generalizzata a tutti i tributi, ma anche applicabile alle operazioni poste in essere tra privati.
- 49) Come già accennato tale distinzione trova radici profonde poiché da sempre è da ritenersi infondato il tentativo dell'amministrazione finanziaria di esercitare un potere di accertamento ultroneo rispetto a quello consentito dall'art. 20 facendo leva appunto sulla contrapposizione tra forma giuridica e realtà economica; tuttavia, all'esito della riforma dell'art. 10-bis nel caso di tratti di un ambito coincidente esso risulterà assorbito e nel caso si tratti di piani distinti esso risulterà applicabile a fattispecie eterogenee.
- 50) In questi termini si esprime la relazione illustrativa.
- 51) Comma 13 art. 10-bis.
- 52) BEGHIN, *La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori*, in *Fisco*, 2015, 2207.
- 53) Citato comma 9, dell'art. 10-bis, che tra l'altro nega la rilevabilità d'ufficio della condotta abusiva.
- 54) LA ROSA, *L'accertamento tributario antielusive*, cit. 499.
- 55) Art. 13 d.lgs. n. 471/1997 nella misura del 30% del tributo non pagato.
- 56) Nella fattispecie prospettata infatti potrebbero venire in rilievo stringenti situazioni di fatto tali per cui ad esempio la banca non sarebbe stata disponibile ad erogare un mutuo per seconda abitazione, o comunque lo avrebbe erogato in condizioni non sostenibili economicamente per il contribuente, ecc..
- 57) Ex artt. 41 -bis e 43 del D.P.R. n. 600/1973.