

# La clausola anti-abuso prevista dalla direttiva ATAD: l'esperienza italiana

Pietro Boria\*

Submitted: 2 marzo 2020 – Accepted: 16 marzo 2020 – Published: 21 luglio 2020

## The anti-abuse clause in the ATAD directive: the Italian experience

The prohibition of abuse of law constitutes a regulatory principle of jurisprudential training that is constantly applied in tax matters based on an evolutionary path, articulated through a series of arrests by the European Court of Justice and the Court of Cassation. The principle was also regulated by a rule of legal source - art. 10 bis of the Statute of taxpayer rights - which has been in line with the jurisprudential orientation, providing substantive and, above all, procedural indications to better regulate their application. When transposing the ATAD Directives, the national legislator did not had to adapt to the provision concerning the obligation to introduce the anti-abuse clause, since the Italian tax system already had a regulation in that specific sector. Therefore, the legislator considered useless to introduce a new general anti-abuse rule since the current wording of article 10-bis of the Statute of taxpayer rights is compliant with the art. 6 of the ATAD directive

---

Il divieto dell'abuso del diritto costituisce un principio normativo di formazione giurisprudenziale che viene applicato costantemente in materia tributaria in base ad un percorso evolutivo, articolato attraverso una serie di arresti della Corte di Giustizia e della Corte di Cassazione. Il principio è stato regolato anche da una norma di fonte legale – l'art. 10 bis dello Statuto dei diritti del contribuente – che si è posto in linea di continuità con l'orientamento giurisprudenziale, fornendo indicazioni di ordine sostanziale e, soprattutto, procedimentale per meglio disciplinarne l'applicazione. In sede di recepimento delle Direttive ATAD, il legislatore nazionale non si è dovuto adeguare alla previsione concernente l'obbligo di introduzione della clausola antiabuso in quanto l'ordinamento tributario italiano già disponeva di una norma in quello specifico settore. Il legislatore ha ritenuto di non disporre in merito alla norma generale antiabuso poiché l'attuale formulazione dell'articolo 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente risulta conforme al testo dell'art. 6 della Direttiva ATAD.

**Keywords:** elusione fiscale; concorrenza fiscale; ATAD; vantaggio fiscale indebito; abuso del diritto.

**SOMMARIO:** 1. Le Direttive ATAD ed il contrasto ai sistemi diffusi di elusione fiscale 2. Il recepimento delle Direttive ATAD da parte dell'Italia 3. La clausola antiabuso prevista dall'art. 6 della Direttiva ATAD: finalità della disciplina 4. L'analisi della disciplina prevista dall'art. 6 della Direttiva ATAD ed il rapporto con l'ordinamento italiano nella fase di recepimento 5. La genesi del principio dell'abuso del diritto: profili ricostruttivi ed evolutivi 6. Evoluzione del principio dell'abuso del diritto nell'ordinamento comunitario 7. L'abuso del diritto nell'ordinamento italiano: il recepimento di un principio generale di origine comunitaria nella giurisprudenza della Corte di cassazione 8. L'introduzione della norma sull'abuso del diritto (art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente) 9. Il divieto di abuso del diritto si presenta come un principio generale di formazione giurisprudenziale avente una regolazione legale 10. La circolarità applicativa del principio generale del divieto di abuso del diritto 11. La recente giurisprudenza della Cassazione conferma

---

\* Università La Sapienza di Roma (Italy); ✉ [segreteria@palmaboria.it](mailto:segreteria@palmaboria.it)

la rilevanza del divieto di abuso del diritto come principio generale di formazione giurisprudenziale  
12. Il divieto di abuso del diritto rispetto alla trasformazione dell'ordinamento tributario nazionale  
13. La mancata implementazione della norma generale antiabuso in Italia deriva dalla sostanziale compatibilità con la regola prevista dall'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente  
14. Considerazioni conclusive.

## 1. Le Direttive ATAD ed il contrasto ai sistemi diffusi di elusione fiscale

La Direttiva 2016/1164/UE (c.d. Direttiva ATAD – *Anti Tax Avoidance Directive*) disciplina le pratiche di elusione fiscale incidenti direttamente sul funzionamento del mercato interno. La direttiva ATAD è stata approvata il 12.7.2016 dal Consiglio dell'Unione europea, a seguito della proposta presentata dalla Commissione europea nell'ambito del c.d. "pacchetto antielusione" [COM (2016) 26]. Tale direttiva è stata successivamente modificata dalla direttiva 2017/952/UE (c.d. Direttiva ATAD 2) del 29.5.2017 avente ad oggetto le norme relative ai disallineamenti da ibridi.<sup>1</sup>

L'obiettivo delle disposizioni contenute nelle suddette direttive è facilmente individuabile nella volontà del legislatore comunitario di contrastare i sistemi di elusione fiscale, garantendo maggiore protezione agli Stati membri avverso le pratiche di pianificazione fiscale aggressiva in grado di minare gli equilibri del mercato unico europeo.

In particolare, la direttiva ATAD va ad inquadrarsi in un contesto preordinato all'armonizzazione dei regimi fiscali presenti negli Stati membri e nasce dall'esigenza di stabilire norme volte a rafforzare il livello medio di protezione contro la pianificazione fiscale aggressiva nel mercato interno, ponendosi dunque in continuità con le attuali priorità politiche di fiscalità internazionale che evidenziano la necessità di assicurare che l'imposizione avvenga nel luogo in cui gli utili ed il valore sono generati.

Come noto, trattasi di obiettivi politici che sono stati tradotti in raccomandazioni di azioni concrete nel quadro dell'iniziativa del progetto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) a seguito degli impulsi provenienti dall'OCSE.

Il legislatore comunitario ha ritenuto essenziale per il corretto funzionamento del mercato interno che gli Stati membri attuino i loro impegni in materia di BEPS e, più in generale, prendano provvedimenti per scoraggiare le pratiche di elusione fiscale e garantire un'equa ed efficace imposizione nel contesto dell'Unione europea in modo sufficientemente coerente e coordinato.

La Direttiva ATAD adotta un approccio strategico comune al fine di impedire una frammentazione del mercato ed eliminare i disallineamenti e le distorsioni attualmente esistenti, pur limitandosi a dettare disposizioni di carattere generale e lasciando il compito dell'attuazione agli Stati membri in quanto solo questi ultimi si trovano in una posizione migliore per definire gli elementi specifici di tali norme secondo le modalità più adatte ai rispettivi regimi di imposizione delle società.

La Direttiva ATAD produce pertanto l'effetto applicativo a livello comunitario delle iniziative OCSE. La Direttiva stessa esplicita gli obiettivi concernenti l'individuazione di soluzioni comuni e virtuose

1. La disciplina delle Direttive ATAD ed il loro recepimento costituisce un argomento di frequente trattazione nella dottrina recente; solo per citare alcuni contributi si veda: FERRANTI, *L'attuazione della Direttiva ATAD 1: il meccanismo di calcolo degli interessi deducibili*, in *Corr. trib.*, 2018, 2803; ID., *L'attuazione della Direttiva ATAD 1 in materia di interessi passivi*, in *Corr. trib.*, 2018, 2735; BONTEMPO, *Lo schema di recepimento di ATAD: le norme di contrasto ai disallineamenti da ibridi*, in *Corr. trib.*, 2018, 2887; ROSSOMANDO, *Note ricostruttive e prime riflessioni sul recepimento della Direttiva ATAD per il contrasto alle pratiche fiscali elusive (o abusive) internazionali*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2018, 261; DEL FEDERICO – TRAVERSA, *Il nuovo regime punitivo dell'abuso del diritto in materia tributaria: disciplina nazionale e quadro europeo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, 597; COMELLI, *L'armonizzazione (e il ravvicinamento) fiscale tra lo "spazio unico europeo dell'iva", la direttiva del Consiglio "contro le pratiche di elusione fiscale" e l'abuso del diritto*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 1397; FALSITTA, *Unità e pluralità del concetto di abuso del diritto nell'ordinamento interno e nel sistema comunitario*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 333; MARCHESELLI – RONCO, *La formulazione dell'abuso del diritto contenuta nella Direttiva europea*, in *Corr. trib.*, 2017, 525.

volte all'attuazione delle misure in materia di BEPS, utilizzando quale strumento preferenziale le direttive europee.

A conferma di ciò, nel considerando n. 2 della direttiva è stabilito che “(è) essenziale per il corretto funzionamento del mercato interno che gli Stati membri attuino come minimo i loro impegni in materia di BEPS e, più in generale, prevedano provvedimenti per scoraggiare le pratiche di elusione fiscale e garantire un'equa ed efficace imposizione dell'Unione in modo sufficientemente coerente e coordinato”.<sup>2</sup>

In ragione delle diversità presenti nei regimi di tassazione degli Stati membri, il Consiglio dell'Unione europea ha pertanto ritenuto di primaria importanza stabilire delle linee guida comuni tali da contrastare il fenomeno del c.d. “*aggressive tax planning*”. Proprio in considerazione della diversità dei regimi di imposta sulle società presente negli Stati membri, entrambe le direttive contengono norme generali volte, da un lato a consentire ai Paesi appartenenti all'Unione di scegliere gli strumenti più adeguati ad attuare tali previsioni normative e, dall'altro lato, a definire le disposizioni specifiche necessarie per adattare le normative nazionali alle previsioni europee.

Come detto, la Direttiva ATAD si pone l'obiettivo di creare un livello minimo di protezione per il mercato interno in settori specifici. Le aree tematiche che sono affrontate dalla Direttiva sono le seguenti:

1. limiti alla deducibilità degli interessi passivi. Per contrastare lo spostamento dei profitti attraverso operazioni di indebitamento all'interno delle società del gruppo, l'art. 4 della direttiva introduce la c.d. *earning-stripping rule*, che impone agli Stati membri di dotarsi di una normativa che limiti la deducibilità degli interessi passivi ad un importo non superiore al 30 per cento degli utili imponibili del contribuente al lordo di interessi, imposte, deprezzamento e ammortamento (EBITDA). La direttiva non preclude le eventuali disposizioni specifiche contro la *thin capitalization* le quali, qualora già presenti nella legislazione domestica, non dovranno essere abrogate, ma potranno convivere con il limite stabilito dalla direttiva;
2. tassazione in uscita (c.d. *exit tax*). Per evitare che i gruppi trasferiscano i propri *assets* (specialmente quelli immateriali, come i brevetti o altri diritti di proprietà intellettuale) verso Paesi con tassazione più favorevole, l'art. 5 stabilisce che gli Stati membri devono dotarsi di una disciplina specifica della tassazione in uscita, che deve essere computata come la differenza tra valore di mercato degli *assets* al momento dell'uscita dallo Stato e il loro valore fiscale;
3. introduzione della clausola generale antiabuso. L'art. 6 prevede che nell'imposizione societaria, gli Stati membri siano tenuti ad ignorare le costruzioni (giuridiche o fiscali) che, poste in essere allo scopo principale di ottenere un vantaggio fiscale in contrasto con l'oggetto o la finalità del diritto applicabile, non risultino genuine avendo riguardo a tutti i fatti e le circostanze pertinenti. Una costruzione o una serie di costruzioni sono considerate “non genuine” nella misura in cui non sono state poste in essere per valide ragioni commerciali che rispecchiano la realtà economica;
4. regole sulle società controllate estere (*controlled foreign companies* – CFC). L'art. 7 persegue lo scopo di evitare che i gruppi societari trasferiscano i propri utili verso società del gruppo aventi sede in Stati con un'imposizione più favorevole allo scopo di ridurre gli oneri fiscali complessivi. Come emerge anche dai considerando della direttiva stessa, le norme sulle CFC

---

2. Come noto, le misure previste dal progetto BEPS intendono contrastare i fenomeni di elusione fiscale internazionale ed impedire alle imprese ed agli Stati di competere sulla base della mancanza di trasparenza, con l'attribuzione artificiosa dei redditi dove l'attività economica è assente o limitata oppure sfruttando le lacune e le distorsioni dei vasi sistemi fiscali. Il progetto, che mira a prevenire le situazioni di doppia imposizione, è stato inteso sin dall'origine come il più ampio ed inclusivo possibile proprio per fornire a tutte le giurisdizioni l'opportunità di cogliere i vantaggi derivanti da una strategia multilaterale di contrasto all'elusione fiscale internazionale ed alle pratiche di concorrenza sleale e dannosa tra Stati. Ciò è quanto il progetto BEPS intende conseguire, rendendo ogni pianificazione fiscale più trasparente a tutte le autorità fiscali interessate, richiedendo il presupposto della sostanza sia alle imprese che ai Paesi così da prelevare le imposte nel luogo in cui l'attività economica e la creazione del valore si realizzano e mettendo fine alle difformità fiscali internazionali.

intendono riattribuire i redditi di una società controllata soggetta a bassa imposizione alla società madre; quest'ultima è quindi tassabile per i redditi che le sono stati attribuiti nello Stato in cui è residente a fini fiscali. Gli Stati membri possono esentare da tale disciplina alcune entità con scarsi utili o uno scarso margine di profitto che comportano rischi minori di elusione fiscale;

5. disciplina del fenomeno relativo ai disallineamenti da ibridi. Le misure *anti hybrid* mirano a contrastare gli effetti di doppia deduzione ovvero di deduzione senza inclusione, derivanti da conflitti nella qualificazione di strumenti finanziari, pagamenti, entità, stabili organizzazioni o dall'allocazione dei pagamenti. Trattasi della situazione in cui la normativa fiscale di uno Stato attribuisce a taluni strumenti finanziari, per loro natura ibridi, una qualificazione giuridico/fiscale che genera oneri fiscalmente deducibili al momento del pagamento (interessi passivi su debito). Contestualmente, può accadere che lo Stato del beneficiario del pagamento esenti o limiti la tassazione del reddito, qualificato come dividendo (remunerazione del capitale), venendosi a configurare un effetto di deduzione/non inclusione. Il medesimo effetto si può conseguire tramite il trasferimento di uno strumento finanziario.

## 2. Il recepimento delle Direttive ATAD da parte dell'Italia

La Direttiva ATAD (come modificata dalla Direttiva ADAT 2), è stata recepita dall'Italia con il D.Lgs. 29 novembre 2018 n. 142 (emanato in attuazione della L. 25 ottobre 2017, n. 163 – legge di delegazione europea).

L'obiettivo del legislatore italiano è stato quello di adeguarsi a quanto richiesto in ambito europeo così da armonizzare la normativa domestica rispetto a quella degli altri Stati membri e creare quello standard minimo di garanzia per il mercato interno in conformità non solo a quanto previsto dalla normativa europea ma, altresì, in relazione alle indicazioni elaborate in sede OCSE con specifico riferimento al progetto BEPS.

La legge di recepimento tiene conto della circostanza secondo cui l'ordinamento tributario nazionale già dispone di norme nei settori specifici indicati dalla Direttiva ADAT, ad eccezione delle normative volte a contrastare i disallineamenti da ibridi, per le quali è stata inserita una nuova normativa.

A tal riguardo, occorre sin da subito rilevare che il decreto non ha previsto una norma generale antiabuso. Il motivo che si pone dietro la scelta operata dal legislatore nazionale è da rinvenire nella circostanza secondo cui il nostro ordinamento già prevede all'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente (L. 27.7.2000, n. 212) una disciplina volta a contrastare il fenomeno dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale che appare conforme alle previsioni di cui all'art. 6 della Direttiva ATAD.

Il divieto dell'abuso del diritto, in ambito italiano, costituisce un principio normativo di formazione giurisprudenziale che è stato applicato costantemente in materia tributaria in base ad un percorso evolutivo, articolato attraverso una serie di precedenti giurisprudenziale della Corte di giustizia e della Corte di cassazione. Il principio è stato quindi regolato anche da una norma di fonte legale interna (il citato art. 10-*bis*) che si è posto in linea di continuità con l'orientamento giurisprudenziale, fornendo indicazioni di ordine sostanziale e, soprattutto, procedimentale per meglio disciplinarne l'ambito applicativo.

## 3. La clausola antiabuso prevista dall'art. 6 della Direttiva ATAD: finalità della disciplina

Come osservato, la Direttiva ATAD ha tracciato un nuovo scenario volto a contrastare le pratiche transfrontaliere di erosione delle basi imponibili, così da creare un coordinato recepimento da parte degli Stati membri dei *final reports* del progetto BEPS.

In tale contesto, l'art. 6 della Direttiva ha previsto l'obbligo, in capo a ciascun Stato membro, di adottare una clausola generale antiabuso nell'ottica dell'armonizzazione degli ordinamenti nazionali in relazione al contrasto dei fenomeni elusivi a carattere transazionale in materia di imposte sul reddito delle società, secondo un modello da assumere come *minimum standard* all'interno dell'Unione europea.<sup>3</sup>

In particolare, il suddetto art. 6 prevede l'obbligo di adottare nel diritto interno una GAAR (*General Anti-Avoidance Rule*), secondo cui, per l'imposizione delle società, gli Stati membri sono tenuti ad ignorare le costruzioni (giuridiche o fiscali) che, poste in essere allo scopo principale di ottenere un vantaggio fiscale in contrasto con l'oggetto o la finalità del diritto applicabile, non sono genuine avendo riguardo a tutti i fatti e le circostanze pertinenti. Una costruzione o una serie di costruzioni sono considerate "non genuine" nella misura in cui non sono state poste in essere per valide ragioni commerciali che rispecchiano la realtà economica.<sup>4</sup>

Occorre considerare che già nella Raccomandazione 2012/772/UE del 6.12.2012, sulla pianificazione fiscale aggressiva, la Commissione europea aveva incoraggiato gli Stati membri a trasportare nei rispettivi ordinamenti interni una clausola antiabuso di carattere generale, ovvero sia uno strumento diretto a contrastare tutte le pratiche elusive volte ad ottenere una riduzione indebita dell'ammontare dell'imposta dovuta, pur essendo formalmente lecite.<sup>5</sup>

In quell'occasione, la Commissione riconosceva che gli Stati membri sono soliti contrastare la pianificazione fiscale aggressiva mediante "norme nazionali specifiche intese a combattere l'elusione fiscale", le quali, tuttavia, presentano il difetto di essere inadeguate a colpire le nuove strutture poste in essere dai contribuenti. In tal modo, gli Stati membri erano invitati ad adottare una clausola generale antiabuso comune che avesse un ambito di applicazione residuale.

Con la Direttiva ATAD è stato compiuto un passo ulteriore e più significativo, giacché da un lato è stato configurato un obbligo, e non una facoltà, di adottare la clausola antiabuso e, dall'altro lato, tale obbligo è stato collegato all'introduzione di una disciplina armonizzata relativa ad altri istituti volti a prevenire l'attuazione di schemi elusivi a carattere transazionale (previsti dalla stessa Direttiva) per quanto attiene alle imposte sui redditi delle società.

All'interno di tale quadro regolamentare, la clausola antiabuso ha pertanto assunto la funzione di norma di chiusura dei singoli ordinamenti domestici a presidio delle basi imponibili di ciascuno degli Stati membri al fine di operare in modo uniforme sia sul piano interno che nelle operazioni poste in essere con soggetti residenti in Paesi terzi rispetto all'Unione europea.

---

3. La Direttiva 2016/1164/UE ha introdotto per la prima volta nel settore delle imposte dirette un obbligo generale degli Stati membri di prevenire e reprimere le pratiche abusive o elusive. I considerando n. 3 e n. 5 della Direttiva, nel descrivere enfaticamente gli obiettivi perseguiti, utilizzano indifferentemente i seguenti termini "norme per rafforzare il livello medio di protezione contro la pianificazione fiscale aggressiva nel mercato interno", "lotta contro le pratiche di elusione fiscale", "norme contro l'erosione della base imponibile nel mercato interno e il trasferimento degli utili al di fuori del mercato interno".

4. Diversamente dalle altre direttive che si limitano ad autorizzare i legislatori nazionali ad applicare norme antielusive (fatta eccezione per la direttiva madre-figlia), la Direttiva ATAD ha imposto un preciso obbligo. Inoltre, diversamente dalle altre direttive (compresa la direttiva madre-figlia) che prevedono norme antiabuso per contrastare l'esercizio abusivo o distorto delle loro disposizioni, quella in esame stabilisce all'art. 6 una clausola antiabuso che colpisce le pratiche di elusione fiscale realizzate ai fini del risparmio dell'imposta sulle società, indipendentemente da quale sia la fonte giuridica delle disposizioni indebitamente applicate. Sul punto vedi A. NAVARRO – L. PARADA – P. SCHWARZ, *The Proposal for an EU Anti-avoidance Directive: Some Preliminary Thoughts*, 25 EC Tax Review, 2016, 123: "Whereas the amendment to the Parent-Subsidiary Directive aims to prevent misuse and impose greater consistency when applying the Directive, the Proposal at hand clearly takes a step further by intending to combat any abusive tax practices not covered by a specific anti-abuse rule".

5. Nei considerando n. 2 e n. 5, la Commissione dichiarava che per pianificazione fiscale aggressiva deve intendersi lo sfruttamento a proprio vantaggio degli aspetti tecnici di un sistema fiscale o delle disparità esistenti fra due o più sistemi fiscali finalizzato a ridurre l'ammontare dell'imposta dovuta e menzionava fra gli effetti di tali pratiche le doppie detrazioni o la doppia non imposizione.



Anche l'OCSE aveva in più occasioni raccomandato agli Stati l'introduzione di una clausola generale antiabuso nelle convenzioni per evitare le doppie imposizioni fondata sul cosiddetto PPT (*Principal Purpose Test*).<sup>6</sup>

L'implementazione da parte di tutti gli Stati membri di una disciplina minima di contrasto delle operazioni abusive assicura l'inesistenza nel mercato interno di sistemi impositivi idonei a permettere o agevolare l'erosione della base imponibile a danno degli altri Stati membri e, più in generale, a pregiudicare la concorrenza fiscale leale. Infatti, l'assenza di una clausola generale contro le pratiche elusive puramente interne può essere dannosa per il fatto di indurre gli operatori economici ad investire di più o comunque a costruire operazioni che coinvolgono gli Stati membri indifferenti al fenomeno dell'abuso del diritto.

La norma generale antiabuso introdotta in ambito europeo trova pertanto la propria *ratio* nella constatazione riguardante la costante evoluzione e complessità raggiunta dagli schemi di pianificazione fiscale aggressiva. Al fine di combattere tale problematica, il Consiglio UE ha delineato una regola generale avente l'obiettivo di includere tutte le fattispecie in relazione alle quali non si rinviene una norma antielusiva specifica.

In definitiva, ed alla luce di quanto appena evidenziato, la norma europea deve essere letta quale misura diretta a colmare eventuali lacune che possono esistere nelle specifiche normative antiabuso nazionali.

#### **4. L'analisi della disciplina prevista dall'art. 6 della Direttiva ATAD ed il rapporto con l'ordinamento italiano nella fase di recepimento**

Al fine di applicare correttamente la disposizione in oggetto è necessario verificare innanzitutto la genuinità delle costruzioni poste in essere dai contribuenti. A tale scopo la Direttiva ATAD richiede che gli Stati membri prendano in considerazione la presenza delle "valide ragioni commerciali" che rispecchino la realtà economica.

L'art. 6 della Direttiva dispone infatti che "*ai fini del calcolo dell'imposta dovuta sulle società, gli Stati membri ignorano una costruzione o una serie di costruzioni che, essendo stata posta in essere allo scopo principale o a uno degli scopi principali di ottenere un vantaggio fiscale che è in contrasto con l'oggetto o la finalità del diritto fiscale applicabile, non è genuina avendo riguardo a tutti i fatti e le circostanze pertinenti. Una costruzione può comprendere più di una fase o parte*". Viene poi specificato che "*una costruzione o una serie di costruzioni è considerata non genuina nella misura in cui non sia stata posta in essere per valide ragioni commerciali che rispecchiano la realtà economica*". Da ultimo, si prevede che "*quando le costruzioni o una serie di costruzioni sono ignorate a norma del paragrafo 1, l'imposta dovuta è calcolata in conformità del diritto nazionale*".

Nell'ambito della tematica in oggetto assume rilievo in primo luogo la riproposizione strutturale, seppur con piccole varianti letterali, della norma antiabuso che il legislatore comunitario aveva inserito nella direttiva 2011/96/UE (c.d. direttiva madre-figlia), mediante la direttiva 2015/121/UE, e che doveva essere recepita dagli Stati entro il 31.12.2015.

Inoltre, e come dianzi evidenziato, appare significativo il ruolo che assume la clausola antiabuso contenuta nella direttiva ATAD sotto il profilo della portata applicativa. La clausola infatti riguarda non solo le pratiche abusive transfrontaliere interne all'Unione ma anche quelle domestiche o che

6. Secondo l'OCSE, in base a tale principio "*a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention*". OECD, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 (Final Report)*, Paris, 2015, 66.

coinvolgono Paesi terzi.<sup>7</sup> A supporto di tale posizione, viene richiamato il considerando n. 9 della Proposta di direttiva, riprodotto anche nel considerando n. 11 della Direttiva ATAD.

In particolare, il considerando n. 11 specifica che le norme generali antiabuso sono presenti nei sistemi fiscali per contrastare le pratiche abusive che non sono ancora state oggetto di disposizioni antielusive specifiche e che, dunque, non andrebbero a pregiudicare l'applicabilità di queste ultime non ponendosi in contrasto. Inoltre, viene precisato come tali norme dovrebbero trovare applicazione solo alle costruzioni non genuine, in quanto deve essere comunque garantita al contribuente la possibilità di scegliere la struttura più vantaggiosa dal punto di vista fiscale. Viene inoltre sottolineata l'importanza di "garantire che le norme generali antiabuso si applichino in modo conforme in situazioni nazionali, all'interno dell'Unione e nei confronti dei paesi terzi, così che l'ambito di applicazione e i risultati dell'applicazione in contesti nazionali e transfrontalieri siano identici".<sup>8</sup>

Sotto il profilo strutturale, la clausola antiabuso prevista si caratterizza per il *principal purpose test*, l'*objective test* e l'*arrangement test*.

Ed invero, la clausola interessa le operazioni che soddisfano cumulativamente un elemento soggettivo e due elementi oggettivi, ossia che risultino poste in essere allo scopo principale o ad uno degli scopi principali di ottenere un vantaggio fiscale indebito, che producano un vantaggio fiscale in contrasto con l'oggetto o la finalità del diritto fiscale applicabile e che non siano genuine.

Diversamente dalla norma generale antiabuso elaborata dalla Commissione nella Raccomandazione sulla pianificazione fiscale aggressiva, la clausola antiabuso prevista nella Direttiva ATAD non contiene un elenco degli indici sintomatici dell'assenza di sostanza economica delle operazioni.

Questo non significa che tale requisito comporti l'applicazione da parte dell'Amministrazione del c.d. *arrangement test* o *artificiality test* ossia un'analisi approfondita delle caratteristiche oggettive della costruzione posta in essere dal contribuente. A tal proposito, il considerando n. 11 della direttiva chiarisce che "nel valutare se una costruzione debba essere considerata non genuina, gli Stati membri dovrebbero avere la possibilità di prendere in esame tutte le valide ragioni economiche, incluse le attività finanziarie".<sup>9</sup>

Quanto agli effetti delle contestazioni, l'art. 6 al primo paragrafo stabilisce che le costruzioni abusive vanno ignorate mentre al terzo paragrafo rimette ai legislatori nazionali la scelta di rideterminare l'imposta societaria dovuta.

In sede di recepimento delle Direttive ATAD, concretizzatosi, come detto, con l'emanazione del D.Lgs. n. 142/2018, il legislatore italiano ha ritenuto che

l'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente – recante la disciplina dell'abuso del diritto nazionale – sia pienamente conforme rispetto alla clausola generale richiesta in ambito europeo.

Nella relazione illustrativa al D.Lgs. n. 142/2018 il legislatore ha chiarito che si è ritenuto di non disporre in merito alla norma generale antiabuso in considerazione che la nozione di abuso del diritto prevista dall'art. 6 della direttiva corrisponde con quella già contenuta nella Direttiva

7. Cfr. BROE – BECKERS, *The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law*, 26 EC Tax Review, 2017 144.

8. Cfr. A. NAVARRO – L. PARADA – P. SCHWARZ, *The Proposal for an EU Anti-avoidance Directive: Some Preliminary Thoughts*, cit., 123, ove si afferma che: "The proposal at hand clearly takes a step further by intending to combat any abusive tax practices not covered by a specific anti-abuse rule. This is underlined by the fact that the GAAR is aimed to apply uniformly to both domestic and cross-border situations, including vis-à-vis third countries. It shall also impact situations where EU law is not applicable".

9. Oltre all'*artificiality test*, l'amministrazione finanziaria è tenuta a verificare che il vantaggio fiscale conseguito dal contribuente per mezzo dell'operazione sia in contrasto con l'oggetto e la ratio delle disposizioni tributarie applicabili (c.d. *objective test*). Tale elemento è funzionale a garantire la distinzione fra l'abuso del diritto e il lecito risparmio d'imposta. Come emerge dal considerando n. 11, infatti, "il contribuente dovrebbe avere il diritto di scegliere la struttura più vantaggiosa dal punto di vista fiscale per i propri affari commerciali".

n. 2015/121/UE del 27 gennaio 2015 (c.d. Direttiva madre-figlia).<sup>10</sup> Quest'ultima direttiva, in base all'art. 27-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, risulta attuata nell'ordinamento italiano attraverso la stessa disposizione di cui all'art. 10-*bis* dello Statuto.<sup>11</sup>

A tal proposito viene innanzitutto in rilievo la singolarità del comportamento tenuto dal legislatore italiano nella misura in cui ha ritenuto che per il recepimento della clausola di cui alla direttiva madre-figlia fosse necessaria un'espressa menzione nel testo dell'art. 27-*bis*, comma 5, del D.P.R. n. 600/1973, di natura meramente ricognitiva, rispetto a quanto compiuto per il recepimento della Direttiva ATAD, ovvero non introdurre nessuna norma di recepimento in virtù dell'esistenza dell'art. 10-*bis* dello Statuto.

Tale secondo criterio appare più confacente.

Come si vedrà nel proseguo della trattazione, la scelta del legislatore italiano, il quale ha ritenuto non necessaria l'introduzione di una nuova clausola nell'ordinamento tributario, risulta coerente sia sotto il profilo della continuità con le regole e la giurisprudenza formatasi nel periodo precedente, sia sul piano tecnico, in quanto la clausola dell'art. 6 e quella contenuta nell'art. 10-*bis* individuano le fattispecie abusive sulla base dei medesimi parametri, anche se con sfumature lessicali talvolta diverse.<sup>12</sup>

## 5. La genesi del principio dell'abuso del diritto: profili ricostruttivi ed evolutivi

Il legislatore nazionale ha ritenuto che la definizione dei comportanti abusivi fornita nella clausola generale della Direttiva ATAD sia già ricompresa nella nozione di cui alla norma interna dello Statuto.

Appare quindi opportuno concentrare l'attenzione sul principio dell'abuso del diritto nell'esperienza italiana anche a seguito della recente evoluzione normativa: tale ricostruzione evolutiva si pone infatti quale base logica per comprendere l'introduzione della specifica norma antiabuso nell'ordinamento italiano.

Tale principio è stato originariamente sviluppato dalla Corte di giustizia e poi recepito dalla Corte di cassazione, trovando una diffusa attuazione da parte dell'amministrazione finanziaria in sede di accertamento delle condotte fiscalmente rilevanti per i contribuenti.

L'istituzione dell'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente che ha regolato la materia, si pone infatti in sostanziale continuità rispetto al suddetto orientamento giurisprudenziale.

10. La clausola antiabuso di cui all'art. 6 della Direttiva ATAD ripropone, seppur con piccole varianti letterali, la medesima struttura della norma antiabuso che il legislatore comunitario aveva inserito nella direttiva 2011/96/UE (c.d. Direttiva madre-figlia), mediante la Direttiva 2015/121/UE, e che doveva essere recepita dagli Stati entro il 31 dicembre 2015. L'art. 1 della Direttiva n. 2015/121/UE prevede che "Nella direttiva 2011/96/UE, all'articolo 1, il paragrafo 2 è sostituito dai paragrafi seguenti: '2. Gli Stati membri non applicano i benefici della presente direttiva a una costruzione o a una serie di costruzioni che, essendo stata posta in essere allo scopo principale o a uno degli scopi principali di ottenere un vantaggio fiscale che è in contrasto con l'oggetto o con la finalità della presente direttiva, non è genuina avendo riguardo a tutti i fatti e le circostanze pertinenti. Una costruzione può comprendere più di una fase o parti. 3. Ai fini del paragrafo 2, una costruzione o una serie di costruzioni è considerata non genuina nella misura in cui non è stata posta on essere per valide ragioni commerciali che riflettono la realtà economica. 4. La presente direttiva non pregiudica l'applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali necessarie per evitare l'evasione fiscale, la frode fiscale o l'abuso".

11. Il comma 5 dell'art. 27-*bis*, così sostituito dall'art. 26, comma 2, lett. b) della L. 7.7.2016, n. 122, prevede che "la direttiva (UE) 2015/121 del Consiglio, del 27 gennaio 2015, è attuata dall'ordinamento nazionale mediante l'applicazione dell'articolo 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212".

12. Cfr. circolare Assonime n. 27 del 18.12.2018, ove si osserva, in particolare, che tale simmetria si evince dalle elaborazioni giurisprudenziali della Corte di giustizia, ove l'abuso sussiste quando coesistono un elemento oggettivo ed un elemento soggettivo: il primo consiste nel conseguimento di un vantaggio tributario che si configura come indebito perché in contrasto con la *ratio* delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento, mentre il secondo attiene alla circostanza che la condotta seguita dal contribuente risulti preordinata al conseguimento di tale vantaggio, sicché non sussistono ragioni extrafiscali idonee a giustificare le modalità con le quali l'operazione è stata effettuata.



Peraltro, anche dopo l'entrata in vigore nell'art. 10-*bis*, la Corte di cassazione nell'argomentare il proprio ragionamento ripropone tendenzialmente i medesimi schemi concettuali formulati nei principali arresti della giurisprudenza, comunitaria ed italiana, che hanno formato l'orientamento giurisprudenziale sull'abuso del diritto in materia tributaria.

Appare pertanto necessario soffermarsi sul percorso di formazione del principio dell'abuso del diritto in ambito nazionale,<sup>13</sup> e ciò al fine di considerare la corretta rispondenza della norma italiana rispetto alla previsione di cui alla Direttiva ATAD.

## 6. Evoluzione del principio dell'abuso del diritto nell'ordinamento comunitario

Nell'ordinamento comunitario il concetto di "abuso del diritto" trae origine da una consolidata serie di decisioni della Corte di giustizia nelle quali si è avuto modo di affermare il principio generale (valido per tutti i settori del diritto) secondo cui l'applicazione formale e letterale delle norme comunitarie non può estendersi fino alla tutela delle pratiche abusive in essere dagli operatori economici.<sup>14</sup>

In sostanza, si è data attuazione al principio di prevalenza della sostanza sulla forma, ritenendosi che il rispetto formale del dato letterale della legge non autorizza in nessun caso a porre in essere operazioni che producono risultati decisamente contrari alle finalità cui è ispirata la legge medesima e che quindi sono connotati da un intento fraudolento.

In particolare, la Corte di giustizia ha precisato ripetutamente che "la constatazione che si tratti di una pratica abusiva richiede, da una parte, un insieme di circostanze oggettive dalle quali risulti che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dalla normativa comunitaria, l'obiettivo perseguito da detta normativa non è stato raggiunto. Essa richiede, d'altra parte, un elemento soggettivo che consiste nella volontà di ottenere un vantaggio derivante dalla normativa comunitaria mediante la creazione artificiosa delle condizioni necessarie per il suo ottenimento".<sup>15</sup>

La Corte di giustizia ha elaborato, infatti, una nozione autonoma di abuso del diritto fiscale dapprima con riferimento alla disciplina dell'Iva, precisandosi che il soggetto passivo non ha diritto di detrarre l'Iva assolta a monte se "le operazioni che fondano tale diritto integrano un comportamento abusivo" (sentenza del 21.2.2006, causa C-255/02, *Halifax*) e successivamente con riguardo alla materia delle imposte dirette, sostenendosi che l'effetto fiscale restrittivo rispetto alla libertà di stabilimento dell'impresa non è ammesso "a meno che non riguardi costruzioni di puro artificio destinate ad eludere l'imposta nazionale normalmente dovuta" (sentenza del 12.9.2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes*).

13. Sul concetto di abuso del diritto nell'ordinamento fiscale si veda ZIZZO, *Abuso del diritto, scopo di risparmio d'imposta e collegamento negoziale*, in *Rass. trib.*, 2008, 859 ss.; CARPENTIERI, *L'ordinamento tributario tra abuso ed incertezza del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 1053 ss.; FRANSONI, *Appunti su abuso del diritto e valide ragioni economiche*, in *Rass. trib.*, 2010, I, 932 ss.; GIOVANNINI, *Il divieto di abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento*, in *Rass. trib.*, 2010, 982 ss.; PIANTAVIGNA *L'abuso del diritto nell'ordinamento europeo*, Torino, 2011; TESAURO, *Elusione ed abuso nel diritto tributario italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, 683 ss.; GIRELLI, *Abuso del diritto e imposta di registro*, Torino, 2012; BEGHIN, *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, 2013; RUSSO, *Profili storici e sistematici in tema di elusione e abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, 8 ss.; AA. VV. *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, a cura di E. Della Valle – V. Ficari – G. Marini, Torino, 2016; VERSIGLIONI, *Abuso del diritto*, Ospedaletto (Pisa), 2016.

14. Sul tema si veda Corte di giustizia, sentenza del 11.12.1977, causa C-125/76, *Cremer*; sentenza del 3.3.1993, causa C-8/92, *Milk Products*; sentenza del 2.5.1996, causa C-206/94, *Paletta*; sentenza del 12.5.1998, causa C-367/96, *Kefalas*; sentenza del 9.2.1999, causa C-212/97, *Centros*; sentenza del 30.9.2003, causa C-167/01, *Diamantis*; sentenza del 3.3.2005, causa C-32/03, *Fini H.*; sentenza del 21.2.2006, causa C-255/02, *Halifax*; sentenza del 6.4.2006, causa C-456/04, *Agip Petroli*; sentenza del 12.9.2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes*; sentenza del 28.6.2007, causa C-79/06, *Planzer*; sentenza del 5.7.2007, causa C-321/05, *Kofoed*; sentenza del 20.6.2013, causa C-653/11, *Newey*.

15. Così Corte di giustizia, sentenza del 14.12.2000, causa C-110/99, *Emsland-Stärke*.

In entrambe le decisioni la Corte di giustizia ha sostenuto che le operazioni poste in essere da soggetti residenti nell'Unione europea, pur realmente volute e immuni da rilievi di validità formale, le quali siano costruite artificialmente e mostrino "essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale" contrastano con gli obiettivi e con le libertà perseguite dal Trattato e vanno quindi qualificate alla stregua di un abuso del diritto.

In specie il comportamento può qualificarsi come espressione di abuso del diritto qualora le operazioni controverse presentino i seguenti elementi qualificanti.

1. nonostante l'applicazione formale delle regole e delle condizioni previste dalla disciplina comunitaria e dalla legislazione nazionale di recepimento, tali operazioni hanno quale "scopo essenziale" di procurare un vantaggio fiscale la cui concessione è contraria all'obiettivo perseguito dalle norme comunitarie;
2. lo scopo essenziale di ottenere un vantaggio fiscale deve risultare da un insieme di elementi obiettivi.

La Corte di giustizia ripropone dunque anche in ambito fiscale i medesimi concetti già espressi in generale nella elaborazione del principio generale stabilendo che l'operazione abusiva va riconosciuta in ragione di un elemento soggettivo (lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale contrario alle norme comunitarie) da individuarsi peraltro sulla base di una serie di circostanze oggettive.

L'abuso del diritto si qualifica pertanto per il ricorrere di due elementi caratterizzanti:

1. le circostanze oggettive che indicano la mancanza di una concreta motivazione economica per l'attività se non quella di ottenere un vantaggio indebito;
2. lo scopo abusivo che consiste nella finalità di ottenere un vantaggio non previsto dalla normativa comunitaria.

Elaborato in origine in settori del diritto comunitario oggetto di una accurata regolamentazione normativa (ed in specie nel diritto marittimo, nella politica agricola comune, nel diritto societario), il divieto di comportamenti abusivi approda solo più di recente nel settore fiscale in base ad una rilevante giurisprudenza della Corte di giustizia.<sup>16</sup>

Al riguardo, per meglio intendere la portata del principio generale del divieto di abuso del diritto in materia fiscale appare opportuno verificare la natura giuridica di tale regola normativa con particolare riguardo all'ordinamento comunitario (nel cui ambito, come ricordato più volte, il principio è stato originariamente enucleato dalla giurisprudenza).

È noto, infatti, che accanto alle regole ed ai principi esplicitamente enunciati nelle norme del Trattato si pone una serie di principi a carattere implicito – e dunque non formalizzati in specifiche ed espresse disposizioni legislative – che assumono comunque una rilevanza primaria nella trama assiologica dell'ordinamento comunitario.<sup>17</sup>

Si tratta perlopiù di valori che vengono desunti dalla Corte di giustizia sulla base di un esame induttivo e teleologico dell'ordinamento comunitario (con riferimento pertanto sia alle norme del Trattato sia alle norme del diritto comunitario derivato),<sup>18</sup> oppure in ragione del riconoscimento

16. Vedi sentenza del 21.2.2006, causa C-255/02, *Halifax*, da considerarsi vero e proprio *leading case* in tema di abuso del diritto nel campo fiscale.

17. Sul rilievo e sulla classificazione dei principi generali, ed in specie dei principi non scritti, nell'ordinamento comunitario vedi ADINOLFI, *I principi generali nella giurisprudenza comunitaria e la loro influenza sugli ordinamenti degli stati membri*, in Riv. it. dir. publ. com., 1994, 521 ss.; TORIELLO, *I principi generali del diritto comunitario: il ruolo della comparazione*, Milano, 2000; STROZZI, *Diritto dell'Unione europea. Parte istituzionale*, Torino, 2001, 221 ss. Nella letteratura internazionale vedi TRIDIMAS, *The general principles of the EU law*, New York, 2006.

18. Per alcuni spunti sul ruolo dei principi non scritti desunti dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia nell'ambito del processo di sviluppo e integrazione dell'Unione europea in materia fiscale vedi LA SCALA, *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell'Unione europea*, Milano, 2005, 69 ss.; MELIS, *Coordinamento fiscale nell'Unione europea*, in *Enc. Dir. Annali I*, Milano, 2008, 406 ss. Con particolare riguardo alle norme di carattere

di principi comuni degli ordinamenti interni degli Stati membri da elevare “a sistema” in quanto idonei ad esprimere un sostrato giuridico omogeneo dell’Unione europea,<sup>19</sup> oppure ancora in virtù di una estensione alle relazioni giuridiche in ambito comunitario di principi stabiliti in altri documenti normativi di carattere internazionale (ad es. con riguardo alla carta europea dei diritti dell’uomo – la CEDU – proclamata a Nizza).<sup>20</sup>

In particolare, possono distinguersi due tipologie di principi dell’ordinamento europeo<sup>21</sup>:

1. i *principi ordinamentali*, che definiscono l’architettura stessa dell’ordinamento comunitario, fungendo da garanzia e qualificazione dello spazio giuridico europeo; tali principi concorrono a definire le competenze ed i rapporti tra Unione europea e Stati membri e, pertanto, contribuiscono direttamente al processo di integrazione comunitaria; vi rientrano in specie il principio di sussidiarietà, di effettività, di proporzionalità, di leale collaborazione tra Stati;
2. i *principi generali* (talora definiti nella giurisprudenza comunitaria anche come principi fondamentali), che garantiscono invece la tutela delle posizioni giuridiche soggettive (e dunque promuovono e proteggono i diritti dei cittadini europei) e che pertanto si rivolgono ai valori di libertà, sicurezza e giustizia; a tale categoria possono ascrivere i principi di certezza giuridica, di tutela dell’affidamento e della buona fede, il principio del giusto procedimento e del giusto processo ed il divieto di abuso del diritto.

Quale che sia la logica di identificazione, tali principi assumono in ogni caso il carattere di norme generali dell’ordinamento comunitario, connotandosi come vere e proprie regole di orientamento e limitazione del potere normativo<sup>22</sup>.

Ne consegue in particolare una duplice funzione giuridica: in primo luogo essi costituiscono un parametro di valutazione di legittimità dell’esercizio del potere normativo in ambito comunitario, e dunque un limite sopra-legislativo (al pari delle altre norme del Trattato) rispetto alla validità ed efficacia delle norme contenute in regolamenti e direttive oltretutto, evidentemente, un limite rispetto agli atti legislativi nazionali che riguardano materie comunitarie; in secondo luogo tali principi assolvono una funzione di indirizzo in sede interpretativa, particolarmente rispetto all’attività decisoria della Corte di giustizia, ma anche rispetto ai giudici nazionali che intervengono su materie comunitarie, quali criteri di selezione nell’ambito delle varie possibili interpretazioni normative.

Proprio con riguardo al ruolo di orientamento della giurisprudenza comunitaria e, di riflesso, della giurisprudenza nazionale i principi sono serviti a salvaguardare ed a definire la dinamica dei rapporti tra sistemi giuridici dell’Unione europea e degli Stati membri, contribuendo a costituire un ordine giuridico sempre più omogeneo, orientato verso modelli comuni e regole tendenzialmente armonizzate.<sup>23</sup> In questa prospettiva si può sostenere che i principi dell’ordinamento europeo hanno sollecitato una interpretazione delle norme interne orientata in senso comunitario ed hanno favori-

---

procedimentale ed alla tutela dei diritti vedi CALIFANO *Principi comuni e procedimento tributario: dalle tradizioni giuridiche nazionali alle garanzie del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 993 ss.

19. Corte di giustizia, sentenza del 6.3.2001, causa C-274/99, *Connolly*; sentenza del 18.12.2008 causa C-349/07, *Sopropè*.

20. Sui principi generali desunti invece dalla giurisprudenza della Corte dei diritti dell’uomo di Strasburgo in materia tributaria vedi PERRONE, *Diritto tributario e convenzione europea dei diritti dell’uomo*, in *Rass. trib.*, 2007, 675 ss.; DEL FEDERICO, *I principi della Convenzione europea dei diritti dell’uomo in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 2010, I, 206 ss.

21. Per una accurata distinzione dei principi dell’ordinamento europeo in principi ordinamentali e principi generali vedi DI PIETRO, *Introduzione*, in AA. VV. *I principi europei nel diritto tributario*, a cura di A. Di Pietro, Padova, 2013, XV ss.

22. Vedi BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2016, 275 ss.

23. Sul ruolo dei principi comuni nel processo di interpretazione delle norme comunitarie vedi AMATUCCI F., *Il rafforzamento dei principi comuni europei e l’unicità del sistema fiscale nazionale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 3 ss.; D’ANGELO, *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2013, 37 ss.

to un giudizio severo dei giudici nazionali sulla compatibilità delle norme interne con l'ordinamento comunitario.<sup>24</sup>

Quanto alla efficacia normativa dei principi dell'ordinamento comunitario si discute sovente se essi, pur essendo dotati di effetto diretto in quanto vincolanti per gli Stati membri, possano ritenersi anche direttamente applicabili, fondando in tal modo la pretesa individuale da parte dei cittadini europei.

Appare preferibile a tal riguardo effettuare una valutazione distinta caso per caso, tenendo comunque presente che in linea di massima l'attuazione del principio richiede una disciplina interna per potere essere effettivamente realizzata nei rapporti giuridici (con la conseguenza che i principi appaiono dotati di effetto diretto, ma non anche di diretta applicabilità).<sup>25</sup>

## 7. L'abuso del diritto nell'ordinamento italiano: il recepimento di un principio generale di origine comunitaria nella giurisprudenza della Corte di cassazione

In virtù di quanto si evidenzierà nel proseguo della trattazione, in relazione alla norma antiabuso italiana, appare fondamentale individuare il percorso seguito dalla Suprema Corte italiana nel recepimento del principio dell'abuso del diritto, in quanto indice del grado di interdipendenza tra l'ordinamento interno e l'ordinamento comunitario.<sup>26</sup>

In una prima fase la Corte di cassazione considera il principio dell'abuso del diritto emergente dall'ordinamento comunitario "*quale canone interpretativo regolatore dell'ordinamento giuridico*".<sup>27</sup> Si tratta dunque di un principio normativo applicabile tipicamente ai tributi armonizzati (e quindi ad Iva, accise e dazi doganali).

Successivamente, la Suprema Corte afferma la piena operatività del principio dell'abuso del diritto in via generalizzata in tutti i settori dell'imposizione fiscale, osservando che "*pur non esistendo nell'ordinamento fiscale italiano una clausola generale antielusiva, non può negarsi l'emergenza di un principio tendenziale, desumibile dalle fonti comunitarie e dal concetto di abuso del diritto elaborato dalla giurisprudenza comunitaria, secondo cui non possono trarsi benefici da operazioni intraprese ed eseguite al solo scopo di procurarsi un risparmio fiscale*".<sup>28</sup>

Infine, la Corte di cassazione giunge a sostenere che, pur non essendo formalizzata l'esistenza del principio dell'abuso del diritto nelle fonti normative nazionali, "*la sua applicazione (...) s'impone per essere la stessa di formazione comunitaria*". Inoltre, l'appartenenza all'ambito dei principi fondamentali dell'ordinamento comunitario comporta che il divieto di abuso del diritto sia da considerare una regola applicabile non soltanto alla disciplina dei tributi armonizzati, ma anche a tutti i settori dell'ordinamento fiscale.<sup>29</sup> Quest'ultimo passaggio è stato fortemente contestato dalla dottrina, es-

24. Con particolare riguardo alla rilevanza dei principi generali di derivazione comunitaria nel diritto tributario vedi DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Pescara, 2003, 17 ss.; VANISTENDAEL, *Le nuove fonti del diritto ed il ruolo dei principi comuni nel diritto tributario*, in AA. VV. *Per una costituzione fiscale europea*, a cura di A. Di Pietro, Padova, 2008, 91 ss.; AA. VV. *I principi europei nel diritto tributario*, a cura di A. Di Pietro, Padova 2013.

25. Sul tema cfr. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., 276 ss.; MICELI, *Indebito comunitario e sistema tributario interno*, Milano 2009, *passim*.

26. Vedi sulla questione GALLO, *L'abuso del diritto in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza della Corte di cassazione*, in *Rass. trib.*, 2016, 837 ss.

27. Cass. sentenze n. 20398 del 21.10.2005, n. 20816 del 26.10. 2005 e n. 22932 del 14.11.2005.

28. Cass. sentenza n. 10353 del 5.5.2006.

29. Cass. sentenza n. 25374 del 17.10.2008.

sendo stata giudicata inammissibile l'estensione di un principio dell'ordinamento comunitario ad un ambito esclusivamente interno (e cioè ai tributi non armonizzati).<sup>30</sup>

Successivamente, le Sezioni Unite della Corte di cassazione, dopo aver ribadito “*di dover aderire all'indirizzo di recente affermatosi nella giurisprudenza della Sezione tributaria*”, hanno individuato la fonte del divieto di abuso del diritto non tanto nei principi del diritto<sup>31</sup> comunitario, quanto piuttosto nel diritto interno, ed in specie nell'art. 53 della Costituzione.<sup>32</sup> La Suprema Corte in tal modo mostra di avere introiettato nel sistema tributario nazionale un principio di chiara derivazione comunitaria, al fine di sancirne l'applicabilità generale ad ogni tributo, indipendentemente dalla rilevanza comunitaria del medesimo (e quindi estendendo con certezza l'applicazione del principio sia ai tributi armonizzati che ai tributi interni non armonizzati).

Con riguardo alla nozione di abuso<sup>33</sup> del diritto,<sup>34</sup> la Corte di cassazione ha ripreso il percorso argomentativo seguito dalla Corte di giustizia, valorizzando l'essenzialità dello scopo di ottenere un vantaggio fiscale quale indice decisivo per il riconoscimento del comportamento abusivo.<sup>35</sup>

La Suprema Corte ha pertanto affermato il principio secondo cui, in forza del diritto comunitario, “*non hanno efficacia nei confronti della amministrazione finanziaria quegli atti posti in essere dal contribuente che costituiscano 'abuso di diritto', cioè che si traducano in operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale; ed incombe sul contribuente fornire la prova della esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di carattere non meramente marginale o teorico*”.<sup>36</sup>

30. Vedi FALSITTA, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in *Corr. trib.*, 2009, 293 ss.; FICARI, *Clausola generale antielusiva, art. 53 della Costituzione e regole giurisprudenziali*, in *Rass. trib.*, 2009, 390 ss.; LOVISOLO, *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 49 ss.; MARCHESELLI, *Equivoci e prospettive della elusione tributari tra principi comunitari e principi nazionali*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, 801 ss.

31. [http://quotidiano.ilfisco.it/per/qol.pl?cmd-print=23627%20anno\\_dott%280%3A1%29%20qol\\_prefix%280%3A1%29%20qolyear%280%3A1%29%20rubrica%280%3A1%201%3A1%29%20testo%288%3A1%209%3A1%20297%3A1%20301%3A1%20302%3A1%20386%3A1%20451%3A1%20611%3A1%20612%3A1%20683%3A1%20691%3A1%20714%3A1%20715%3A1%20754%3A1%20755%3A1%20787%3A1%20788%3A1%20846%3A1%20847%3A1%20882%3A1%20883%3A1%20924%3A1%20954%3A1%20958%3A1%201176%3A1%201250%3A1%201325%3A1%201326%3A1%201489%3A1%201764%3A1%201775%3A1%201830%3A1%201831%3A1%201885%3A1%202032%3A1%202033%3A1%202299%3A1%202323%3A1%29%20%5B75675.5%5D#key-307762-25](http://quotidiano.ilfisco.it/per/qol.pl?cmd-print=23627%20anno_dott%280%3A1%29%20qol_prefix%280%3A1%29%20qolyear%280%3A1%29%20rubrica%280%3A1%201%3A1%29%20testo%288%3A1%209%3A1%20297%3A1%20301%3A1%20302%3A1%20386%3A1%20451%3A1%20611%3A1%20612%3A1%20683%3A1%20691%3A1%20714%3A1%20715%3A1%20754%3A1%20755%3A1%20787%3A1%20788%3A1%20846%3A1%20847%3A1%20882%3A1%20883%3A1%20924%3A1%20954%3A1%20958%3A1%201176%3A1%201250%3A1%201325%3A1%201326%3A1%201489%3A1%201764%3A1%201775%3A1%201830%3A1%201831%3A1%201885%3A1%202032%3A1%202033%3A1%202299%3A1%202323%3A1%29%20%5B75675.5%5D#key-307762-25)

32. Cass. SS. UU. sentenze nn. 30055, 30056 e 30057 del 23.12.2008. Sulla rilevanza di tali sentenze vedi CORASANITI, *Sul generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, 213 ss.

33. [http://quotidiano.ilfisco.it/per/qol.pl?cmd-print=19883%20qol\\_prefix%280%3A1%29%20rubrica%285%3A1%206%3A1%29%20testo%28128%3A1%20129%3A1%20257%3A1%20395%3A1%20415%3A1%20564%3A1%20565%3A1%20645%3A1%20646%3A1%20653%3A1%20691%3A1%20692%3A1%20791%3A1%20792%3A1%20800%3A1%20801%3A1%20824%3A1%20851%3A1%20852%3A1%20929%3A1%20954%3A1%20971%3A1%20972%3A1%20985%3A1%201054%3A1%201055%3A1%201063%3A1%201285%3A1%201412%3A1%201429%3A1%201430%3A1%201461%3A1%201495%3A1%201496%3A1%29%20%5B92374.6%5D#key-297415-13](http://quotidiano.ilfisco.it/per/qol.pl?cmd-print=19883%20qol_prefix%280%3A1%29%20rubrica%285%3A1%206%3A1%29%20testo%28128%3A1%20129%3A1%20257%3A1%20395%3A1%20415%3A1%20564%3A1%20565%3A1%20645%3A1%20646%3A1%20653%3A1%20691%3A1%20692%3A1%20791%3A1%20792%3A1%20800%3A1%20801%3A1%20824%3A1%20851%3A1%20852%3A1%20929%3A1%20954%3A1%20971%3A1%20972%3A1%20985%3A1%201054%3A1%201055%3A1%201063%3A1%201285%3A1%201412%3A1%201429%3A1%201430%3A1%201461%3A1%201495%3A1%201496%3A1%29%20%5B92374.6%5D#key-297415-13)

34. [http://quotidiano.ilfisco.it/per/qol.pl?cmd-print=19883%20qol\\_prefix%280%3A1%29%20rubrica%285%3A1%206%3A1%29%20testo%28128%3A1%20129%3A1%20257%3A1%20395%3A1%20415%3A1%20564%3A1%20565%3A1%20645%3A1%20646%3A1%20653%3A1%20691%3A1%20692%3A1%20791%3A1%20792%3A1%20800%3A1%20801%3A1%20824%3A1%20851%3A1%20852%3A1%20929%3A1%20954%3A1%20971%3A1%20972%3A1%20985%3A1%201054%3A1%201055%3A1%201063%3A1%201285%3A1%201412%3A1%201429%3A1%201430%3A1%201461%3A1%201495%3A1%201496%3A1%29%20%5B92374.6%5D#key-297415-14](http://quotidiano.ilfisco.it/per/qol.pl?cmd-print=19883%20qol_prefix%280%3A1%29%20rubrica%285%3A1%206%3A1%29%20testo%28128%3A1%20129%3A1%20257%3A1%20395%3A1%20415%3A1%20564%3A1%20565%3A1%20645%3A1%20646%3A1%20653%3A1%20691%3A1%20692%3A1%20791%3A1%20792%3A1%20800%3A1%20801%3A1%20824%3A1%20851%3A1%20852%3A1%20929%3A1%20954%3A1%20971%3A1%20972%3A1%20985%3A1%201054%3A1%201055%3A1%201063%3A1%201285%3A1%201412%3A1%201429%3A1%201430%3A1%201461%3A1%201495%3A1%201496%3A1%29%20%5B92374.6%5D#key-297415-14)

35. Cass. sentenza n. 21221 del 29.9.2006.

36. Cass. sentenza n. 8772 del 4.4.2008.



## 8. L'introduzione della norma sull'abuso del diritto (art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente)

L'Italia ha quindi introdotto nel proprio ordinamento una norma specifica di fonte legale volta a regolamentare le fattispecie di abuso del diritto,<sup>37</sup> ciò ancora prima dell'obbligo previsto dall'art. 6 della Direttiva ATAD.

In tale disposizione sono previste espressamente diverse regole che definiscono la disciplina sostanziale e procedimentale del contrasto all'abuso del diritto fiscale<sup>38</sup>:

1. *“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”*; viene così formalizzata la nozione di abuso del diritto mediante il ricorso ad una formula che recupera i tratti qualificanti emersi nel dibattito giurisprudenziale (ed in particolare: la mancanza di sostanza economica; il rispetto formale delle norme fiscali; la finalità essenziale di perseguimento di un vantaggio fiscale indebito);
2. *“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”*; l'effetto dell'abuso del diritto consiste pertanto nel disconoscimento dell'operazione abusiva ai fini fiscali e nella riqualificazione della stessa sulla base della disciplina elusa; per ragioni di congruità e coerenza logica, va scomputato dal debito tributario rideterminato secondo la disciplina elusa quanto già pagato dal contribuente;
3. *“si considerano operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, 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”*; tale regola vale a fornire indicazioni concrete circa la riconoscibilità delle operazioni “prive di sostanza economica”; vengono a tal riguardo utilizzati due indici: i) il richiamo alla “non coerenza” delle qualificazioni negoziali rispetto alla sostanza giuridica; ii) la “non conformità” degli strumenti negoziali rispetto alla “logica del mercato”;
4. [si considerano] *“vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario”*; la qualificazione di “vantaggio fiscale indebito” presenta indubbiamente più di un problema logico dovendosi chiarire la riconoscibilità del “beneficio indebito”; la norma non fornisce invero nessuna utile indicazione, limitandosi a riproporre tautologicamente il contrasto con norme e principi ordinamentali;
5. *“non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni economiche, 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”*; tale regola vale a chiarire che le valide ragioni economiche – in presenza delle

---

37. Art. 1 del D. Lgs. n. 128 del 5.8.2015 che ha istituito l'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente in attuazione della delega contenuta nella legge delega n. 23 dell'11.3.2014. L'art. 5 della legge delega ha previsto una clausola antiabuso generale valida per ogni tributo armonizzato in modo diametralmente opposto rispetto all'elencazione delle operazioni contenuta nel previgente art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973. In argomento cfr. GIOVANNINI, *L'abuso del diritto nella legge delega fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, 231 ss.

38. Per una analisi delle disposizioni legislative contenute nell'art. 10-bis vedi AA. VV., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, a cura di E. Della Valle – V. Ficari – G. Marini, Torino, 2016; BASILAVECCHIA, *Profili procedurali dell'art. 10 bis dello Statuto del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2016, 3281 ss.; FRANSONI, *Abuso del diritto: generalità della clausola e determinatezza del procedimento*, in *Rass. trib.*, 2017, I, 299 ss.

quali si deve escludere l'abuso del diritto – sono da assumere tenendo conto anche dei profili organizzativi e gestionali delle attività economiche;

6. *“resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale”*; in tal modo viene sancita la facoltà del contribuente di adottare forme legittime di risparmio fiscale in base alla previsione di regimi opzionali o di altre norme di favore (ad es. con riguardo alle operazioni straordinarie di impresa); si tratta di un principio che trova pertanto una esplicita consacrazione sul piano normativo;
7. *“il contribuente può proporre interpello preventivo ai sensi dell'art. 11 dello Statuto del contribuente per conoscere se le operazioni che intende realizzare costituiscano fattispecie di abuso del diritto”*; è una norma – probabilmente ultronea – che vale a ribadire l'utilizzabilità dello strumento dell'interpello preventivo per conoscere la disciplina fiscale applicabile;
8. *“senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice, 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 cui si ritiene configurabile un abuso del diritto”*; viene così definito il procedimento per l'accertamento di un'operazione connotata da abuso del diritto; si introduce in tale procedimento il contraddittorio difensivo quale strumento di tutela dell'interesse del contribuente;
9. *“l'atto impositivo è specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alle norme ed ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente”*; è così prevista una “motivazione rinforzata”, attraverso la quale si ritiene di promuovere la responsabilizzazione degli uffici nella contestazione di operazioni connotate da abuso del diritto;
10. *“l'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi [previsti dalla legge]. Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali”* [e dunque delle valide ragioni economiche]; viene così escluso che l'abuso del diritto sia rilevabile d'ufficio come una fattispecie di nullità (contraddicendo un orientamento giurisprudenziale che stava emergendo nelle posizioni della Corte di cassazione); si ribadisce che l'onere della prova va distribuito in relazione ai fatti che ciascuna parte deve dedurre: pertanto gli uffici fiscali devono dimostrare la condotta abusiva, mentre il contribuente deve provare la sussistenza delle valide ragioni economiche;
11. *“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”*; viene così fissato il principio della residualità dell'abuso del diritto come strumento di contrasto all'elusione fiscale rispetto ad altre forme di contestazioni specifiche (riconducibili alla disciplina dei singoli tributi); pertanto l'abuso può essere utilizzato soltanto se non sono individuabili figure specifiche di evasione fiscale;
12. *“le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie; resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie”*; è questa una norma di particolare rilievo poiché stabilisce l'inapplicabilità di sanzioni penali, valorizzando l'imprevedibilità implicita dell'abuso del diritto quale strumento di contrasto dell'evasione (e quindi facendo applicazione dei principi di tutela del contribuente rispetto ad atti amministrativi imprevedibili); tale esigenza di protezione del contribuente non viene invece ravvisata per le sanzioni amministrative, con una differenziazione di trattamento rispetto alle sanzioni penali probabilmente illogica (anche alla luce dell'omogeneità di interesse tutelato dal sistema sanzionatorio).

L'articolata disciplina dell'abuso del diritto stabilita dall'art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente mostra, pertanto, una compiuta regolazione del fenomeno dell'elusione tributaria attraverso la definizione di una vera e propria clausola generale anti-elusiva<sup>39</sup>.

In tal modo si è inteso predisporre una disciplina di contrasto all'elusione fiscale che risponde ai due interessi coinvolti: per un verso, persegue l'interesse fiscale dello Stato comunità a contrastare forme illecite (o comunque indebite) di utilizzo distorto delle norme tributarie al fine di minimizzare la prestazione patrimoniale da pagare all'Erario; per altro verso, garantisce un assetto prevedibile dei rapporti tributari (e dunque coerente col valore della "certezza del diritto") ed un adeguato procedimento impositivo nell'interesse del contribuente (e della stessa amministrazione finanziaria).<sup>40</sup>

Come si può evincere dalla definizione normativa, elementi qualificanti sono rappresentati dall'indebito vantaggio fiscale e dall'assenza di sostanza economica. Il comma 2 dell'art 10-*bis*, declinando il contenuto del comma 1 definisce operazioni prive di sostanza economica "i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, idonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali". Dunque, il legislatore individua, quale requisito configurante l'abuso, l'assenza di sostanza economica, intesa come inidoneità dell'operazione a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali.<sup>41</sup>

## 9. Il divieto di abuso del diritto si presenta come un principio generale di formazione giurisprudenziale avente una regolazione legale

Il divieto di abuso del diritto in materia fiscale può dunque essere considerato come un principio generale di formazione giurisprudenziale, elaborato dapprima dalla Corte di giustizia e poi ripreso dalla Corte di cassazione, con un progressivo allargamento dell'ambito applicativo.<sup>42</sup>

In buona sostanza, la giurisprudenza considera immanente nell'ordinamento giuridico il principio generale del divieto di abuso del diritto, pur eventualmente in assenza di esplicite norme legali, in quanto espressione di valori fondamentali della convivenza civile.<sup>43</sup>

39. Vedi FRANSONI, *Abuso del diritto: generalità della clausola e determinatezza del procedimento*, cit., 299 ss.

40. Con riferimento alla definizione di abuso del diritto, l'Agenzia delle entrate ha delineato un processo di analisi da applicare in modo standardizzato alle singole fattispecie, chiarendo che è necessario procedere prioritariamente alla verifica dell'esistenza del primo elemento costitutivo (l'indebito vantaggio fiscale, in assenza del quale l'analisi dei profili di abusività deve intendersi terminata. Un'operazione, infatti, può essere configurata come abusiva esclusivamente nella misura in cui la stessa è idonea a determinare un vantaggio fiscale indebito. La circostanza, tuttavia, che si realizzi un vantaggio fiscale non è, di per sé stessa idonea a rendere possibile una contestazione da parte dell'Agenzia delle entrate, posto che permane, nell'ordinamento, la possibilità di compiere scelte orientate alla minimizzazione del carico fiscale se rispettoso dalla *ratio* delle norme da applicare e dei principi generali dell'ordinamento. Dall'esame dei primi documenti di prassi pubblicati (cfr. circolari nn. 97/E/2017, 98/E/2017, 99/E/2017, 93/2016 e 101/E/2016) si desume che l'amministrazione finanziaria ha delineato un processo di analisi da applicare in modo standardizzato alle singole fattispecie, chiarendo che è necessario procedere prioritariamente alla verifica dell'esistenza del primo elemento costitutivo, rappresentato proprio dall'indebito vantaggio fiscale.

41. Per essere censurabile in termini di abuso del diritto, l'operazione deve essere priva di sostanza economica, nel senso che la stessa deve caratterizzarsi per la prevalente assenza di una ragione non fiscale. In altri termini il vantaggio fiscale si porrebbe, in tale prospettiva, come l'obiettivo essenziale che porta alla realizzazione dell'operazione o della sequenza di negozi contestati e non come conseguenza, più o meno voluta, delle operazioni realizzate dal contribuente.

42. Si tratta di una conclusione pressoché pacifica nella dottrina tributaria. Solo per richiamare alcuni contributi più recenti, cfr. GIOVANNINI, *Il divieto di abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento*, in *Rass. trib.*, 2010, 991 ss.; FRANSONI, *Appunti su abuso del diritto e valide ragioni economiche*, in *Rass. trib.*, 2010, I, 1116 ss.; CARINCI – DEOTTO, *Abuso del diritto ed effettiva utilità della novella: much ado about nothing?*, in *Fisco*, 2015, 3107 ss.; NUSSI, *La normativa antielusiva all'approdo statutario*, in *Dir. proc. trib.*, 2016, 175 ss.

43. In specie, la Corte di giustizia richiama i valori dell'ordinamento comunitario (in particolare l'esigenza di buona fede e leale cooperazione a tutela delle libertà comunitarie), mentre la Corte di cassazione riporta il principio all'art. 53 Cost. In argomento vedi GALLO, *L'abuso del diritto in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza della Corte*

Tale principio non contiene un enunciato normativo specifico e puntuale, bensì richiama una formula generale (il divieto di abuso del diritto in materia fiscale) da applicare caso per caso. Il divieto di abuso del diritto si presenta pertanto come una clausola generale del diritto, suscettibile di fornire indicazioni di ordine generico ed indeterminato rispetto ad una pluralità elastica di casi,<sup>44</sup> la cui applicazione al caso concreto dipende essenzialmente dalla valutazione del soggetto chiamato a fornire una interpretazione qualificata (*in primis* al giudice).<sup>45</sup>

La norma legislativa introdotta nell'ordinamento italiano – e cioè l'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente – si è limitata a recepire l'esistenza di tale principio generale ad a regolarlo nei suoi profili applicativi,<sup>46</sup> chiarendo la portata di alcune formule normative (come i “vantaggi fiscali indebiti” o “le valide ragioni economiche”) e, soprattutto, definendo i meccanismi procedurali di attuazione (con riguardo in specie all'onere della prova, alla motivazione rafforzata, al contraddittorio preventivo, all'esimente dalle sanzioni penali, all'effetto di disconoscimento rispetto all'amministrazione finanziaria, etc.). La disposizione legislativa non istituisce così la regola precettiva, ma vale piuttosto a definire “le regole del gioco” in base alle quali il principio generale risulta applicabile.

Il nucleo assiologico del divieto di abuso del diritto in materia fiscale resta così riconducibile al principio generale – enucleato dalla giurisprudenza – le cui cadenze logiche sono riconosciute e presupposte dalla norma legale; l'enunciazione del principio in un atto normativo vale dunque essenzialmente come ausilio per l'interprete, ma non incide sulla vigenza del principio medesimo.<sup>47</sup>

È appena il caso di osservare, a tal riguardo, che la rilevanza interpretativa dell'enunciazione del principio nella disposizione legislativa comporta la tendenziale applicabilità retroattiva della norma di fonte legale anche al periodo antecedente all'entrata in vigore.<sup>48</sup>

## 10. La circolarità applicativa del principio generale del divieto di abuso del diritto

Il principio generale del divieto di abuso del diritto si connota sul piano giuridico di due elementi qualificanti:

1. l'elasticità della formula normativa, ulteriormente enfatizzata dalla molteplicità di enunciati indeterminati (come “vantaggi fiscali indebiti”, “valide ragioni economiche”, “ragioni non marginali”, etc.), che esprime una evidente “vaghezza combinatoria”, e cioè una idoneità della clausola generale ad assumere una portata prescrittiva che cambia da caso a caso;<sup>49</sup>

---

*di cassazione, cit.*, 837 ss.

44. Sulla nozione di clausola generale vedi la classica definizione di ENGLISH, *Introduzione al pensiero giuridico*, trad. ital. Milano 1970; VELLUZZI, *Le clausole generali. Semantica e politica del diritto*, Milano, 2010; FABIANI, *Clausole generali*, in *Enc. Dir. Annali*, V, Milano, 2012, 180 ss.

45. Sulla riconducibilità del divieto di abuso del diritto alle clausole generali del diritto esiste una consolidata dottrina: GALLO, *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rass. trib.*, 2015, 1315; RUSSO, *Profili storici e sistematici in tema di elusione e abuso del diritto in materia tributaria; spunti critici e ricostruttivi*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 8; GIOVANNINI, *L'abuso del diritto*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, 895 ss.; FRANSONI, *Abuso del diritto: generalità della clausola e determinatezza del procedimento*, in *Rass. trib.*, 2017, I, 299.

46. In tal senso NUSSI, *La normativa antielusiva all'approdo statutario*, cit., 182 ove si precisa che “la disciplina antielusiva [dell'art. 10-*bis*] si pone in continuità con la giurisprudenza della Suprema Corte”.

47. Per alcuni di spunti di ordine generale sulla rilevanza dei principi di fonte giurisprudenziale nell'ordinamento tributario, cfr. FEDELE, *Il valore dei principi nella giurisprudenza tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 877 ss.

48. FEDELE, *Il valore dei principi nella giurisprudenza tributaria*, cit., 877 rileva che “l'affermazione del principio, seppure nuovo, in un atto legislativo implica un tale apprezzamento valoriale da escludere, probabilmente, l'emersione stessa di problemi di diritto intertemporale: l'eccedenza assiologica ne impone l'operatività anche per il passato”.

49. In tal senso, puntualmente, FRANSONI, *Abuso del diritto: generalità della clausola e determinatezza del procedimento*, in *Rass. trib.*, 2017, I, 302; MASTROIACOVO, *La nuova disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale nella prospettiva dell'imposta di registro*, in *Riv. notariato*, 2016, 31 ss.

2. la rilevanza dell'indeterminatezza che riguarda tanto la fattispecie (l'elemento condizionale della norma) quanto l'effetto giuridico (l'elemento condizionato), poiché la non opponibilità dell'operazione considerata quale abuso del diritto produce risultati differenziali da caso a caso.<sup>50</sup>

La "vaghezza combinatoria" e l'indeterminatezza del principio generale comportano la naturale conseguenza che l'applicazione concreta del principio può avvenire solo in base ad una integrazione valutativa da parte dell'autorità fiscale e del giudice tributario.

Ed invero, il principio generale implica quale corollario imprescindibile l'attribuzione di un potere all'interprete autorizzato dall'ordinamento (nella dimensione tributaria, all'amministrazione finanziaria prima ed al giudice tributario poi) di ricostruire la sussistenza e la portata della norma da applicare (il principio generale).<sup>51</sup> In buona sostanza, il soggetto chiamato ad applicare il principio normativo è ammesso a definire le condizioni d'uso della clausola generale, riconoscendo la fonte del proprio potere giuridico.

Tale tecnica di utilizzo del principio generale produce una inevitabile circolarità applicativa: dapprima il soggetto che applica il principio generale deve ricostruire la portata del principio, attribuendo un senso giuridico alle formule vaghe ed indeterminate che ne qualificano il profilo normativo; poi, il medesimo soggetto deve applicare tali formule al caso concreto per stabilire l'effetto prescrittivo del principio generale.<sup>52</sup>

Si tratta di un effetto circolare che comporta l'auto-legittimazione del potere interpretativo, poiché il riconoscimento della fonte normativa (e cioè la portata della clausola generale da applicare al caso concreto) dipende dal medesimo soggetto che viene autorizzato ad applicare tale fonte alla specifica fattispecie.

In tale contesto, la rilevanza della norma legislativa dell'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente riguarda essenzialmente la definizione dei limiti al potere del soggetto chiamato ad applicare la norma mediante un'integrazione valutativa (amministrazione finanziaria e giudice tributario) attraverso la fissazione di regole sostanziali e, soprattutto, procedurali per contenere l'esercizio di tale potere di integrazione valutativa.<sup>53</sup>

La norma legislativa, come detto in precedenza, non vale a sostituire il principio generale di formazione giurisprudenziale, anzi ne mantiene il profilo giuridico e le cadenze logiche (cioè la vaghezza combinatoria e l'indeterminatezza), piuttosto introduce limiti alla relativa applicazione così da costituire una sorta di "contrappeso" alla circolarità applicativa della clausola generale.<sup>54</sup>

---

50. FRANSONI, *Abuso del diritto: generalità della clausola e determinatezza del procedimento*, cit., 302, osserva che la non opponibilità dell'operazione abusiva non si risolve in una mera irrilevanza dell'operazione medesima (come avviene nel diritto civile), bensì si traduce nella ricostruzione dell'operazione secondo lo schema tributario ritenuto più adeguato al caso concreto.

51. Cfr. sul punto FRANSONI, *Abuso del diritto: generalità della clausola e determinatezza del procedimento*, cit., 302, che chiarisce la differenza tra la tecnica dell'integrazione valutativa delle clausole generali rispetto alla interpretazione delle norme ordinarie.

52. Rileva l'esistenza di una "inevitabile circolarità delle formule normative" GALLO, *L'abuso del diritto in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza della Corte di cassazione*, cit., 837 ss.

53. In tal senso cfr. BASILAVECCHIA, *Profili procedurali dell'art. 10 bis dello Statuto del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2016, 3281 ss.; CORASANITI, *Le garanzie procedurali in tema di abuso del diritto: spunti di riflessione per un'estensione ad altre forme di accertamento*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 1862 ss.

54. Vedi in proposito FRANSONI, *Abuso del diritto: generalità della clausola e determinatezza del procedimento*, cit., 304.



## 11. La recente giurisprudenza della Cassazione conferma la rilevanza del divieto di abuso del diritto come principio generale di formazione giurisprudenziale

La giurisprudenza della Suprema Corte formatasi dopo l'introduzione del nuovo art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente – e quindi in buona sostanza negli anni 2016/2017 – sembra riprendere le cadenze logiche del principio generale del divieto di abuso del diritto così come elaborate nel periodo antecedente l'introduzione della nuova disposizione legislativa.

Innanzitutto, è considerato pacifico dalla Corte di cassazione che la base normativa del divieto di abuso del diritto sia da individuare nel principio di elaborazione giurisprudenziale tanto per il periodo antecedente l'istituzione dell'art. 10-*bis* quanto per il periodo successivo.<sup>55</sup> Ed invero, nell'argomentazione giuridica circa la rilevanza e la portata del principio generale la Suprema Corte ripercorre costantemente le fasi della giurisprudenza, comunitaria e nazionale, circa l'abuso del diritto in materia fiscale<sup>56</sup> a volere indicare per l'appunto come la regola normativa sia stata enucleata dall'ordinamento attraverso i vari arresti giurisprudenziali.

In tale prospettiva, la norma di fonte legale (e cioè il menzionato art. 10-*bis*) viene qualificata come un “*termine interpretativo di riferimento, sia pure in chiave evolutiva*” da applicare alle fattispecie verificate anteriormente all'entrata in vigore della legge;<sup>57</sup> ciò sembra esprimere l'idea che la disposizione legale rappresenta un fattore di regolazione del principio di fonte giurisprudenziale, idoneo a fornire elementi interpretativi quanto alle clausole generali richiamate dal principio,<sup>58</sup> ma non certo a disporre l'istituzione del divieto di abuso del diritto (principio preesistente alla disposizione legale).

Nella giurisprudenza recente della Suprema Corte appare altresì costante il richiamo alla circolarità del principio generale: viene infatti ripetutamente espresso il convincimento che il comportamento abusivo deve essere oggetto di una accurata valutazione in sede giudiziaria rispetto al caso concreto attraverso una adeguata verifica della condotta tenuta dal contribuente.

La Corte di cassazione ritiene che il giudice tributario debba apprezzare “*i tratti caratterizzanti della vicenda concreta*”,<sup>59</sup> esaminando “*la prova sia del disegno elusivo sia delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato*”<sup>60</sup> e verificando altresì il vantaggio fiscale indebito procurato al contribuente dall'operazione abusiva, considerando che “*non è configurabile l'abuso del diritto se non sia stato provato dall'ufficio il vantaggio fiscale che sarebbe derivato al contribuente accertato dalla manipolazione degli schemi contrattuali classici*”.<sup>61</sup> In tal senso si sostiene che l'abuso del diritto “*presuppone quantomeno l'esistenza di un adeguato strumento giuridico che, pur se alternativo a quello scelto dai contribuenti, sia comunque funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico prescelto e si deve indagare se vi sia reale fungibilità con le soluzioni eventualmente prospettate dal fisco*”.<sup>62</sup>

55. Espressamente in tal senso Cass. n. 5088 e n. 5089 del 28.2.2017.

56. In tal senso vedi Cass. sentenza n. 16677 del 9.8.2016; sentenza n. 2054 del 27.1.2017; ordinanza n. 9610 del 13.4.2017.

57. Cass. sentenza n. 16675 e n. 16677 del 9.8.2016.

58. Cass. sentenza n. 5155 del 16.3.2016.

59. Cass. sentenza n. 26060 del 30.12.2015; n. 16677 sentenza del 9.8.2016.

60. Vedi Cass. sentenza n. 16677 del 9.8.2016; sentenza n. 5155 del 16.3.2016. Argomenti analoghi sono richiamati anche da Cass. sentenza n. 16675 del 9.8.2016; sentenza n. 2054 del 27.1.2017. In tal senso cfr. Cass. sentenza n. 1465 del 21.1.2009.

61. Cass. sentenza n. 16677 del 9.8.2016. Tesi ripresa anche da Cass. sentenza n. 5155 del 16.3.2016; sentenza n. 10458 del 20.5.2016; sentenza n. 16675 del 9.8.2016. Cfr. Cass. sentenza n. 1465 del 21.1.2009, sentenza n. 20029 del 22.9.2010, sentenza n. 4603 del 26.2.2014, sentenza n. 6226 del 27.3.2015.

62. Cass. sentenza n. 16677 del 9.8.2016. Cfr. Cass. sentenza n. 21390 del 30.11.2012, sentenza n. 4604 del 26.2.2014.

Parimenti, il giudice tributario è tenuto a verificare l'esistenza di valide ragioni economiche dell'operazione, diverse rispetto al risparmio fiscale e di carattere non marginale, la cui prova incombe sul contribuente.<sup>63</sup>

Così viene coerentemente richiesto all'amministrazione finanziaria prima e al giudice tributario poi di fornire una accurata motivazione della propria decisione sul caso concreto, idonea a fornire una chiara rappresentazione del percorso logico giuridico attraverso il quale il comportamento del contribuente è qualificato alla stregua delle clausole generali richiamate dal principio normativo.<sup>64</sup> Emerge, pertanto, la tendenza giurisprudenziale a privilegiare un'indagine della sostanza economica rispetto all'inquadramento giuridico formale operato dal contribuente.<sup>65</sup>

In buona sostanza, anche nelle sentenze più recenti la Suprema Corte continua ad affermare che il divieto di abuso del diritto è un principio di fonte giurisprudenziale, la cui effettiva applicazione dipende dalle valutazioni del caso concreto effettuate dal giudice di merito, e che quindi viene costantemente implementato dall'opera di integrazione valutativa operata in sede giudiziaria.

Al riguardo, appare significativa l'ordinanza della Suprema Corte n. 9771 del 2017 concernente essenzialmente una vicenda di utilizzo improprio dello strumento societario per conseguire indebiti vantaggi fiscali.<sup>66</sup> Tale pronuncia si inserisce pienamente nel suddetto filone giurisprudenziale poiché dapprima ribadisce la derivazione pretoria del principio normativo, ripercorrendo i passaggi qualificanti della giurisprudenza della Corte di giustizia e della Corte di cassazione sul divieto di abuso del diritto in materia fiscale, e poi evidenzia la necessità di un esame specifico della vicenda concreta, riconoscendo il corretto assolvimento dell'onere probatorio da parte dell'amministrazione finanziaria ma non anche da parte del contribuente.

## 12. Il divieto di abuso del diritto rispetto alla trasformazione dell'ordinamento tributario nazionale

Aldilà delle considerazioni critiche di parte della dottrina sulla giurisprudenza creativa della Corte di cassazione,<sup>67</sup> la vicenda giurisprudenziale del divieto di abuso del diritto fornisce rimarchevoli spunti di riflessione sulla trasformazione dell'ordinamento tributario.

La matrice pretoria del principio normativo sta evidentemente ad indicare il ribaltamento dell'ordine usuale di formazione delle norme negli ordinamenti giuridici di diritto continentale (o *civil law*): nel caso di specie, non è infatti l'atto legislativo a produrre la norma, bensì è la giurisprudenza a

63. Vedi Cass. sentenza n. 26060 del 30.12.2015; sentenza n. 16677 del 9.8.2016; sentenza n. 1520 del 20.1.2017; sentenza n. 2054 del 27.1.2017; ordinanza n. 9610 del 13.4.2017. Cfr. in tal senso Cass. sentenza n. 1372 del 21.1.2011, sentenza n. 21390 del 30.11.2012, sentenza n. 4604 del 26.2.2014.

64. Cass. sentenza n. 26060 del 30.12.2015; sentenza n. 10458 del 20.5.2016; sentenza n. 1520 del 20.1.2017.

65. Tale conclusione viene evidenziata chiaramente dalla ricostruzione analitica della giurisprudenza della Suprema Corte sul divieto di abuso del diritto in materia fiscale. Vedi sul punto MARTINENGO, *Il concetto giurisprudenziale di divieto di abuso del diritto*, in *Dir. proc. trib.*, 2016, 329 ss. ed in particolare 340.

66. Cass. ordinanza n. 9771 del 18.4.2017 riguardante due persone fisiche (marito e moglie) costituivano una società di capitali al fine di costruire e rivendere immobili (due appartamenti). Dopo la costruzione, tali appartamenti venivano trasferiti in proprietà a ciascuno dei due soci e la società veniva chiusa senza porre in essere altre operazioni.

Nello svolgimento della propria attività di impresa la società immobiliare portava in detrazione l'Iva sugli acquisti assolta con riguardo ai beni e servizi occorrenti per la costruzione degli appartamenti. La Corte di cassazione ha ritenuto che, in base alle risultanze processuali, l'Agenzia delle entrate avesse fornito la prova che "*l'intento economico unico dell'operazione fosse un indebito risparmio fiscale*" e che invece da parte del contribuente non fossero state fornite prove di valide ragioni economiche dell'attività svolta. La Suprema Corte, nell'argomentare il proprio ragionamento ha ripreso i principali arresti giurisprudenziali, comunitari ed italiani, che hanno formato l'orientamento giurisprudenziale sull'abuso del diritto in materia tributaria e ne ha tratto pertanto la conclusione della sussistenza nel caso di specie di una fattispecie di abuso del diritto con conseguente disconoscimento della rilevanza fiscale dello strumento societario (e quindi con indebitabilità dell'Iva sugli acquisti).

67. Cfr. NUSSI *La normativa antielusiva all'approdo statutario*, cit., 180; VERSIGLIONI, *Abuso del diritto*, Opedaletto (Pisa), 2016.

riconoscere l'immanenza (e quindi, come detto, la vigenza) del principio normativo nell'ordinamento. La fonte normativa non è quindi riconducibile al potere legislativo – e quindi ad una decisione di tipo deduttivo, formata “dall'alto” attraverso la volontà del legislatore – quanto piuttosto ad una ricostruzione “dal basso” operata dai giudici in base al proprio potere istituzionale.

Ne consegue che la prescrittività normativa viene spostata dall'atto legislativo al valore dei principi e degli interessi emergenti dal caso concreto, secondo la valutazione operata dai giudici.<sup>68</sup>

Il meccanismo di formazione dell'ordinamento (*rectius*, delle norme che vanno a comporre l'ordinamento) è rimesso in tal caso al potere giudiziario secondo la logica propria degli ordinamenti di *common law*.

Si tratta di una trasformazione che riguarda non soltanto il settore tributario (considerando che il divieto dell'abuso del diritto costituisce soltanto uno dei vari principi di formazione giurisprudenziale attualmente applicabili alla materia fiscale),<sup>69</sup> ma anche numerosi altri settori ordinamentali.

Può evocarsi a tal riguardo l'influenza profonda dell'ordinamento comunitario sull'ordinamento nazionale: il rilievo primario che la Corte di giustizia ha assunto in tale ambito per la definizione della trama assiologica e dei principi emergenti dal Trattato (o dal diritto derivato) implica la necessità di attribuire al potere giudiziario un ruolo decisivo nel processo di formazione dell'ordinamento giuridico, ben superiore a quello usualmente previsto nei sistemi di diritto continentale.<sup>70</sup>

Così, la rilevanza del diritto europeo determina l'esigenza di un ripensamento del sistema delle fonti normative, a seguito del quale non soltanto vengono riviste le categorie degli atti legislativi idonei ad istituire norme (includendo le fonti comunitarie), ma soprattutto sono regolate fonti non legislative (come i principi di formazione giurisprudenziale) per l'introduzione di norme nell'ordinamento.<sup>71</sup>

In buona sostanza, la vicenda giurisprudenziale del divieto di abuso del diritto costituisce una significativa conferma della centralità del potere giudiziario nella definizione dell'ordinamento giuridico (tributario, nel caso di specie) secondo un processo di trasformazione delle coordinate del ragionamento giuridico che vale ad esprimere la “nuova dimensione del diritto” nell'epoca attuale.

---

68. Secondo un processo di risalita “dal diritto ai valori” efficacemente descritto da IRTI *La crisi della fattispecie*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 2014, 41 ss.

69. Con particolare riguardo alla materia tributaria si può pensare ai vari principi del giusto procedimento (buona fede, equivalenza, effettività, contraddittorio preventivo, etc.) e del giusto processo (terzietà ed indipendenza del giudice, contraddittorio, parità delle parti, tutela cautelare, etc.). Vedi in argomento MICELI *Indebito comunitario e sistema tributario interno*, Milano, 2009, 25 ss. e 35 ss.

70. In particolare, la Corte di giustizia è chiamata a pronunciarsi sulla *quaestio juris*, definendo il significato della norma comunitaria rilevante per il giudizio, mentre il giudice nazionale è tenuto a pronunciarsi sulla *quaestio facti*, così da pervenire alla decisione sulla fattispecie concreta applicando le norme pertinenti (compresa quella comunitaria).

In ordine al ruolo ed alla funzione della Corte di Giustizia nel sistema delle fonti comunitarie esiste un'ampia letteratura. In via meramente indicativa, con particolare riferimento alla funzione “creativa” della Corte di giustizia si indica CAPOTORTI. *Corte di giustizia della Comunità europea*, in *Enc. Giur. Treccani*, IX, Roma 1988; POCAR. *Diritto dell'unione e delle comunità europee*, Milano, 1997, 167 ss.; MENGOZZI. *Il diritto comunitario e dell'Unione europea*, in *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, diretto da F. Galgano, Padova, 1997, XV, 143; BALLARINO. *Lineamenti di diritto comunitario e dell'Unione europea*, Padova, 1997, 96 ss.; LUPOI *Riflessioni comparatistiche sulla funzione creativa della giurisprudenza*, in *Studi in onore di V. Uckmar*, II, Padova, 1997, 811 ss.

Con riguardo alla materia fiscale vedi BORIA *Diritto tributario europeo*, cit., 123 ss.

71. Sulla centralità della giurisprudenza della Corte di giustizia rispetto all'ordinamento comunitario, vedi MONACO. *Realtà e tendenze della giurisprudenza della Corte di giustizia delle comunità*, in *Riv. dir. eur.*, 1987, 175; TIZZANO. *Il ruolo della Corte di Giustizia nella prospettiva dell'Unione europea*, in *Riv. dir. int.*, 1994, 922 ss.; BIAVATI. *La funzione unificatrice della Corte di giustizia*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1995, 273.

### **13. La mancata implementazione della norma generale antiabuso in Italia deriva dalla sostanziale compatibilità con la regola prevista dall'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente**

Come osservato nei paragrafi che precedono il legislatore ha ritenuto di non implementare l'ordinamento domestico in ragione dell'esistenza dell'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente che prevede una disciplina sostanzialmente analoga.

Circa le condizioni di attuazione della clausola generale antiabuso da parte degli Stati membri, occorre sin da subito richiamare l'art. 3 della Direttiva ATAD, rubricato "Livello minimo di protezione".

Tale disposizione, infatti, chiarisce che la Direttiva non pregiudica l'applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali intese a salvaguardare un livello di protezione più elevato delle basi imponibili nazionali per l'imposta sulle società.<sup>72</sup> Com'è chiarito nel considerando n. 3, la scelta del legislatore europeo si giustifica con la circostanza che le misure previste dovranno adattarsi ai diversi regimi di imposta sulle società e dunque "dovrebbero limitarsi a disposizioni generali e lasciare il compito dell'attuazione agli Stati membri, che si trovano in una posizione migliore per definire gli elementi specifici di tali norme secondo le modalità più adatte ai rispettivi regimi di imposizione delle società".

Il tema del coordinamento tra la disposizione comunitaria e quella interna appare pertanto di sicura rilevanza al fine di valutare la scelta operata dal legislatore italiano circa il mancato recepimento dell'art. 6.

A tal proposito, occorre considerare che le due definizioni presentano una terminologia differente in alcuni punti, fermo restando che tra i requisiti costitutivi dell'abuso vi è il conseguimento di un vantaggio fiscale indebito (che nella Direttiva viene definito "in contrasto con l'oggetto o la finalità del diritto fiscale applicabile" similmente a quanto stabilito dal comma 2 lett. b) dell'art. 10-bis secondo cui un vantaggio fiscale è indebito quando "in contrasto con le norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario"). Ed inverso, nella Direttiva ATAD si fa riferimento allo "scopo principale o uno degli scopi principali", mentre nella norma interna si parla di "essenzialità" del realizzo di un vantaggio fiscale indebito.

Ciò detto, giova ricostruire in breve il quadro normativo di riferimento rispetto alle peculiarità terminologiche nelle due norme al fine di chiarire le potenziali difformità.

1. Si può innanzitutto evidenziare che il carattere dell'"essenzialità" potrebbe non coincidere con la "principalità" cui fa riferimento la Direttiva. Al riguardo, infatti, sarebbe ipotizzabile che l'art. 6 si riferisca al disconoscimento degli effetti dell'operazione il cui scopo principale, o uno degli scopi principali, sia quello di conseguire un vantaggio tributario indebito, mentre l'art. 10-bis sia diretto all'essenzialità dello scopo, sicché tale ultima norma richiederebbe un *quid pluris* per poter integrare la fattispecie abusiva.

Sul punto si è correttamente evidenziato che il riferimento alla pluralità dei fini di cui all'art. 6 vada comunque giustificato in considerazione del fatto che la norma europea precisa che possono qualificarsi come abusive anche singole fasi o singole parti di un'operazione più complessa, giacché il riferimento ad uno degli scopi della costruzione appare finalizzato a colpire anche una sua singola fase.<sup>73</sup>

72. In senso critico si veda BIZIOLI, *Taking EU Fundamental Freedoms Seriously: Does the Anti-tax Avoidance Directive Take Precedence over the Single Market*, 26 EC Tax Review, 2017, 171.

73. In questi termini vedi anche circolare Assonime n. 27 del 2018, ove si specifica che l'art. 10-bis fa uso della nozione assai più generica di operazione, che appare già idonea a poter identificare anche una fase o parte di un contratto, accordo, transazione e che pertanto renderebbe superflua la menzione di una pluralità di scopi.

Sempre a tal proposito appare utile richiamare la giurisprudenza comunitaria. La Corte di giustizia ha infatti precisato che l'individuazione del vantaggio fiscale quale "scopo essenziale" delle operazioni non vale a formulare una condizione generale per il riconoscimento della pratica abusiva, bensì serve per individuare una soglia minima di inammissibilità dell'abuso del diritto.<sup>74</sup>

2. Inoltre, il riferimento all'essenzialità, peraltro mutuato dalla Raccomandazione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva e dalla giurisprudenza comunitaria<sup>75</sup> sembra far riferimento ad una nozione di abuso del diritto più restrittiva, in quanto richiede che un'operazione non sarebbe stata posta in essere senza il vantaggio fiscale ad essa collegato, mentre il riferimento ad uno scopo principale o uno degli scopi principali, potrebbe essere intesa nel senso di non richiedere la prevalenza (o l'unicità) dello scopo fiscale sugli altri scopi principali<sup>76</sup>.

Tuttavia, la logica di fondo non pare essere dissimile.

A tal proposito si è infatti osservato che l'art. 6 individua l'elemento soggettivo sulla base della non genuinità dell'operazione che viene ravvisata laddove "non sia stata posta in essere per valide ragioni commerciali che rispecchiano la realtà economica"; ne deriva che le ragioni extrafiscali devono essere autosufficienti rispetto a quelle fiscali e risultare determinanti sotto il profilo causale. In sostanza l'art. 6 postula un giudizio qualitativo secondo un approccio analogo a quello seguito dall'art. 10-*bis*.<sup>77</sup>

3. L'elemento distintivo più marcato tra le due definizioni è semmai rinvenibile nel riferimento alle operazioni prive di sostanza economica di cui all'art. 10-*bis* ed alle costruzioni, o parti di costruzioni, non genuine di cui all'art. 6 della Direttiva ATAD. In quest'ultima le operazioni non genuine vengono definite come quelle che non siano state poste in essere per valide ragioni economiche che rispecchiano la realtà economica.

Nonostante sotto il versante logico sia possibile rinvenire una connessione tra la sussistenza di "sostanza economica" e la presenza di "valide ragioni economiche", sotto il profilo concettuale è possibile individuare delle differenze.<sup>78</sup>

74. Corte di giustizia, sentenza del 21.2.2008, causa C-425/06, *Part Service*. Per un commento sulla sentenza "*Part Service S.r.l.*" vedi LIPRINO, *Il difficile equilibrio tra libertà di gestione e abuso di diritto nella giurisprudenza della Corte di Giustizia: il caso Part Service*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, IV, 103 ss.; POGGIOLI, *Il modello comunitario della "pratica abusiva" in ambito fiscale: elementi costitutivi essenziali e forza di condizionamento rispetto alle scelte legislative ed interpretative nazionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 252 ss.

75. Corte di Giustizia, sentenza del 21.02.2008, causa C-425/06, *Part Service*.

76. Sul punto vedi anche CANE', *Indebito vantaggio fiscale e abuso del diritto, profili di diritto comunitario ed internazionale*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2016, 1260 ss., ove viene sottolineato come nella legge e nella giurisprudenza si registri "una curiosa alternanza tra gli aggettivi 'essenziale' e 'principale'". Inoltre, occorre evidenziare come la prima versione dell'art. 6 della Direttiva ATAD facesse riferimento all'essenzialità, ma sia stata in seguito modificata dal Consiglio nella seduta del 24 maggio 2016, con l'inserimento del criterio dei fini principali. In tal modo la definizione data nell'art. 6 risulta allineata a quella di cui alla Direttiva madre-figlia, nonché a quella proposta nell'ambito del progetto BEPS, fondata sul *principal purpose test*.

Occorre precisare che la legge n. 23 del 2014 (legge delega per la riforma fiscale) disponeva di "*considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva*" e la scelta del legislatore delegato di introdurre invece il concetto di essenzialità ha indotto una parte della dottrina a ritenere che si sia voluta introdurre una nozione di abuso più ristretta, limitata ai casi in cui lo scopo di ottenere il vantaggio fiscale sia unico, diversamente il concetto di prevalenza avrebbe comportato la possibilità di considerare un'operazione abusiva ogniqualvolta la finalità fiscale fosse quella principale perseguita con l'operazione; cfr. LOGOZZO, *L'abuso del diritto nell'Iva*, in AA. VV. *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, a cura di E. Della Valle – V. Ficari – G. Marini, Torino, 2016, 231. In questi termini, si dovrebbe concludere per una differenza sostanziale tra l'art. 10-*bis* dello Statuto e l'art. 6 della Direttiva ATAD. Tale differenza è sottolineata anche da COMELLI, *L'armonizzazione e il riavvicinamento fiscale tra "lo spazio unico europeo dell'Iva", la direttiva del consiglio "contro le pratiche di elusione fiscale" e l'abuso del diritto*, in *Dir. prat. trib.* 2018, 1397 ss. che, per quanto riguarda l'utilizzo nella clausola antiabuso interna del termine "essenzialmente", sottolinea come tale avverbio sia ambiguo e, dunque, sia fonte di incertezza nel momento in cui si effettua un confronto con la clausola generale europea, la cui definizione di abuso del diritto risulta sintetica ed efficace, con ciò rendendo evidente un diverso approccio al fenomeno dell'abuso.

77. Sul punto vedi circolare Assonime n. 27 del 2018.

78. Vedi VALENTE, *Costruzione "genuina" e "sostanza economica" nei principi comunitari*, in *il fisco*, 2017, 657 ss.



In particolare, la “sostanza economica” trova ragione sotto il piano oggettivo e risponde all’esigenza di verificare la coerenza tra forme impiegate dal contribuente ed obiettivi da raggiungere (oltre a presupporre una valutazione *ex ante* dei vantaggi derivanti dall’operazione, della tipologia fiscale o meno e della consistenza. Le “valide ragioni economiche” attengono invece al versante soggettivo e rispondono all’esigenza di identificare i motivi per i quali l’operazione è stata realizzata.

Pertanto, la prima nozione è volta ad individuare l’adeguatezza degli strumenti giuridici impiegati rispetto all’obiettivo economico che si intende conseguire ed agli effetti derivanti dall’operazione, mentre per le valide ragioni economiche assume rilievo il motivo per il quale è stata compiuta quella particolare operazione.<sup>79</sup>

Ad ogni buon conto, è bene richiamare le considerazioni svolte da una parte autorevole della dottrina che, nell’interrogarsi circa la diversità o identità delle due definizioni, ne ha riconosciuto la compatibilità. Con particolare riguardo alla possibilità che la Direttiva definendo “non genuine” le operazioni che non rispecchiano la realtà economica, imponga di ricomprendere tra le operazioni abusive disciplinate dall’art. 10-*bis* anche quelle simulate, la definizione di non genuinità delle costruzioni abusive non inciderebbe sulla nozione di abuso interna di cui all’art. 10-*bis*, ciò in quanto “la norma comunitaria definendo in termini generali l’operazione non genuina come una costruzione che non rispecchia la realtà economica”, ha sancito l’illiceità di tale operazione, ma nel contempo ha lasciato libero il legislatore nazionale di regolare distintamente e con diversa gradazione da una parte, i comportamenti abusivi non rispecchianti la realtà economica perché apparenti e, quindi, simulati, dall’altra i comportamenti abusivi non rispecchianti la realtà economica che non sono simulati e sono perciò voluti, seppur ai soli fini di risparmio fiscale”.

Dunque, nell’ambito dell’art. 6 della Direttiva ATAD il legislatore interno avrebbe distinto due diverse fattispecie. In particolare, “quando l’operazione posta in essere ai fini di ottenere un indebito vantaggio fiscale è un’operazione illecita che, secondo gli schemi privatistici, è inquadrabile fra quelle in frode alla legge fiscale e non fra quelle fraudolente in senso naturalistico (il pensiero va alla frode alla legge di cui all’art. 1344 c.c.), si ha una costruzione abusiva priva di sostanza economica assoggettata al regime dell’art. 10-*bis*. Quando, invece, l’operazione illecita priva di sostanza economica non è voluta, è solo apparente e, comunque è frutto di una macchinazione fraudolenta, si ha un’operazione simulata di evasione assoggettata allo specifico regime degli artt. 1, lett. *g-bis* e 3 del D.Lgs. n. 74/2000 come integrati dal D.Lgs. n. 158/2015”.

Ciò comporta che la simulazione sarebbe ricompresa nella nozione di non genuinità, tuttavia il legislatore interno avrebbe inteso differenziare le operazioni abusive da quelle simulate, assimilabili sotto il profilo dell’assenza della sostanza economica, in base al profilo soggettivo della volontà e del tipo di frode, con conseguenze diverse anche dal punto di vista sanzionatorio<sup>80</sup>.

79. Osserva STEVANATO, *La norma antielusiva è conforme alla direttiva ATAD*, in Corr. trib., 2019, 623, che mentre l’art. 10-*bis* fa riferimento ad usi impropri di schemi legali per ottenere vantaggi fiscali indebiti, l’art. 6 della Direttiva pone l’accento sulla inesistenza di valide ragioni commerciali che riflettono la realtà economica. Tuttavia, se si assegna a tale ultima espressione un significato più ampio, tale da comprendere anche casi in cui il risultato economico è ottenuto attraverso mezzi legali sproporzionati e un percorso che non rispecchia le ragioni commerciali perseguite, l’art. 10-*bis* si rivela in linea con l’art. 6 della Direttiva ATAD.

80. Vedi GALLO, *L’abuso del diritto nell’art. 6 della direttiva 2016/1164/UE e nell’art. 10 bis. dello statuto dei diritti del contribuente: confronto tra le due nozioni*, in Rass. trib., 2018, 281 ss. L’Autore prosegue affermando che la giustificazione di tale distinzione risiede proprio nel requisito individuato dall’art. 1 lett. *g-bis* del D.Lgs. n. 74/2000, e cioè nel fatto che le operazioni simulate penalmente sanzionate sono solo quelle prodotte dalla volontà del contribuente di non sottoporsi agli effetti derivanti dalle operazioni compiute e di conformarsi a quelli di altri atti e operazioni (simulazione relativa) ovvero a nessun effetto rispetto a quelli manifestati all’esterno (simulazione assoluta). Invece, “nelle operazioni abusive disciplinate dall’art. 10-*bis*, poiché il contribuente pone in essere un’operazione per ottenere il più favorevole regime fiscale prescelto, gli effetti dell’operazione compiuta sono voluti in funzione della disciplina fiscale che si vuole applicare. Il requisito della mancanza di sostanza economica non è, perciò, diretto a dare la dimostrazione dell’esistenza di operazioni dissimulate, ma ha la diversa funzione di rivelare che la costruzione della fattispecie impositiva più favorevole è avvenuta per motivi prevalentemente fiscali. E solo se questo elemento si combina con il conseguimento di un vantaggio indebito – e cioè, come vuole l’art. 10-*bis*, con la violazione della ratio e delle norme dei principi dell’ordinamento – va applicata la clausola antiabuso”.

4. Da ultimo, si è osservato che mentre l'art. 10-*bis* dello Statuto contempla al terzo comma la sussistenza delle valide ragioni economiche come "scriminante" dell'abuso del diritto, l'art. 6 della Direttiva non fa alcun riferimento ma si limita ad assumere la non genuinità dell'operazione quale presupposto di attivazione della clausola antiabuso.

Tuttavia, è opportuno constatare che anche avuto riguardo all'art. 10-*bis*, le valide ragioni economiche di cui al terzo comma non costituiscono un *tertium genus* rispetto alla sostanza economica dell'operazione, in considerazione del fatto che non è ragionevole poter configurare l'esistenza di operazioni che, al contempo, siano carenti di sostanza economica e possano ritenersi caratterizzate dalla presenza di valide ragioni extrafiscali.<sup>81</sup>

## 14. Considerazioni conclusive

Pur se i richiami al divieto di porre in essere operazioni abusive in ambito fiscale sono rinvenibili in varie regole volte a contrastare comportamenti fraudolenti dei contribuenti rispetto all'applicazione di norme comunitarie, la nozione di abuso del diritto trova il proprio substrato in maniera completa a partire dalla giurisprudenza comunitaria.

La Corte di cassazione ha quindi riadattato il percorso giurisprudenziale seguito dalla Corte di giustizia ed ha valorizzato l'essenzialità dello scopo di ottenere un vantaggio fiscale quale indice decisivo per il riconoscimento del comportamento abusivo. Come si è avuto modo di chiarire nel corso della presente trattazione, il percorso seguito dalla Suprema Corte italiana nel recepimento del principio dell'abuso del diritto, deve essere assunto quale garanzia del grado di interdipendenza tra l'ordinamento interno e l'ordinamento comunitario.

Nell'ordinamento europeo non era rinvenibile una specifica norma antiabuso che è andata invece ad affermarsi come principio di matrice giurisprudenziale e successivamente come regola di *soft law* nella Raccomandazione della Commissione del 6 dicembre 2012 in tema di pianificazione fiscale aggressiva.

Negli anni a venire tali tematiche hanno acquisito un ruolo sempre più significativo nel dibattito giuridico sia internazionale che interno. Riprendendo lo spunto fornito dalla suddetta Raccomandazione della Commissione ed adattandosi alla previsione della Direttiva madre-figlia, l'Italia si è dotata di una propria ed autonoma norma generale antiabuso.

Pertanto, in sede di recepimento della Direttiva ATAD, il legislatore nazionale non si è dovuto adeguare alla previsione di cui all'art. 6 concernente l'obbligo di introduzione della clausola antiabuso in quanto l'ordinamento tributario italiano già disponeva di una norma in quello specifico settore. Il legislatore ha ritenuto di non doversi adattare poiché l'attuale formulazione dell'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente recante la disciplina dell'abuso del diritto risulta conforme al testo dell'art. 6. Ciò trova conferma nella circostanza che le disposizioni europee sono identiche a quella della direttiva madre-figlia attuata proprio con l'art. 10-*bis*.

Nonostante si siano formate opinioni che hanno sottolineato la necessità di un intervento specifico del legislatore italiano, e che hanno cercato di negare la sostanziale identità tra i due modelli di clausola antiabuso, non pare tuttavia che tale necessità trovi riscontro né sotto il profilo strettamente esegetico, né per quanto riguarda l'identità della *ratio* che ispira le due normative.

È da ritenere così che l'approvazione della Direttiva ATAD non comporta una nuova modulazione del fenomeno dell'abuso del diritto come regolato dall'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente.

---

81. Vedi circolari Assonime n. 21 del 2016 e n. 27 del 2018, ove si specifica che non vi è divergenza tra i due modelli normativi e tale conformità è confermata dal fatto che le valide ragioni economiche di cui al comma 3 dell'art. 10-*bis* vanno intese come elemento che concorre ad integrare (in negativo) il requisito soggettivo dell'abuso e non come scriminante.

**Pietro Boria:** Università La Sapienza di Roma (Italy)  
✉ [segreteria@palmaboria.it](mailto:segreteria@palmaboria.it)  
Full Professor in Tax Law