

L'abuso di diritto nell'ordinamento tributario italiano

di

Lavoisier

1. Premessa – Dalla sentenza Halifax alla pronuncia della Cassazioni a Sezioni Unite - Casistica significativa. - 1.1. Orientamento precedente della giurisprudenza. - 1.2. Sentenza Halifax. - 1.3. Sentenza Cass., sez. trib. n. 25374 del 17.10.2008. - 1.4. Cass, sez. trib. n. 8772 del 16 gennaio 2008; dep. 4.4 2008. - 1.5. Cass, sez. trib. n. 10257 del 16 gennaio 2008, dep. Il 21.4.2008. - 1.6. Cassazione SS.UU., sent. 23 dicembre 2008 (2 dicembre 2008), n. 30057 – Pres. Carbone, rel. D'Alessandro. - 1.7. Cassazione, Sez. trib., sent. 21 gennaio 2009 (17 dicembre 2008), n. 1465 – Pres. Cicala, rel. Scuffi. - 2. La contribuzione fiscale e il principio di capacità contributiva nella Costituzione italiana. – 3. L'abuso di diritto come canone interpretativo delle norme - compatibilità con l'art. 23 della Costituzione. – 4. Il divieto dell'abuso del diritto e la norma antielusiva generale di cui all'art. 37 bis del dpr. 600/73. - 5. L'immanenza del divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento fiscale – le altre argomentazioni *a-contrariis*. - 5.1. Abuso del diritto, nullità del contratto per carenza di causa, contratto in frode – evoluzione della giurisprudenza. - 5.2. Eccessiva discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria – strumentalità delle argomentazioni. – 6. L'abuso di diritto e il sistema sanzionatorio. - 7. Conclusione – proposta di modifica normativa -

1 - Premessa – Dalla sentenza Halifax alla pronuncia della Cassazioni a Sezioni Unite - Casistica significativa

1.1 – Orientamento precedente della giurisprudenza - In un passato non lontano, risalente agli anni 2000 – 2002, la Suprema Corte ha affermato che possono qualificarsi come elusivi solo quei comportamenti che tali sono definiti da una legge dello Stato vigente al momento in cui tali comportamenti sono stati posti in essere.

In questo senso si ricordano le sentenze in materia di *dividend washing* (Cassazione 3.4.2000, n. 3979, Cassazione 3.9.2001, Cassazione n. 11351; Cassazione 7.3.2002, n. 3345), secondo cui, prima dell'introduzione da parte dell'art. 7, comma 1 del dlgs. 358/97, dell'art. 37bis del dpr. 600/73, non esisteva una clausola antielusiva generale nell'ordinamento fiscale italiano. Nemmeno avrebbe efficacia retroattiva la specifica disposizione antielusiva relativa ai casi di *dividend washing* di cui all'art. 14, comma 7-bis del tuir, introdotto dall'art. 7-bis della legge 429/92, secondo cui non si riconosce il credito di imposta sui dividendi percepiti dall'usufruttario allorché la costituzione o la cessione del diritto di usufrutto sono state poste in essere da soggetti non residenti, privi nel territorio dello Stato di una stabile organizzazione (Cass., 7.3.2002, n. 3345).

Tale orientamento è stato messo in discussione dalle tre pronunce della Suprema Corte in tema di *dividend washing e dividend stripping* nn. 20398, 20816 e 22932, rispettivamente del 21 ottobre, 26 ottobre e 14 novembre del 2005, di cui si farà cenno successivamente, nell'ambito delle motivazioni della sentenza n. 8772 del 16 gennaio 2008, dep. 4.4 2008.

1.2 - Sentenza Halifax

Con la sentenza del 21.2.2006, emessa nella causa C-55/02, la Corte di Giustizia delle Comunità Europee ha esaminato, ai fini della compatibilità con la normativa comunitaria relativa all'imposta sul valore aggiunto, una serie di operazioni collegate tra loro, poste in essere da diversi soggetti al fine di fruire di vantaggi fiscali altrimenti non conseguibili.

In particolare, un istituto bancario inglese intendeva effettuare lavori di costruzione di alcuni immobili su terreni di proprietà e/ in locazione. Tuttavia, essendo la maggior parte della propria attività costituita da operazioni esenti da IVA (servizi bancari e finanziari), avrebbe potuto recuperare sui lavori ad esso fatturati direttamente, soltanto una parte minima dell'IVA assolta sui lavori; in concreto, meno del 5%.

L'istituto bancario ha elaborato un piano che consentiva, attraverso una serie di operazioni che coinvolgevano diverse società controllate (alle quali procurava la relativa provvista), di recuperare integralmente l'IVA assolta a monte sui predetti lavori di costruzione. In pratica, mediante una serie di contratti e appalti, i predetti lavori venivano affidati dall'istituto bancario a società controllate operanti in regime di imponibilità e con diritto alla detrazione piena, e da queste, a loro volta, affidati a terzi costruttori indipendenti. Il pagamento dei lavori risultava imputabile (ai diversi livelli) allo stesso controllante, il quale, in sostanza, finanziava l'operazione complessiva attraverso la concessione di prestiti alle proprie controllate.

L'amministrazione finanziaria inglese ha contestato all'istituto bancario e alle società collegate di aver posto in essere le diverse operazioni al solo fine di recuperare l'intero importo dell'IVA sui lavori e non solamente la quota parte di IVA che sarebbe stata recuperabile dall'istituto bancario in base al proprio pro-rata di deducibilità. Secondo l'amministrazione finanziaria inglese, nella sostanza era stato l'istituto ad ottenere le prestazioni edilizie dai costruttori indipendenti e, quindi, poteva recuperare l'IVA assolta su questi lavori nella misura della sua ordinaria percentuale di recupero.

La Corte, nella sentenza, ha negato, sulla base di una corretta interpretazione della sesta direttiva, il diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA assolta a monte nell'ipotesi in cui le operazioni che hanno fatto sorgere il diritto integrino un comportamento abusivo. La Corte, pur riconoscendo in capo al soggetto passivo il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari più idonea a permettergli di limitare la sua contribuzione fiscale, ha affermato che nel settore dell'IVA si integra un comportamento abusivo quando *“le operazioni controverse ... nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone”* siano idonee a *“procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni”*. In particolare, permettere ad un soggetto passivo di detrarre la totalità dell'IVA assolta a monte, laddove, nell'ambito delle sua

normale attività commerciale, nessuna operazione conforme alle disposizioni del sistema delle detrazioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che le traspone glielo avrebbe consentito (o glielo avrebbe consentito solo in parte), sarebbe contrario al principio di neutralità fiscale e, pertanto, contrario allo scopo di detto sistema. Ne consegue che nell'ipotesi in cui sia stato tenuto tale comportamento elusivo “... le operazioni implicate devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato”.

L'affermazione da parte dei giudici comunitari di una generale clausola antiabuso immanente nel sistema della sesta direttiva che consente di perseguire determinati comportamenti dei contribuenti al fine di combattere frodi e abusi, fa sì che la stessa integri il contenuto della direttiva medesima e risulti, quindi, anch'essa direttamente applicabile negli ordinamenti nazionali.

In ordine agli effetti dell'abuso di diritto, la Corte di Giustizia ha affermato che l'elusione in sé non incide sulla qualificazione dell'operazione ai fini IVA, né sulla qualificazione giuridica del contratto in essere tra le parti come interposizione, ma si riflette sul trattamento fiscale dell'operazione medesima (estratto da circ. 17.12.2007, n. 67).

1.3 - Sentenza Cass., sez. trib. n. 25374 del 17.10.2008

L'affermazione della Corte di Giustizia dell'immanenza della clausola anti-abuso nei principi dell'IVA è stata fatta propria dalla Suprema Corte che già nella sentenza n. 10352 del 5.5.2006 fa espresso rinvio ai predetti principi fissati dalla Corte di Giustizia con la sentenza Halifax.

In materia di IVA, qui di seguito si fa riferimento alla sentenza Cass., sez. trib. del 17.10.2008, n. 25374 pronunciata dalla Suprema Corte a seguito della rimessione degli atti da parte della Corte di Giustizia, sez. II, sent. 21.2.2008, causa C-425/06.

Nel caso esaminato dalla Suprema Corte, un'operazione di locazione finanziaria è stata frammentata in distinti contratti stipulati con società appartenenti allo stesso gruppo societario, con l'effetto di separare l'operazione di finanziamento, tipica del leasing, dalla cessione in godimento del bene, allo scopo di ottenere la riduzione della base imponibile IVA. In particolare:

- la società IFIM stipula il contratto con l'utilizzatore che riceve in godimento l'autovettura e ha il diritto di opzione di acquisto della stessa. L'utilizzatore corrisponde un canone di locazione pari ad un importo di poco superiore al costo dell'autovettura (i canoni di locazione corrisposti ai sensi dell'art. 3 del dpr. 633/72 sono soggetti all'aliquota del 20%), presta una cauzione pari al costo del bene non coperto dai canoni e presta una fideiussione illimitata;
- la società IT del medesimo gruppo dell'IFIM, finanzia l'utilizzatore per la prestazione della cauzione e della fideiussione, assicura l'autovettura da rischi diversi dalla responsabilità civile e si fa carico di versare l'importo finanziato all'IFIM. L'utilizzatore versa in anticipo all'IT un importo che determina una diminuzione del totale dei canoni di locazione dovuti a IFIM, come detto sopra, di poco superiore al costo dell'autovettura, oltre ad una provvigione dell'1% corrisposta ad un consulente (i corrispettivi versati dall'utilizzatore all'IT. e da quest'ultima all'IFIM godono, ai sensi dell'art. 10 del dpr. 633/72 del regime di esenzione);
- la società IT affida alla IFIM l'esecuzione del contratto con l'utilizzatore in cambio di un compenso a titolo di intermediazione, etc.etc.

Nei motivi della decisione, tra l'altro, la Cassazione:

- afferma che la figura dell'abuso del diritto costituisce un mezzo di contrasto all'elusione fiscale che ha un carattere di strumento di accertamento semplificato per l'Amministrazione il quale, come avviene per i meccanismi presuntivi, non impedisce certamente l'uso di strumenti più penetranti, nei quali si fanno valere le categorie di patologie negoziali, quali la nullità nelle sue varie ipotesi (causa illecita o inesistente, motivi illeciti, frode alla legge, simulazione). La contiguità del fenomeno a quelli della simulazione e della frode, non deve, quindi, portare ad una confusione dei due concetti. Le fonti comunitarie più recenti esprimono in modo chiaro la distinzione, come emerge dall'art. 35 della direttiva sulla cittadinanza italiana;
- ribadisce che lo strumento dell'abuso del diritto deve essere utilizzato dall'amministrazione finanziaria con particolare cautela, dovendosi sempre tener conto che l'impiego di forme contrattuali e/o organizzative che consentano un minor carico fiscale costituisce esercizio della libertà d'impresa e della libera iniziativa economica, nel quadro delle libertà fondamentali riconosciute dalla Costituzione e dall'ordinamento comunitario. L'approccio dell'amministrazione finanziaria in materia deve essere, quindi, oltremodo pragmatico, dovendosi

rilevare che l'evoluzione degli strumenti è necessariamente collegata alle rapide mutazioni della realtà economico – finanziaria, nella quale possono trovare spazio forme nuove, non strettamente legate ad una angusta logica di profitto della singola impresa;

- chiarisce l'affermazione contenuta nella sent. n. 10257/2008, secondo cui l'onere di dimostrare che l'uso della forma giuridica corrisponde ad un reale scopo economico, diverso da quello fiscale, incombe al contribuente. La Corte rileva che l'individuazione dell'impiego abusivo di una forma giuridica incombe all'amministrazione finanziaria, la quale non potrà certamente limitarsi ad una mera e generica affermazione, ma dovrà individuare e precisare gli aspetti e le particolarità che fanno ritenere l'operazione priva di reale contenuto economico diverso dal risparmio d'imposta. Si tratta della stessa regola contenuta nell'art. 37-bis del dpr. 29-9-1973, n. 600, propria anche di altri ordinamenti;
- afferma che il rango comunitario della regola comporta, come chiarito dalla Corte nell'ordinanza di rinvio, l'obbligo della sua applicazione d'ufficio a prescindere da specifiche deduzioni di parte, anche per la prima volta nel giudizio di Cassazione;
- ritiene che il meccanismo dell'abuso del diritto costituisce, come la Corte di Giustizia ha sottolineato, proprio il superamento della forma giuridica in vista di cogliere l'esatta finalità economica di un negozio o di un complesso negoziale. In definitiva, il frazionamento di un'operazione in distinti contratti, il cui contenuto economico è di far ottenere ad un altro soggetto, ad un tempo stesso, l'utilizzazione di un bene, il procacciamento della provvista finanziaria necessaria e l'assicurazione contro i rischi di perdita o di deperimento del bene fornito, ha come scopo principale quello di realizzare un risparmio d'imposta attraverso una diminuzione del corrispettivo soggetto ad IVA e che, perciò, non assumono rilievo, ai fini dell'imposizione, finalità economiche marginali dell'operazione. La sentenza impugnata, pertanto, deve essere cassata in quanto la Corte di merito, nel valutare il contenuto della transazione sottoposta al suo esame, non ha considerato che la stessa doveva essere verificata alla luce del principio dell'abuso del diritto.

1.4 - Cass, sez. trib. n. 8772 del 16 gennaio 2008; dep. 4.4 2008

La controversia ha ad oggetto un caso di “usufrutto di azioni”. L’ufficio ha recuperato in sede di imposizione diretta (IRPEG-ILOR anno d’imposta 92) il credito d’imposta pari a 9/16 dei dividendi incassati e la deduzione delle quote di ammortamento relative al costo di acquisto (lit.12.500.000.000)

L’operazione, per la peculiarità dei soggetti intervenuti e per l’oggetto della transazione (*dividend washing*), è stata posta in essere allo scopo di ottenere un risparmio d’imposta, in assenza di valide ragioni economiche che la giustifichino.

La fattispecie “usufrutto di azioni” non rientra tra quelle previste dall’art. 10 della legge 408/91, ed è stata posta in essere in data antecedente all’entrata in vigore dell’art. 14, comma 7bis del Tuir introdotto dalla legge 429/ 92, che non riconosce il credito d’imposta relativamente ai contratti di usufrutto con cedenti esteri e che si applica alle operazioni compiute dopo il 10 novembre 1992.

La Cassazione, in premessa:

- rammenta che il disconoscimento fiscale dei comportamenti elusivi limitatamente alle fattispecie esplicitamente previste dalla legge in vigore al momento in cui tali fattispecie sono state poste in essere, è stato messo in discussione da tre pronunce in tema di *dividend washing e dividend stripping*. In particolare:

(i) le sentenze 21 ottobre 2005 n. 20398 e 14 novembre 2005 n. 22932, affermano che il giudice può e deve ritenere nulle per difetto di causa, le operazioni di trasferimento per breve periodo di azioni, da parte di un soggetto estero, al solo scopo di far usufruire al contribuente italiano una deduzione per minusvalenza. In dette sentenze viene inoltre prospettata la diretta applicazione del principio dell’abuso di diritto affermatasi in ambito europeo;

(ii) la sentenza 26 ottobre 2005, n. 20816 afferma che “ *L’amministrazione finanziaria, quale terzo interessato alla regolare applicazione delle imposte, è legittimata a dedurre (prima in sede di accertamento fiscale e dopo in sede contenziosa) la simulazione assoluta o relativa dei contratti stipulati dal contribuente, o la loro nullità per frode alla legge, ivi compresa la legge tributaria (art. 1344 c.c.); la relativa prova può essere fornita con qualsiasi mezzo, anche attraverso presunzioni*”;

(iii) la sentenza 29 settembre 2006, n. 21221 afferma il principio, di derivazione comunitaria, in base al quale non sono opponibili alla Amministrazione finanziaria

gli atti che costituiscono “abuso di diritto” e che tale principio trova applicazione in tutti i settori dell’ordinamento tributario e, dunque, anche nell’ambito delle imposte dirette. Chiarisce che la nozione di abuso del diritto prescinde da qualsiasi riferimento alla natura fittizia o fraudolenta di una operazione, nel senso di una prefigurazione di comportamenti diretti a trarre in errore o a rendere difficile all’ufficio di cogliere la vera natura dell’operazione. Né comporta l’accertamento della simulazione degli atti posti in essere in violazione del divieto di abuso;

- ricorda che, successivamente alle succitate sentenze nn. 20318 e 20398 del 2005, è intervenuta la decisione della Corte di Giustizia 21 febbraio causa c-255/02, *Sentenza Halifax*”, da considerarsi un *leading case* in tema di abuso di diritto, in quanto ha elaborato una nozione di abuso di diritto in modo del tutto autonoma dalle ipotesi di frode, richiedendo che le operazioni, pur realmente volute e immuni da rilievi di validità, devono avere “essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale”... La presenza anche di scopi economici non esclude l’applicazione del principio, che deve essere inteso come vero e proprio canone interpretativo del sistema. L’operazione deve essere valutata secondo la sua essenza, sulla quale non possono influire ragioni economiche meramente marginali o teoriche, tali, quindi, da considerarsi manifestamente inattendibili o assolutamente irrilevanti, rispetto alla finalità di conseguire un risparmio d’imposta. Il *proprium* del comportamento abusivo consiste proprio nel fatto che, a differenza delle ipotesi di frode, il soggetto ha posto in essere operazioni reali, assolutamente conformi ai modelli legali, senza immutazioni del vero o rappresentazioni incomplete della realtà;
- ritiene che, come ripetutamente affermato dalla giurisprudenza comunitaria, anche nell’imposizione diretta, pur essendo questa attribuita alla competenza degli Stati membri, gli stessi devono esercitare tale competenza nel rispetto dei principi e delle libertà fondamentali contenuti nel Trattato CE e che la “clausola antielusiva” trova radice nei principi comunitari in tema di abuso del diritto. In questa prospettiva, l’ottica dei rapporti elusione /norma legislativa si è così ribaltata e le singole norme antielusive vengono invocate non più come eccezioni ad una regola (si veda sentenza del 4 maggio 2007, n. 10273, in relazione all’art. 20 del dpr. 131/1986);
- afferma il principio di diritto secondo cui “ *non hanno efficacia nei confronti della amministrazione finanziaria quegli atti posti in essere dal contribuente che costituiscano “abuso di diritto”, cioè che si traducano in operazioni compiute*

essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale; incombe sul contribuente fornire la prova dell'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di carattere non meramente marginale o teorico”.

1.5 - Cass, sez. trib. n. 10257 del 16 gennaio 2008, dep. Il 21.4.2008

La controversia ha ad oggetto un caso di “usufrutto di azioni”. L'ufficio ha recuperato in sede di imposizione diretta (IRPEG-ILOR anno d'imposta 91) il credito d'imposta pari a 9/16 dei dividendi incassati (lit. 13.950.779.000) e la deduzione della minusvalenza non riconosciuta (lit 25.000.000.000) e ritenute d'acconto per lit. 2.480.138.448.

Il Collegio della Suprema Corte ha la medesima composizione che ha deciso la controversia sopra descritta e, trattandosi di una problematica analoga, si è pronunciato allo stesso modo adducendo le medesime motivazioni.

1.6 - Cassazione SS.UU., sent. 23 dicembre 2008 (2 dicembre 2008), n. 30057 – Pres. Carbone . rel. D'Alessandro (stessa data anche sentenze 30055 e 30056)

La controversia ha ad oggetto un caso di “usufrutto di azioni”. L'ufficio ha recuperato in sede di imposizione diretta (IRPEG anno d'imposta 90) il credito d'imposta sui dividendi incassati e la deduzione del costo di acquisto dell'usufrutto; è stata inoltre rilevata l'omessa effettuazione delle ritenute ex art. 27, comma 3 del dpr. 600/73.

Il caso: Una società statunitense senza stabile organizzazione in Italia cede in usufrutto alla società italiana MLGM le azioni di controllo (90%) della società italiana B.I. fino al 31.12.1992, a fronte del pagamento anticipato di un corrispettivo pari all'ammontare dei dividendi che presumibilmente la società partecipata avrebbe distribuito nel periodo, riservandosi la cedente il diritto di voto.

Conseguenze fiscali:

- la società estera, con la trasformazione del reddito di partecipazione in reddito di negoziazione, non è soggetta alla ritenuta a titolo d'imposta, ex art. 27 , comma 3, del dpr. 600/73, sui dividendi distribuiti;

- la società italiana, titolare del diritto di usufrutto sulle azioni, gode del credito d'imposta sui dividendi distribuiti, subisce una ritenuta meno onerosa, peraltro a titolo di acconto, ex art. 27, comma 1, del citato dpr. 600/73, e si deduce il costo di acquisto dell'usufrutto;

In sede di accertamento viene contestato alla società italiana MLGM la simulazione del contratto, con il conseguente recupero del credito d'imposta pari a 9/16 dei dividendi incassati¹ e della deduzione delle quote di ammortamento relative al costo di acquisto dell'usufrutto delle azioni.

Nei motivi della decisione, tra l'altro, le Sezioni Unite della Suprema Corte:

- affermano che i poteri di indagine del giudice tributario in ordine al rapporto d'imposta sono necessariamente limitati al riscontro della consistenza della pretesa fatta valere dall'amministrazione finanziaria con l'atto impositivo (*petitum*), alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in esso enunciati (*causa petendi*) (cfr. da ultimo Cass. 20516/2006). Se, dunque, l'oggetto della domanda è la pretesa impositiva e non l'accertamento dell'invalidità o dell'inefficacia di un atto negoziale, e se, al contrario, l'esistenza e l'efficacia del contratto sono dedotti dal contribuente al fine di paralizzare la pretesa dell'Amministrazione, ne discende – in conformità alla giurisprudenza della stessa Corte (Cass. nn. 1438172007, 11550/2007, 12398/2007)- la sicura rilevabilità d'ufficio delle eventuali cause di invalidità o inopponibilità del contratto stesso *semperché*, ovviamente, ciò non sia precluso, nella fase di impugnazione, dal giudicato interno eventualmente già formatosi sul punto o (nel giudizio di legittimità) dalla necessità di indagini di fatto. In aggiunta, giova ricordare che per costante giurisprudenza della Corte, sono rilevabili d'ufficio le eccezioni poste a vantaggio dell'Amministrazione in una materia come quella tributaria da essa non disponibile (da ultimo Cass., n. 1605/2008);

¹ Il credito d'imposta era stato introdotto allo scopo di evitare la doppia tassazione economica degli utili, prima in capo alla società sotto forma di IRPEG, poi in capo al socio. In tale ottica l'imposta versata dalla società costituisce una sorta di tassazione anticipata, che acquista carattere di definitività in capo al socio al momento della distribuzione degli utili attraverso il meccanismo del credito d'imposta. La problematica non è più attuale perché nella disciplina vigente l'utile viene tassato in via definitiva al momento della produzione del reddito da parte della società in forma di IRES, come espressione di autonoma capacità contributiva, mentre è esente in via di principio al momento della distribuzione. Per lo stesso motivo sono esenti le relative plusvalenze, le quali si possono considerare espressione di utili prodotti e non distribuiti, tassati o ancora da tassare in capo alla società partecipata (art. 87 del tuir – plusvalenze esenti).

- ritengono di aderire all'indirizzo di recente affermatosi nella giurisprudenza della Sezione tributaria (da ultimo Cass. nn.10257/2008, 25374/2008), fondato sul riconoscimento di un principio generale antielusivo; con la precisazione che la fonte di tale principio, in tema di tributi non armonizzati, quali le imposte dirette, va rinvenuta non nella giurisprudenza comunitaria quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano. Ed in effetti, i principi di capacità contributiva (art. 53, comma 1, Cost.) e di progressività (art. 53, comma 2, Cost.), 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 piena attuazione di quei principi. Con la conseguenza che non può non ritenersi insito nell'ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcune specifiche disposizioni, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale;
- affermano che non contrasta con l'individuazione nell'ordinamento di un generale principio antielusione la constatazione del sopravvenire di specifiche norme antielusive, che appaiono anzi – come la stessa Corte ha osservato – mero sintomo dell'esistenza di una regola generale (Cass. 8772/2008);
- chiariscono che tale principio non può in alcun modo ritenersi contrastante con la riserva di legge in materia tributaria di cui all'art. 23 Cost., in quanto il riconoscimento di un generale principio di divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario non si traduce nella imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali;
- in accoglimento del ricorso principale, cassano la sentenza impugnata, con rinvio – per la risoluzione delle altre questioni prospettate dalla società contribuente – ad altra sezione della CTR, ed affermano il seguente principio di diritto: “ E' inopponibile all'erario – in virtù di un generale principio di divieto di abuso del diritto in materia tributaria, desumibile dall'art. 53 Cost.,- il negozio con il quale viene costituito, in favore di una società residente nel territorio dello Stato, un diritto di usufrutto sulle azioni o sulle quote di una società italiana, possedute da

un soggetto non residente, in modo da consentire al cedente di trasformare il reddito di partecipazione in reddito di negoziazione (esente dalla ritenuta sui dividendi di cui all'art. 27, comma 3, del dpr 600/73) ed alla cessionaria di percepire i dividendi, sui quali, oltre a subire l'applicazione della ritenuta meno onerosa di cui all'art. 27, comma 1, del dpr. 600/73, (oltretutto recuperabile in sede di dichiarazione annuale) essa può avvalersi del credito d'imposta previsto dall'art. 14 del TUIR, ed inoltre di dedurre dal reddito d'impresa, pro quota annuale, il costo dell'usufrutto, allorché risulti che il negozio stesso non ha ragioni economicamente apprezzabili al di fuori di quella di conseguire un vantaggio tributario”.

1.7 – Cassazione, Sez. trib., sent. 21 gennaio 2009 (17 dicembre 2008), n. 1465 – Pres. Cicala . rel. Scuffi

La controversia ha ad oggetto il recupero da parte dell'ufficio impositore di un ammontare molto rilevante di costi sostenuti da una società italiana (ammortamenti, interessi passivi e canoni) per difetto di inerenza con riferimento all'IRPEG anni 1995,1996, 1997, in considerazione della presunta carenza di attività produttiva da parte della società accertata.

Il caso : La società Pi. spa e la società estera D, concludono un accordo sul modello della *corporate joint venture* per la produzione e la commercializzazione in Italia di un minivan giapponese e, a tal fine, costituiscono la società P, da loro partecipata.

La società P è incaricata di acquistare – con rilevanti investimenti finanziari- linee di produzione, stampi e attrezzature specifiche per la costruzione di autoveicoli, ricevendo dalla società D brevetti e *know how*. La stessa società P concede alla società Pi. in sub licenza la tecnologia di D e in comodato gratuito le attrezzature e gli stampi acquistati per la produzione del minivan.

La società Pi costruisce i minivan con la propria catena di montaggio, cedendo poi il prodotto finito a P ad un prezzo inferiore ai costi (poiché ammortizzati dalla società comodante).

La società P, dopo gli assemblaggi finali e l'applicazione dei relativi marchi rivende gli autoveicoli ai soci P e D, che li smistano ai mercati di destinazione attraverso i loro concessionari.

Conseguenze fiscali:

- Recupero degli oneri pluriennali di ammortamento (oneri finanziari per investimenti ed interessi passivi) sostenuti dalla società P in assenza di una reale attività produttiva.

Nei motivi della decisione, tra l'altro la Cassazione :

- afferma che spetta al giudice la “qualificazione giuridica” dei fatti e dei comportamenti negoziali che debbono essere interpretati coerentemente con i principi del sistema tributario per ricevere la protezione garantita dal formale ossequio alle disposizioni di legge.
- ricorda come la stessa Corte abbia rifiutato un concetto di rilevanza dell'elusione circoscritta ai soli settori legislativamente predeterminati od in ipotesi tassative (come quelle richiamate dall'art. 37-bis del dpr. 600/73), riconoscendo operante una clausola generale anti-abuso (nucleo fondante dell'elusione ricavato dall'elaborazione della Corte di Giustizia) a valere come regola di rango comunitario applicabile d'ufficio in ogni stato e grado a prescindere da specifiche deduzioni (Cass., 24 settembre 2008, n.25374) ed utilizzabile per risolvere casi concreti connotati da *fumus* di elusività, anche in settori tendenzialmente estranei all'impatto del diritto comunitario, quali quelli riguardanti l'imposizione diretta (Cass., 13 ottobre 2006, n. 22023 e Cass. 4 aprile 2008, n. 8772). E su questo percorso evolutivo si pone la pronuncia delle Sezioni Unite (Cass., 13 ottobre 2008, n. 30057) che ha puntualizzato – anche in ottica costituzionale – come il divieto di trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, rappresenti un principio generale non scritto vigente dell'ordinamento italiano siccome fondato sull'art. 53 Cost.
- precisa che l'onere della prova della ricorrenza dei presupposti di una pratica elusiva – avvalendosi anche dei meccanismi presuntivi di cui la legislazione tributaria fa largo uso – grava sull'Amministrazione che intenda procedere alle conseguenti rettifiche (*ex multis* Cass. 25 marzo 2003, n. 4317), così come è compito del giudice nazionale verificare se gli elementi che gli vengono presentati configurano una operazione elusiva. Il sindacato antileusivo di fronte a tali strategie (cioè a *disegni e costruzioni finanziarie che implicano il parallelo conseguimento di obiettivi economici ispirati a diverse considerazioni rispetto a*

quelle di ottenere un mero risparmio d'imposta) non può poi non tener conto dell'evoluzione degli strumenti giuridici necessariamente collegata alle rapide mutazioni della realtà economica, nella quale possono trovare spazio forme nuove non necessariamente collegate a normali logiche di profitto della singola impresa. Un'operazione economica, oltre allo scopo di ottenere vantaggi fiscali, può perseguire diversi obiettivi, di natura commerciale, finanziaria, contabile ed integra gli estremi del comportamento abusivo qualora e nella misura in cui tale scopo si ponga come elemento predominante ed assorbente della transazione tenuto conto sia della volontà delle parti implicate che del contesto fattuale e giuridico in cui la transazione stessa viene posta in essere, con la conseguenza che il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove quelle operazioni possono spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento del risparmio d'imposta. È onere dell'amministrazione finanziaria prospettare non solo il disegno elusivo a sostegno delle operate rettifiche, ma anche le supposte modalità di manipolazione o di alterazione di schemi classici rinvenute come irragionevoli in una normale logica di mercato, se non per pervenire a quel risultato di vantaggio fiscale, così come incombe al contribuente allegare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di reale spessore che giustifichino operazioni così strutturate.

[Nel caso in esame la Suprema Corte ha accolto il ricorso, cassando la sentenza impugnata e, nel merito, ha accolto i ricorsi introduttivi della società ricorrente. Compensate le spese dell'intero giudizio

2 – La contribuzione fiscale e il principio di capacità contributiva nella Costituzione italiana - L'art. 53, comma 1 della Costituzione, in base al quale *“Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche, in ragione della loro capacità contributiva”*, mira a riconoscere pari tutela di rango costituzionale sia all'interesse della collettività al concorso di tutti alle spese pubbliche (funzione solidaristica) sia all'interesse del singolo ad essere tassato nei limiti della propria capacità contributiva (funzione garantistica).

La funzione solidaristica, che trova una sua sostanziale esplicazione nel comma 2 dello stesso art. 53 nel quale si afferma che *“ Il sistema tributario è informato a criteri di progressività”*, è insita nello stesso concetto di capacità contributiva ed è

espressione in campo tributario dei più generali principi di solidarietà e di uguaglianza sanciti rispettivamente dagli artt. 2 (*doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale*) e 3 (*eguaglianza di diritto e di fatto*) della Costituzione.

Ai nostri fini è utile sottolineare, che l'affermazione del principio di solidarietà nella contribuzione fiscale ha segnato il definitivo superamento della concezione del rapporto tributario come rapporto di scambio tra il contribuente e l'ente impositore. Autorevole dottrina ha evidenziato come attraverso il principio di capacità contributiva si mira ad attuare una redistribuzione della ricchezza nel corpo sociale, in armonia con quanto disposto dall'art. 2 e dell'art. 3, comma 2 della Costituzione [Micheli, G.A.,98].

Ne consegue che anche con riferimento ai contribuenti-impresa, siano essi soggetti societari o imprenditori individuali, il principio di capacità contributiva non fissa una mera ripartizione dei costi sociali tra i consociati, così da costituire l'imposta un mero costo d'impresa, ma resta espressione della funzione solidaristica della contribuzione fiscale (art. 2 e 53,c. 2, Cost.) anche a fini redistributivi della ricchezza e in funzione garantista.

D'altra parte assumere come discriminante ai fini della tassazione la mera natura della fonte di reddito (reddito d'impresa) e la generica prevalenza dei principi posti a tutela delle imprese e intesi a favorire l'iniziativa economica privata (art. 41 Cost.) o a tutelare la competitività del nostro sistema imprenditoriale, rappresenterebbe una chiara manifestazione di sperequazione fiscale, del tutto ingiustificata sul piano costituzionale.

All'opposto , va esclusa qualsiasi forma di tassazione che discrimini l'esercizio d'impresa, o che discrimini il tipo d'impresa o il settore di attività, salvo che non risponda a necessità extrafiscali, che nel concreto trovino idonea giustificazione sul piano costituzionale (ad es. negli artt.41e 42 Cost.).

3 – L'abuso di diritto come canone interpretativo delle norme - compatibilità con l'art. 23 della Cost. - In questa prospettiva, cioè nel presupposto che l'imposta, anche per le imprese, non costituisce un mero costo economico, alla stregua di quelli scaturenti da rapporti giuridici di tipo contrattuale (rapporto di scambio – prestazione corrispettiva), ma concretizza il dovere di contribuire alla spesa pubblica in ragione

della effettiva capacità contributiva del soggetto, non diversamente da quanto previsto per gli altri contribuenti, va verificata l'esistenza o meno di un principio generale di divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario.

Le Sezioni Unite, aderendo all'indirizzo di recente affermatosi nella giurisprudenza della Sezione Tributaria fondato sul riconoscimento di un principio generale antielusivo, precisano che la fonte di tale principio, in tema di tributi non armonizzati, quali le imposte dirette, va rinvenuto non nella giurisprudenza comunitaria quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento italiano. In tal senso, le Sezioni Unite affermano che “ *Non può non ritenersi insito nell'ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale* ”

In particolare, si può affermare che dalla funzione solidaristica e non commutativa della contribuzione fiscale, espressa dal principio di capacità contributiva di cui all'art. 53, commi 1 e 2 della Costituzione, non può non derivare l'immanenza della clausola anti - abuso nello stesso principio di capacità contributiva.

In concreto, il divieto dell'abuso di diritto si presenta come canone interpretativo delle norme impositive, nel senso che, laddove il contribuente, attraverso un uso distorto degli schemi giuridici, ponga in essere uno o più atti, negozi o attività, in assenza di ragioni economiche non meramente marginali o teoriche, al solo fine di ottenere un vantaggio fiscale (*rectius* un trattamento fiscale più favorevole) altrimenti non spettante perché contrario alla *ratio* della norma o delle norme che lo riconosce, l'operazione o le operazioni poste in essere vanno assoggettate al trattamento fiscale che l'ordinamento tributario normalmente prevede in relazione al risultato economico realizzato dal contribuente.

Si è fatto cenno, poi, alla funzione garantistica del principio di capacità contributiva, che si concretizza nell'obbligo di contribuzione di “tutti” i cittadini in relazione alla effettiva capacità contributiva di ognuno, che trova il suo completamento nella riserva relativa di legge in materia tributaria fissata dall'art. 23 della Costituzione.

L'affermazione della clausola antielusiva generale come immanente al principio di capacità contributiva non si pone in contrasto con la riserva di legge in materia tributaria prevista dall'art. 23 della Costituzione, giacché non individua nuove fattispecie da tassare, ma vale come chiave interpretativa della norma impositiva e pertanto non ha bisogno necessariamente di uno specifico intervento normativo.

Sul punto le Sezioni Unite chiariscono che tale principio non può in alcun modo ritenersi contrastante con la riserva di legge in materia tributaria di cui all'art. 23 Cost., in quanto il riconoscimento di un generale principio di divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario non si traduce nella imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali.

Senza considerare che, se si ammettesse la necessità di tipizzare sempre le fattispecie elusive, si potrebbe verificare lo svuotamento della singola norma impositiva della sua funzione solidaristica, attraverso l'apposita costruzione di artificiosi schemi giuridico-contrattuali, generando sperequazioni censurabili sul piano costituzionale.

Si tenga conto, in proposito, dell'evoluzione e della complessità degli schemi giuridico - privatistici, che il processo di internazionalizzazione dei rapporti economici e delle figure contrattuali e le dimensioni ultranazionali dei maggiori soggetti societari, in genere configurati in gruppi di imprese controllate o collegate, specialmente nel mondo finanziario e bancario, hanno sviluppato.

In tale ottica, affermare la necessità di una previsione casistica delle fattispecie elusive vuole dire affermare l'esistenza di un principio di affidamento all'elusione fiscale non tipizzata, cioè in pratica di ammettere, ad esempio, che attraverso operazioni transnazionali è lecito, mediante l'utilizzo formalmente corretto ma nella sostanza distorto di strumenti giuridici, aggirare una norma fiscale che prevede l'imposizione del risultato economico o esclude un agevolazione o un beneficio, al fine prevalente di ottenere un vantaggio fiscale altrimenti precluso, principio che configgerebbe in modo palese con il principio di capacità contributiva. Costituirebbe certamente una violazione degli artt. 2, 3, 53 e 97 della Cost., non solo con riferimento a quelle imprese che in situazioni analoghe non eludono la tassazione, ma anche nei confronti di tutti gli altri cittadini - contribuenti produttori di altri tipi di

reddito, che sono assoggettati ad imposta in ragione della loro effettiva capacità contributiva.

In tal senso il divieto dell'abuso del diritto può ben costituire un canone interpretativo che consente una lettura costituzionalmente conforme delle norme fiscali.

4 – Il divieto dell'abuso del diritto e la norma antielusiva generale di cui all'art. 37 bis del dpr. 600/73

La prevalente dottrina confuta l'esistenza di un principio generale di divieto dell'abuso di diritto immanente all'ordinamento tributario e tra gli argomenti che adduce a sostegno della propria tesi richiama l'attenzione sul fatto che il sistema normativo prevede espressamente una disposizione generale antielusiva in materia di imposte sui redditi, contenuta nell'art. 37 bis del dpr. 600/73 (disposizioni antielusive) più volte modificato e integrato, e che tale norma individua una per una le fattispecie interessate dalla disciplina antielusiva (tipicità delle figure elusive), in ragione della particolare pericolosità fiscale delle operazioni ad esse correlate, e alle quali si applica la specifica disciplina procedimentale.

Ne conseguirebbe, in applicazione del noto brocardo “ *Ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit*, l'impossibilità di censurare eventuali comportamenti caratterizzati da pari o maggiore carica elusiva, ma non espressamente richiamati da una norma.

E' davvero singolare come attraverso un esasperato formalismo interpretativo si finisca per ammettere l'esistenza di un principio di affidamento all'elusione fiscale non tipizzata, riconoscendo di fatto sussistere una sorta di franchigia fiscale per quei comportamenti palesemente elusivi, cioè intesi esclusivamente ad ottenere indebiti vantaggi fiscali, privi di valide ragioni economiche o dalle ragioni economiche del tutto marginali, solo perché non sono stati ancora espressamente individuati dal legislatore ai fini del controllo.

Sul punto le Sezioni Unite hanno affermato che non contrasta con l'individuazione nell'ordinamento di un generale principio antielusione la constatazione del sopravvenire di specifiche norme antielusive, che appaiono anzi – come la stessa Corte ha osservato – mero sintomo dell'esistenza di una regola generale (Cass. 8772/2008).

D'altra parte la previsione casistica dell'art. 37 bis non può, di per sé, rappresentare un limite all'applicazione in via generale del divieto, in sede fiscale, dell'abuso del diritto laddove il contribuente pone in essere determinati comportamenti mediante un utilizzo distorto delle norme, senza valide ragioni economiche, al solo fine di godere di un risparmio d'imposta o un beneficio fiscale, altrimenti non spettante, anche nella considerazione che tale disposizione produce sul piano probatorio e penale effetti suoi propri limitatamente alle fattispecie individuate.

Difatti, tale norma, inserita nell'ambito del Titolo IV del dpr. 600/73, che si occupa di accertamento e controlli in materia di imposte sul reddito, ha carattere esclusivamente procedimentale e probatorio: non è chiamata ad individuare nuove forme di reddito da tassare, ma ha la funzione di segnalare, ai fini del controllo fiscale, comportamenti e schemi giuridici caratterizzati da particolare potenziale di elusività e a disciplinarne il procedimento di accertamento, rafforzando il potere dell'amministrazione in campo probatorio, pur nel rispetto dei diritti di difesa del contribuente.

La norma prevede una specifica procedura di accertamento, nella quale acquista particolare rilievo il contraddittorio con il contribuente, pena la nullità dell'atto (art. 37-bis commi 4 e 5, dpr. 600/73) e rinvia (e subordina) l'iscrizione provvisoria delle imposte o delle maggiori imposte accertate alla sentenza della commissione tributaria provinciale (art. 37bis cit., comma 6). L'emanazione dell'avviso di accertamento deve essere preceduta, a pena di nullità dell'atto, dalla preventiva richiesta di chiarimenti al contribuente, contenente anche i motivi per i quali si ritengono applicabili nel caso concreto le disposizioni antielusive. L'interessato, entro 60 giorni dalla data di ricezione di detta richiesta, può inviare i chiarimenti. Viene, inoltre, previsto, a pena di nullità, che l'avviso di accertamento deve essere specificamente motivato in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente.

Inoltre, per le operazioni individuate dall'art. 37bis citato è possibile attivare l'interpello antielusivo ex art. 21 della l. 413/91, che vincola l'amministrazione e prevede il silenzio – assenso. La norma appena citata consente al contribuente di ottenere un parere preventivo dell'Agenzia delle Entrate in relazione ai casi concreti con riferimento alle disposizioni di cui agli artt. 37, comma 3 (interposizione di persona), 37 bis citato (inopponibilità in sede fiscale di atti, fatti, negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o

divieti fiscali, al fine di ottenere benefici fiscali, con riferimento ad una serie di fattispecie tra cui le operazioni straordinarie, le cessioni di crediti, plusvalenze da cessioni di azioni o altri titoli e rapporti di cui all'art. 67, comma 1 da c a c quinquies del tuir, etc. etc.), nonché la qualificazione di determinate spese sostenute dal contribuente, tra quelle di pubblicità e di propaganda ovvero di rappresentanza (art. 108 tuir).

Il parere emesso, che vincola in sede di controllo l'Agenzia delle Entrate, ma non obbliga il contribuente ad uniformarsi ad esso, produce però effetti in sede contenziosa, nel senso che *“Nella eventuale fase contenziosa l'onere della prova viene posta a carico della parte che non si è uniformata al parere”* (art. 21, comma 3, ultimo periodo, della L.413/91).

Si rileva ancora che per le fattispecie di cui al citato art. 37bis non è possibile proporre interpello ordinario, in tal senso si esprime lo Statuto del Contribuente (l'art. 11 della l. 212 del 2000).

Infine, si fa rammenta che la risposta all'interpello antielusivo ha rilevanza penale. Ai sensi dell'art. 16 del dlgs. 10. 3.2007, n. 74 (disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto) non sono punibili i soggetti che, avvalendosi di tale procedura, si sono uniformati ai pareri espressi dall'amministrazione finanziaria o si è realizzato il silenzio – assenso.

Concludendo, la previsione della norma antielusiva generale, ma casistica, di cui all'art. 37 bis del dpr 600/73,(Titolo IV - Accertamenti e controlli) non introduce nuove fattispecie di reddito da tassare, ma ha rilevanza sul piano procedimentale e probatorio. Ne consegue che l' affermazione della figura generale del divieto dell'”abuso di diritto”, con la conseguente inopponibilità all'amministrazione finanziaria dei comportamenti posti in essere al solo fine di ottenere un vantaggio fiscale, mediante un uso distorto delle norme, non viola l'art. 23 della Costituzione, in quanto gioca esclusivamente sul piano probatorio e non sul piano sostanziale. Resta in tali casi, comunque, sempre all'amministrazione l'onere di provare nel caso concreto la sussistenza dell'abuso di diritto.

In questa ottica l'interprete non può che far ricorso ai normali canoni ermeneutici per verificare il caso concreto, potendosi rilevare, peraltro, nei confronti di chi sostiene – a mo' di postulato o in modo preconcepito - che ammettere l'abuso di diritto come immanente al principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione , farebbe venir meno la certezza del diritto, che, nell'ambito dei

normali canoni ermeneutici di tradizione romanistica, c'è il principio dell'affidamento o dell' "*id quod plerumque accidit*" – **ciò che accade spesso (nella maggioranza dei casi)** in base alla comune esperienza, che ben si presta alla valutazione caso per caso.

Assolutamente non convincente e a-sistematico appare, invece, l'affermazione di un principio di affidamento inteso come affidamento all'elusione fiscale non tipizzata, certamente censurabile sul piano costituzionale per violazione degli art. 2, 3, 53 e 97 della Costituzione.

5. – L'immanenza del divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento fiscale – le altre argomentazioni *a-contrariis* -

5.1 - Abuso del diritto, nullità del contratto per carenza di causa, contratto in frode – evoluzione della giurisprudenza

In taluni articoli pubblicati sul tema dell'abuso del diritto, è stato criticato, tra l'altro, la scelta della Suprema Corte di voler in ogni occasione riaffermare il principio del divieto dell'abuso di diritto anche allorché si sarebbero potuto – a detta dei loro autori - nel caso controverso pervenire al disconoscimento fiscale rilevando l'esistenza di altre patologie relative ai contratti posti in essere (nullità del contratto, contratto in frode alla legge, contratto simulato). Sull'argomento, qui di seguito, per completezza di trattazione, si espone in breve l'evoluzione del pensiero della giurisprudenza di Cassazione.

Poco prima della decisione della Corte di Giustizia 21 febbraio causa c-255/02," sentenza Halifax e a.", che ha elaborato una nozione di abuso di diritto in modo del tutto autonoma dalle ipotesi di frode, richiedendo che le operazioni, pur realmente volute e immuni da rilievi di validità, devono avere "essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale", la Sez. Trib. della Suprema Corte, al fine del disconoscimento fiscale dei comportamenti elusivi anche alle ipotesi non esplicitamente previste da una legge in vigore al momento del venir in essere di detti comportamenti in tema di *dividend washing e dividend stripping*, con tre diverse pronunzie ha fatto ricorso agli istituti della nullità del contratto per mancanza di causa e agli istituti della simulazione e del contratto in frode alla legge. In tali casi la

posizione del Fisco è stata configurata quale terzo interessato, che interviene con riferimento a rapporti contrattuali dei contribuenti, per affermare le ragioni dell'erario al regolare pagamento delle imposte.

In particolare, le sentenze 21 ottobre 2005 n. 20398 e 14 novembre 2005 n. 22932, affermano che il giudice può e deve ritenere nulle per difetto di causa, le operazioni di trasferimento per breve periodo di azioni, da parte di un soggetto estero, al solo scopo di far usufruire al contribuente italiano una deduzione per minusvalenza.

In concreto, il disconoscimento fiscale deriva dalla nullità dei contratti giacché l'operazione di *dividend washing*, posta in essere al solo fine di usufruire di vantaggi fiscali indebiti, denota la mancanza della causa intesa come funzione economico-sociale del contratto, la cui carenza costituisce causa di nullità del contratto (art. 1418, c.2, cod. civ.)

La sentenza 26 ottobre 2005, n. 20816 ha, poi, affermato che “ *L'amministrazione finanziaria, quale terzo interessato alla regolare applicazione delle imposte, è legittimata a dedurre (prima in sede di accertamento fiscale dopo in sede contenziosa) la simulazione assoluta o relativa dei contratti stipulati dal contribuente, o la loro nullità per frode alla legge, ivi compresa la legge tributaria (art. 1344 c.c.); la relativa prova può essere fornita con qualsiasi mezzo, anche attraverso presunzioni*”.

Con tale sentenza la Suprema Corte ha individuato come altra causa di disconoscimento fiscale eccezionale dal Fisco anche il carattere fraudolento del contratto, ritenendo come tale anche quello posto in essere per eludere una norma fiscale (art. 1344, cod. civ.),

Ciò premesso, si fa notare che il meccanismo dell'abuso del diritto costituisce, come la Corte di Giustizia ha sottolineato, proprio il superamento della forma giuridica in vista di cogliere l'esatta finalità economica di un negozio o di un complesso negoziale.

La nozione di abuso del diritto prescinde da qualsiasi riferimento alla natura fittizia o fraudolenta di un' operazione, nel senso di una prefigurazione di comportamenti diretti a trarre in errore o a rendere difficile all'ufficio di cogliere la vera natura dell'operazione. Né comporta l'accertamento della simulazione degli atti posti in essere in violazione del divieto di abuso.

L'operazione deve essere valutata secondo la sua essenza, sulla quale non possono influire ragioni economiche meramente marginali o teoriche, tali, quindi, da considerarsi manifestamente inattendibili o assolutamente irrilevanti, rispetto alla finalità di conseguire un risparmio d'imposta. Il *proprium* del comportamento abusivo consiste proprio nel fatto che, a differenza delle ipotesi di frode, il soggetto ha posto in essere operazioni reali, assolutamente conformi ai modelli legali, senza immutazioni del vero o rappresentazioni incomplete della realtà (Cass, sez. trib. 4.4.2008, n. 8772).

5.2 .- Eccessiva discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria – strumentalità delle argomentazioni

- Tra le altre argomentazioni intese a contrastare la presenza nel nostro ordinamento fiscale di una clausola generale antielusiva, una notevole parte dei commentatori, per lo più con articoli di stampo giornalistico, rilevano genericamente il pericolo che la mancata indicazione casistica delle fattispecie potenzialmente elusive di fatto riconosce un potere discrezionale eccessivo all'amministrazione finanziaria nella fase di controllo, e non può che creare incertezza e disagio tra gli operatori economici, esponendoli a controlli eventualmente eccessivi e immotivati.

E' evidente che sul piano giuridico la tesi appena descritta e sostenuta dai detrattori dell'orientamento della Suprema Corte non ha alcun fondamento, a meno che non si voglia rimarcare in tal modo la supposta violazione della riserva di legge (art. 23, Cost), sulla cui compatibilità ci si è già espressi (punto 3).

Difatti, se il divieto dell'abuso di diritto si configura come canone interpretativo delle norme impositive, nella fattispecie concreta, alla stregua di quanto avviene per qualsiasi accertamento fiscale, l'onere di provare l'eventuale comportamento elusivo (mero vantaggio fiscale, aggiramento della norma, assenza di valide ragioni economiche), non può che gravare sull'ufficio, il quale in caso di soccombenza in sede contenziosa è condannato a rimborsare le spese (art. 15, dlgs. 546/92).

In concreto, non si vede quale siano gli eventuali abusi da parte degli accertatori che potrebbero scaturire dalla applicazione della clausola generale anti-elusiva, a meno che sottostante non si riaffacci l'idea che il sistema tolleri l'affidamento del contribuente inteso come affidamento all'elusione fiscale non tipizzata, di cui si è fatto cenno in precedenza.

Di fatto, ad onta dei timori paventati da detti commentatori, la casistica finora nota in tema di elusione fiscale non tipizzata, portata all'attenzione della Suprema Corte, testimonia - al contrario - che mediante la clausola antielusiva generale l'Amministrazione fiscale ha spesso intercettato evidenti fenomeni elusivi (ad esempio fenomeni di *dividend washing*, *dividend stripping*), frutto di una pianificazione fiscale basata probabilmente sul presupposto della non illiceità dell'elusione fiscale non tipizzata.

Ad avvalorare il *modus operandi* sufficientemente equilibrato e adeguato dei funzionari dell'amministrazione finanziaria basta rilevare che la clausola generale antielusiva è stata riconosciuta come immanente nel sistema IVA dalla Corte di Giustizia (sentenza Halifax del 21.2.2006) da oltre 3 anni e, ciononostante, l'azione di contrasto ai fenomeni elusivi da parte degli uffici fiscali non ha prodotto particolari e immotivate difficoltà alle imprese, semmai ha consentito all'amministrazione finanziaria di individuare una serie di fenomeni di elusione fiscale tipici in materia IVA , come in taluni casi di fatturazione anticipata o di variazione in diminuzione ai sensi dell'art. 26 del dpr. 633/72 oppure di fenomeni di abuso nella prassi commerciale (circ. n. 67 del 13.12.2007).

Va inoltre considerato che l'esperienza maturata da oltre 12 anni di interpellanti antielusivi proposti dai contribuenti all'Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'art. 21 della l.413/91, ha comportato la produzione di una consistente prassi, in tema operazioni elusive tipizzate di cui all'art. 37 bis, comma 3, dpr. 600/73, del Comitato Antielusivo e dell'Agenzia delle Entrate, che può ben costituire un sicuro punto di riferimento degli uffici accertatori nell'approccio metodologico e valutativo di operazioni (con riferimento in particolare alle valide ragioni economiche), diverse da quelle indicate dal citato art. 37bis che dovessero essere rilevate nell'attività di controllo.

6 – L'abuso di diritto e il sistema sanzionatorio – Altra problematica sollevata da una parte della dottrina riguarda l'applicabilità o meno delle sanzioni connesse ai recuperi d'imposta conseguenti agli indebiti vantaggi fiscali, disconosciuti dal Fisco a seguito della scoperta del comportamento elusivo, in ragione della presunta incertezza sulla liceità o meno del comportamento.

C'è da dire che nei casi esaminati dalle pronunzie delle Sezioni Unite della Cassazione soprarichiamate (nn. 30055, 30056/2008), sono state convalidate *in toto* anche le relative sanzioni di infedele dichiarazione; c'è, però chi vede² una qualche apertura verso la non applicazione delle sanzioni ad opera di due recenti sentenze della Sezione tributaria (n. 8487 dell'8.4.2009 e n. 12042 del 25.5.2009), per sostenere che la contestazione di un comportamento abusivo non può condurre all'applicazione di una sanzione per irrogare la quale “sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro ed univoco”.

A giudizio di chi scrive, se il divieto dell'abuso di diritto va inteso come canone interpretativo delle norme impositive, la non applicabilità delle sanzioni non può che essere valutata caso per caso, escludendo l'irrogazione delle sanzioni solo laddove emergessero obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito applicativo della norma tributaria, in ossequio al principio di affidamento e buona fede di cui all'art. 10, comma 3, dello Statuto del contribuente (L. 27.7.2000, n. 212)³.

In concreto, non può costituire causa di esclusione delle sanzioni amministrative tributarie, il solo fatto che il comportamento elusivo posto in essere non sia espressamente individuato da una norma ai fini del controllo fiscale (37bis cit.); diversamente torneremmo ad affermare, ai fini sanzionatori, l'esistenza nel sistema di un principio di affidamento inteso come affidamento all'elusione fiscale non tipizzata, non sostenibile sul piano costituzionale e che, peraltro, di fatto, non potrebbe che favorire la pianificazione di operazioni elusive in assenza di sanzioni,

² Claudio Siciliotti, relazione al convegno sull'Abuso del diritto nell'ordinamento tributario, , 4 giugno 2009, Roma, Rivista “Il Fisco”

³ Si veda in materia di sanzioni amministrative per le violazioni delle norme tributarie l'art. 6 (cause di non punibilità), comma 2, e nell'ambito del processo tributario, l'art. 8 (errore sulla norma tributaria) del dlgs. 31.12.1992, n. 546

visto che nel caso di recupero in sede di controllo, alla maggiore imposta verrebbero aggiunti i soli interessi al tasso del 5% annuo⁴.

7 – Conclusione – proposta di modifica normativa - L'orientamento maturato dalle Sezioni unite della Suprema Corte sulla falsariga di quello scaturito dalla giurisprudenza comunitaria appare condivisibile, così come appare coerente l'affermazione della diretta derivazione del divieto dell'abuso del diritto per i tributi non armonizzati dal principio di capacità contributiva (art. 53, Cost.), piuttosto che come per l'IVA, dai principi comunitari, ai quali comunque vanno agganciati i principi fondanti il sistema tributario, tra cui quello in commento.

D'altronde il fatto che per l'imposta sul valore aggiunto la derivazione comunitaria del tributo ne rende direttamente applicabili i suoi principi, quali il divieto di abuso di diritto, non contraddice, anzi è coerente, con l'affermazione dell'immanenza di una clausola generale antielusiva nel principio di capacità contributiva, che permea l'intero sistema fiscale.

Semmai, sarebbe incoerente e contrario al principio di capacità contributiva, nella sua valenza solidaristica (artt. 2, 3, 53 e 97, Cost.), un sistema fiscale asimmetrico, nel quale cioè venisse riconosciuta l'esistenza del divieto dell'abuso del diritto in materia di IVA, perché tributo comunitario, ed escluso in tema di tributi non armonizzati.

Ciò premesso, sarebbe tuttavia utile introdurre nell'ordinamento fiscale italiano una norma di sistema, che a maggiore chiarezza e a tutela dei contribuenti, nell'affermare l'esistenza di un principio generale di divieto di abuso di diritto, disciplini il relativo procedimento di accertamento. Soprattutto, al fine di estendere, per tutti i controlli che hanno ad oggetto fenomeni elusivi, le maggiori garanzie e tutele assicurate ai contribuenti dal particolare procedimento di cui all'art. 37bis commi 4, 5 e 6,

⁴ Ai sensi dell'art. 20 del dpr. 602/73 (interessi per ritardata iscrizione a ruolo).

dpr.600/73, nelle ipotesi previste dal comma 3 dello stesso articolo 37bis, nonché dall'interpello antielusivo ad esso correlato.

Si ritiene che tali istituti (procedimento ed interpello antielusivo) non siano applicabili in via analogica a casi diversi da quelli individuati dal citato art. 37 bis, comma 3, giacché sono previste anche decadenze (ad esempio nullità in caso di mancato contraddittorio) e limitazioni probatorie, che richiedono una specifica previsione normativa.

In concreto, si propone l'abrogazione del comma 3 dell'art. 37 bis del d.p.r. 600/73, che attualmente limita l'applicazione dei commi 1 e 2 alle operazioni ivi individuate, e la espressa estensione della detta disciplina anche alle altre imposte erariali⁵.

Tale abrogazione attribuirebbe portata generale alla disposizione antielusiva ivi contenuta, al relativo procedimento di accertamento e all'interpello antielusivo di cui all'art. 21 della l.413/91.

MODIFICA NORMATIVA :

1 -E' abrogato il comma 3 dell'art. 37 bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

2 –All'art. 37 bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, dopo il comma 8 va aggiunto il seguente comma 9: “ Le disposizioni del presente articolo si applicano, in quanto compatibili, anche all'IRAP all'IVA e alle altre imposte dirette e indirette ”.

⁵ Si rammenta che l'art. 35, comma 24, de dl. 4.7.2006, n. 223, conv. in l. 4.8.2006, n. 248, prevede che “ le attribuzioni ed i poteri di cui agli artt. 31 e seguenti del dpr. 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni” possano essere esercitati, anche ai fini dell'imposta di registro e delle imposte ipotecarie e catastali.