

CAPITOLO V

INTERPRETAZIONE, ELUSIONE FISCALE ED ANALOGIA NEL DIRITTO TRIBUTARIO

SOMMARIO: 1. L'interpretazione nel diritto tributario e l'art. 12 Preleggi. – 2. L'argomento letterale. – 3. L'argomento teleologico e l'elusione fiscale. – 4. L'argomento sistematico. – 5. L'analogia e le norme impositive. – 6. L'analogia e le norme diverse da quelle impositive.

3. *L'argomento teleologico e l'elusione fiscale.*

Venendo ora all'argomento teleologico, occorre innanzitutto chiarire cosa deve intendersi per “significato della legge”.

Qual è infatti tale “significato”? Quello **soggettivo** che si stabilisce attraverso la preconstituita e irripetibile “volontà” del legislatore storico, sicché il dogmatico del diritto deve ripercorrere le tracce dello storico del diritto per determinare il contenuto oggettivo della legge; oppure quello **oggettivo**, secondo il quale il contenuto della legge sta nella legge stessa e nelle sue parole, intese quale volontà della legge, quale senso oggettivo indipendente dalle intenzioni del legislatore storico?

Alle **teorie soggettive** del “Grande Legislatore” di stampo imperativistico si preferiscono oggi le **teorie oggettive**. Con l'atto legislativo, si afferma, la legge si separa dai suoi autori e viene elevata ad esistenza oggettiva, con un significato che può essere anche più ricco di quanto i legislatori pensassero nel corso dell'attività legislativa. Essa diviene parte dell'ordinamento giuridico, alla cui trasformazione partecipa attivamente, subendo sia i mutamenti del diritto, sia i mutamenti delle condizioni sociali, economiche, tecniche, che ne richiedono un continuo adattamento. Non dobbiamo interpretare con l'animo del legislatore del passato, ma attuare un'interpretazione conforme al presente. Ciò non toglie che le teorie soggettive abbiano un loro spazio applicativo soprattutto nel periodo immediatamente successivo all'introduzione di una nuova disciplina, dove la volontà del legislatore viene ad assumere in chiave argomentativa una valenza non trascurabile.

Nel diritto tributario, l'argomento teleologico si collega strettamente alla **funzione dello “scopo” nel (e del) diritto tributario**, la cui esaltazione risale agli anni venti del passato secolo, in particolare alle tesi sostenute in Germania da ENNO BECKER.

Con il paragrafo 4 dell'*Abgabenordnung* del 1919, poi divenuto l'art. 9 della L. 22 maggio 1931 (*Reichsabgabenordnung*), venne infatti introdotto nell'ordinamento tributario tedesco il principio per il quale nell'interpretazione della legge si dovesse considerare “*il relativo scopo, il significato economico e lo sviluppo dei rapporti*”. Tale disposizione venne interpretata come strumento finalizzato a consentire alla giurisprudenza di superare la rigi-

da applicazione delle norme tributarie, a favore di **considerazioni anche di equità che consentissero di perseguire con maggiore efficacia il fenomeno dell’elusione d’imposta**. Alle tesi di BECKER si ispirò in Italia la Scuola di Pavia di BENVENUTO GRIZIOTTI, che sostenne la tesi dell’**interpretazione funzionale** del diritto tributario “*in contrapposizione alla interpretazione nominalistica o formale delle leggi*”.

In queste tesi vennero evidenziati due **scopi del diritto tributario**. Il primo, di procurare allo Stato i **maggiori introiti possibili**, al fine di sopperire alle enormi esigenze fiscali post-belliche. Si trattava tuttavia – è bene precisarlo – non di un valore da perseguire in sé. Tale esigenza era, infatti, alla base dell’indirizzo della Cassazione fiscale tedesca di **procedere ad un’applicazione “sostanzialistica” del diritto tributario, finalizzata a chiudere le lacune e a realizzare una vera eguaglianza tra contribuenti**. Da qui il secondo scopo, la **tassazione del c.d. “equivalente economico”**, che veniva a configurarsi come funzionale al raggiungimento dello scopo di assicurare il maggior gettito possibile, ma non già nel senso di consentire al Fisco qualsiasi forma di prelievo anche arbitrario, quanto invece di assicurare che, una volta individuato in sede legislativa il fenomeno economico tassabile, l’interprete dovesse assegnare alla norma tributaria la massima “estensione” (anche analogica) possibile, di modo da assicurare l’imposizione di tutto ciò che si configurava come “economicamente equivalente” a quanto espressamente previsto come tassabile dal legislatore.

Che lo scopo delle leggi tributarie non sia il procacciamento del maggior gettito possibile emerge in effetti con evidenza dalla unilateralità che caratterizza questa impostazione, la quale dimentica come alla necessità finanziaria dello Stato si contrapponga il naturale interesse del contribuente a pagare le minori imposte possibili, con la conseguenza che le leggi tributarie devono individuare il presupposto in modo tale che l’obbligo tributario dei cittadini sia “delimitato”: **l’acquisizione del gettito è così il motivo della legge, non il suo scopo**. La delineata prospettiva coinvolge, peraltro, esclusivamente il rapporto tra Fisco e contribuente, senza guardare al **rapporto tra contribuenti**, in particolare alla distribuzione dell’imposizione tra di essi secondo un principio di uguaglianza.

Certo, accanto allo scopo della legge tributaria in generale può esservi anche una **specifica finalità perseguita dalla norma tributaria**. L’esempio tipico, come più volte evidenziato, è rappresentato dai **tributi di “indirizzo”**, per i quali il fine di perseguire determinati obiettivi di natura politico-sociale (ad es., incentivare o disincentivare determinati consumi, proteggere l’ambiente, ecc.) è immanente nella loro istituzione e deve, come tale, necessariamente essere tenuto presente in sede interpretativa. Uno specifica finalità può tuttavia pure essere presente nelle **norme anti-elusive** (anche finalizzate ad evitare l’abuso di norme di agevolazione) oppure nelle norme di agevolazione in genere.

Lo studio dell’interpretazione teleologica nel diritto tributario si sviluppa dunque in stretta connessione con il tema dell’**elusione fiscale**, che andremo pertanto adesso ad esaminare.

Al fine di chiarire i rapporti tra interpretazione ed elusione non può che muoversi da una **individuazione del fenomeno “elusione”** tratto dalle concrete modalità con le quali si atteggiavano gli schemi operativi dei comportamenti elusivi. Va invero osservato che le nebbie nelle quali sfumano i termini del problema che qui si considera sono generate anche dall’ambiguità terminologica della stessa espressione “elusione fiscale”, che sottende un ampio spettro di cangianti situazioni, delle quali occorre dunque dare immediatamente conto.

In alcuni casi il contribuente, posto dinanzi alla necessità di perseguire un determinato risultato *economico*, tenta di “aggirare”, attraverso l'utilizzo di una strada “anomala” rispetto alla strada “diretta” tracciata dall'ordinamento, un determinato presupposto di imposta facendo nascere – tramite una diversa configurazione giuridica della fattispecie – un diverso presupposto, o non facendone nascere alcuno, con lo scopo (esclusivo o prevalente) di attenuare (od eliminare del tutto) l'onere fiscale connesso al presupposto eluso: il contribuente, dinanzi allo strumento ordinario e immediato offerto dall'ordinamento, cui lo stesso ricollega una determinata imposizione, ne sceglie uno diverso che, dal punto di vista *effettuale*, si configura equivalente rispetto al primo, ma, dal punto di vista fiscale, determina un onere di imposta inferiore o nullo, dando luogo all'insorgere o di un diverso presupposto o di nessun presupposto.

ALCUNI ESEMPI

Si pensi ad esempio ai soci di una società industriale anche titolare di un immobile fortemente plusvalente che debba formare oggetto di cessione i quali, invece di procedere alla stipulazione di un normale contratto di compravendita dell'immobile (presupposto di una plusvalenza nel sistema del reddito di impresa), deliberino e procedano ad una scissione tale da allocare l'immobile nella società beneficiaria, per poi cedere immediatamente dopo le azioni di quest'ultima all'acquirente finale e beneficiare della minore tassazione prevista per la cessione di titoli da parte delle persone fisiche. Quindi, dinanzi alla necessità di porre in essere una determinata operazione economica (dismissione di immobile), si sceglie una via diversa da quella “diretta” e “ordinaria” (scissione e cessione della partecipazione nella società beneficiaria anziché contratto di compravendita), dando luogo ad un presupposto diverso (neutralità della scissione e *capital gain* da cessione di partecipazioni).

Oppure si pensi al caso di Tizio, che intendendo donare i propri immobili ai figli, al fine di evitare l'applicazione della più gravosa imposta di donazione, dona ad essi dei titoli di Stato (esenti da imposta di donazione) e successivamente permuta i buoni del tesoro con gli immobili (Cass., 2658/1979).

Ancora al caso di Caio, che intendendo cedere un terreno edificabile, al fine di evitare l'imposta sui redditi derivanti dalla plusvalenza, dona il terreno edificabile ad un proprio figlio (pagando la più mite imposta sulle donazioni) e costui lo cede ad un terzo, così da approfittare della disposizione (art. 68, co. 2, TUIR) che consente di calcolare le plusvalenze come differenza tra il valore di cessione e il valore dichiarato ai fini dell'imposta sulle donazioni (Cass., 22716/2011; Cass., 449/2013, che riconduce la fattispecie all'art. 37, co. 3).

Una forma di aggiramento si ha anche allorché il comportamento del contribuente si configura come **“reazione” dinanzi ad una situazione legislativa che gli preclude determinati “vantaggi” tributari**. In tal caso il contribuente, di regola attraverso l'utilizzo di determinate fattispecie negoziali, mira ad ottenere proprio tali vantaggi.

... SEGUE

Si pensi alla mancata concessione del “credito di imposta” sui dividendi percepiti da soggetti non residenti o dai Fondi comuni di investimento e conseguentemente alle o-

perazioni che furono poste in essere per ottenere comunque tale credito d'imposta (operazioni denominate, rispettivamente, *dividend stripping* e *dividend washing*). In particolare, nel caso del "dividend stripping", la società straniera X, destinataria dei dividendi dalla controllata italiana Y, sui quali non spettava il credito di imposta e sui quali si applicava la ritenuta (del 32,40%) in uscita sui dividendi, cedeva l'usufrutto sulle azioni a favore di una società italiana, ricevendone un corrispettivo di ammontare sostanzialmente corrispondente ai dividendi attesi. Il dividendo, in quanto percepito adesso dalla società italiana (usufruttuario), aveva diritto al credito di imposta; sul corrispettivo, invece, non trovava applicazione la ritenuta in uscita (non trattandosi di un dividendo).

L'insorgenza del presupposto indesiderato può essere evitata, eventualmente accompagnandola con l'insorgenza di un nuovo e diverso presupposto, anche mediante il **"travestimento" del reddito**. Talvolta, infatti, questa operazione consente di sfuggire alla tassazione e quindi di evitare l'insorgenza di qualsiasi presupposto, come nelle ipotesi di conversione del reddito (ad es., interessi) in plusvalenze non tassate grazie ad operazioni finanziarie innovative; altre volte serve, invece, per beneficiare di clausole contenute in convenzioni internazionali contro la doppia imposizione più favorevoli di quelle *prima facie* applicabili (c.d. "rule shopping").

In altri casi ancora, il contribuente non è *necessitato* a porre in essere una determinata fattispecie economica (cessione di un immobile) e, quindi, a cercare una strada "alternativa" meno diretta, ma anche meno (o per nulla) onerosa: può, infatti, accadere che il relativo comportamento sia **semplicemente finalizzato alla "strumentalizzazione" delle norme fiscali**, al fine, ad esempio, di creare componenti negativi di reddito (cui corrispondano ricavi che determinano un onere fiscale nullo o comunque inferiore rispetto al vantaggio determinato dalla deduzione del componente negativo), oppure di "recuperare" perdite fiscalmente rilevanti che altrimenti andrebbero perse (per il decorso inutile del periodo massimo di riporto).

... SEGUE

Si pensi per la prima ipotesi a talune forme di svalutazione delle partecipazioni, alla cessione di crediti ad enti non commerciali con creazione di perdite fiscalmente deducibili, all'artificiosa creazione di disavanzi da fusione manipolando il valore fiscalmente riconosciuto della partecipazione per effettuare rivalutazioni di beni o iscrivere un valore di avviamento fiscalmente deducibile, all'emissione di strumenti finanziari che, avvalendosi dello "strumentario" dato dai contratti atipici, aggirino l'imposizione ordinaria prevista sui redditi di capitale pur determinando per l'emittente un componente di reddito fiscalmente deducibile, alla corresponsione di compensi "anomali" ad amministratori per evitare (in passato) l'applicazione dell'ILOR; si pensi per la seconda ipotesi al fenomeno del commercio delle "bare fiscali", consistente nell'acquisto di società dotate esclusivamente di perdite fiscali e nella loro successiva incorporazione per subentrare nel riporto di tali perdite, oppure al caso, verificatosi con riferimento all'IVA, in cui delle società acquistavano un bene, esercitando il diritto alla detrazione in via ordinaria e poi lo conferivano (insieme ai debiti contratti per acquistarlo) ad una società con diritto alla detrazione forfetaria, così cumulando le due detrazioni.

In tutti questi casi, dove le operazioni dovranno ovviamente essere “**reali**” e “**volute**” – poiché se così non fosse, si rientrerebbe nel **fenomeno simulatorio** e si abbandonerebbe il terreno dell’*elusione* per entrare in quello della *evasione* (in tale ultima ipotesi, infatti, non si aggira un presupposto, ma si nasconde un presupposto già verificatosi) – il tratto comune è rappresentato da un lato dalla particolare *habilité* e scaltrezza del contribuente, che – grazie all’autonomia negoziale accordata alle parti nella regolazione dei loro interessi, allo strumento del collegamento negoziale, alla formulazione analitica delle disposizioni e alla costruzione in termini casistici del sistema delle imposte sui redditi, all’assenza di una norma di chiusura riguardante la possibilità di tassazione di qualsiasi reddito e, più in generale, all’assenza di una nozione generale e unitaria di possesso di redditi (cap. XVII, par. 2) – determina un **presupposto diverso da quello “tipico”, o ne determina tout court uno nuovo non “sostitutivo” di un altro o non ne determina alcuno**; dall’altro dalla **finalizzazione del comportamento al mero ottenimento di vantaggi fiscali** (la scissione ha solo la funzione di cedere l’immobile scontando le imposte sulle plusvalenze da cessione di partecipazioni; l’incorporazione della “bara fiscale” solo quella di riportarne le perdite); dall’altro ancora, **dalle “lacune” del sistema**, che offrono ampio margine per fattispecie surrogatorie, e dalle sue “**asimmetrie**” (differenziali di tassazione per la cessione delle partecipazioni da parte di persone fisiche; possibilità di creazione di costi deducibili a fronte di ricavi non imponibili; riporto delle perdite collegato al soggetto e non all’attività dalla quale esse derivano; possibilità di detrazione forfetaria dell’IVA anche se non assolta).

Tanto premesso, il **contrasto** all’elusione fiscale si è sviluppato storicamente secondo **tre approcci**.

Un **primo approccio** è consistito nell’affrontare il problema dal lato della **disposizione normativa elusa**. Ciò implica la verifica sia della possibilità di procedere nell’ambito del testo legislativo a forme di interpretazione della disposizione particolarmente “ampie” (o all’occorrenza particolarmente “restrittive”) e tali da impedirne l’abuso; sia della possibilità di operare in via *analogica* sulla disposizione elusa facendovi rientrare la fattispecie elusiva. Un **secondo approccio** è consistito nel tentativo di contrastare la fattispecie elusiva in base a principi e istituti generali dell’ordinamento o con disposizioni ad “hoc”, rispettivamente con riferimento alla possibilità di invocare istituti quali l’abuso del diritto, la frode alla legge o la frode ai creditori, oppure di ricorrere a disposizioni tributarie “di chiusura”, oppure ancora di ricorrere ad espresse disposizioni antielusive generali o speciali. Un **terzo approccio** è consistito infine nell’indagare sul negozio posto in essere dalle parti, al fine di verificare se sia possibile “qualificarlo” diversamente – eventualmente tenendo conto degli effetti *economici* prodottisi – da quanto hanno fatto le parti.

Ora, per quanto riguarda il rapporto tra **interpretazione ed elusione**, sin quando si è in grado di ricondurre la fattispecie posta in essere dal contribuente **all’interno delle norme “teoricamente” eluse** non vi è elusione in senso proprio. In altre parole, se la fattispecie ricade all’interno della norma elusa, ciò significa che essa ne forma parte del contenuto, magari grazie a forme di **c.d. interpretazione estensiva**: si tratta tuttavia, in ogni caso, semplicemente della corretta interpretazione della norma elusa.

Dunque, in questo caso non vi è elusione. Come ha scritto un illustre autore tedesco degli anni ’30 dello scorso secolo (A. HENSEL), **l’elusione inizia là dove finisce l’interpretazione**. Nei diversi casi che si sono sopra illustrati, non risulta in effetti possibile per l’Am-

ministrazione finanziaria ricondurre quell'insieme di atti, fatti o negozi all'interno della norma elusa in via meramente interpretativa.

Tuttavia, si tratta di una distinzione di massima, in quanto il tema dell'elusione non è **riconducibile ad una nozione unitaria**, atteso che l'**analisi comparata** mostra che il rapporto tra interpretazione, elusione ed analogia si atteggia con notevole diversità nei vari ordinamenti, soprattutto a motivo della sistemazione concettuale che i temi di teoria generale sopra evidenziati possono ricevere nei diversi ordinamenti (ad es., il vincolo al testo in sede di interpretazione giudiziale potrebbe risultare attenuato in alcuni ordinamenti).

Si tratta dunque di un problema di natura essenzialmente **relativa**, che ci impone di esaminare il **problema esclusivamente dal lato del nostro ordinamento**.

A tale riguardo, si è detto come la riflessione sul concetto di elusione nasca in Italia con la scuola di Pavia e con il suo fondatore B. GRIZIOTTI ed i suoi allievi (tra cui D. JARACH, R. POMINI, E. VANONI).

La loro analisi fu strettamente legata all'interpretazione dell' (ora abrogato) **art. 8, co. 1, r.d. 3269/1923 sull'imposta di registro** (*"Le tasse sono applicate secondo l'intrinseca natura degli atti e dei trasferimenti, se anche non vi corrisponda il titolo o la forma apparente"*), che la Scuola di Pavia riferiva agli **effetti economici** degli atti. Al tempo stesso, il tema dell'elusione sollevava il problema del **rapporto tra diritto tributario e diritto civile**, impostato in una **prospettiva "autonomistica"** (nel senso che la qualificazione civilistica costituiva un mero "punto di partenza" non vincolante per l'interprete, che, dunque, poteva attribuire proprie qualificazioni ai concetti utilizzati e così attrarre alla norma "elusa" anche quei negozi non espressamente enunciati, ma manifestanti una **forza economica equivalente ai negozi enunciati**).

Queste **tesi furono duramente avversate**, in particolare da A. UCKMAR e A. BERLIRI. Questi ultimi posero in luce la differenza tra il "fondamento economico" del tributo e la scelta legislativa, che selezionava tra più fatti economicamente rilevanti, quelli ritenuti "da tassare" (riserva di legge). Le tesi di GRIZIOTTI furono pertanto accusate di **confondere tra giuridico e meta-giuridico** e di assumere un compito – colmare le lacune – non dell'interprete, bensì del **legislatore**. La legge del registro richiedeva dunque di tassare gli **effetti giuridici**, non quelli economici degli atti posti in essere dalle parti.

Negli anni '70 ed '80 si affacciarono in dottrina tesi che sostennero la possibilità di ricorrere in chiave antielusiva alla **"frode alla legge" ex art. 1344 c.c.** Si trattava, tuttavia, di una norma di applicazione problematica, da un lato essendo difficile qualificare le norme tributarie come **"norme imperative"** (intese come norme che sanciscono direttamente obblighi o divieti, al cui paradigma non corrispondeva pienamente la norma impositiva: si propose pertanto di qualificare "norma imperativa" direttamente l'art. 53 Cost.); dall'altro comportando l'applicazione dell'art. 1344 c.c. un **effetto di nullità** eccessivo ai fini tributari (essendo sufficiente rendere **inopponibili** al fisco gli atti posti in essere dalle parti, secondo lo schema della c.d. "inefficacia relativa").

Si avviarono in ogni caso le prime approfondite riflessioni se introdurre **nel nostro ordinamento una norma generale antielusiva**, sul modello ad esempio dell'esperienza tedesca o francese, ovvero proseguire sulla strada di contrastare l'elusione avvalendosi di "norme speciali". Le prime, con il pregio di una maggiore efficacia sul piano deterrente ponendo contrastare i comportanti *ex ante* (e dunque, di una maggiore giustizia), ma con il difetto di possedere rilevanti margini di indeterminatezza, particolarmente avvertito in un'ot-

tica di certezza del diritto; le seconde, con il pregio sì di una maggiore precisione e determinatezza, ma con il difetto di risultare sempre tardive rispetto ai comportamenti elusivi dei contribuenti (e dunque, di una minore giustizia).

Per conciliare le opposte esigenze di giustizia e di certezza si giunse così ad una soluzione di compromesso.

Con l'**art. 10, L. 408/1990**, venne infatti disposto che *“È consentito all'amministrazione finanziaria disconoscere i vantaggi tributari conseguiti in operazioni di concentrazione, trasformazione, scorporo, cessione di azienda, riduzione di capitale, liquidazione, valutazione di partecipazioni, cessione di crediti o cessione o valutazione di valori mobiliari, poste in essere senza valide ragioni economiche allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta”*). Si trattava, dunque, di una norma di **natura “quasi-generale”**: essa possedeva cioè una struttura di carattere generale (scopo di ottenere un risparmio di imposta in modo “fraudolento”; mancanza di valide ragioni economiche; effetto di disconoscimento), ma richiedeva, per poter operare, la ricorrenza delle **specifiche operazioni** ivi elencate.

Al di fuori di tali operazioni, si rimaneva nell'ambito dell'**elusione fiscale legittima**, dal momento che il comportamento, pur avendo le caratteristiche strutturali del comportamento elusivo, ricorreva ad operazioni diverse da quelle espressamente indicate.

Va peraltro evidenziato come il concetto di “elusione fiscale legittima” si distingua dal mero **“risparmio di imposta”**, che si ha nell'ipotesi di un minor onere fiscale derivante da un comportamento che non possiede alcun elemento costitutivo dell'elusione, sostanzandosi in una **scelta pacificamente ammessa dall'ordinamento** (ad es., la scelta della forma societaria, la scelta delle modalità di finanziamento, ecc.); nonché, dall'**erosione di imposta**, che è un concetto di tipo “economico”, e non giuridico, in quanto sta ad indicare una situazione di fatto in cui un certo tipo di redditi (ad es., i redditi finanziari, tassati alla fonte, o i redditi fondiari, tassati su base catastale) è caratterizzata da un minor prelievo impositivo rispetto ad altri tipi (ad es., i redditi da lavoro).

La norma, peraltro, non brillava sotto il profilo della formulazione. Soprattutto, essa poneva il problema circa il significato dell'avverbio **“fraudolentemente”**, da taluni inteso come “frode alla legge” nel senso civilistico di “oggettivo aggiramento” (ex art. 1344 c.c.), da altri come frode in senso penalistico (dunque, caratterizzata da artifici e raggiri).

Il problema dell'elusione si acuì verso la fine degli anni '80, a motivo di alcune **operazioni elusive**, di rilevante portata, di *dividend washing* (poste in essere dai fondi comuni per beneficiare del credito d'imposta sui dividendi altrimenti non spettante) e *dividend stripping* (poste in essere da società controllanti estere per beneficiare del credito di imposta sui dividendi altrimenti non spettante ed evitare altresì la ritenuta sui dividendi in uscita).

A tal fine, l'Amministrazione finanziaria, in mancanza di una norma antielusiva generale (introdotta, come detto, solo nel 1990), cercò di contrastare tali operazioni ricorrendo essenzialmente all'art. 1344 c.c., all'interposizione ex art. 37, co. 3, d.p.r. 600/1973 (che fa riferimento alla possibilità di accertare i *“redditi di cui appaiono titolari altri soggetti”*) o ancora alla nozione di redditi “sostitutivi” ex art. 6, co. 2, TUIR (che fa riferimento ai *“proventi conseguiti in sostituzione dei relativi redditi”* considerandoli *“redditi della stessa categoria di quelli sostituiti”*).

La giurisprudenza di legittimità sostenne, tuttavia, inizialmente una tesi **“contra-fiscum”**, negando alle norme tributarie natura di “norma imperativa”, escludendo l'applica-

zione dell'art. 37, co. 3, d.p.r. 600/1973, in quanto limitato ai casi di “interposizione fittizia” (e non “reale”); escludendo, infine, la possibile applicazione dell'art. 6, co. 2, TUIR, non trattandosi di redditi “sostitutivi” in senso proprio. Secondo la giurisprudenza, dunque, prima dell'introduzione nel nostro ordinamento di una clausola antielusiva **non era possibile colpire fenomeni elusivi al di fuori di specifiche norme antielusive**.

Nel frattempo, con il d.lgs. 358/1997 venne introdotto, in sostituzione dell'art. 10, L. 408/1990, l'**art. 37-bis, d.p.r. 600/1973**.

Con esso, venne:

i) ribadita la **struttura “quasi-generale”** della norma antielusiva, sia pure con un elenco più ampio delle operazioni rilevanti; dall'inserimento nell'ambito del d.p.r. 600/1973 conseguiva inoltre la sua applicabilità alle sole imposte sul reddito;

ii) **espunto** l'equivoco avverbio “**fraudolentemente**”, sostituito dalla formula degli atti, fatti o negozi “*diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi altrimenti indebiti*” e così chiarendo la riconducibilità alla “frode alla legge (tributaria)” nel senso del 1344 c.c.;

iii) previsto, come effetto, l'**inopponibilità** (inefficacia relativa) nei confronti dell'Amministrazione finanziaria;

iv) stabilito che le operazioni per essere elusive devono essere prive di “**valide ragioni economiche**”;

v) prevista la “deduzione” delle imposte già pagate (co. 2);

vi) prevista una serie di **garanzie procedurali** a favore del contribuente (co. 4, 5 e 6), consistente nella **richiesta di chiarimenti** prima di emanare l'avviso di accertamento, pena la nullità dello stesso; nell'obbligo di **specificata motivazione** sulle giustificazioni fornite da contribuente, sempre pena nullità dell'avviso; e nell'**iscrizione a ruolo** delle imposte e delle sanzioni solo dopo la sentenza sfavorevole al contribuente della commissione tributaria provinciale;

vii) previsto, infine, l'istituto dell'**interpello c.d. “disapplicativo”** delle norme antielusive specifiche, per dimostrare che nel caso particolare gli effetti elusivi non potevano verificarsi (co. 8).

Nel 2005 si assiste tuttavia ad un “cambio di rotta” inatteso nella giurisprudenza della Cassazione a favore del Fisco, sia pure dai contenuti non univoci.

In un primo momento, infatti, con le sentenze 20398/2005 e 22932/2005, la Cassazione sostiene la tesi secondo cui nelle operazioni interessate **mancherebbe qualsiasi interesse economico** e, dunque, si tratterebbe di **atti privi di “causa”**, con la conseguente **nullità dei negozi posti in essere**.

In un secondo momento, con la sentenza 21221/2006, essa afferma la **diretta applicabilità del principio dell'abuso di diritto di fonte europea**. Non sarebbero dunque opponibili al Fisco, in forza del diritto europeo, gli atti che costituiscono “abuso di diritto”, con un principio applicabile **a tutti i settori del diritto tributario**. Il motivo di tale nuovo orientamento della Cassazione è da ricondurre alla **sentenza Halifax** (Corte di giustizia, 21 febbraio 2006, C-255/02), tuttavia relativa all'IVA e, dunque, ad un tributo di origine europea, con ciò destando fondate critiche relative all'applicazione di principi elaborati in materia di tributi armonizzati a tributi non armonizzati.

Affermato in tal modo in via giurisprudenziale un principio generale anti-abuso, la Cassazione si trova ad affrontare il problema del ruolo svolto dall'art. 37-*bis*, che la stessa risolve nel senso che l'esistenza della citata norma antielusiva interna costituirebbe un **"mero sintomo dell'esistenza di una regola generale"** (8772/2008), dando così origine ad un "doppio binario" ed a **risultati paradossali**, prevedendosi **garanzie procedurali** (i citati commi 4, 5 e 6 dell'art. 37-*bis*) soltanto per le operazioni contenute nell'art. 37-*bis* e non anche per quelle ad esse estranee. Garanzie che – anziché estendere alla "nuova" figura dell'abuso del diritto – la Cassazione avrebbe voluto addirittura eliminare dall'art. 37-*bis* sollevando la **questione di legittimità costituzionale** del contraddittorio ivi previsto in quanto fonte di irragionevoli disparità di trattamento (Cass., 24793/2013), tuttavia rigettata in modo pienamente condivisibile dalla Consulta (132/2005).

I contrasti sopra esaminati circa il fondamento del principio dell'abuso di diritto hanno determinato, infine, l'intervento **della Cassazione a Sezioni unite** che, con le sentenze 30055, 30056 e 30057/2008 (relative, le prime due, ad operazioni di *dividend washing* e la terza ad un usufrutto azionario), ha affermato che la **fonte** del principio antiabuso va rinvenuta, in tema di **tributi non armonizzati**, non già nella giurisprudenza europea (che ne è fonte per i soli tributi armonizzati), quanto negli stessi **principi costituzionali** (in particolare, nell'**art. 53 Cost.**) che informano l'ordinamento tributario italiano. La Corte esclude altresì qualsiasi interferenza con la **riserva di legge ex art. 23 Cost.**, in quanto il riconoscimento di un generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario non si tradurrebbe nella imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali.

Per evitare un uso indiscriminato del nuovo principio in sede di accertamento in virtù della sua estrema genericità, la Corte ha tuttavia successivamente ritenuto di dover **precisare i confini dell'abuso di diritto e gli oneri probatori del Fisco e del contribuente**, affermando in particolare che (20030/2010 e 1465/2009):

1. il Fisco deve verificare l'esistenza di un **vantaggio fiscale** che costituisca lo **scopo predominante ed assorbente** dell'operazione posta in essere;
2. il Fisco deve inoltre provare il **disegno elusivo** e le **modalità di alterazione degli schemi negoziali classici** perseguiti solo per pervenire a un risultato fiscale;
3. il **contribuente** deve allegare l'esistenza di **valide ragioni economiche** alternative di reale spessore che giustifichino operazioni così strutturate.

La Cassazione pone così significativi paletti all'operato dell'Amministrazione finanziaria, che non può genericamente contestare l'abuso di diritto, bensì è tenuta ad una prova assai rigorosa.

Così stando le cose, tuttavia, non pareva esservi alcuna differenza ontologica tra il concetto di elusione e quello di "abuso del diritto", sicché non si vedeva la necessità di creare un "neologismo" tributario, fonte peraltro di notevoli disorientamenti nella giurisprudenza sia di legittimità che di merito, incline ad includere nel concetto di "abuso del diritto" le ipotesi più disparate (evasione, simulazione, interposizione, ecc.), snaturando lo stesso concetto di elusione ed introducendo nell'ordinamento nazionale elementi di incertezza incompatibili con le normali logiche degli investitori.

Nonostante qualche successivo orientamento giurisprudenziale di segno contrario, che ha tentato di riaffermare la scelta legislativa di una clausola “quasi-generale” e la conseguente impossibilità di perseguire fattispecie estranee all’art. 37-*bis* (Cass., 27087/2014; 406/2015), si è pertanto reso necessario un intervento legislativo in materia, avviato con la legge delega 23/2014 (art. 5) ed infine concretizzatosi nel d.lgs. 128/2015, che ha introdotto nello Statuto dei diritti del contribuente il nuovo art. 10-*bis*, rubricato “*Disciplina dell’abuso del diritto o elusione fiscale*”.

La nuova disposizione “**unifica**”, già nella rubrica, i concetti di “**abuso del diritto**” e di “**elusione**”, operazione certamente condivisibile poiché, come detto, gli elementi strutturali del primo delineati dalla giurisprudenza di legittimità coincidevano di fatto con quelli assunti a fondamento del secondo.

La soluzione tecnica adottata non è tuttavia quella, più semplice, di lasciare in vita l’art. 37-*bis*, espungendone il solo terzo comma e così trasformandolo in una “clausola generale antiabuso” (previa specificazione della sua applicabilità a qualsiasi tributo). Il legislatore, infatti, consapevole del fondamento costituzionale dato dai giudici di legittimità all’abuso del diritto, ha preferito “**intervenire**” sullo statuto dei diritti del contribuente che, in quanto espressivo di principi costituzionali, tra cui lo stesso art. 53 Cost., rende la soluzione finale meno vulnerabile a nuove “creazioni” giurisprudenziali.

Come l’art. 37-*bis*, anche la nuova disposizione si compone di una **parte sostanziale** di carattere definitorio, e di una di natura **procedimentale**.

Quanto al **profilo definitorio**, il legislatore riprende sia gli elementi strutturali delineati dalla giurisprudenza di legittimità, sia quelli desumibili dalla raccomandazione della Commissione UE 2012/772 sulla pianificazione fiscale aggressiva, rendendo applicabile il nuovo concetto a tutti i tributi (con la sola eccezione dei tributi doganali).

In particolare, configurano “abuso del diritto” (o elusione fiscale) “*una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti*” (co. 1). Le operazioni abusive, dunque, non implicano una violazione di alcuna disposizione tributaria, e pertanto non possono essere contrastate con una mera operazione “interpretativa”. Esse non sono tuttavia opponibili all’Amministrazione finanziaria, che determina il tributo sulla base delle norme o dei principi “elusi” e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni.

Per quanto attiene alle operazioni “**prive di sostanza economica**”, esse vengono innanzitutto definite come quelle inidonee “*a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali*”, per poi individuare due indici di mancanza di sostanza economica nella “*non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme*” e nella “*non conformità dell’utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato*” (co. 2, lett. a). Si tratta, in sostanza, di quelle operazioni “artificiose” (art 4.4. della Raccomandazione), costruite in guisa da “aggirare” (eludere) determinate disposizioni, pur nel rispetto formale delle norme fiscali (che, pertanto, non vengono direttamente violate, come nell’evasione).

Queste operazioni “**realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti**”, intendendosi tali “*i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell’ordinamento tributario*” (co. 2, lett. b): la “finalità” essenziale – e non anche “esclusiva”, come è richiesto in altri ordinamenti giuridici, tra cui quello fran-

cese, a seguito della sentenza del *Conseil Constitutionnel* del 29 dicembre 2013 – deve, dunque, essere quella di eludere l'imposizione ponendosi in contrasto con la *ratio* delle disposizioni o dei principi dell'ordinamento tributario.

Il comma 4 esclude, infine, la natura abusiva di quelle operazioni caratterizzate dalla presenza di **“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”**. In tal modo, viene sancito che il principio di fondo rimane quello di libertà di iniziativa economica e di autonomia negoziale, la cui unica limitazione può rinvenirsi in quei comportamenti “patologici” – anomali e fraudolenti – suscettibili di violare i principi di buona fede ed affidamento sanciti dall'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente, alterando le regole di riparto dei carichi impositivi.

Sempre sul piano definitorio, il legislatore si preoccupa altresì di **delineare i confini rispetto ad altri concetti**, che, come detto, sono stati talvolta ignorati dalla giurisprudenza. Esso chiarisce dunque (co. 4) la piena libertà del contribuente di scegliere *“tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale”* – si tratta del “legittimo risparmio di imposta” – nonché (co. 12) la possibilità di contestare l'abuso del diritto *“solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie”* – si tratta della violazione stavolta “diretta” delle disposizioni (frode, interposizione, simulazione, ecc.) riconducibile al *genus* dell'evasione. E' dunque destinato ad eclissarsi il concetto “onnivoro” di abuso del diritto, ormai ricondotto nei corretti binari dell'elusione fiscale.

Dunque, sul piano definitorio, al di là di una certa ridondanza espressiva (“effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali”, “valide ragioni extrafiscali non marginali”, “realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti”), di una qualche “circolarità” concettuale – leggendo in modo unitario il co. 1 e il co. 2, lett. a) ne deriva che *“configurano abuso del diritto una o più operazioni .. inidonee a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali ... che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti”*), e di espressioni non sempre perfettamente appropriate (il contrasto è invero con il fondamento “economico” dell'insieme delle operazioni, non con quello “giuridico”, bastando altrimenti una mera qualificazione “giuridica” per ricondurre le operazioni sul “binario” della corretta imposizione), la nuova disposizione ha indubbiamente il pregio di **prevedere un concetto “sintetico” di abuso/elusione**, come tale idoneo a superare sia il dualismo creato a livello legislativo tra abuso ed elusione, sia la diversa “legittimazione” prevista dalla Cassazione per i tributi armonizzati e non armonizzati. Naturalmente, restano gli inevitabili margini di indeterminatezza propri di una clausola generale antielusiva, che potrebbero essere attenuati, in futuro, attraverso una gestione “accentrata” delle relative contestazioni e un'adequata pubblicità delle posizioni interpretative dell'Amministrazione finanziaria.

Per quanto riguarda i **profili procedurali**, la nuova disposizione riprende, con qualche opportuna precisazione, le disposizioni già contenute nell'art. 37-*bis*, tuttavia generalizzandole, sì da colmare la lacuna costituita dalla carenza di una disciplina procedimentale del concetto di derivazione giurisprudenziale di “abuso del diritto”: la notifica al contribuente (a pena di nullità) della richiesta di chiarimenti da fornire nel termine di 60 giorni (co. 6), la specifica motivazione (a pena di nullità) sul mancato accoglimento dei

chiarimenti medesimi (co. 8), la non iscrivibilità a ruolo del tributo se non dopo la sentenza di primo grado (co. 10).

La **ripartizione dell'onere probatorio** (*rectius*, dell'onere di allegazione, trattandosi di valutazione dei fatti e non dei fatti in sé considerati) segue la “strada” già indicata dalla giurisprudenza: spetta all'Amministrazione finanziaria provare gli elementi strutturali – tuttavia, adesso espressamente **non più rilevabili d'ufficio**, nel rispetto della parità delle armi che deve caratterizzare anche il processo tributario – e al contribuente provare l'esistenza delle ragioni extrafiscali (co. 9).

Viene inoltre prevista una **procedura di interpello *ad hoc*** (*infra*, cap. XVI) e il **diritto al rimborso anche da parte di soggetti diversi dal contribuente** accertato a seguito della definitività dell'accertamento nei confronti di quest'ultimo (co. 11).

Quanto, infine, alla decorrenza temporale, la nuova disposizione si rende applicabile agli atti di accertamento notificati a partire dal 1.10.2015. E' tuttavia auspicabile che la sua natura anche interpretativa possa ricondurre entro i binari corretti l'interpretazione ed applicazione del principio antiabuso di fonte giurisprudenziale agli atti notificati sino a tale data.