

Con il patrocinio di



Consiglio Nazionale Forense
Consiglio Nazionale Forense

ROMA CAPITALE



ROMA 2014

3° CONGRESSO ORDINARIO

UNCAT

UNIONE NAZIONALE CAMERE
AVVOCATI TRIBUTARISTI

Organizzato da:



Camera Avvocati Tributaristi
Provincia di Roma

IL FUTURO DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

Auditorium Piazza Cavour - Roma
17-18 OTTOBRE 2014

Si ringrazia per aver contribuito alla realizzazione dell'evento:



>> Italtpress

estimatorio ed assumere anche d'ufficio nuovi mezzi di prova ritenuti indispensabili ai fini della decisione.

Appare evidente la possibilità di un reale contrasto tra giudicati, in parte derivante dalle limitazioni probatorie gravanti sui contribuenti che agiscono davanti alle Commissioni tributarie, non superabili dall'incerta rilevanza delle "dichiarazioni di terzi" prodotte in giudizio.

Il contenzioso previdenziale invece appare essere maggiormente garantista in termini di tutela del contribuente, ma se il giudicato tributario sfavorevole per il contribuente precherà quello previdenziale l'ente previdenziale enfatizzerà ed utilizzerà tale giudicato in funzione preclusiva rispetto ad ulteriori accertamenti peritali, magari richiesti dal contribuente al fine della disapplicazione dello "studio di settore".

Se, comunque, il giudice del lavoro, accogliendo le istanze istruttorie del contribuente (prove per testi, CTU) disapplica lo studio di settore ed accoglie la domanda del contribuente, all'imprenditore (o al socio titolare del reddito di partecipazione) soccombente nel giudizio tributario non resta che avviare il procedimento di autotutela amministrativa, lasciata peraltro alla discrezionalità dell'amministrazione e con esiti incerti.

Per risolvere il problema del contrasto tra giudicati, non appare sufficiente richiamare la disciplina del litisconsorzio, con estensione della lite a tutte le parti interessate al contraddittorio (società, soci, agenzia delle entrate e INPS), in quanto il processo tributario e previdenziale continuerebbero ad essere celebrati davanti a giudici diversi.

La probabilità di decisioni incompatibili, di contrasto di giudicati e di interferenze tra i due processi appare elevata.

Sotto tale profilo, non appaiono sufficienti gli interventi giurisprudenziali volti alla tutela del contribuente in sede cautelare (attraverso la concessione di un provvedimento di sospensione dell'esecuzione, oppure attraverso la sospensione del processo previdenziale successivamente instaurato, oppure attraverso la prassi dei continui rinvii in attesa della decisione ritenuta pregiudiziale).

Tali interventi possono, talvolta, risolvere un caso concreto ma lasciano scoperto il nervo. Infine, le problematiche sopra esposte riguardano anche il profilo sanzionatorio considerato che la disciplina generale sulle sanzioni tributarie è contenuta nel decreto legislativo 18.12.1997, n. 472, mentre in materia di illeciti contributivi accertati a seguito di ispezioni (per effetto della riforma di cui all'art. 30 del D. Legge 78/2010) si applica la disciplina di cui alla Legge 24 novembre 1981, n. 681.

Nell'ipotesi di impugnazione dei provvedimenti di irrogazione delle sanzioni tributarie e contributive, il contribuente che intende contestare il presupposto impositivo (ad esempio per mancanza dell'elemento soggettivo o per errore scusabile) dovrà agire davanti a giudici diversi e non potrà accedere al beneficio della continuazione.

In definitiva, l'unico intervento possibile teso ad una regolamentazione più equa e razionale dell'intera materia è quello legislativo con l'attribuzione ad un unico giudice specializzato e competente la giurisdizione in materia tributaria e contributiva, con estensione dei poteri istruttori e possibilità per i contribuenti di proporre l'azione di accertamento negativo.

Per tale ragione, il dibattito sulla riforma della giustizia tributaria può essere l'occasione per ampliare la tematica relativa al contenzioso in materia di accertamenti tributari e contributivi in una prospettiva di un maggior equilibrio ed in un'ottica di certezza del diritto, nel rispetto dei principi dettati dall'art. 24 della costituzione e di un giusto processo tributario.

Camera degli Avvocati Tributaristi di Lecce

Riflessioni in tema di rilevanza d'ufficio dell'abuso del diritto nel processo tributario

A cura dell'Avv. Francesco Garganese - Associato alla Camera

Con le sentenze del 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno ammesso, per la prima volta, il principio della rilevanza d'ufficio da parte del giudice tributario della condotta abusiva del contribuente nell'ambito del rapporto d'imposta.

L'affermazione di tale principio implica che il comportamento del contribuente (ad esempio, il compimento di uno o più atti negoziali), quando anche non fosse stato qualificato come abusivo dall'Amministrazione finanziaria nell'atto impositivo, potrebbe essere rilevato come tale dal giudice in sentenza e risultare, conseguentemente, inopponibile all'Erario.

Ad avviso delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, il rilievo d'ufficio dell'abuso del diritto da parte del giudice tributario troverebbe fondamento nel dettato codicistico dell'art. 1421 c.c. a norma del quale, salvo espresse previsioni di legge, la nullità del contratto può essere fatta valere da chiunque abbia interesse <<e può essere rilevata d'ufficio dal giudice>>.

A tale conclusione, la giurisprudenza di legittimità è pervenuta considerando l'oggetto della domanda sottoposta all'esame del giudice che, nel processo tributario, adottando una impostazione teorica sostanzialistica, coincide con l'accertamento della fondatezza della pretesa impositiva avanzata dall'Agenzia fiscale. Pertanto, posto che in sede contenziosa il contribuente deduce l'esistenza e la piena validità del proprio operato negoziale al fine di paralizzare la pretesa dell'Erario, il giudice tributario, in applicazione della menzionata disposizione civilistica, sarebbe sempre legittimato, anche nel silenzio dell'Amministrazione, a tacciare di elusività il comportamento del contribuente.

Ciò premesso, pur essendo consapevoli che il giudice, in applicazione del principio *iura novit curia*, non è vincolato alla qualificazione giuridica dei fatti allegati, né alle argomentazioni giuridiche, né, infine, alla normativa addotta dalle parti processuali a sostegno delle proprie domande, si ritiene che le conclusioni a cui sono giunte le Sezioni Unite della Corte di Cassazione prestino il fianco ad alcune osservazioni critiche.

In primo luogo, la pronuncia dichiarativa di nullità del contratto ex art. 1421 c.c. può essere emanata dal giudice nell'ambito delle azioni volte ad ottenere l'adempimento di una prestazione obbligatoria che in detto contratto trovi la propria fonte genetica. In altre parole, il rilievo della nullità del contratto, direttamente ad opera del giudice, può essere ammesso laddove l'accertamento della validità del negozio si ponga quale condizione pregiudiziale rispetto alla controversia oggetto di esame (adempimento del contratto)¹.

Giustificata brevemente in tali termini la *ratio* applicativa dell'art. 1421 c.c., appare quanto meno forzato il rinvio operato dalla giurisprudenza di legittimità alla materia tributaria posto che nel giudizio tributario chi propone la domanda, ossia il contribuente, non agisce per ottenere l'adempimento di alcuna prestazione ma solo al fine di paralizzare la pretesa avanzata dall'Erario con l'atto impositivo.

¹ In tal senso, CANTILLO, *Profili processuali del divieto di abuso del diritto: brevi note sulla rilevanza d'ufficio*, in *Rass. Trib.*, 2009, 485; MARELLO, *Elusione fiscale e abuso del diritto: profili procedimentale e processuali*, in *Giur. It.*, 2010, 1731.

Consapevole di tale aspetto formale, non a caso le Sezioni Unite hanno avuto modo di precisare che, nell'ambito del contenzioso tributario, sia l'Amministrazione finanziaria ad assumere la veste di attore in senso sostanziale e che la domanda sottoposta all'esame del giudice sia, come sopra rilevato, l'accertamento dell'obbligazione tributaria. Sennonché, anche a voler ragionare in termini sostanzialistici, identificando cioè l'attore nell'Agenzia fiscale e la domanda nella pretesa tributaria avanzata con l'atto impositivo, il richiamo all'art. 1421 c.c. non sembra fondato in quanto rilevare la nullità dell'atto negoziale posto in essere dal contribuente non varrebbe certo a paralizzare la pretesa attorea (proprio come nelle azioni di adempimento), ma anzi a fondare, eventualmente sotto un profilo diverso da quello contestato nell'atto impositivo, la pretesa tributaria. In tale ipotesi, quindi, del tutto diversa a quella che potrebbe riscontrarsi nell'ambito di un normale giudizio instaurato per ottenere l'adempimento delle prestazioni dedotte nel contratto, il giudice non potrebbe rilevare d'ufficio questioni che l'attore stesso dovrebbe autonomamente porre a fondamento della propria domanda.

Tale ultima conclusione costituisce, peraltro, l'oggetto di un consolidato orientamento di quella stessa giurisprudenza di legittimità che, oggi, attribuisce al giudice tributario il potere di rilevare d'ufficio l'abuso del diritto. Ed, infatti, giova al riguardo osservare come la Corte di Cassazione, in più occasioni, ha avuto modo di rilevare che *"la nullità può essere rilevata d'ufficio solo se si pone...in contrasto con la domanda dell'attore, solo se cioè questi ha chiesto l'adempimento del contratto, in quanto il giudicante può sempre rilevare d'ufficio le eccezioni, che non rientrino tra quelle sollevabili unicamente tra le parti e che soprattutto non amplino l'oggetto della controversia, ma che, per tendere al rigetto della domanda stessa, si configurano come mere difese del convenuto, dovendosi di contro pervenire a diverse conclusioni nei casi in cui la nullità si colloca non nell'ambito delle eccezioni ma nella zona delle difese dell'attore, che l'attore avrebbe potuto proporre, ma non ha proposto"*².

Sulla base di tale ricostruzione, il richiamo fatto dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione alla disciplina civilistica concernente la rilevabilità d'ufficio di una causa di nullità del contratto appare non condivisibile in quanto tale eccezione, per quanto visto, risulta ammissibile solo quale causa paralizzante la domanda attorea e non, invece, quale elemento costitutivo e fondante la domanda dell'attore (nel caso di specie la pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria).

A parte queste prime considerazioni sulla non manifesta praticabilità del percorso tracciato dalle Sezioni Unite, è d'uopo evidenziare come ammettere la rilevabilità d'ufficio dell'abuso del diritto si pone, altresì, in contrasto tanto con la natura impugnatoria del processo tributario quanto con l'obbligo di motivazione degli atti impositivi incombente sull'Amministrazione finanziaria.

A tal riguardo, non può ignorarsi come l'instaurazione del processo tributario si fondi tutta sui motivi di ricorso proposti dal contribuente avverso l'atto amministrativo³ che, in quanto immutabili, delimitano sin dall'inizio i poteri cognitori del giudice. Ed, infatti, a norma dell'art. 24 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, la produzione di motivi aggiunti da

² Cfr. Cass. Civ., Sez. II, 6 ottobre 2006, n. 21632. Tra le altre pronunce con cui la giurisprudenza di legittimità ha affermato il medesimo principio e cioè che la rilevabilità d'ufficio della nullità del contratto trova applicazione soltanto qualora tale eccezione si ponga come ragione di rigetto della pretesa attorea, si segnalano Cass. Civ., 26 giugno 2009, n. 15093; Cass. Civ., 14 gennaio 2003, n. 435; Cass. Civ., 9 febbraio 1995, n. 1453; Cass. Civ., 9 febbraio 1994, n. 1340; Cass. Civ., 15 febbraio 1991, n. 1589.

³ Cfr. TESAURO, *La motivazione degli atti di accertamento antielusivi ed i suoi riflessi processuali*, in *Corr. Trib.*, 2009, 3636, il quale osserva, opportunamente, come i motivi di ricorso non possono investire questioni estranee all'atto impositivo. Tra le ultime pronunce sul tema della specificità dei motivi di impugnazione, si segnalano, invece, in giurisprudenza, Cass., Sez. Trib., 15 ottobre 2013, n. 23315; Cass., Sez. Trib., 19 aprile 2013, n. 9552; Cass., Sez. Trib., 25 maggio 2012, n. 8340; Cass., Sez. Trib., 20 ottobre 2011, n. 21759; Cass., Sez. Trib., 24 giugno 2011, n. 13934, tutte in banca dati Ipsos-big.suite.it.

parte del ricorrente costituisce un'ipotesi del tutto eccezionale, ammissibile solo in caso di sopravvenuta conoscenza di documenti nuovi.

In tale ottica, però, appare facile rilevare come il perimetro del processo tributario, prima ancora che dai motivi di ricorso proposti dal contribuente, è delimitato dal contenuto dell'atto impositivo avverso i cui profili, formale e sostanziale, il privato appunto si oppone. In buona sostanza, è il contenuto dell'atto amministrativo a circoscrivere i motivi di impugnazione del contribuente e, quindi, anche l'oggetto del processo tributario.

L'assoluta rilevanza del contenuto dell'atto amministrativo, in particolar modo del profilo sostanziale della motivazione, ha condotto, non a caso, il legislatore ad enfatizzarne la funzione di garanzia nei confronti del contribuente, imponendo all'Amministrazione finanziaria, in tutte le disposizioni concernenti l'accertamento dei tributi e, più in generale, all'interno dell'art. 7 della L. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), l'obbligo indicare le ragioni di fatto e di diritto che hanno condotto l'Ufficio ad emettere l'atto nei confronti del privato⁴. L'obbligo di motivazione dell'atto amministrativo è posto, oltre che a garanzia del diritto di difesa del contribuente, anche a tutela dei principi costituzionali di buon andamento ed imparzialità dell'amministrazione (art. 97 Cost.).

Ebbene, sulla base di tali premesse, non v'è chi non veda come, consentendo al giudice tributario di contestare d'ufficio l'abuso del diritto al contribuente, quest'ultimo sarebbe certamente pregiudicato nel proprio diritto di difesa⁵, venendo a conoscere, per la prima volta nel processo, una contestazione mai elevata dall'Agenzia fiscale nell'atto impositivo.

Al fine di meglio comprendere la gravità di tale passaggio, qualora si ritenesse giuridicamente legittimo l'operato del giudice di rilevare in sentenza l'abusività del comportamento del contribuente, si potrebbe giungere al paradosso di avere pronunciamenti che accertino la fondatezza della pretesa tributaria non in ragione delle circostanze di fatto e di diritto evidenziate dall'Ufficio nell'atto impositivo (ad esempio, violazione di un obbligo dichiarativo originante evasione fiscale), ma in ragione di argomentazioni del tutto diverse (ad esempio, comportamento negoziale privo di causa tipica qualificabile come elusione fiscale)⁶. Ciò darebbe origine, evidentemente, ad una violazione dei principi costituzionali di cui all'art. 24, relativo al già richiamato diritto di difesa processuale del cittadino, ed al successivo art. 111, relativo ai canoni del giusto processo ed alla parità delle parti innanzi al giudice terzo.

Proprio nella prospettiva di evitare un possibile contrasto con i menzionati principi costituzionali, la giurisprudenza di legittimità ha, successivamente⁷, affermato, anche in applicazione delle disposizioni processuali civili, la necessità di temperare il principio della rilevabilità d'ufficio dell'abuso del diritto con il diritto di difesa delle parti processuali.

A tal fine, si è ritenuto opportuno richiamare l'art. 101, c. 2, cpc, a norma del quale *"Se ritiene di porre a fondamento della decisione una questione rilevata d'ufficio, il giudice*

⁴ L'obbligo di motivazione degli atti della amministrazione tributaria trova, peraltro, fondamento nell'art. 3 della L. 7 agosto 1990, n. 241 che, disciplinando il procedimento amministrativo in generale, individua nella motivazione un elemento essenziale e costitutivo di ogni atto emesso da una pubblica amministrazione.

⁵ In tal senso, ZOPPINI, *Da mihi factum dabo tibi ius: note laterali sulle recenti sentenze delle Sezioni Unite in tema di abuso del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 615. Quest'ultimo Autore afferma, infatti, che se il contenuto dell'atto impositivo, in particolare la motivazione, per il destinatario dell'atto il quale rischierebbe di concentrarsi su questioni su questioni che nulla avrebbero, poi, a che vedere con il finale *thema decidendum* ridisegnato d'ufficio dal giudice. Al medesimo riguardo, osserva, enfaticamente, MARELLO, *Elusione fiscale e abuso del diritto: profili procedimentale e processuali*, cit., 1738, accogliendo la rilevanza di ufficio dell'abuso del diritto, si darebbe origine ad una sostituzione della motivazione dell'atto indicata dall'Ufficio se non, addirittura, ad una vera e propria sostituzione della decisione amministrativa.

⁶ In tal senso, RENDA, *L'evoluzione del divieto di abuso del diritto tributario nell'orientamento della Corte di Cassazione*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, II, 932.

⁷ Cfr. Cass., Sez. Trib., 19 ottobre 2012, in banca dati Ipsos-big.suite.it. Per un commento a tale pronuncia, si veda MARCHESSELLI, *La rilevabilità d'ufficio dell'abuso del diritto tra regole processuali e garanzie di difesa del contribuente*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 436.

riserva la decisione, assegnando alle parti, a pena di nullità, un termine, non inferiore a venti e non superiore a quaranta giorni dalla comunicazione, per il deposito in cancelleria di memorie contenenti osservazioni sulla medesima questione⁸.

Tale regola, che impone al giudice l'obbligo di promuovere il contraddittorio sulla questione rilevata d'ufficio, risulta legittimamente applicabile anche al processo tributario in ragione della generale clausola di rinvio contenuta nell'art. 1, c. 2, D.Lgs. n. 546/1992 secondo cui il giudice tributario, in mancanza di specifiche disposizioni, applica al processo tributario le norme del codice di procedura civile in quanto compatibili.

Attraverso l'assegnazione di un termine per la proposizione di memorie difensive, il contribuente dovrebbe, quindi, essere messo nelle condizioni di poter contestare la nuova qualificazione giuridica prospettata dal giudice (abuso del diritto), argomentando sulla correttezza della propria condotta ed, in particolar modo, sulla validità economica delle operazioni negoziali poste in essere⁹.

Senonché, anche a voler ritenere salvaguardato (almeno in termini teorici) il diritto di difesa delle parti processuali attraverso la concessione di un termine per la presentazione di memorie difensive, si concretizzerebbe, in ogni caso, una vera e propria rettifica della motivazione dell'atto impositivo e ciò in deroga a tutte quelle disposizioni, speciali e generali, che elevano la motivazione ad elemento essenziale e costitutivo di ogni atto dell'Amministrazione finanziaria.

I profili critici della rilevanza d'ufficio dell'abuso del diritto non si esauriscono, però, nella argomentazioni sinora prospettate. Invero, la possibilità che il giudice tributario possa rilevare d'ufficio l'abuso del diritto del privato sembrerebbe ulteriormente inconciliabile con i presupposti sostanziali e procedurali del generale principio di antiabuso elaborati dalla dottrina e dalla giurisprudenza.

Si tenga presente, infatti, che affinché il giudice possa rilevare d'ufficio una questione non prospettata dalle parti processuali è necessario che il *thema decidendum* del processo sia completo, quanto agli elementi fattuali, in ogni sua componente perché già introdotta e allegata dalle parti medesime. Il giudice, in altre parole, introducendo d'ufficio una questione non rilevata dalle parti processuali, deve limitarsi a dare una qualificazione giuridica diversa da quella dedotta in giudizio. Ove ciò non fosse, ossia nel caso in cui si consentisse al giudice anche di introdurre in giudizio elementi fattuali non già allegati agli atti del processo, il giudice eserciterebbe indebitamente un potere di scienza privata riconosciuto dall'ordinamento soltanto alle parti processuali¹⁰.

Orbene, in materia di abuso del diritto, il rischio che il giudice possa introdurre nel processo elementi fattuali non già allegati dalle parti in contesa risulta particolarmente concreto posto che la condotta abusiva, al fine di essere individuata, richiede l'esistenza di specifici presupposti di fatto. Tali presupposti sono stati individuati nella assenza di causa tipica del negozio posto in essere dal contribuente, nel risparmio di imposta quale unico fine perseguito dal privato con detto atto negoziale ed, infine, nell'esistenza di una soluzione negoziale alternativa attraverso la quale poter realizzare i medesimi effetti giuridici, ma non economici-fiscali, di quella posta in essere in concreto.

Ebbene, tutti gli elementi costitutivi dell'abuso del diritto, afferendo a specifici elementi di fatto, al fine di essere rilevati d'ufficio dal giudice, devono essere già allegati in

⁸ Tale principio generale, come rilevato dalla stessa giurisprudenza di legittimità, trova nel processo civile due ulteriori ed espresse applicazioni nell'art. 183, c. 4, cpc, in materia di udienza di prima comparizione del giudizio di primo grado, e nell'art. 384, c. 3, cpc, in tema di decisione della controversia nel merito nel giudizio di Cassazione.

⁹ In tal senso, GIOVANNINI, *Divieto d'abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento*, in *Rass. Trib.*, 2010, 982.

¹⁰ In tal senso, CAVALLINI, *Eccezione rilevabile d'ufficio e struttura del processo*, Napoli, 2003, 96.

atti dalle parti processuali¹¹. In difetto di tale allegazione, il rilievo d'ufficio dell'abuso da parte del giudice appare inammissibile in quanto, così facendo, si legittimerebbe lo stesso ad introdurre nel giudizio elementi di fatto nuovi ed estranei al processo. Né, peraltro, il giudice tributario potrebbe esercitare nuovi accertamenti di fatto in quanto nel processo tributario, a norma dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992, i poteri istruttori del giudice sono espressamente previsti «nei limiti dei fatti dedotti dalle parti».

Di conseguenza, appare davvero inverosimile che, in assenza di apposita contestazione dell'Amministrazione finanziaria, tutti gli elementi di fatto costituenti la condotta abusiva possano già far parte del *thema decidendum* del processo ed essere, quindi, rielaborati dal giudice tributario attraverso una qualificazione giuridica alternativa a quella prospettata dall'Ufficio.

Una ultima circostanza ostativa alla rilevanza d'ufficio dell'abuso del diritto è costituita, come detto, dal relativo procedimento di contestazione che impone all'Amministrazione finanziaria di concedere al contribuente un termine per la presentazione di chiarimenti.

L'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale è espressamente previsto dalle disposizioni antielusive sancite in materia di imposte sui redditi. Invero, ai sensi dell'art. 37-bis del Dpr. 29 settembre 1973, n. 600, l'atto di accertamento, con cui l'Agenzia fiscale contesta una condotta elusiva, deve essere preceduto, a pena di nullità, da un contraddittorio volto a consentire al contribuente di fornire eventuali giustificazioni in merito alle contestazioni elevate dall'Ufficio. In sintesi, in materia di elusione fiscale di cui all'art. 37-bis del Dpr. n. 600/1973, il contribuente è assistito da una triplice forma di garanzia: a) obbligo per l'Ufficio di richiedere chiarimenti in merito a specifiche contestazioni; b) obbligo per l'Ufficio di attendere il termine di sessanta giorni dalla richiesta di chiarimenti prima di emanare l'atto impositivo; c) obbligo per l'Ufficio di motivare espressamente le ragioni per le quali intende disattendere le giustificazioni fornite dal contribuente.

Per quanto il contraddittorio endoprocedimentale non sia espressamente previsto anche dal generale principio di antiabuso, che come com'è noto si sostanzia in un principio non legiferato ma frutto di elaborazione giurisprudenziale, lo stesso pare oggi obbligatorio (con conseguente riflessi in termini di validità dell'accertamento) anche oltre il contesto delle imposte sui redditi. Invero, la sovrapposibilità della speciale clausola antielusiva (espressa) di cui all'art. 37-bis del Dpr. n. 600/1973 con quella generale di antiabuso (inespressa) ha condotto gran parte della dottrina a ritenere insito nell'ordinamento tributario l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di invitare il contribuente in contraddittorio ogni qual volta voglia contestargli una condotta abusiva¹². Opinando diversamente, si creerebbe una disparità

¹¹ Cfr. Cass. civ. Sez. Unite, 3 febbraio 1998, n. 1099, in banca dati pluris-cedam.utetgiuridica.it. A tal riguardo, osserva MARCHESELLI, *La rilevanza d'ufficio dell'abuso del diritto tra regole processuali e garanzie di difesa del contribuente*, cit., 450, come gli spazi per un rilievo d'ufficio dell'abuso da parte del giudice tributario appaiono particolarmente ristretti.

¹² L'indagine posta in essere dalla dottrina ha tratto spunto dalle indicazioni fornite in materia dalla giurisprudenza comunitaria, sempre attenta a riconoscere garanzie procedurali in favore del contribuente. Tali indicazioni sono state evidenziate, per la prima volta, dai giudici comunitari nella sentenza Sopropè, emessa dalla Corte di Giustizia delle Comunità Europee in data 18 dicembre 2008, n. 349/07, in *GT-giur. Trib.*, 2009, 203 con commento di MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*. In detta sentenza, la Corte di Giustizia ha avuto modo di affermare che il diritto di difesa del privato costituisce un principio generale del diritto dell'Unione europea che deve essere affermato non solo nell'ambito processuale ma anche nell'ambito dell'azione amministrativa ogniqualvolta il soggetto pubblico si proponga di adottare, nei confronti del privato, un atto ad esso lesivo. Per tale ragione, i giudici comunitari hanno ammesso la necessità che l'Amministrazione finanziaria convochi sempre in contraddittorio il contribuente prima di emettere nei suoi confronti un atto impositivo al fine di consentirgli di esporre le proprie ragioni in merito alle contestazioni elevate. Tale obbligo di contraddittorio endoprocedimentale è volto, ad avviso della Corte di Giustizia, tanto a garantire l'esercizio del diritto di difesa da parte del contribuente quanto a garantire il buon andamento dell'azione amministrativa. Tra le altre pronunce della giurisprudenza comunitaria, tese ad affermare il medesimo principio, si segnala anche il più recente intervento della Corte di Giustizia dell'Unione Europea con sentenza 3 luglio 2014 (cause riunite C-129/13 e C-130/13) in *Corr. Trib.*, 2014, 2536 con commento di MARCHESELLI, *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccitarsi in modo pretestuoso*.

di trattamento, costituzionalmente illegittima, tra i contribuenti destinatari di contestazioni relative all'elusione delle imposte sui redditi (per le quali il contraddittorio endoprocedimentale è espressamente sancito a pena di nullità dell'atto impositivo) e quelli destinatari dell'assai simile contestazione dell'abuso del diritto ai fini di altri tributi (per i quali, invece, il contraddittorio non è previsto dalla legge)¹³.

Ebbene, stante tale presupposto procedimentale in materia di elusione fiscale ed abuso del diritto, qualora il giudice tributario rilevasse d'ufficio la condotta elusiva/abusiva del contribuente, ne conseguirebbe la sicura violazione del contraddittorio amministrativo, il cui obbligo, quanto meno in materia di imposte sui redditi, è disciplinato al chiaro fine di tutelare il contribuente da un'azione amministrativa imprecisa o eccessivamente presuntiva.

Per tale ragione, in materia di accertamento delle imposte sui redditi, sembra possibile escludere, in maniera categorica, la rilevanza d'ufficio da parte del giudice tributario della condotta elusiva giacché, in caso contrario, il contribuente non sarebbe assistito dalla possibilità di far valere, già in sede amministrativa, le proprie giustificazioni. Tuttavia, propendendo per il menzionato orientamento dottrinale, secondo cui l'obbligo di invitare il contribuente in contraddittorio sussisterebbe per l'Agenzia fiscale anche in tutte le ipotesi di abuso del diritto e, quindi, a prescindere dai casi tipizzati dall'art. 37-bis del Dpr. n. 600/1973, pare ragionevolmente escludere la rilevanza d'ufficio dell'abuso del diritto anche oltre il contesto delle imposte sui redditi.

Né a conclusioni diverse potrebbe giungersi argomentando sul fatto che il diritto di difesa del contribuente, che in caso di rilievo d'ufficio dell'abuso verrebbe precluso nella fase amministrativa, sarebbe, comunque, garantito in quella processuale grazie alla concessione di un termine per memorie difensive che il giudice deve, come visto, concedere alle parti, ai sensi dell'art. 101, c. 2, cpc, a pena di nullità della sentenza.

Invero, appare evidente come non sia affatto equivalente per il contribuente esercitare il proprio diritto di difesa in fase amministrativa piuttosto che in sede giudiziaria e ciò per la inequivocabile circostanza che, consentendo al privato di esporre le proprie giustificazioni già in fase amministrativa, quest'ultimo potrebbe, quanto meno in linea di principio, persino evitare l'emissione dell'atto impositivo laddove le argomentazioni fornite venissero ritenute meritevoli di accoglimento da parte dell'Agenzia fiscale. All'opposto, qualora fosse consentito al contribuente di difendersi dalla contestazione dell'abuso del diritto solo in sede giudiziaria, perché prima mai elevata, lo stesso contribuente risulterebbe esposto, com'è ovvio, alla efficacia esecutiva di un atto impositivo che, per quanto annullabile dal giudice all'esito del giudizio, nelle more del processo, ed in assenza di un provvedimento di sospensione, continuerebbe a costituire titolo per la riscossione coattiva dell'Amministrazione finanziaria.

Giunti a tale stato della riflessione, è possibile trarre le seguenti conclusioni.

Anche a voler forzatamente assumere il fondamento giuridico della rilevanza d'ufficio dell'abuso del diritto nell'azione di nullità del contratto ex art. 1421 c.c., così come

¹³ Rilevano un'ingiustificata disparità di trattamento tra fattispecie tipizzate, che a norma dell'art. 37-bis impongono all'Agenzia fiscale il rispetto di un contraddittorio con il contribuente, e fattispecie non tipizzate, che invece non lo prevedono, MARONGIU, *Abuso del diritto, poteri di accertamento e principio di legalità*, in *Corr. Trib.*, 2009, 3633; MARCHESELLI, *Abuso del diritto, libertà economiche e garanzie procedurali: un episodio da rivedere*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2012, 236; CONTRINO, *Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamenti giuridici e connotati strutturali*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2009, I, 477; NUSSI, *Abuso del diritto: profili sostanziali, procedurali-processuali e sanzionatori*, in *Giust. Trib.*, 2009, 323; TUNDO, *Illegittimo il diritto al contraddittorio nell'accertamento antielusivo per disparità con l'abuso del diritto?*, in *Corr. Trib.*, 2014; ZOPPINI, *Da mihi factum dabo tibi ius: note laterali sulle recenti sentenze delle Sezioni Unite in tema di abuso del diritto*, cit., 630; RENDA, *Elusione e abuso del diritto, «l'incidente» della Cassazione sul diritto al contraddittorio preventivo*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2014, II, 401.

proposto dalla giurisprudenza di legittimità, la qualificazione della condotta negoziale del contribuente come abusiva da parte del giudice tributario sembrerebbe inammissibile per due ragioni su tutte: 1) il superamento della motivazione dell'atto impositivo quale elemento essenziale e costitutivo dell'atto amministrativo; 2) la violazione del contraddittorio endoprocedimentale che, nell'ambito delle contestazioni di elusione fiscale o abuso del diritto, deve essere sempre garantito al contribuente al fine di fornire le proprie giustificazioni.

Ad enfatizzare le predette due cause ostative sovengono, peraltro, le indicazioni fornite dal legislatore all'interno della L. 11 marzo 2014, n. 23, recante la delega al Governo per la riforma del sistema fiscale. In tale contesto normativo, infatti, il Governo è stato espressamente delegato ad attuare la revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto (cfr. art. 5). Nella medesima sede, il legislatore delegante ha fornito alcuni principi in base ai quali il Governo dovrà, in futuro, elaborare la "*Disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale*".

Ebbene, non può trascurarsi, ai fini della presente indagine, la circostanza che tra i principi ispiratori della riforma, il legislatore ha espressamente indicato quello di "*prevedere una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione dell'accertamento fiscale, a pena di nullità dell'accertamento stesso*" nonché quello di "*prevedere specifiche regole procedurali che garantiscano un efficace contraddittorio con l'amministrazione finanziaria e salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario*".

Ebbene, come potrà coniugarsi la prospettata rilevanza d'ufficio dell'abuso di diritto con l'obbligo incombente sull'Amministrazione finanziaria di fornire "*una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione dell'accertamento fiscale, a pena di nullità dell'accertamento stesso*"? Ed, ancora, come potrà conciliarsi tale potere del giudice tributario con le elaborande "*regole procedurali che garantiscano un efficace contraddittorio...e salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario*"? Semplicemente, non sarà possibile farlo in entrambi i casi.

In conclusione, pur prendendo atto dell'esistenza nell'ordinamento tributario di un generale principio di antiabuso, così come elaborato dalla giurisprudenza di legittimità, quale diretta applicazione del principio costituzionale di capacità contributiva e, quindi, dell'obbligo del privato di assolvere il giusto tributo, ciò non sembra legittimare il giudice tributario a rilevare d'ufficio l'abuso del diritto qualora in tali termini l'Amministrazione finanziaria non si sia espressa nella motivazione dell'atto impositivo.

In ogni caso, il commentato orientamento delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione è destinato a scomparire non appena il legislatore delegato avrà terminato la propria opera di revisione delle disposizioni antielusive attualmente in vigore, unificandole con il generale principio del divieto dell'abuso del diritto.