

# DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORI  
**ANTONIO E VICTOR UCKMAR**

DIRETTORE  
**CESARE GLENDI**  
UNIVERSITÀ DI PARMA

## COMITATO DI DIREZIONE

**ANDREA AMATUCCI**  
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI  
**MASSIMO BASILAVECCHIA**  
UNIVERSITÀ DI TERAMO

**ENRICO DE MITA**  
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. DI MILANO

**PIERA FILIPPI**  
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

**GUGLIELMO FRANSONI**  
UNIVERSITÀ DI FOGGIA

**FRANCO GALLO**  
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

**MAURIZIO LOGOZZO**  
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. MILANO

**ANTONIO LOVILOLO**  
UNIVERSITÀ DI GENOVA

**CORRADO MAGNANI**  
UNIVERSITÀ DI GENOVA

**GIANNI MARONGIU**  
UNIVERSITÀ DI GENOVA

**GIUSEPPE MELIS**  
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

**SEBASTIANO MAURIZIO MESSINA**  
UNIVERSITÀ DI VERONA

**LIVIA SALVINI**  
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

**DARIO STEVANATO**  
UNIVERSITÀ DI TRIESTE

Luglio-Agosto  
**2017**

[edicolaprofessionale.com/DPT](http://edicolaprofessionale.com/DPT)



Wolters Kluwer

## CONTRIBUTO ALLO STUDIO DELL'ABUSO DEL DIRITTO TRIBUTARIO

**Sintesi:** L'Autore si propone di esaminare l'art. 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212 attraverso il prisma dell'interesse giuridico tutelato. La chiave di lettura della disposizione è rinvenuta nel comma secondo lettera a): “*non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato*”. In particolare il concetto giuridico di “*mercato*” colora indelebilmente la lettera della norma. Viene così individuato l'interesse giuridico tutelato nell'art. 10-*bis*: garantire l'equo riparto del carico tributario nel mercato. Allo scopo di rendere concreta ed operativa la proposta ricostruttiva l'Autore ricerca i criteri che possano consentire di risolvere le singole questioni applicative mediante l'utilizzo del modello interpretativo proposto. Così per accertare l'abuso è necessario esaminare il fine della condotta dell'agente (cioè l'interesse acquisitivo, modificativo, costitutivo ad un bene della vita), il fine tipico (cioè la finalità prevista dall'ordinamento in vista della quale è attribuito a quell'atto quel particolare effetto giuridico) ed il fine economico (cioè la finalità della operazione coerente con la normale logica di mercato). Nel legittimo risparmio di imposta il fine dell'agente, il fine tipico ed il fine economico coincidono; nell'abuso il fine dell'agente ed il fine tipico coincidono ma diverge il fine economico; nell'illecito il fine dell'agente ed il fine economico coincidono, ma diverge il fine tipico. Posto che nell'abuso il fine dell'agente ed il fine tipico coincidono ma diverge il fine economico è giustificata la particolare disciplina normativa dell'istituto (la motivazione rafforzata, l'obbligo del contraddittorio procedimentale, ecc.).

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Dall'agnosticismo alla codificazione dell'abuso del diritto tributario. – 3. Dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia alla giurisprudenza della Corte Suprema di Cassazione: le tappe di un percorso. – 4. Il contributo fondamentale della dottrina tributaria. – 5. L'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente. – 6. L'interesse giuridico tutelato nell'art. 10-*bis*: garantire l'equo riparto del carico tributario nel mercato. – 7. Le “normali logiche di mercato”. – 8. Il “vantaggio fiscale indebito”. – 9. La “*ratio*” della norma antiabuso. – 10. I criteri di verifica in concreto della sussistenza dell'abuso del diritto. – 11. L'inapplicabilità delle sanzioni tributarie amministrative. – 12. L'esame di alcuni casi pratici. 12.1. – Le operazioni societarie. – 12.2. – L'operazione di importazione triangolare finalizzata all'ottenimento di un dazio agevolato con prezzi non a condizioni di mercato. – 12.3. – Il *transfer price*. – 13. Conclusioni.

### 1. – *Premessa*

La finalità della presente indagine è quella di offrire un contributo interpretativo dell'art. 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212 alla luce dei diversi orientamenti della dottrina e della giurisprudenza ed in relazione agli interessi, ai valori e alle esigenze oggetto di protezione e tutela; in sostanza una lettura della norma attraverso il prisma dell'interesse giuridico che il legislatore ha ritenuto essere meritevole di tutela.

## 2. – *Dall'agnosticismo alla codificazione dell'abuso del diritto tributario*

Il tema della codificazione dell'abuso del diritto non è un tema recente<sup>(1)</sup>. A partire dagli anni '90 dello scorso secolo troviamo le prime forme moderne di legislazione espressa. L'esigenza di introdurre in quegli anni una norma generale antiabuso si originò dal fatto che era necessario arginare "operazioni" elusive sia di carattere domestico che di carattere internazionale. In precedenza il fenomeno della elusione era già presente e aveva trovato modalità di contrasto, ma l'abuso si presentava in forme diverse coerenti con quelle tipiche dell'allora modello di contratto e di circolazione della ricchezza dove l'attenzione era focalizzata sugli effetti giuridici ed economici dell'"atto negoziale". L'evoluzione del mercato, nuovi paradigmi contrattuali, la internazionalizzazione delle imprese resero necessario introdurre nuovi strumenti normativi, anche alla stregua della esperienza di altri paesi, che fossero idoneo presidio per contrastare il fenomeno della elusione tributaria. È emblematico osservare che il legislatore fiscale, prima nell'art. 10 della l. 29 dicembre 1990, n. 408 e poi nell'art. 37-*bis* d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 utilizzò nella lettera della norma il termine "operazioni" per richiamare il collegamento negoziale (prima con "uno o più atti giuridici collegati" (art. 10) ed poi con "gli atti, i fatti, i negozi, anche collegati fra loro" (art. 37-*bis*). L'oggetto della disciplina antielusiva transitava così dal singolo "atto negoziale" alla "operazione economica" nel suo complesso e questo, come vedremo tra breve, non è casuale. In ogni caso mancava nel settore tributario una norma di carattere generale che contemplasse l'abuso del diritto. Si discuteva della mancanza di una tale norma di carattere generale e tale carenza veniva giustificata in quanto la predeterminazione in chiave normativa avrebbe potuto comportare un alto grado di insoddisfazione per il rischio sia di incertezza nell'utilizzo di formulazioni generali sia di arbitrarietà da parte della amministrazione finanziaria nell'utilizzo indiscriminato di tale potere. Infatti la latitudine concettuale dell'esclusivo riferimento allo scopo, alla ratio, alla finalità avrebbe potuto confliggere con il principio di certezza. Si riteneva più opportuno e utile affidarsi a principi generali come criteri guida nell'interpretazione dei testi normativi. Venivano nel contempo segnalate le situazioni di difficoltà operativa, sia per i contribuenti che per

---

<sup>(1)</sup> In questo senso G. Falsitta, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in *Corr. giur.*, 2009, 293 ss., poi in AA.VV., *Elusione ed abuso del diritto tributario* (a cura di G. Maisto), Milano, 2009, 4 e ss., fa risalire la nascita della interpretazione antielusiva al decennio 1920-1930.

l'amministrazione finanziaria, i rilevanti problemi di applicabilità in relazione alle garanzie procedimentali, alle sanzioni amministrative e penali, alla distribuzione degli oneri probatori, ecc. È in questo contesto che si originarono diverse proposte di legge in materia di abuso del diritto.

3. – *Dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia alla giurisprudenza della Corte Suprema di Cassazione: le tappe di un percorso*

Per quanto riguarda l'orientamento giurisprudenziale si registra un percorso evolutivo in diverse tappe<sup>(2)</sup>. In una prima fase la Corte di Cassazione qualificava come irrilevanti nei confronti del Fisco quei comportamenti che anche se elusivi non fossero tipizzati cioè espressamente definiti come tali da una legge dello Stato vigente al momento in cui fossero venuti in essere. Tale orientamento è stato messo successivamente in discussione a seguito della sentenza *Halifax* della Corte di Giustizia UE che per la prima volta ha applicato il principio dell'abuso del diritto tributario con la riqualificazione ai fini Iva di operazioni complesse di carattere economico. La Corte di Giustizia UE in quell'occasione precisava che, per parlarsi di comportamento abusivo le operazioni controverse devono – nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della legislazione comunitaria e della legislazione nazionale di recepimento – procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni. Ne è seguita una fase in cui la Corte di Cassazione ha ritenuto di recepire il principio emergente dalla giurisprudenza comunitaria. Nel 2008 le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno enunciato alcuni fondamentali principi di diritto che tuttora orientano la giurisprudenza tributaria. In sostanza è presente nell'ordinamento tributario un generale principio antielusivo, la cui fonte va rinvenuta non nella giurisprudenza comunitaria, quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano, segnatamente nell'articolo 53 Cost. che afferma i principi di capacità contributiva (1° comma) e di progressività dell'imposizione (2° comma). Essi, a parere della Corte di Cassazione, costituiscono il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali ultime norme evidentemente finalizzate alla più piena attuazione di quei principi. Ai fini della nostra indagine è significa-

---

<sup>(2)</sup> F. Gallo, *L'abuso del diritto in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza della Corte di cassazione*, in *Rass. trib.*, 2016, 837.

tivo osservare che vi è costante il richiamo sia nella giurisprudenza della Corte giustizia UE che nella giurisprudenza della Corte di Cassazione a concetti quali il mercato, la concorrenza, ecc. che unitamente al riferimento costante ai principi di diritto tributario quali la capacità contributiva e la solidarietà colorano assiologicamente gli itinerari argomentativi seguiti dai giudici.

#### 4. – *Il contributo fondamentale della dottrina tributaria*

Per quanto riguarda la dottrina diversi sono e sono stati gli approcci teorico-sistematici al tema dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto tributario: si è discusso sulla natura giuridica e sulla funzione della norma antiabuso (norma procedimentale, norma sostanziale, norma di interpretazione analogica, norma di soluzione delle antinomie); sulla applicabilità o la non applicabilità della sanzioni e, qualora si concluda per la disapplicazione, se questa sia "ordinamentale" o "giustiziale"; sull'applicazione dei principi di tipicità e di capacità contributiva e di iniziativa economica; sulla differenza tra risparmio fiscale, elusione ed evasione fiscale, sulla differenza tra elusione fiscale e frode alla legge; sulla identità o differenza tra l'abuso del diritto e l'elusione fiscale; sulla "riqualificazione" ad opera della amministrazione finanziaria del negozio posto in essere, sugli effetti giuridici nell'ipotesi di elusione e di abuso, sulla antieconomicità, sulla clausola generale o sulla tipicità, sul perimetro del potere di disconoscimento dell'amministrazione finanziaria delle operazioni elusive, sulla motivazione rafforzata, sull'obbligo del contraddittorio procedimentale, ecc. Un aspetto che è rimasto in ombra se non trattato sottotraccia o in filigrana è l'individuazione dell'interesse giuridico meritevole di tutela nell'abuso del diritto tributario e la *ratio* stessa dell'istituto dell'abuso del diritto tributario.

#### 5. – *L'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente*

La norma nella sua essenza prevede che configurano abuso del diritto tributario le operazioni prive di sostanza economica, in quanto non conformi a normali regole del mercato e che realizzano vantaggi fiscali. La chiave di lettura della disposizione è tutta contenuta nel comma secondo lettera a) ultima parte e cioè in uno dei due indici di mancanza di sostanza economica: "*la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato*". In termini generali si può ritenere che l'interpretazione delle norme consiste nella esplorazione storica degli interessi di cui la legge è la risultante e la ricerca della *ratio legis* consiste nel processo ermeneutico tendente ad accertare il contenuto degli interessi della legge.

In questa stessa direzione si è poi osservato che una delle peculiarità della attività interpretativa nel diritto tributario è proprio la rilevanza dell'argomento teleologico (e questo proprio con particolare riguardo al tema della elusione fiscale). Occorre quindi individuare quali siano gli interessi giuridici tutelati che rilevano ai fini interpretativi. Non è un caso che il legislatore tributario abbia utilizzato l'enunciato "*operazioni prive di sostanza economica*". È patrimonio comune l'affermazione secondo cui l'autonomia privata debba indirizzarsi verso fini compatibili con la struttura economica del nostro Paese che è quella propria di tutta l'Unione Europea. In particolare il mercato concorrenziale, che è alla base della costituzione economica europea, caratterizza il diritto dei contratti che deve armonizzarsi con le esigenze del mercato dove assume centralità la categoria della "*operazione economica*". La conseguenza è che non è più il tipo di contratto bensì il tipo di "*operazione economica*" o il tipo di "*prestazione*" ad individuare la disciplina applicabile al caso concreto. Il riferimento letterale del legislatore tributario alle "*operazioni*" rende perfettamente coerente l'evoluzione della autonomia contrattuale nel moderno diritto dei contratti (sempre più a confronto con la *lex mercatoria* e con il diritto comune europeo) e con l'evoluzione del concetto di abuso del diritto tributario. Infatti l'elusione fiscale si giova del fatto che la pluralità e la diversità degli interessi sottostanti l'atto di autonomia non si esauriscono in un singolo e unitario contratto, ma rendono necessario che tale complessità si esprima nell'unità della operazione economica. Ecco perché il mutare delle concrete forme dei regolamenti negoziali ha indotto il legislatore tributario, al fine di predisporre tecniche di contrasto dotate di efficacia, a qualificare la fattispecie non solo in funzione dell'atto, ma anche in considerazione dei vantaggi economici indebitamente conseguiti attraverso, ad esempio, il frazionamento artificioso di operazioni negoziali unitarie. Il legislatore interno e quello comunitario considerano l'operazione economica nel suo complesso. La nozione di operazione economica identifica una sequenza unitaria e composita di atti che comprende in sé l'intero regolamento negoziale; rilevano così tutti i comportamenti fra loro "collegati" per il conseguimento dei risultati voluti. Rileva così la situazione oggettiva nella quale il complesso delle regole, delle condotte e dei comportamenti si colloca poiché tale situazione definisce la rilevanza sostanziale dell'atto di autonomia privata. L'"affare" viene considerato nella sua pienezza, in tutte le sue componenti morfologiche, tipologiche, funzionali. Gli enunciati normativi "gli atti, i fatti, e i negozi anche collegati tra loro" e "operazioni" individuano l'oggetto della valutazione di conformità o non conformità. L'"operazione" potrà avere una struttura semplice (quando

l'emersione degli interessi sarà da ricollegare ad un singolo atto e non si renderà necessaria alcuna indagine ulteriore rispetto a quella che già emerge dal regolamento negoziale) o una struttura complessa (quando l'operazione si componga di una pluralità, di un collegamento, di una dipendenza o di un gruppo di atti o di negozi). L'oggetto di controllo da parte della amministrazione finanziaria è tutto l'"affare" valutato attraverso le sue componenti in quanto sono esse che ne indicano i profili essenziali e consentono attraverso una globale considerazione degli interessi contrapposti di qualificare sul piano normativo l'operazione. Tutto ciò trova espressa conferma nella lettera della legge. Gli atti di autonomia privata, ai sensi del 2° comma, lett. a), devono essere valutati sia sotto il profilo della loro struttura formale ("*il fondamento giuridico del loro insieme*"), sia in termini di qualità dell'assetto degli interessi perseguiti dalle parti ("*la coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme*"), che come vedremo anche sotto il profilo degli interessi giuridici protetti ("*le normali logiche di mercato*").

6. – *L'interesse giuridico tutelato nell'art. 10-bis: garantire l'equo riparto del carico tributario nel mercato*

Se è centrale per l'interprete, trattando dei temi dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto tributario, la nozione di "operazione economica", diviene fondamentale comprendere quali sono gli interessi meritevoli di tutela e protezione. Diviene fondamentale cioè individuare da un lato gli interessi privati che costituiscono i limiti interni nell'esercizio del legittimo potere da parte del titolare del medesimo e dall'altro lato gli interessi pubblici che costituiscono la cornice legale di protezione. Il potere negoziale del contribuente può essere positivamente esercitato soltanto in funzione della realizzazione di un interesse riconosciuto dall'ordinamento quale meritevole di tutela; ne segue che l'esercizio sulla base della meritevolezza dell'interesse tutelato potrà comportare o il legittimo risparmio fiscale o l'abuso del diritto tributario o l'illecito tributario. Poiché l'autonomia privata non è pienamente discrezionale in quanto comunque condizionata o collegata alla cura di determinati interessi pubblici sorge un naturale interrogativo: quale è il legittimo trattamento tributario coerente con l'autonomia contrattuale cioè con la libertà negoziale? La risposta è agevole: il legittimo trattamento tributario è quello si conforma al parametro di legalità delle "*normali logiche di mercato*". In conclusione nell'abuso del diritto l'enunciato utilizzo degli strumenti giuridici conformi alle normali logiche di mercato individua nell'art. 10-bis dello Statuto l'interesse

giuridico tutelato consistente nell'interesse di garantire l'equo riparto del carico tributario nel mercato<sup>(3)</sup>.

### 7. – Le “normali logiche di mercato”

Occorre ora affrontare il tema del significato di “normali logiche di mercato” nel contesto della norma antiabuso in esame. Il sintagma è la risultante della combinazione di due concetti che presentano un elevato grado di polisemia (“normali logiche” e “mercato”); ogni riflessione deve prendere le mosse da una operazione di chiarificazione semantica che ha come obiettivo finale quello di capire se il sintagma presenta una capacità esplicativa. Al fine di muovere nella direzione indicata è opportuno iniziare dall'analisi del concetto di mercato. In questa sede non potrà che darsi per conosciuto, il percorso culturale e storico-evolutivo che ha avuto il concetto giuridico di “mercato” e le diverse accezioni che ha avuto nelle diverse aree del diritto (rinviando in questa sede ad altri e più approfonditi studi sul collegamento tra mercato e diritto tributario). Semplificando al massimo e argomentando in modo assertivo, stante necessariamente il limite contenuto del presente saggio, si è detto che di “mercato” possono darsi quattro significati definiti: il mercato come luogo, come ideologia, come paradigma della azione sociale e come istituzione. La quarta accezione risulta essere la più feconda per impostare la nostra indagine. Quali sono i presupposti giuridici per l'esistenza del mercato? Essenzialmente tre: a) l'eguale posizione di autonomia privata in capo ai soggetti destinati ad operare nel mercato; b) il contratto quale atto nel quale è destinato a trovare formalizzazione giuridica

---

<sup>(3)</sup> Condivisibilmente il fondamento costituzionale dell'abuso del diritto va individuato negli artt. 2, 3 secondo comma e 41 della Carta costituzionale (in questo senso P. Russo, *Profili storici e sistematici in tema di elusione ed abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi, retro*, 2016, 5). Nella prospettiva oggetto della presente proposta ricostruttiva, il mercato concorrenziale è quella forma che viene considerata idonea a favorire la crescita economica e sociale del Paese e, quindi, a soddisfare anche quel pieno sviluppo della persona umana, di ogni persona umana, che è fine preminente della Costituzione italiana e caratterizzante il sistema democratico. È indispensabile che gli attori del mercato rispettino le regole del gioco, la cui violazione si pone in contrasto con l'utilità sociale e reca danno alla sicurezza, alla libertà, alla dignità umana. La Corte costituzionale di recente ha ribadito (sentenze n. 167 del 2009, n. 152 del 2010) che occorre operare ragionevoli bilanciamenti tra “utilità sociale”, “fini sociali” e concorrenza. Il richiamo all'art. 41 Cost. vuol indicare che ad ogni soggetto che opera sul mercato deve essere garantita la libertà di competere, come espressione diretta della libertà di iniziativa economica, e, nel contempo, vuole affermare che l'esercizio di tale libertà deve essere svolto nella salvaguardia dell'“utilità sociale”.



il rapporto di scambio e c) l'inesistenza di posizioni di potere contrattuale da parte di alcuni attori che alterino, escludano, limitino la capacità di altri di determinarsi liberamente allo scopo di raggiungere la soddisfazione dei propri interessi nel modo ritenuto economicamente più conveniente. Icasticamente si è affermato che il mercato è "ordinato" cioè capace di produrre un ordine complessivo delle relazioni economiche, ordine che non è generato da vincoli, ma da azioni autonome dei partecipanti e "ordinato" significa che le relazioni intersoggettive devono ispirarsi ad un determinato principio organizzativo. Proseguendo nella nostra indagine occorre ora analizzare il concetto di "*normali logiche*" che dal punto di vista giuridico non potrà che riferirsi alla analisi delle forme che il mercato può assumere per effetto dei comportamenti degli attori. In linea generale il mercato può atteggiarsi in due forme alternative (in linea teorica i due archetipi sono la concorrenza e il monopolio) che nella esperienza reale divengono la forma "tendenzialmente concorrenziale" e la forma "tendenzialmente monopolistica" e che vengono definiti come "i principi organizzativi dell'istituzione mercato". In particolare la concorrenza, dal punto di vista economico, costituisce uno strumento per garantire l'efficienza allocativa, mentre dal punto di vista giuridico è una regola sulla autonomia privata poiché preclude a tutti gli attori presenti nel mercato di influire sui processi decisionali, sui termini e sulle condizioni dello scambio<sup>(4)</sup>. Infatti nell'ordinamento democratico disegnato nella carta costituzionale la concorrenza, in cui l'assetto degli interessi è frutto di determinazioni autonome da parte degli attori che interagiscono liberamente, garantisce i fondamentali diritti di libertà di iniziativa economica e di uguaglianza. Come è stato incisivamente osservato mercato e concorrenza sono un

---

(4) Non può non richiamarsi quanto è stato magistralmente affermato e cioè che il prezzo non è né giusto né ingiusto poiché la giustizia del prezzo è nella legalità della sua formazione. Il mercato, nella descrizione affascinante che ne dà Luigi Einaudi (*Lezioni di politica sociale*, Torino, 1948, 8) sia esso un "borgo di campagna" o la "bottega" o il palazzo dove si trovano scritte "Borsa" è il luogo in cui le persone possono entrare ed uscire senza comprare e senza vendere, in cui nessuno dei compratori o dei venditori "sia così grosso e prepotente da dettare la legge ad altri", in cui tutte possono dire la loro, sulla base "di un dibattito nel quale tutti i fattori rilevanti di decisione vengono messi in piazza da chi ha interessi contrastanti", in piena concorrenza, uniformandosi alle regole. Nella descrizione einaudiana del mercato e del suo funzionamento le persone sono i veri attori dell'economia, i veri agenti del processo economico. E dipende sempre da essi il buono o il cattivo funzionamento del mercato, "stupendo meccanismo – scrive sempre Einaudi – capace di dare i migliori risultati entro i limiti delle istituzioni, dei costumi, delle leggi esistenti"; esso può dare "risultati ancor più stupendi se noi sapremo perfezionare e riformare le istituzioni, i costumi, le leggi, entro cui esso vive allo scopo di toccare i più alti livelli di vita".

tutt'uno nell'enunciato del primo comma dell'art. 41 Cost. (*"l'iniziativa economica è libera"*) dove la libertà di iniziativa economica, non è soltanto libertà di promuovere un'attività industriale, commerciale o finanziaria, ma anche libertà di competere con altri. "Vi è una stretta connessione tra libertà di iniziativa e disciplina della concorrenza e l'iniziativa economica trova misura e ordine nel diritto della concorrenza il quale stabilisce le regole della gara". L'unico limite insuperabile della iniziativa economica è costituito dal fatto che non può svolgersi in contrasto con l'utilità sociale o in modo tale da recare danno alla sicurezza, alla libertà, alla dignità umana<sup>(5)</sup>. Il limite della utilità sociale pone subito il tema della sua concreta specificazione che, per quanto riguarda il diritto tributario, trova applicazione nella disciplina sull'abuso che quindi svolge una funzione regolatoria del mercato (non più di totale appannaggio del diritto privato e del diritto pubblico della economia). Occorre chiarire questo aspetto. Le operazioni economiche (*rectius*: i contratti, gli atti giuridici, ecc.) sono il mezzo attraverso cui circolano le ricchezze e ottengono protezione giuridica gli interessi economici dei singoli operatori ed in questo senso, cioè in quanto strumenti di produzione e circolazione della ricchezza, rilevano per il legislatore tributario. L'amministrazione finanziaria esercita i propri poteri in forza di norme di legge fondate su valori di libertà: di impresa, di concorrenza, di autonomia negoziale. La Corte costituzionale<sup>(6)</sup> ha osservato che la "tutela della concorrenza" ha un contenuto complesso in quanto ricomprende le azioni che mirano ad assicurare e a promuovere la con-

---

<sup>(5)</sup> Si tratta di valori fondanti anche per l'ordinamento comunitario. Il valore supremo della dignità umana è posto a fondamento del Tratt. UE (art. 2) e della Carta dei diritti fondamentali dell'unione Europea (art. 1) che ha lo stesso valore giuridico dei trattati europei (art. 6 TUE). Anche la libertà d'impresa costituente il tratto fondamentale del mercato unico europeo è espressamente affermata dall'art. 16 della carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea secondo cui "è riconosciuta la libertà d'impresa, conformemente al diritto dell'Unione e alle legislazioni e prassi nazionali". L'art. 3, 3° comma del Trattato proclama che "L'Unione instaura un mercato interno. Si adopera per lo sviluppo sostenibile dell'Europa basato su una crescita economica equilibrata e sulla stabilità dei prezzi, su un'economia sociale di mercato fortemente competitiva, che mira alla piena occupazione e al progresso sociale".

<sup>(6)</sup> Corte cost., 20 luglio 2012, n. 200. La Corte costituzionale italiana, infatti, si è nel tempo dovuta confrontare con intensità sempre maggiore con il problema del mercato, della sua dimensione giuridica e costituzionale e, più in generale, del rapporto tra politica ed economia valorizzando, in un primo tempo, la libertà di concorrenza, poi i principi del diritto dell'Unione europea e la ripartizione delle competenze tra Stato e Regioni e, infine, declinando la concorrenza nella sua dimensione oggettiva come un interesse di rango costituzionale che deve, però, essere oggetto di bilanciamenti con il principio dell'utilità sociale e con altri interessi di rango costituzionale.

correnza “nel mercato” e “per il mercato”, secondo gli sviluppi ormai consolidati nell’ordinamento europeo e internazionale<sup>(7)</sup>. Un’utile indicazione in questo senso proviene dalla normativa comunitaria ed in particolare nella recente dir. 12 luglio 2016, n. 2016/1164 dove al quattordicesimo “considerando” si legge: “È necessario chiarire che l’attuazione delle norme contro l’elusione fiscale contemplate nella presente direttiva non dovrebbe pregiudicare l’obbligo dei contribuenti di rispettare il principio di libera concorrenza o il diritto dello Stato membro di adempiere un debito fiscale al rialzo in conformità al principio di libera concorrenza”. L’economia di mercato in sintesi si traduce in un modello organizzativo dove la struttura normativa deve assicurare la libertà di iniziativa economica cioè la libertà di intraprendere e gestire una attività economica per la produzione e/o lo scambio di beni e servizi. Pertanto la normativa antiabuso tributaria nel disconoscere ai fini tributari operazioni prive di sostanza economica e non conformi alle normali logiche di mercato, costituisce uno strumento di promozione della concorrenza, tende ad aumentare il livello di concorrenzialità e permette ad un maggior numero di operatori economici di competere, valorizzando le proprie risorse e competenze.

Le “normali logiche di mercato” hanno nel contesto della norma antiabuso un significato di grande spessore e la forma del “mercato” è il concetto chiave che colora indelebilmente la lettera della norma e che costituisce nel contempo un utile criterio orientativo per l’interprete. Secondo questa prospettiva di indagine l’assetto concreto degli interessi delle parti deve svolgersi secondo un equilibrio che tenga conto della legittima aspirazione di ciascuna di esse alla massimizzazione del proprio risultato economico, a criteri di normalità economica e in piena libertà di agire. È significativo incidentalmente osservare che da un lato il “diritto dei contratti” stabilisce regole imperative che impediscono inefficienze derivanti da “promesse” fondate su una volontà viziata da errori, violenza, dolo o basata su altre gravi asimmetrie negoziali, informative e/o economiche; mentre dall’altro lato le norme antielusive tributarie garantiscono che la parità delle armi nel mercato concorrenziale non venga alterata da carichi tributari asimmetrici derivanti da operazioni prive di sostanza economica e non conformi a normali logiche di mercato. L’abuso del diritto chiaramente costituisce un veicolo di concretizzazione dei principi costituzionali di

---

(7) Corte cost., 12 febbraio 2010 n. 45; Corte cost., 22 giugno 2010, n. 270; Corte cost., 22 maggio 2009, n. 160; Corte cost., 14 dicembre 2007, n. 430 e Corte cost., 23 novembre 2007, n. 401.

solidarietà, di eguaglianza sostanziale e di libertà di iniziativa economica privata. La “operazione economica” che procedimentalizza l’affare in relazione agli interessi protetti è così oggetto di duplice attenzione dal punto di vista legislativo: la normativa civilistica garantisce l’efficienza del mercato (con la conseguenza che gli scambi devono avvenire tra soggetti tra i quali sia assente un’asimmetria informativa o una disparità di potere economico che ostacoli il libero e genuino formarsi dell’accordo contrattuale, avuto riguardo alle circostanze del caso concreto), mentre la normativa tributaria garantisce che non vi siano alterazioni illegittime e/o ingiustificate nel riparto del carico pubblico (con la conseguenza che gli scambi devono idoneamente giustificarsi secondo parametri di normalità economica). In conclusione dalle considerazioni che precedono emerge che il sintagma “*le normali logiche di mercato*” consente di cogliere il tratto distintivo della regolazione del fenomeno dell’abuso nel diritto tributario. La normativa sull’abuso del diritto tributario nella proposta ricostruttiva che precede costituirebbe una applicazione dei principi di artificialità, giuridicità e storicità del c.d. ordine giuridico del mercato. Ne seguirebbe che per “normali logiche” si intende sia il principio organizzativo sia le regole ordinarie che regolamentano la forma di mercato. Inoltre e in questa prospettiva, che coincide con il perimetro applicativo della norma sull’abuso del diritto tributario, che vede interessati tutti i contribuenti che pongono in essere atti economici (sia imprenditori che privati) potrebbero assumere significativa rilevanza quei dati normativi che assumono quale riferimento il principio di concorrenza (come ad esempio la disciplina del valore normale) (8).

#### 8. – Il “vantaggio fiscale indebito”

È generalizzata e condivisibile la critica che la dottrina tributaria unanimemente ha rivolto al legislatore per una cattiva formulazione degli enunciati contenuti dell’art. 10-*bis*. È facile osservare che il legislatore nazionale avrebbe potuto più opportunamente operare soluzioni lessicali differenti, meno ambigue. Altri legislatori e lo stesso legislatore comunitario hanno operato scelte diverse, utilizzando un linguaggio più sorvegliato, confezionando le norme e utilizzando una terminologia certamente meno polisemica. Ciò impone all’interprete un maggiore sforzo ricostruttivo teso

---

(8) L’ art. 9 del t.u.i.r. prevede: “prezzo o corrispettivo mediamente praticato ... *in condizioni di libera concorrenza*”, ma ora anche l’art. 110, 7° comma t.u.i.r. dopo la modifica apportata dalla recente l. 21 giugno 2017, n. 96.

a ricercare altri elementi della disposizione normativa capaci di raggiungere un risultato interpretativo soddisfacente.

Esaminiamo più in dettaglio la lettera della norma. Nel 1° comma rinveniamo gli enunciati “operazioni prive di sostanza economica” e “vantaggi fiscali indebiti”; nel 2° comma dove alla lettera a) vengono definite “le operazioni prive di sostanza economica quali quelle operazioni non conformi a normali logiche di mercato” e alla lettera b) i vantaggi fiscali vengono definiti come: “i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell’ordinamento tributario”. Scomponendo nell’interpretazione letterale l’enunciato emerge evidente che diversi sono gli elementi costitutivi del presupposto fattuale dell’abuso. Si deve trattare: a) di operazioni prive di sostanza economica e non conformi a normali logiche di mercato; b) di situazioni giuridiche di “vantaggio” definite espressamente come un “beneficio”; b) di natura “fiscale”; c) “indebita”; d) “realizzata”; e) “in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell’ordinamento tributario”. Ricomponendo la disposizione e attribuendo a ciascun enunciato il significato giuridico proprio emerge che il vantaggio fiscale è un primo elemento chiave dal punto di vista interpretativo definibile come quella situazione giuridica di vantaggio tendente ad assicurare al titolare un risultato favorevole che nel perimetro della norma in commento è di natura tributaria. Ci troviamo a questo punto della attività interpretativa ad un bivio: o assegnare all’enunciato normativo “vantaggio fiscale” un significato *definito* e proprio di un istituto giuridico dell’ordinamento tributario attraverso un criterio interpretativo di carattere letterale e poi sistematico o assegnare all’enunciato normativo “vantaggio fiscale” un significato non *definito* sul piano sistematico. Sul piano dell’interpretazione sistematica il subsettore normativo tributario naturale di riferimento è quello delle agevolazioni fiscali definite comunemente come le deroghe in favore del contribuente alle regole di determinazione e applicazione dei tributi; pertanto ad una prima interpretazione l’abuso del diritto è certamente configurabile in presenza di norme che attribuiscono situazioni di vantaggio e qualificate come “agevolazioni fiscali”. Quindi attribuendo ai vocaboli “vantaggio fiscale” il significato di “agevolazione fiscale” è possibile, pur con tutti i limiti che la dottrina ha posto in evidenza nella configurazione di tale istituto, individuare un primo ambito applicativo della disposizione in esame: rientrano nella categoria normativa dell’abuso *ex art. 10-bis* le disposizioni tributarie che contengono agevolazioni fiscali cioè quelle disposizioni che attribuiscono direttamente un beneficio o un vantaggio fiscale al contribuente: o concorrendo a meglio definire il dovere di contribuzione dei consociati o realiz-

zando una ragionevole discriminazione qualitativa o consentendo un migliore esercizio delle funzioni amministrative in cui si articola il prelievo o attenendo in ogni caso a meglio definire il riparto delle spese pubbliche. Peraltro il perimetro applicativo della norma così come emergente dalla *ratio* e dai lavori preparatori è più ampio poiché “il risultato fiscale favorevole” può ottenersi anche attraverso l’applicazione di una norma non agevolativa e l’applicazione indiretta di una norma agevolativa. Peraltro aver conseguito un “vantaggio fiscale” è una condizione necessaria ma ancora non sufficiente per l’abuso tributario poiché occorre che quel risultato favorevole sia “indebito”. Nella nostra proposta ricostruttiva l’aggettivo “*indebito*” significa che quel vantaggio fiscale è ottenuto non in conformità con le “*normali logiche di mercato*”: ciò non significa che il vantaggio fiscale è *contra legem*, ma certamente non è *secundum legem*, in quanto è *praeter legem ed in una area grigia di non meritevolezza dell’interesse tutelato* <sup>(9)</sup>. L’area dell’abuso del diritto tributario diviene così identificata da un ambito in cui l’autonomia privata viene esercitata da attori che sono dotati di poteri di fatto idonei a determinare interferenze sui processi decisionali e che li esercitano in modo tale da alterare o distorcere i termini naturali dell’atto o del contratto; in questo caso l’assetto degli interessi che risulta è il frutto di determinazioni volitive che se volte all’ottenimento di un “vantaggio fiscale” “indebito” integrano il presupposto per l’applicazione dell’art. 10-*bis*. In conclusione l’abuso del diritto non presuppone una violazione in senso formale ma l’utilizzazione dello strumento giuridico al conseguimento di un interesse non meritevole di tutela da parte del legislatore tributario: in questo caso l’atto non è conforme al *fine economico* per il quale è stato conferito il potere di autonomia a quel determinato soggetto.

#### 9. – La “ratio” della norma antiabuso

La *ratio* per la quale il comportamento abusivo è vietato è data dal fatto che la disparità di carico tributario che ne consegue confligge con l’interesse al mantenimento di una struttura di mercato in cui tutti gli attori devono poter agire ad “armi pari” (artt. 2, 3, 41 Cost.). L’elusione fiscale è contrastata poiché il vantaggio fiscale ottenuto indebitamente non è conforme alle normali logiche di mercato; l’antigiuridicità dell’elusione

---

<sup>(9)</sup> A. Contrino, *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto*, Bologna, 1996, 21 ss.; Id., *I confini dell’abuso*, in AA.VV., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, (a cura di E. Della Valle, V. Ficari, G. Marini), Giappichelli, Torino, 2016.

fiscale è nel fatto che il “potere di dettare regole” del privato deve rispettare le libertà reciproche ed in particolare la libertà di concorrenza (quale espressione di un sistema economico di mercato). Conseguentemente è anti-giuridico il risparmio di imposta ottenuto con condotte di concorrenza sleale che comportano violazioni della parità di trattamento nella ripartizione dei carichi tributari, confliggano con i principi costituzionali di solidarietà, eguaglianza sostanziale e libertà di iniziativa economica. In sostanza *il dovere di solidarietà tributaria, misurato attraverso l'equo riparto, conforma ai fini tributari il potere negoziale del contribuente*. Ciò comporta che l'oggetto di valutazione è la conformità o non conformità dell'assetto degli interessi così come definito all'interno dei singoli frammenti costituiti dai negozi caratterizzanti la “operazione economica” al parametro di legalità delle “*normali logiche di mercato*”.

10. – *I criteri di verifica in concreto della sussistenza dell'abuso del diritto*

Allo scopo di rendere concreta ed operativa la presente proposta ricostruttiva l'indagine si orienterà alla ricerca di criteri che possano consentire di risolvere le singole questioni applicative mediante l'utilizzo del modello interpretativo proposto. Secondo quanto affermato in precedenza l'operazione economica elusiva si caratterizza per essere artificialmente costruita e quindi per determinare nel contempo una distorsione sia nel riparto del carico tributario così come stabilito dal legislatore che nel mercato concorrenziale. Quindi la norma antielusiva ha per scopo l'eliminazione di questa distorsione riportando l'operazione nel mercato e ripartendo così correttamente il carico tributario. È necessario individuare utili criteri che consentano di “separare il grano dal loglio”. Per accertare l'abuso è necessario esaminare *il fine della condotta dell'agente* (cioè l'interesse acquisitivo, modificativo, costitutivo ad un bene della vita), *il fine tipico* (cioè la finalità prevista dall'ordinamento in vista della quale è attribuito a quell'atto quel particolare effetto giuridico) ed *il fine economico* (cioè la finalità della operazione coerente con la normale logica di mercato). Nel *legittimo risparmio di imposta* il fine dell'agente, il fine tipico ed il fine economico coincidono; *nell'abuso* il fine dell'agente ed il fine tipico coincidono ma diverge il fine economico; *nell'illecito* il fine dell'agente ed il fine economico coincidono, ma diverge il fine tipico. Le conseguenze dal punto di vista giuridico sono che: nella liceità non vi è né violazione né inopponibilità né recupero di imposte né irrogazione di sanzioni; nell'abuso non vi è violazione, non vi è irrogazione di sanzioni ma vi è inopponibilità consistente nel recupero delle sole maggiori imposte dovute alla

“destrutturazione” dell’operazione nel perseguimento del fine economico; nella illiceità vi è la violazione che comporta il recupero delle imposte ordinarie e l’irrogazione delle sanzioni. Per correggere le distorsioni viene conferito alla amministrazione finanziaria uno specifico potere in funzione correttiva (“il potere di disconoscimento del vantaggio tributario”); il disconoscimento opererà ad esempio mediante la finzione giuridica della riqualificazione a valore normale dei valori economici considerati nella operazione elusiva e successivamente nella quantificazione della differenza tra il carico fiscale emergente prima e dopo detta riqualificazione (ciò si otterrà in linea generale con applicazione del principio di conservazione dell’atto).

#### 11. – *L’inapplicabilità delle sanzioni tributarie amministrative*

Occorre ora affrontare il tema della applicabilità delle sanzioni amministrative<sup>(10)</sup> in relazione a quanto espressamente affermato dal legislatore nell’art. 10-*bis* ed esaminare attentamente i disposti del primo e del tredicesimo comma. Ai sensi del primo comma configurano abuso del diritto le operazioni prive di sostanza economica che nel rispetto formale delle norme fiscali realizzano vantaggi fiscali indebiti. L’enunciato è chiaro: la condotta abusiva è quella di colui che si uniforma, si attiene e osserva la norma fiscale e che nel contempo ottiene un indebito vantaggio. La conseguenza giuridica è descritta nel periodo successivo del primo comma: l’operazione è inopponibile alla amministrazione finanziaria che ne disconosce i vantaggi. Una conseguenza diversa da quella prevista nel caso dell’illecito in cui l’amministrazione finanziaria ha il potere sia di accertare la maggiore imposta che di irrogare la relativa sanzione. Se proseguiamo nella nostra indagine ed esaminiamo il tredicesimo comma leggiamo che “resta ferma l’applicazione delle sanzioni amministrative tributarie”. Le sanzioni in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto sono disciplinate nel d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 ed i titoletti degli enunciati contenuti nel d.lgs. n. 471 prevedono il termine “violazione” per individuare la categoria giuridica di appartenenza dei diversi comportamenti in dettaglio descritti (art. 1 “violazioni relative alla dichiarazione dei redditi, art. 2 “violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti di imposta”, ecc.) che comportano l’applicazione delle sanzioni. Se la “violazione”

---

<sup>(10)</sup> Una esaustiva e completa ricostruzione delle posizioni dottrinali *ante* e *post* art. 10-*bis* è contenuta nel contributo di L. Del Federico, *Abuso e sanzioni*, in AA.VV., *Abuso del diritto ed elusione fiscale* (a cura di E. Della Valle, V. Ficari, G. Marini), cit.



per definizione è l'inosservanza, il non rispetto, la trasgressione di una regola, di una norma, allora l'art. 10-*bis* presenta una (apparente) antinomia<sup>(11)</sup> poiché due diverse norme (il 1° comma ed il 13° comma dell'art. 10-*bis*) connettono ad una medesima fattispecie ("l'operazione abusiva") due conseguenze giuridiche fra loro incompatibili. Da un lato al primo comma l'operazione abusiva è rispettosa delle norme fiscali, non costituisce una violazione di norme tributarie e pertanto non si applicano le sanzioni amministrative tributarie. Mentre al tredicesimo comma all'operazione abusiva si applicano le sanzioni che presuppongono una violazione delle norme tributarie, quindi le operazioni abusive non rispettano le norme fiscali. In realtà la antinomia è soltanto apparente poiché attraverso l'interpretazione sistematica si può agevolmente risolvere l'incompatibilità. Infatti se l'operazione abusiva può configurarsi rispettando anche formalmente la norma fiscale, come prevede espressamente il primo comma ma soprattutto per la essenza stessa del fenomeno abusivo, allora manca il presupposto ontologico stesso per la applicazione della sanzione amministrativa e cioè la violazione e quindi l'illecito. Come si in precedenza osservato nell'abuso il fine della condotta dell'agente (cioè l'interesse acquisitivo, modificativo, costitutivo ad un bene della vita) e il fine tipico (cioè la finalità prevista dall'ordinamento in vista della quale è attribuito a quell'atto quel particolare effetto giuridico) coincidono, ma diverge il fine economico (cioè la finalità della operazione coerente con la normale logica di mercato); mentre nell'illecito il fine dell'agente ed il fine economico coincidono, ma diverge il fine tipico. Pertanto sulla base della classificazione tipologica che è oggetto della presente proposta ricostruttiva soltanto quando il fine della condotta dell'agente è contrario ad una norma vi è l'illecito, quindi la violazione e dunque la sanzione amministrativa (sono i casi di sovrappuntamenti, occultamenti di ricavi, operazioni inesistenti, operazioni fraudolente e simulate). Nell'abuso invece il fine è conforme alle norme di diritto (la lettera della norma è molto chiara "*operazioni ... che ... pur nel rispetto formale delle norme fiscali ...*") e pertanto l'operazione abusiva non è illecita e pertanto manca il presupposto stesso della violazione.

---

(11) Sulle antinomie N. Bobbio, «*Antinomia*», in *Noviss. Digesto. it.*, Torino, 1957; sulle tecniche di soluzione delle antinomie e sul criterio di specialità vedi G. Tarello, *L'interpretazione della legge*, Milano, 1980, 29 ss.; A. Pizzorusso, «*Sub artt. 1-19 Fonti del diritto*», in *Commentario al c.c.*, Scialoja-Branca, Bologna-Roma, 2011, 243; R. Guastini, *Teoria e dogmatica delle fonti*, Milano, 1988, 215 ss.

## 12. – *L'esame di alcuni casi pratici*

### 12.1. – *Le operazioni societarie*

Applicando il criterio proposto emerge che sono legittime operazioni di risparmio di imposta coincidendo fine della condotta dell'agente, fine tipico e fine economico: la cessione di partecipazioni sociali dopo il conferimento neutrale in società dell'azienda ai fini dell'imposta di registro, il conferimento di azienda seguito dall'affrancamento a pagamento dell'avviamento iscritto e successiva deduzione delle maggiori quote di ammortamento fiscale, la cessione di partecipazioni sociali dopo la scissione del ramo immobiliare lasciando l'azienda in capo alla scissa, la scissione parziale e non proporzionale di una società finalizzata a suddividere il suo patrimonio tra i soci, la trasformazione di una società per azioni che gestisce un'azienda agricola in una società a responsabilità limitata, le operazioni di *merger leveraged buy-out*, le riorganizzazioni finalizzate a ridisegnare l'articolazione del gruppo sotto il profilo partecipativo, le operazioni di assegnazione ai soci agevolate fiscalmente e finalizzate alla cessione di immobili a terzi<sup>(12)</sup>. La legittimità (e per converso la non elusività delle operazioni economiche in esame) è data dal fatto che le operazioni in esame o non sono prive di sostanza economica o sono giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali di ordine organizzativo o gestionale o sono conformi alle normali logiche di mercato.

### 12.2. – *L'operazione di importazione triangolare finalizzata all'ottenimento di un dazio agevolato con prezzi non a condizioni di mercato*

Costituiscono invece abuso del diritto in quanto vi è coincidenza tra fine della condotta dell'agente, fine giuridico ma non fine economico: l'operazione di importazione triangolare finalizzata all'ottenimento di un

---

<sup>(12)</sup> Nella circ. n. 93/E del 17 ottobre 2016 la Agenzia delle Entrate osserva che: "l'eventuale cessione degli immobili effettuata dai soci in un momento successivo alla avvenuta assegnazione è una facoltà che il legislatore non ha inteso vietare con la conseguenza che ad avviso dello scrivente il legittimo risparmio di imposta che deriva dalla operazione non è sindacabile ai sensi dell'art. 10-*bis* della l. n. 121 del 2000. Tale convincimento trova la sua ragione d'essere nella *ratio* della norma diretta ad offrire l'opportunità – tramite l'assegnazione ai soci o anche la trasformazione in società semplice – di estromettere dal regime di impresa a condizioni fiscali meno onerose di quelle ordinariamente previste quegli immobili per i quali allo stato attuale non si presentano condizioni di impiego mediamente profittevoli. Pertanto ... il regime agevolativo in esame è finalizzato alla fuoriuscita dalle società in particolare di immobili che potenzialmente potrebbero poi essere nuovamente immessi nel mercato favorendo così la circolazione degli immobili e portando nuova linfa ad un mercato che versa in una situazione piuttosto stagnante".

dazio agevolato con prezzi non a condizioni di mercato<sup>(13)</sup>, la rinuncia al credito infragruppo finalizzata al realizzo di minusvalenze da cessione di partecipazioni. Applichiamo in concreto i criteri richiamati in precedenza esaminando alcune recenti sentenze della Corte di giustizia UE e della Corte di Cassazione. La questione di fatto è la seguente. Una società A attiva nel settore dell'importazione ed esportazione di prodotti ortofrutticoli (c.d. importatore tradizionale ai sensi dell'art. 2, 1° comma, lett. c), del Reg. n. 565/2002) tramite un'altra società, che ricorreva a sua volta ad altri operatori, acquistava aglio di origine argentina nell'ambito del contingente tariffario previsto dal Regolamento, beneficiando quindi di un dazio doganale agevolato, ma senza disporre di un titolo d'importazione a tal fine, atteso che i propri titoli erano esauriti. La questione di diritto è la seguente: configura o meno un abuso del diritto il comportamento dell'operatore comunitario A il quale, non disponendo di un titolo d'importazione o avendo esaurito la propria quota di contingente, acquista determinate partite di merce da altro operatore comunitario B, il quale le ha a sua volta acquistate dal fornitore extracomunitario, cedute allo stato estero ad altro operatore comunitario C che, possedendone i requisiti abbia ottenuto un titolo nell'ambito del contingente e, senza trasferire il proprio titolo, le ha immesse in libera pratica nella Comunità europea per cederle, una volta sdoganate ed a fronte di una remunerazione, al medesimo operatore B che le vende infine all'operatore A? Si è detto in precedenza che nell'abuso il fine dell'agente ed il fine tipico coincidono, ma diverge il fine economico quindi nella predetta operazione triangolare vi è abuso e pertanto divergenza con il fine economico (non conformità alle normali logiche di mercato) quando fosse accertata: la circostanza che l'importatore intestatario dei titoli non abbia assunto alcun rischio commerciale; la circostanza che il margine di profitto dell'importatore sia insignificante; che il prezzo della vendita dell'aglio da parte dell'importatore al primo acquirente nell'Unione, poi da quest'ultimo al secondo acquirente nell'Unione, sia inferiore al prezzo di mercato; si accerti che gli operatori hanno esercitato "un'influenza indebita sul mercato". La soluzione alla questione offerta da parte della Corte di giustizia UE nella sentenza esaminata è piana e lineare: l'operazione economica in esame, in linea di principio e fatto salvo l'accertamento che dovrà essere fatto dal giudice di rinvio, non costituisce un abuso del diritto e non compromette gli obiettivi comunitari perseguiti dal

---

<sup>(13)</sup> Corte giustizia UE, 14 aprile 2016, causa C-131, *Cervati e Malvi*; Cass., sez V., 13 gennaio 2017, n.707.

Reg. n. 565/2002. L'iter argomentativo è il seguente: a) le operazioni di acquisto, di importazione e di rivendita rispettano le condizioni formali per la concessione del dazio agevolato; b) la normativa comunitaria non riserva una quota del contingente di importazione in capo ai nuovi importatori, né fissa le posizioni dei vari operatori in tale mercato e pertanto le operazioni in questione non determinano distorsioni o alterazioni del mercato della distribuzione dell'aglio dall'Argentina; c) tali operazioni purché siano connesse ad una attività commerciale effettiva, a fronte di un prezzo corrispondente al prezzo di mercato ed in forza di titoli di importazione legalmente ottenuti sono legittime. La Corte di giustizia UE non si limita ad escludere che in via di principio l'operazione in questione possa costituire un abuso del diritto, ma va più in là prefigurandosi anche l'ipotesi in cui, nel solco del proprio orientamento giurisprudenziale, l'operazione possa in astratto configurare una pratica abusiva. Assunto che l'accertamento della sussistenza di una pratica abusiva richiede la presenza cumulativa di un elemento oggettivo e di un elemento soggettivo, la Corte individua le condizioni che potenzialmente potrebbero consentire di dimostrare la sussistenza di un abuso del diritto: l'importazione sia finalizzata a conferire un vantaggio indebito di carattere fiscale e sia priva di qualsiasi giustificazione economica e commerciale per l'importatore e per gli altri operatori intervenuti. Un elemento indiziario della mancanza di qualsiasi giustificazione economica e commerciale potrebbe essere il fatto che il prezzo di vendita della merce non fosse fissato a un livello tale da permettere all'importatore e agli altri operatori di trarre un guadagno considerato normale o abituale, nel settore interessato, per il tipo di merce e di operazione in questione. Mentre la motivazione di voler beneficiare del dazio agevolato e, quindi, di rifornirsi di merce meno cara di quella che sarebbe altrimenti importata al di fuori del contingente non sarebbe indizio di mancanza a priori di giustificazione economica e commerciale. Inoltre fra gli elementi che potrebbero consentire di dimostrare il carattere artificioso della operazione economica potrebbero esservi la circostanza che l'importatore intestatario dei titoli non abbia assunto alcun rischio commerciale, o la circostanza che il margine di profitto dell'importatore sia insignificante o che il prezzo della vendita dell'aglio da parte dell'importatore al primo acquirente nell'Unione, poi da quest'ultimo al secondo acquirente nell'Unione, sia inferiore al prezzo di mercato<sup>(14)</sup>.

---

<sup>(14)</sup> La questione così risolta dal giudice comunitario è oggetto di esame da parte della Corte di Cassazione, che, nel prendere atto delle indicazioni provenienti dal giudice comunitario, rimette al giudice di rinvio, fornendo a quest'ultimo un comando interpretativo ed

### 12.3. – *Il transfer price*

Un ulteriore tema che non può essere tralasciato trattando in generale dell'abuso del diritto riguarda le norme c.d. a fattispecie elusiva. Fra queste esaminiamo in particolare la norma che prevede la rettificabilità dei componenti di reddito relativi a operazioni economiche infragruppo fra società residenti e società non residenti per verificare se è finalizzata o meno a porre rimedio al fenomeno dell'abuso del diritto. Per escludere la matrice anti-elusiva dell'art. 110, 7° comma del t.u.i.r. è sufficiente porre a confronto la lettera della norma in esame con la lettera dell'art 10-*bis*. La norma in commento prevede che i componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti sono determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili, mentre nel primo comma dell'art. 10-*bis* è previsto che configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che realizzano vantaggi fiscali indebiti. Da questa semplice comparazione della lettera delle due disposizioni normativa emerge che la norma sulle valutazioni ha ad oggetto, parafrasando la lettera a) del comma secondo dell'art. 10-*bis*, fatti, atti e contratti idonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali e quindi riguarda operazioni che sono per definizione normativa fuori dal perimetro applicativo dell'abuso del diritto. Da questa semplice constatazione emergono due conseguenze: a) alle operazioni *ex art.* 110, 7° comma è

---

una guida alla soluzione della questione pratica. Il giudice di legittimità chiede al giudice di rinvio di verificare in concreto la sussistenza o meno degli elementi oggettivo e soggettivo elaborati dalla giurisprudenza della Corte di giustizia UE. In primo luogo chiede accertarsi: a) che tale "meccanismo", dal punto di vista dell'elemento oggettivo, i) non comporti un'influenza indebita di un operatore sul mercato e, in particolare, un'elusione, da parte degli importatori tradizionali, del divieto di superamento di quantità superiore alla quantità di riferimento dell'importatore di cui trattasi; ii) non comporti violazione dell'obiettivo secondo cui le domande di titoli devono essere connesse ad un'attività commerciale effettiva, e non meramente apparente; iii) consenta ad ogni operatore coinvolto di percepire una remunerazione adeguata per l'importazione, la vendita o la rivendita della merce di cui trattasi e di mantenere la posizione assegnatagli nell'ambito della gestione del contingente; iv) consenta che l'importazione a dazio agevolato venga effettuata mediante titoli legalmente ottenuti dal loro intestatario; b) in secondo luogo, una volta accertato il sussistere dell'elemento oggettivo *sub a)*, che tale meccanismo, dal punto di vista dell'elemento soggettivo, i) non sia finalizzato a conferire un vantaggio indebito al secondo acquirente; ii) non renda le operazioni prive di qualsiasi giustificazione economica e commerciale per l'importatore, nonché per gli altri operatori intervenuti nel meccanismo (dato riscontrabile dal giudice nazionale, ad esempio, a seconda se il prezzo di vendita della merce sia fissato a un livello tale da permettere o meno all'importatore e agli altri operatori intervenuti nel meccanismo di trarre un guadagno considerato normale o abituale, nel settore interessato, per il tipo di merce e di operazione in questione).

inapplicabile la disciplina contenuta nell'art. 10-*bis* (motivazione rafforzata, contraddittorio tipicizzato, ecc.); b) alle operazioni *intercompany* fra società residenti e non residenti prive di sostanza economica e che realizzano essenzialmente "vantaggi fiscali indebiti" si applica l'art. 10-*bis*. Le operazioni internazionali *intercompany* prive di sostanza economica, non conformi a normali logiche di mercato e che realizzano vantaggi fiscali rientrano nel perimetro della norma. La chiave di lettura della disposizione come già si è osservato è tutta contenuta nel comma secondo lettera a) ultima parte e cioè in uno dei due indici di mancanza di sostanza economica: "la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato". Si è osservato in precedenza che l'area dell'abuso del diritto tributario è identificata da un ambito in cui l'autonomia privata viene esercitata da attori che sono dotati di poteri di fatto idonei a determinare interferenze sui processi decisionali e che li esercitano in modo tale da alterare o distorcere i termini naturali dell'atto o del contratto; in questo caso l'assetto degli interessi che risulta è il frutto di determinazioni volitive che se volte all'ottenimento di un "vantaggio fiscale" "indebito" integrano il presupposto per l'applicazione dell'art. 10-*bis*. Le operazioni *intercompany*, sia domestiche che tra soggetti residenti e non, si prestano agevolmente a porre in essere operazioni elusive proprio in quanto l'abuso del diritto non presuppone una violazione in senso formale, ma l'utilizzazione dello strumento giuridico al conseguimento di un interesse non meritevole di tutela da parte del legislatore tributario: in questo caso l'atto non è conforme al *fine economico* per il quale è stato conferito il potere di autonomia a quel determinato soggetto. Come si è osservato l'operazione economica elusiva si caratterizza per essere artificialmente costruita, per essere priva di sostanza economica e quindi per determinare nel contempo una distorsione sia nel riparto del carico tributario che nel mercato concorrenziale. Con l'applicazione dell'art. 10-*bis* alle operazioni elusive *intercompany* si riporta l'operazione nel mercato correggendo la distorsione e ripartendo così correttamente il carico tributario.

### 13. – Conclusioni

Si può conclusivamente affermare che l'indagine avente ad oggetto l'individuazione dell'interesse tutelato nella norma antielusiva è utile nella concreta applicazione e interpretazione delle norme antiabuso, nell'esercizio della attività accertativa e della funzione giurisdizionale. Sulla base del dato normativo l'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento potrà dirsi correttamente adempiuto soltanto dopo che l'amministrazione finanziaria ha rappresentato di aver pienamente apprezzato tutti gli elementi che vanno a comporre l'operazione priva di sostanza economica e che dalla combinazione

e dalla articolazione dei medesimi univocamente si possa ritenere che l'assetto degli interessi variamente scandito nell'operazione comporta un "vantaggio fiscale indebito" poiché contrastante con "le normali logiche di mercato". Posto che nell'abuso il fine dell'agente ed il fine tipico coincidono ma diverge il fine economico, il legislatore tributario ha previsto una particolare disciplina normativa (la motivazione rafforzata, l'obbligo del contraddittorio procedimentale, ecc.)<sup>(15)</sup> conferendo alla amministrazione finanziaria un potere tipico di disconoscimento ai fini fiscali<sup>(16)</sup>.

avv. MARIO MISCALI

---

<sup>(15)</sup> Vedi sui diversi temi i contributi contenuti nel volume AA.VV., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Giappichelli, Torino, 2016.

<sup>(16)</sup> In tema di abuso del diritto v. F. Tesaro, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2016; AA.VV., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, (a cura di E. Della Valle, V. Ficari, G. Marini), Giappichelli, Torino, 2016 con contributi di Zizzo, Contrino, Versiglion, Beghin, Amatucci, Franzoni, Sammartino, Pistolesi, Carinci, Del Federico, Tesaro, Logozzo, Mastroiacovo, Fiorentino, Giovanardi, Marino; AA.VV., *Abuso del diritto e novità sul processo tributario* (a cura di C. Consolo, C. Glendi e A. Contrino), Milano, 2016; M. Versiglion, *Abuso del diritto. Logica e Costituzione*, Pisa, 2016. Per i contributi in riviste relativamente al 2015: M. Beghin, *Contraddittorio endoprocedimentale, verifiche "a tavolino" e diritto di difesa: avvertenze per l'uso (in attesa delle Sezioni Unite)*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2015, 297; Id., *La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori*, in *Fisco*, 2015, 12207; Id., *Una strana idea di libertà economica e di vantaggio fiscale asistemico (su elusione fiscale e abuso del diritto)*, in *Corr. trib.*, 2015, 731; A. Colasanti, *Il contraddittorio obbligatorio nell'elusione fiscale al vaglio della Corte Costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2015, 203; G. Consolo, *I profili sanzionatori amministrativi e penali del nuovo abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, 2015, 3966; A. Contrino e A. Marcheselli, *Difesa nel procedimento e nel processo dopo la riforma dell'abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, 2015, 3896; A. Contrino e A. Marcheselli, *Luci e ombra nella struttura dell'abuso fiscale "riformato"*, in *Corr. trib.*, 2015, 3787; G. Ferranti, *Inerenza, antieconomicità e abuso del diritto da applicare correttamente ai professionisti*, in *Fisco*, 2015, 11419; G. Franson, *La "multiforme" efficacia nel tempo dell'art. 10 bis dello Statuto su abuso ed elusione fiscale*, in *Corr. trib.*, 2015, 4362; F. Gallo, *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rass. trib.*, 2015, 1315; A. Giovannini, *Note controcorrente sulla sanzionabilità dell'abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, 2015, 823; U. Izzo, *Prova e presupposti applicativi della norma antielusiva*, in *Fisco*, 2015, 11774; T. Lamedica, *L'abuso del diritto ha ultimato il suo percorso*, in *Corr. trib.*, 2015, 2625; T. Lamedica, *L'abuso del diritto e gli atti impositivi già notificati*, in *Corr. trib.*, 2015, 2449; T. Lamedica, *Abuso del diritto: un apposito atto e una proroga inaspettata dei termini per l'accertamento*, in *Corr. trib.*, 2015, 2373; T. Lamedica, *Abuso del diritto: il punto sulla decorrenza e sulla irrilevanza penale*, in *Corr. trib.*, 2015, 4165; T. Lamedica, *Proroga dei termini per l'accertamento ma solo nella disciplina dell'abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, 2015, 4653; L. Lovecchio, *D.Lgs. 5 agosto 2015 n. 128 - Divieto di abuso del diritto: l'incognita applicazione futura della giurisprudenza "invasiva"*, in *Fisco*, 2015, 3319; A. Manzitti, M. Fanni, *La norma generale antiabuso nello schema del decreto delegato: buono il testo ottima la relazione*, in *Corr. trib.*, 2015, 2597; G. Marongiu, *Una stella cometa a guida dell'abuso da "diritto vivente" (Sent. n. 132/2015: Accertamento)*, in *Rass. trib.*, 2015, 1213; L. Miele, *Abuso del diritto distinto dalle fattispecie di evasione*, in *Corr. trib.*, 2015, 243; F. Munari, *Il divieto di abuso del diritto nell'ordinamento dell'Unione Europea, retro,*

---

2015, 10519; M. Nussi, *Sulla sindacabilità amministrativa e giudiziale dell'economicità in ordine alla singola operazione imprenditoriale*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2015, 159; P. Parisi, *I decreti attuativi della delega per la riforma fiscale*, in *Pratica fiscale e Professionale*, 2015, 3; G. Ragucci, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2015, 1217; L. Rossi, *L'abuso del diritto nelle operazioni di scissione e di "leveraged buy out"*, in *Corr. trib.*, 2015, 491; P. Sabella, *Rilevanza penale dell'elusione fiscale ed abuso del diritto: un auspicato ritorno alla legalità in attesa dell'attuazione della delega fiscale*, *retro*, 2015, 756; S. Sammartino, *Sanzionabilità dell'elusione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2015, 403; B. Santacroce e E. Sbandi, *La nuova disciplina antiabuso e il diritto di interpellare: riferibilità dell'istituto ai tributi doganali*, in *Fisco*, 2015, 4207; C. Santoriello, *Irrilevanza penale dell'abuso del diritto*, in *Fisco*, 2015, 14066; D. Stevanato, *Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco*, *retro*, 2015, 695; S. Dario, *Il disconoscimento del prezzo pagato per acquistare l'azienda e il paradosso dell'elusione senza "aggiramento"*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2015, 501; T. Tassan, *Trust, abuso del diritto ed agevolazioni fiscali*, in *Trusts*, 2015, 22; F. Tundo, *La Corte costituzionale sulla nullità dell'accertamento "antielusivo" anticipato*, in *Corr. trib.*, 2015, 2670; G. Zizzo, *La nuova nozione di abuso del diritto e le raccomandazioni della Commissione europea*, in *Corr. trib.*, 2015, 4577.

Relativamente al 2016: M. Antonini e R. Papotti, *Luci e ombre dei chiarimenti dell'Agenzia sulle operazioni di "Leveraged Buy-out"* in *Corr. trib.*, 2016, 1541; M. Basilavecchia, *Profili procedurali dell'art. 10-bis dello Statuto del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2016, 3281; A. Borgoglio, *Per l'elusione ai fini del registro non rileva l'indebito vantaggio fiscale né la valida ragione economica*, in *Fisco*, 2016, 380; A. Carinci, *Sospensione della riscossione nell'accertamento per abuso del diritto*, in *Fisco*, 2016, 2807; L. Castaldi, *Il "dividend washing" integra "ex se" abuso del diritto – Abuso del diritto – La Corte di cassazione tra simulazione, elusione e obiettiva condizione di incertezza del dato normativo*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2016, 580; A. Contrino, *La trama dei rapporti tra abuso del diritto, evasione fiscale e lecito risparmio d'imposta*, *retro*, 2016, 1407; A. Contrino, A. Marcheselli, *L'art. 10-bis, legge n. 212/2000 – Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*, in C. Consolo, C. Glendi e A. Contrino (a cura di), *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, Milano, 2016, 3-58; A. Contrino e A. Marcheselli, *L'obbligo di motivazione "rinforzata" e il riassetto degli oneri probatori nel "nuovo" abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, 2016, 15; G. Corasaniti, *Il dibattito sull'abuso del diritto o elusione dell'ordinamento tributario*, *retro*, 2016, 465; G. Corasaniti, *Le garanzie procedurali in tema di abuso del diritto: spunti in riflessione per un'estensione ad altre forme di accertamento*, *retro*, 2016, 1838; P. Corso, *Elusione ed evasione: verso un differente trattamento sanzionatorio – Reati tributari – "ne bis in idem", elusione fiscale e concorso nel reato tributario secondo la sentenza "Dolce e Gabbana"*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2016, 66; L. Costanzo, *Ripartita tra Fisco e contribuente la prova dello "scopo essenziale" delle operazioni controversi – Abuso del diritto – Nuovo "abuso del diritto": caratteri strutturali e "onlus probandi" sul vantaggio fiscale indebito*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2016, 507; M. Denaro, *Per l'abuso del diritto non basta contestare l'irrelevanza economica delle scelte sociali*, in *Fisco*, 2016, 4268; G. Falsitta, *Note critiche intorno al concetto di abuso del diritto nella recentissima codificazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 707; N. Fasano, *La nuova aggravante in caso di concorso del professionista nei reati fiscali: quali presupposti applicativi*, in *Fisco*, 2016, 543; F. Fassò, *Abuso del diritto: la mancata instaurazione del contraddittorio rende nullo l'atto impositivo anche per fattispecie non contemplate dall'art. 37-bis, d.p.r. n. 600 del 1973*, *retro*, 2016, 762; G. Ferranti, *Cassazione e legislatore in "corto circuito" sull'obbligo del contraddittorio*, in *Fisco*, 2016, 107; B. Ferroni, *Abuso del diritto e imposta di registro: il nuovo corso della cessione indiretta di azienda*, in *Fisco*, 2016, 1207; V. Ficari, *Virtù e vizi della nuova disciplina dell'abuso e dell'elusione tributaria ex art. 10 bis della L. n. 212/2000* in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 320; G. Formica e M. De Nicola, *Change of control ed elusività delle operazioni di LBO/MLBO*, in *Fisco*, 2016, 3919; G. Fransoni, *L'Assonime e l'abuso del diritto: una circolare con molte luci e qualche ombra*.



---

*Commento a Circolare Assonime n. 21 del 4 Agosto 2016*, in *Riv. dir. trib.*, 2016; G. Frasoni e Fabio Coli, *Abuso del diritto e proroga del termine per l'accertamento*, in *Corr. trib.*, 2016, 755; E. Fusa, *Le cautele sull'accettabilità fiscale dei valori rilevabili dalle analisi previsionali*, in *Fisco*, 2016, 161; L. Gaiani, *Cessione agevolata: gli effetti per la società e i soci*, in *Fisco*, 2016, 3707; F. Gallo, *L'abuso del diritto in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in *Rass. trib.*, 2016, 837; A. Giovannini, *L'abuso del diritto tributario*, retro, 2016, 895; G. Ingraio, *L'evoluzione dell'abuso del diritto in materia tributaria: un approccio con più luci che ombre*, retro, 2016, 1433; T. Lamedica, *Questioni "pregresse": incertezza dei comportamenti abusivi e disapplicabilità delle sanzioni*, in *Corr. trib.*, 2016, 157; A. Leo, *L'abuso del diritto nella scissione immobiliare*, in *Fisco*, 2016, 3252; G. Marongiu, *Il contraddittorio non è d'obbligo*, retro, 2016, 702; P. Massari e L. Iannuzzi, *L'abuso del diritto "trova casa" anche in dogana*, in *Corr. trib.*, 2016, 3260; A. Mastroberti, *Interpello antielusivo: debutto insidioso per la presentazione delle istanze*, in *Pratica fiscale e professionale*, 2016, 15; V. Mastroiacovo, *L'abuso del diritto o elusione in materia tributaria: prime note nella prospettiva della funzione notarile*, Studio n. 151-2015/T approvato dal CNN nella seduta del 12-13 gennaio 2016; S. Morri e S. Guarino, *Nuovo abuso del diritto: le garanzie procedurali possono essere estese alle contestazioni in materia di TP?*, in *Corr. trib.*, 2016, 3419; P. Parisi – P. Mazza, *Esterovestizione: quando la residenza fiscale di una società pare "fittizia"*, 2016, 27; A. Pischetola, *Con il nuovo abuso del diritto possibile una rilettura della norma sull'interpretazione degli atti*, in *Fisco*, 2016, 2452; F. Randazzo, *Abuso del diritto la donazione preordinata ad evadere il regime fiscale delle plusvalenze – Abuso del diritto – Interposizione fittizia ed elusione alla luce della nuova clausola generale antielusiva*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2016, 71; R. Rizzardi, *Sentenza "Dolce e Gabbana": i chiarimenti su elusione e funzione di direzione e coordinamento*, in *Corr. trib.*, 2016, 105; P. Russo, *Profili storici e sistematici in tema di elusione ed abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi*, retro, 2016, 1; C. Santoriello, *L'abuso del diritto è ancora reato*, in *Fisco*, 2016, 3985; G. Tabet, *Sull'efficacia temporale della nuova disciplina dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rass. trib.*, 2016, 11; M. Thione e M. Bargaglia, *"Branch transfer" e "business transfer" quali nuovi possibili comportamenti abusivi*, in *Corr. trib.*, 2016, 2221; I. Vacca, *Sulle ipotetiche ombre della circolare Assonime sull'abuso del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2016; P. Valente, *Il rapporto Fisco-contribuente secondo i modelli di Statuto proposti a livello europeo*, in *Fisco*, 2016, 3639; G. Zizzo, *Condotte antieconomiche e determinazione del reddito d'impresa*, in *Rass. trib.*, 2016, 860. Relativamente al 2017: D. Cané, *Indebito vantaggio fiscale e abuso del diritto. Profili di diritto comunitario e internazionale*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2017, 1253; I. Caraccioli, *Sistema sanzionatorio penale tributario e autoriciclaggio: le criticità secondo Assonime*, in *Fisco*, 2017, 162; F. Dami e D. Mazzoni, *La cessione "isolata" di beni funzionali all'esercizio d'impresa è sempre cessione di azienda – Imposta di registro – La riqualificazione degli assetti negoziali nella prospettiva dell'art. 20 del DPR n. 131/1986*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2017, 67; C. De Ieso, *La natura speciale dell'abuso del diritto nell'IVA*, in *Corr. trib.*, 2017, 293; S.P. Di Giacomo, *L'eterno ritorno dell'uguale: la Suprema Corte torna a confondere abuso del diritto e simulazione*, retro, 2017, 1127; G. Ferranti, *Cessioni di partecipazioni societarie: la sindacabilità dei corrispettivi*, in *Fisco*, 2017, 307; G. Frasoni, *Abuso del diritto: generalità della clausola e determinazione del procedimento*, in *Rass. trib.*, 2017, 299; G. Gavelli, *Niente elusione se ci si "predispone" ad una operazione agevolata*, in *Corr. trib.*, 2017, 115; A. Marcheselli e S. Rondo, *La formulazione dell'abuso del diritto contenuta nella Direttiva europea*, in *Corr. trib.*, 2017, 7; C. M. Miscali, *Il transfer price tra abuso del diritto e riparto del potere impositivo tra gli Stati*, in *Boll. trib.*, 2017993; M. Miscali, *Abuso del diritto tributario e "normali logiche di mercato"* in *Corr. trib.*, 2017, 940; Santoriello, *Confermata la irrilevanza penale dell'abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, 2017, 71; P. Scarioni – P. Angelucci, *Alcune operazioni su partecipazioni nell'ottica dell'abuso del diritto*, in *Boll. trib.*, 2017, 260.