

i Contratti

Mensile di dottrina e giurisprudenza

ANNO XVII - Direzione e redazione - Strada 1 Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)

8-9 2009

www.ipsoa.it/icontratti

Risparmio fiscale in violazione del divieto costituzionale di abuso del diritto

di Stefania Romano

DIREZIONE SCIENTIFICA

Umberto Breccia
Ugo Carnevali
Giovanni D'Amico
Francesco Macario
Claudio Scognamiglio

COMITATO DI REDAZIONE

Christian Romeo



IPSOA

Gruppo Wolters Kluwer

Contratto in frode alla legge

Risparmio fiscale in violazione del divieto costituzionale di abuso del diritto

di **Stefania Romano**

L'Autrice si occupa del rinnovato panorama giurisprudenziale in tema di rilevanza civilistica dell'elusione fiscale, notando come l'approdo delle Sezioni Unite del dicembre 2008 - prevedibile - sia fonte di nuove problematiche.

Elusione fiscale e abuso del diritto: principio affermato nel nuovo orientamento delle Sezioni Unite

«Nel merito, ritengono le Sezioni Unite di questa Corte di dover aderire all'indirizzo di recente affermato nella giurisprudenza della Sezione tributaria, fondato sul riconoscimento dell'esistenza di un generale principio 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. [...] Non può non ritenersi insito nell'ordinamento, come diretta violazione 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» (1). A chi abbia seguito l'iter della giurisprudenza di legittimità e comunitaria, sia coevo (2) sia successivo (3) all'ordinanza di rimessione alle Sezioni Unite

Note:

(1) Cass., Sez. Un., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, in *Obbl. e contr.*, 2009, 212 ss., con nota di G. Corasanti, *Sul generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario*; in *Corr. giur.*, 2009, 293 ss., con nota di G. Falsitta, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*; in *Fisco*, 2009, 4, 541 ss., con nota di F. Mattedi, *Interpretazione degli atti nell'imposta di registro e abu-*

so del diritto; in *Fisco*, 2009, 541 ss., con nota di R. Manca, *Abuso del diritto e principi costituzionali*; in *Fisco*, 2009, 277 ss., con nota di A. Amatucci, *Cass., SS.UU. civ., n. 30055 del 23 dicembre 2008: elusione fiscale e capacità contributiva*; in *Riv. giur. trib.*, 2009, 229 ss., con nota di A. Lovisolo, *L'art. 53 Cost. come fonte della clausola generale antielusiva ed il ruolo delle «valide ragioni economiche» tra abuso del diritto, elusione fiscale ed antieconomicità delle scelte imprenditoriali*. Si vedano altresì gli atti del Convegno A.N.T.I. in Roma del 20 ottobre 2008, in www.associazionetributaristi.it.

(2) Si vedano, in tema di IVA, nella cosiddetta causa Halifax, sentenza della CGCE, 21 febbraio 2006, causa C-255/02, in *Dir. e pratica trib.*, 2007, 735 ss., con nota di A. Lovisolo, *Il principio di matrice comunitaria dell'«abuso» del diritto entra nell'ordinamento giuridico italiano: norma antielusiva di chiusura o clausola generale antielusiva? L'evoluzione della giurisprudenza della Suprema Corte, nonché Circolare Agenzia delle Entrate 13 dicembre 2007 n. 67/E, a commento della pronuncia medesima*.

(3) Ci riferiamo in particolare alla seguente sequenza di pronunce: Cass., 4 ottobre 2006, n. 21371, ordinanza di rimessione alla Corte di Giustizia di questione pregiudiziale, cui ha fatto seguito CGCE 21 febbraio 2008, n. C-425/06, in *Fisco*, 2008, 22, 3995 ss., con nota di C. Attardi, *Elusione fiscale. Orientamenti recenti in tema di abuso del diritto*; in *Fisco*, 2007, 2105 ss., con nota di E. Fortuna, *L'abuso di diritto come principio generale antielusivo anche agli effetti penali*; in *Nuova giur. civ. comm.*, 2007, 9, II, 385 ss., G. Cricenti, *Frazionamento del contratto e frode alla legge. Il caso del leasing*; CGCE 5 luglio 2007, causa C-321/05, *inedita*; Cass. 5 maggio 2006, n. 10353 e Cass., 29 settembre 2006, n. 21221, in *Dir. e pratica trib.*, 2007, 4, 735 ss., con nota di A. Lovisolo, *Il principio di matrice comunitaria dell'«abuso» del diritto entra nell'ordinamento giuridico italiano: norma antielusiva di chiusura o clausola generale antielusiva? L'evoluzione della giurisprudenza della Suprema Corte*; Cass. 13 ottobre 2006, n. 22023, in *Obbl. contr.*, 2007, 90 ss.; Cass. 4 maggio 2007, n. 10273, *inedita*; Cass. 20 luglio 2007 n. 16097, in *Fisco*, 2007, 38, 5589 ss., con nota di M. Mazzetti di Pietralata, *Trattamento contabile e fiscale dell'avviamento negativo e applicazione della norma antielusiva: recenti interpretazioni della giurisprudenza e dell'Agenzia delle Entrate*; Cass. 4 aprile 2008 n. 8772, in *Fisco*, 2008, 17, 3095 ss., con nota di P. Turis, *Pratiche elusive e abuso di diritto*; Cass. 17 ottobre 2008 n. 25374, in *Corr. Giur.*, 2009, 1, 27 ss., con nota di V. Carbone, *Pagamento dell'I.V.A.*

(4), non appare affatto rivoluzionario l'esito cui è giunta la Suprema Corte in punto di sanzionabilità dell'elusione di norme fiscali.

Panorama giurisprudenziale e dottrinale: prime avvisaglie

Come rilevato in un nostro precedente contributo, cui ci permettiamo di rinviare (5), varie sono state le proposte - elaborate da dottrina e giurisprudenza - per contrastare l'elusione fiscale (6).

Sul piano tributario, sono stati suggeriti l'introduzione di un principio generale antielusivo, se del caso combinato a norme antielusive specifiche, l'ammissibilità di un'interpretazione lata delle norme tributarie (per rendere imponibili fattispecie non considerate dal legislatore), l'attribuzione all'Amministrazione finanziaria del potere di riqualificazione dei negozi ovvero il potenziamento del diritto di interpellato del contribuente.

Sul piano civilistico, invece, il dibattito, come noto, ha riguardato problematiche di fondo quali il rapporto tra legge civile e legge fiscale (7), la natura non solo inderogabile ma anche imperativa delle norme fiscali (8) nonché la ricerca del corretto equilibrio tra cogenza dell'imposizione fiscale, libertà di iniziativa economica (art. 47 Cost.) e autonomia contrattuale (art. 1322 c.c.) (9).

La dottrina si è interrogata sulla applicabilità di sanzioni civilistiche ai negozi elusivi di norme fiscali. Valgano quali esemplificazioni le teorie del negozio indiretto (10), della simulazione, della nullità per

(8) Cfr. G. Villa, *Contratto e violazione di norme imperative*, Milano, 1993, 91-92, ove l'A. evidenzia che «l'individuare l'area delle disposizioni produttive di nullità determina importanti riflessi pratici, se si considera che l'esclusione di un precetto dalla categoria delle norme imperative implica una serie di conseguenze di immaginabile rilievo; basti pensare al riguardo a quanto avviene relativamente all'attività contrattuale contrastante con le norme tributarie», ed ancora «risulta oggi indiscussa non solo la natura imperativa delle norme fiscali, ma anche la loro incidenza su interessi e rapporti di carattere generale» e «ogni tentativo di sottrarre la legislazione tributaria al novero delle disposizioni imperative sembra negare l'evidenza di un apparato normativo caratterizzato da imponenti meccanismi pubblicistici, dettati a tutela di interessi generali e come tali indisponibili». Cfr. G. Tremonti, *Autonomia contrattuale e normativa tributaria*, in *Riv. critica dir. priv.*, 1985, 518, ove precisa che, «sull'ipotesi di nullità del contratto in contrasto con la norma tributaria (...) va, comunque, definita una gerarchia delle norme tributarie capaci di un tale effetto (ad esempio, è da escludere che il semplice contrasto con una delle tante norme formali abbia tale effetto)». *Pro nullità del contratto per violazione di norme tributarie*, Cass. 7 marzo 2002, n. 3328, in *Foro pad.*, 2003, 271-284, con nota critica di G. Franceschini, *Nullità del contratto per violazione di norme fiscali?*, *contra*, Cass. 3 settembre 2001, n. 11351, in *Giust. civ. mass.*, 2001, 1638, nella cui motivazione: «non è sufficiente che una norma sia inderogabile perché possa essere qualificata come «imperativa», essendo a tal fine necessario che essa sia di carattere proibitivo e sia posta, altresì, a tutela di interessi generali che si collochino al vertice della gerarchia dei valori protetti dall'ordinamento giuridico. Caratteri, questi, certamente non ravvisabili nelle norme tributarie, in quanto esse sono poste a tutela di interessi pubblici di carattere settoriale e, in linea di massima, non pongono divieti, ma assumono un dato di fatto quale indice di capacità contributiva».

(9) Si veda, per i rapporti tra la imperatività del contratto tra le parti contraenti e l'incremento delle norme imperative nel sistema, G. De Nova, *Il contratto ha forza di legge*, Milano, 1993, 58, e Id., *Contratto: per una voce*, in *Riv. dir. priv.*, 2000, 4, 647-652. *Contra*, A. Gambaro, *Contratto e regole dispositive*, in *Riv. dir. civ.*, 2004, 1-28, il quale rileva una tendenza del diritto europeo dei contratti all'adozione di regole a carattere dispositivo, rispondente ad una precisa politica del diritto volta a ridurre i costi di negoziazione: «l'esistenza di una norma legislativa derogabile si coglie sul piano della interazione reciproca tra regole dettate dall'autonomia dei singoli e quelle dettate dalle istituzioni la cui presenza rende possibile la prima, poiché si tratta di decidere, in una ottica di *legal process*, chi è meglio in grado di verbalizzare una regola».

(10) Sul tema del negozio indiretto, T. Ascarelli, *Il negozio indiretto*, in *Saggi giuridici*, Milano, 1949; Id., *Il negozio indiretto*, in *Studi in tema di contratti*, Milano, 1952; Id., *Sul problema del negozio indiretto e della simulazione delle società commerciali nella giurisprudenza della Corte Suprema (Osserv. a Cass. Regno 8 aprile 1936)*, in *Foro it.*, 1936, 778-781; Id., *Sulla dottrina del negozio indiretto nella giurisprudenza della Cassazione (Osserv. a sent. Cass. Regno 4 agosto 1936)*, in *Foro it.*, 1936, 1388-1392; G. Balbi, *Saggio sulla donazione*, in *Memorie dell'Istituto giuridico dell'Università di Torino*, Torino, 1942, V. Baratta, voce *Donazione*, in *Nuovo Dig. it.*, 1938, 195-206, E. Betti, voce *Negozio indiretto*, in *Digesto IV, Teoria generale del negozio giuridico*, Napoli, ristampa 2002, 319-320, L. Carraro, *Il mandato ad alienare*, Padova, 1947; G. De Gennaro, *Sul valore dommatico del negozio indiretto*, estratto da *Studi economico-giuridici della R. Univ. di Cagliari*, Milano, 1939; A. Di Paolo, *Contro il negozio «indiretto»*, in *Arch. ric. giur.*, 1951, 367-368; C. Grassetti, *Rilevanza dell'intento giuridico in caso di divergenza dall'intento empirico*, Milano, 1936; G. Guerrazzi, *Osservazioni sui cosiddetti negozi indiretti*, in *Rass. giur. nissena*, 1935, 257-261, S. Pugliatti, *Precisazioni in tema di vendita a scopo di garanzia*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1950, 298-341, D. Rubino, voce *Negozio indiretto*, in *Nov.*

(segue)

Note:

(4) L'ordinanza Cass., Sez. V, 24 maggio 2006, n. 12301, in *Corr. Trib.*, 2006, 2141-2145 e in *Fisco*, 2006, 4080-4081 e 4396-4397, rimise a suo tempo alle Sezioni Unite la questione processuale - pure oggetto di contrasto - della rilevanza d'ufficio da parte del giudice tributario della nullità di contratti fiscalmente elusivi; tale tema ha indotto le Sezioni Unite a pronunciarsi anche sulla questione sostanziale della sanzionabilità civilistica di tali negozi.

(5) S. Romano, *La pretesa nullità di negozi elusivi di norme fiscali*, in questa *Rivista*, 2008, 1162 ss.

(6) Cfr., G. Cricenti, *I contratti in frode alla legge*, Padova, 1996, 3-40, per una ricognizione delle generalità del problema della lotta alle elusioni; cfr., D. Stevanato, *Le «ragioni economiche» nel dividend washing e l'indagine sulla «causa concreta» del negozio: spunti per un approfondimento*, in *Rass. trib.*, 2006, 295-308, che precisa che «la sensazione, comunque, è che i diversi tentativi di combattere l'elusione tributaria applicando schemi ed istituti civilistici siano da apprezzare più come istintive reazioni tese al ripristino di una «giustizia sostanziale» violata dai contribuenti, che per la loro capacità di fornire adeguati e stabili inquadramenti concettuali, come mi sembra dimostri la stessa alternante evoluzione della giurisprudenza della Cassazione proprio in tema di *dividend washing*».

(7) Al riguardo, S. Cipollina, *La legge civile e la legge fiscale, Il problema dell'elusione fiscale*, Padova, 1992, 40 ss.; A. Carinci, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi*, Padova, 2003, 23 ss.

violazione di norme imperative (art. 1418 comma 1 c.c.), per frode alla legge (11), per contrarietà al buon costume (12), per violazione di principi generali antielusione, per abuso del diritto, appunto, nonché per motivo illecito comune alle parti (13).

Com'è noto, sinora paradigma nel nostro ordinamento è la struttura dell'art. 37-bis d.P.R. n. 600 del 1973 che - in materia di imposte sui redditi - dispone l'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria di atti, fatti e negozi, «anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti».

È del pari risaputo come sia difficoltoso conciliare la libertà costituzionale di iniziativa economica ed il principio civilistico di autonomia negoziale con il dovere costituzionale di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva.

È pacifico che l'adempimento del singolo al dovere di contribuzione non equivalga affatto al versamento del massimo importo possibile di imposte (14); pertanto, è riconosciuto il diritto all'ottenimento del risparmio di imposta legittimo (15), ed anzi la scelta del regime fiscale meno oneroso, tra quelli fisiologicamente alternativi, è inteso quale attuazione del sistema.

Ed è altrettanto unanimemente condiviso che la ricerca del risparmio di imposta dia effettività alla norma tributaria, in quanto si concreta nella scelta consapevole del contribuente della soluzione fiscalmente meno onerosa, tra una molteplicità di alternative prospettate dalla legge (16).

Il risparmio di imposta sconfinerebbe nell'elusione qualora fosse conseguito con strumenti giuridici non solo inusuali ma anche diversi da quelli espressamente assoggettati ad imposizione fiscale.

Pertanto, come si desume dal citato art. 37-bis d.P.R. cit., da alcuni assunto a norma generale antielusiva del nostro ordinamento, requisiti della fattispecie elusiva sarebbero: assenza di valide ragioni economiche del negozio o dell'operazione complessiva posta in essere, intento di aggirare un obbligo o un divieto dell'ordinamento e scopo di ottenere un'indebita riduzione del carico fiscale (17).

Note:

(continua nota 10)

dig. It., XVII, 1939; Id., *Il negozio giuridico indiretto*, Milano, 1937; F. Santoro Passarelli, *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1997, 182-183, *Interposizione di persona, negozio indiretto e successione della prole adulterina*, in *Foro it.*, 1931, 176-179; G. Scalfi, *Negozio giuridico, V) Negozio indiretto*, in *Enc. giur.*, XX, 1990; A. Torrente, *Appunti sulla donazione indiretta*, in *Scritti giuridici in memoria di Piero Calamandrei*, Padova, 1958.

(11) In generale, G. Giacobbe, voce *Frode alla legge*, in *Enc.*

dir., XXVIII, 1969, 73 ss., Id., *La frode alla legge*, Milano, 1968; G. Gitti, *Il contratto in frode alla legge: itinerari della giurisprudenza*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 1989, 697-797; Id., *Divieto del patto commissorio, frode alla legge, «sale and lease back»*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1993, 457-492; G. Cricenti, *I contratti in frode alla legge*, Milano, 2008; R. Sacco-G. De Nova, *Obbligazioni e contratti*, in *Trattato di diritto privato*, diretto da P. Rescigno, Torino, 2001, 382-386; V. Roppo, *Il contratto*, in *Trattato di diritto privato*, a cura di G. Iudica-P. Zatti, Milano, 2001, 409-412; F. Di Marzio, *La frode alla legge*, in *I contratti in generale*, VI, Torino. Per l'applicabilità della frode alla legge all'ipotesi di elusione fiscale: U. Morello, *Il problema della frode alla legge nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1991, 8-41; F. Santonastaso, *I negozi in frode alla legge fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 1970, 505-521; P. Pacitto, *Attività negoziale, evasione ed elusione tributaria: spunti problematici*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1988, I, 727-764; F. Gallo, *Elusione, risparmio d'imposta e frode alla legge*, in *Giur. comm.*, 1989, 377-378 e in *Rass. trib.*, 1989, I, 11 ss.; Id., *Elusione senza rischio: il fisco indifeso di fronte a un fenomeno tutto italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 1991, 257-261; G. Villa, *op. cit.*, 253-254; contrari: L. Carraro, *Valore attuale della massima «fraus omnia corrumpit»*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1949, 782-802; A. Ciatti, *L'«irrilevanza» tributaria di una fattispecie negoziale*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2002, 4, 1445 ss.; S. Cipollina, *La legge civile*, cit.; Id., *Elusione fiscale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1988, I, 122-137; P. Russo, *Brevi note in tema di disposizioni antielusive*, in *Rass. trib.*, 1999, 70; E. Perego, *Elusione d'imposta: il risparmio d'imposta e il negozio in frode alla legge nell'ottica del diritto civile*, *ivi*, 1989, 507-513; F. Santoro-Passarelli, *Dottrine*, cit., 191-193. È prevalsa la teoria dell'inapplicabilità dell'art. 1344 c.c., sulla base della natura della norma fiscale, che è impositiva, ma non preceptiva né proibitiva.

(12) È da segnalare la pronuncia della Comm. trib. Torino 25 gennaio 1999, n. 167, in *Rass. trib.*, 1999, 863-868, con nota critica di D. Stevanato, *Dividend washing, nullità del contratto per contrarietà al buon costume e «giustizialismo fiscale»*, pronuncia che propende per la nullità dei contratti di *dividend washing* per illiceità della causa dovuta a contrarietà al buon costume: postula una valenza pregiudiziale dell'elusione tributaria, come regola di condotta antisociale, che comporta la superfluità di qualsiasi clausola espressa antielusiva.

(13) Non è da sottovalutare quanto evidenziato da G. De Nova, *Il contratto contrario a norme imperative*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 1985, 435-453; l'A. esordisce con: «Se vi è un punto sul quale dovrebbe esservi la massima certezza, questo è se l'atto di autonomia sia valido o invece nullo. Le cose stanno, invece, ben diversamente» e conclude per una soluzione di prudenza sia dell'ambito di applicazione della nullità virtuale, considerata misura residuale, sia dei criteri per individuare le norme imperative, la cui violazione conduca alla nullità, e precisamente: «Il 1° comma dell'art. 1418, al di là della sua collocazione in apertura, costituisce una ipotesi residuale. Apre la via alla nullità virtuale, e copre il settore dei contratti che non sono nulli perché illeciti. La formula «salvo che la legge disponga diversamente» viene interpretata in modo liberale, e così la «diversa conseguenza» può trarsi dalla *ratio* della norma imperativa. La giurisprudenza predilige, come criterio di selezione, quello secondo cui la nullità, nel silenzio della legge, è conseguenza soltanto delle norme imperative che perseguono un interesse pubblico. A questo criterio, indubbiamente vago, altri se ne aggiungono».

(14) *Ex plurimis*, P. Pacitto, *Attività negoziale, evasione ed elusione tributaria: spunti problematici*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1988, I, 727-764.

(15) A. Garcea, *Il legittimo risparmio di imposta, Profili teorici e casi materiali*, Padova, 2000, 12.

(16) *Ex plurimis*, S. Cipollina, *La legge civile*, cit., 148.

(17) P. Bonazza, *Elusione, valide ragioni economiche e principio di proporzionalità*, in *Boll. trib.*, 2002, 253-258; P. Monarca, *Disposizioni antielusive: i chiarimenti sulle «valide ragioni economiche»*, in *Corr. trib.*, 2002, 1497-1505.

Essi possono riassumersi, dunque, in quello di natura soggettiva, ossia l'intento di risparmiare un'imposta e in quelli oggettivi, ossia l'anormalità dei procedimenti scelti e l'effetto di alleggerimento del carico fiscale (18).

Vi è da chiedersi se il tema delle conseguenze dell'evasione di imposta non debba essere affrontato sul solo piano tributario e mediante la ricerca di strumenti di prevenzione del fenomeno stesso, quali la semplificazione del sistema normativo tributario e il potenziamento dello strumento dell'interpello.

È chiaro, poi, che le scelte di politica legislativa di contrasto dell'evasione, per quanto siano a garanzia dell'effettività della percezione del tributo e dell'attuazione del dovere contributivo di rango costituzionale, tuttavia non possano prescindere dalla tutela della libertà costituzionale di iniziativa economica e dell'autonomia negoziale.

Come da noi anticipato nell'analisi delle note sentenze in materia di *dividend washing* e *dividend stripping*, la Suprema Corte aveva già proposto per il divieto di abuso del diritto quale principio - desumibile anche sulla scorta di principi comunitari -, in virtù del quale si potessero sanzionare operazioni elusive, salvo discutere sulla natura della sanzione in termini di inopponibilità dell'atto all'Amministrazione Finanziaria, di inefficacia dello stesso oppure di nullità per mancanza di causa, ossia per mancanza di valide ragioni economiche idonee a dare giustificazione agli spostamenti patrimoniali.

Novità: fondamento costituzionale al divieto di abuso del diritto

Se si tiene conto delle intervenute pronunce della Corte di Giustizia (19), in tema di IVA, non ci si sarebbe potuti aspettare un esito diverso del giudizio delle Sezioni Unite.

È opportuno, tuttavia, a nostro avviso, concentrare l'analisi su due aspetti di fondamentale importanza. Anzitutto, le pronunce comunitarie, una delle quali sollecitata in sede di rinvio pregiudiziale proprio dalla nostra Suprema Corte (20), tracciano i confini dell'evasione fiscale con riferimento all'Imposta sul valore aggiunto, la cui disciplina, com'è noto, è stata armonizzata in forza della Sesta Direttiva comunitaria del 1977 (21).

Difatti, la Corte di Giustizia si pronuncia in merito alla nozione di pratica abusiva propria della suddetta Direttiva, affermando che evasione in tema di IVA e con riferimento a tale fonte normativa si verifici qualora il perseguimento di un vantaggio fiscale costituisca lo scopo essenziale dell'operazione o delle operazioni controverse e non necessariamente

te l'unico scopo perseguito, ad esclusione di altri obiettivi economici.

Pertanto, a rigore, i principi espressi in sede comunitaria non potrebbero trovare applicazione in Italia al di fuori delle operazioni assoggettabili ad IVA.

In secondo luogo, desta perplessità il fatto che la Corte di Cassazione abbia invocato il dibattuto tema dell'abuso del diritto e ne abbia rinvenuto un fondamento costituzionale, e ciò per varie ragioni.

Anzitutto, sono noti i dubbi circa l'esistenza del divieto di abuso del diritto, quale clausola generale del nostro ordinamento (22), ma anche la tendenza ad escluderne la ragion d'essere nel nostro sistema (23), ovvero a ritenere che il divieto sia positivizzato in norme eccezionali e quindi non applicabili oltre la fattispecie disciplinata (24).

Ciò non esclude, come già notammo, che sia peculiare il nesso tra abuso e autonomia privata e non tra abuso e esercizio di un diritto soggettivo particolare. La nozione di abuso, infatti, è stata solitamente riferita all'esercizio di un diritto nella fase di esecuzione del contratto, fonte del diritto medesimo (frequente è, infatti, la combinazione con l'analisi della nozione di buona fede), ed i rimedi generalmente invocati operano sul piano risarcitorio.

Note:

(18) E. Blumenstein, *Sistema di diritto delle imposte*, (traduzione e nota introduttiva di F. Forte), Milano, 1954, 27-28. Cfr. Cass. 29 luglio 2004, n. 14515, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 4, 272-297, con nota critica di G. Zoppini, *La Suprema Corte tra comprensione e cattiva comprensione di un comportamento fiscalmente disinibito*.

(19) Cfr., *supra*, nota 2 e 3.

(20) Cfr., *supra*, nota 2.

(21) Sesta Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977 77/388/CEE.

(22) P. Rescigno, *L'abuso del diritto*, in *Riv. dir. civ.*, 1965, I, 205 ss. e Id., *L'abuso del diritto*, Bologna, 1998; F. Santoro-Passarelli, *Dottrine*, cit., 76-77, R. Sacco, *L'abuso della libertà contrattuale*, in *Dir. priv.*, 1997, 217 ss.; G. Cattaneo, *Buona fede obbiettiva ed abuso di diritto*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1971, 613 ss.; R. Salvatore, *Abuso del diritto [dir. att.]*, in *Enc. dir.*, I, 1958, 166 ss.; D. Messinetti, voce *Abuso del diritto [II agg.]*, in *Enc. dir.*, 1998, 1 ss.; U. Natoli, *Note preliminari ad una teoria dell'abuso del diritto nell'ordinamento giuridico italiano*, in *Riv. dir. civ.*, 1965, 18-37.

(23) F. Santoro Passarelli, *Dottrine*, cit., 77, testualmente: «il contenuto del diritto soggettivo è determinato dall'interesse concreto del titolare, nel senso che il potere è attribuito a questo per la tutela non di un certo tipo d'interesse, ma fin dove con l'interesse astratto coincide l'interesse concreto; [...] Per effetto di questo limite generale ed interno del contenuto del diritto soggettivo può considerarsi eliminata la figura dell'abuso del diritto, alla quale per il passato sono stati anche ricondotti gli atti emulativi del proprietario».

(24) U. Natoli, *op. cit.*, 19; cfr., L. Vitale, *L'abuso del diritto quale nuovo principio antielusione dell'ordinamento tributario*, in *Fisco*, 2008, 4, 7901 ss.

Al contrario, nelle pronunce del 2005 (25), la Corte pose in relazione la nozione di abuso con l'esercizio della libertà/autonomia contrattuale in sé e per sé considerata, ovvero considerò l'abuso nel momento genetico del rapporto tributario.

Al riguardo, a nostro parere, tale impostazione risponde all'esigenza di reprimere quella forma di esercizio di una libertà che non incide solo sulla sfera del soggetto che ne è titolare, o su quella della controparte contrattuale, ma anche sulla sfera di soggetti diversi dai contraenti.

In altri termini, il divieto di abuso del diritto limita l'esercizio dell'autonomia contrattuale, a tutela dell'interesse della collettività alla contribuzione alle spese pubbliche (26).

Il ricorso ad un principio antiabuso, d'altro canto, non è estraneo ad altri sistemi (27).

Vi è chi, in comparazione con il sistema fiscale tedesco, ha evidenziato proprio l'utilità del ricorso a clausole generali antielusione espresse e, in particolare, al divieto generale di abuso del diritto (28). È stato inoltre messo in risalto che, mentre norme antielusive specifiche e settoriali rendono il sistema molto più facilmente aggirabile dal contribuente (29), maggiore efficacia è ottenuta, al contrario, dalla combinazione di un principio generale con singole norme antielusive, così da impedire la formazione di lacune normative (30). L'efficienza della repressione dell'elusione fiscale nel sistema tedesco, che adotta proprio tale tecnica normativa, ossia l'accostamento tra norme specifiche e divieto generale di abuso del diritto, ne dimostrerebbe l'utilità (31).

Già nelle anzidette pronunce del 2005, tuttavia, la Corte, pur escludendo che il principio di derivazione comunitaria potesse essere direttamente applicato in Italia, non chiariva se e come tale principio potesse esistere nel nostro ordinamento. È da notare, infatti, come negli altri ordinamenti si tratti di un principio positivizzato in norme antielusive generali, mentre dalle motivazioni della Corte non si comprendeva quali fossero le norme, italiane, seppur sparse, dalle quali poter quantomeno desumere l'esistenza di tale principio.

Note:

(25) Cass. 21 ottobre 2005, n. 20398; Cass. 12 maggio 2005, n. 20816 e Cass. 14 novembre 2005, n. 22932, in *Fisco*, 2006, 1-75, con nota di D. Placido, *Dalla Corte di Cassazione doppio stop alle operazioni di dividend washing. Brevi note alle sentenze della Suprema Corte nn. 20398 e 22932 del 2005*.

(26) In dottrina è stato poi evidenziato che alle libertà - tra le quali è certamente da annoverare l'autonomia negoziale - non possa essere riferita tanto la nozione di uso abusivo quanto quella di uso eccessivo; cfr. P. Rescigno, *L'abuso*, cit., 54.

(27) P. Pistone, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995.

(28) P. Pistone, *op. cit.*, 25, il quale ritiene che il modello legislativo più efficace sia dato dall'«approccio integrato all'elusione, in cui le clausole specifiche interagiscono con quelle generali, così da combinare i rispettivi vantaggi ed accrescere l'efficacia della lotta all'elusione.»; in particolare, *ibidem*, 26-27, note 44 e 45, ove elenca i diversi modelli adottati in Europa. Cfr., G. Zoppini, *Abuso del diritto e dintorni (ricostruzione critica per lo studio sistematico dell'elusione fiscale)*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 809-859, il quale non propende per la traslazione del concetto civilistico di abuso del diritto sul piano fiscale, ma ritiene piuttosto che «l'esame delle posizioni dottrinali e della giurisprudenza formatesi a proposito delle questioni civilistiche può fornire una serie di elementi comparativi capaci di costituire un ausilio nella messa a fuoco della materia dell'elusione fiscale».

(29) G. Tremonti, *op. cit.*, 514-515, che nota: «la legislazione tributaria si è orientata verso il modello fenomenico, con tutti gli inconvenienti connessi: dall'esigenza di inseguire tutti i processi dell'economia reale con una specifica previsione normativa (seguendo uno sviluppo casistico, cioè *contrattuale*), fino al paradosso della *paralysis by analysis*, proprio dei sistemi giuridici che, più acquistano estensione, più perdono significato. Ma, ciò che sembra piuttosto interessante in questa sede è che questa tipologia normativa: - se per un verso offre al contribuente (che ne ha le *chances*, perché gode di un grado reale di autonomia contrattuale nella costruzione dei fatti imponibili) le maggiori opportunità di *aggiramento* delle norme tributarie; per altro verso, crea maggiore bisogno fiscale di *repressione*». Inoltre, *ex plurimis*, P.M. Tabellini, *Elusione*, cit., par. 5, che sottolinea come le norme antielusive del nostro sistema abbiano generalmente la natura di presunzioni, ed è necessario «distinguere le presunzioni che hanno funzione definitoria o descrittiva del fatto imponibile, ossia del presupposto, e possono risolversi anche in esemplificazioni ed assimilazioni, da quelle rappresentative del presupposto d'imposta e che consistono in «prove legali di fatti tassabili» con divieto o limitazione della prova contraria»; cfr., S. Cipollina, *La legge civile*, cit., 129, P.M. Tabellini, *Libertà negoziale*, cit., 135 ss.; F. Gallo, *Elusione senza rischio*, cit., favorevole all'introduzione di una norma generale antielusione, che «dovrebbe avere solo l'effetto di integrare le specifiche disposizioni antielusive».

(30) Vi sarebbe da domandarsi se, a fronte di un principio generale che consenta di svelare l'elusività di operazioni negoziali, permanga la necessità di predisporre norme antielusive specifiche. Cfr., G. Villa, *op. cit.*, 254, che propone, restando nell'ambito delle sanzioni civilistiche, la combinazione della nullità per frode alla legge con il ricorso al principio dell'abuso del diritto. *Contra*, R. Lupi, *op. cit.*, 104, secondo il quale è fuorviante spiegare l'elusione fiscale con l'abuso dell'autonomia privata concessa dal diritto civile, «visto che i contratti valgono come elementi di fatto, che concorrono a definire una manifestazione di forza economica».

(31) P. Pistone, *op. cit.*, 315, ove precisa che sarebbe opportuno in Italia «ridimensionare quell'ormai radicata diffidenza verso l'affidamento di strumenti di più ampio respiro per la concreta attuazione del prelievo tributario, come è appunto la clausola generale antielusione. L'evidenza del funzionamento di quest'ultima all'interno dell'ordinamento tributario tedesco vuole dunque essere un esempio con cui confrontarsi criticamente, nei termini che appunto caratterizzano il lavoro di ogni comparatista, ma soprattutto una dimostrazione del fatto che non ci si può rifugiare dietro astratte paure di lesione delle libertà, demonizzando strumenti normativi, come appunto le clausole generali antielusive ed in particolare quella dell'abuso del diritto, che al contrario sono validissimi e riescono a garantire sia il rispetto delle libertà del contribuente che quello dell'integrità del gettito tributario»; P.M. Tabellini, *L'elusione fiscale*, Milano, 1988, 138 ss., a favore di una norma generale antielusiva implicita nell'ordinamento fiscale.

Al riguardo, si rammenta come in Italia, nonostante siano state assai dibattute la necessità e l'opportunità di introdurre una norma antielusiva di carattere generale (32), non sono mai stati varati i seppur numerosi progetti legislativi.

È noto il dibattito relativo al criterio costituzionale di capacità contributiva (art. 53 Cost.) (33), che sarebbe da considerare «non solo come limite vincolante per il legislatore ordinario (nella scelta della base imponibile e nella fissazione della misura massima del tributo), ma anche come norma imperativa che importi un limite rilevante per la libera esplicazione dell'autonomia privata (in quanto atto di disposizione).» (34). È, altresì, da richiamare l'ampio dibattito, non ancora sopito, relativo al più volte citato art. 37-bis d.P.R. n. 600 del 1973 ed alla sua natura di norma generale antielusione, applicabile oltre la fattispecie disciplinata (35).

È opportuno segnalare, peraltro, la Proposta di Legge dell'onorevole Leo, dal titolo «Modifica dell'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, concernente il contrasto dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto in materia tributaria» (36), presentata il 16 giugno 2009, ed in fase di prima lettura alla Camera dei Deputati. Al riguardo, pare superfluo rilevare come, nonostante la relazione di accompagnamento esordisca giustificando l'intervento normativo sulla base della necessità di dare certezza agli operatori economici ed alla stessa Amministrazione Finanziaria in relazione all'orientamento della Corte di Cassazione oggetto della nostra analisi, l'obiettivo avuto di mira non possa essere efficacemente raggiunto mediante la modifica dell'art. 37-bis, poiché resterebbe comunque aperta la questione circa le altre imposte.

A fronte, dunque, delle critiche mosse al ricorso alla nozione di abuso del diritto, peraltro contrastante con la riserva di legge tributaria, le Sezioni Unite del 2008 hanno rinvenuto un fondamento costituzionale al divieto di abuso dell'autonomia privata all'ottenimento del risparmio di imposta.

In altri termini, in virtù del principio di capacità contributiva e del principio di uguaglianza (art. 3 Cost.), e comunque oltre i casi espressamente sanzionati come elusivi da norma di rango primario - quale l'art. 37 bis più volte menzionato - la Corte vieta l'utilizzo distorto di norme fiscali di favore.

In concreto, ciò potrebbe comportare una vessazione a carico del contribuente, le cui operazioni economiche potrebbero essere assoggettate a verifica tutte le volte in cui il Fisco ritenesse, discrezionalmente, che il risparmio fiscale conseguito dal contribuente fosse indebito.

Occorrerebbe ricostruire, a questo punto, a quali regole dovrebbe attenersi il Fisco nella applicazione di tale regola antiabuso, a fronte delle precise garanzie ad oggi esistenti, a pena di nullità dell'avviso di accertamento (37).

Vi è da chiedersi, inoltre, in via di sistema, se le pronunce delle Sezioni Unite non abbiano piuttosto comportato l'introduzione, nel nostro ordinamento, di una figura generale entro la quale l'elusione fiscale costituisce un'applicazione più specifica.

Intendiamo cioè avanzare il dubbio che «abuso del diritto al risparmio di imposta» possa diventare una categoria generale, avulsa dall'elusione fiscale, tale per cui l'utilizzo distorto di strumenti giuridici idonei al risparmio fiscale, pur non in violazione diretta di norme imperative, e la mancanza di ragioni economiche, diverse dal perseguimento del risparmio fiscale, esporrebbero il contribuente sempre a verifica fiscale. In altri termini, vi è il rischio concreto che la sovrapposizione tra abuso del diritto, elusione fiscale e lecito risparmio di imposta comportino il disconoscimento del risparmio tributario in ipotesi sempre più frequenti.

Tale presentimento trova riscontro in alcune pronunce dei primi mesi di quest'anno, nelle quali il richiamo all'abuso del diritto pare del tutto avulso rispetto ai casi di specie, che peraltro avrebbe-

Note:

(32) Per una ricostruzione storica, vedasi S. Cipollina, *La legge civile*, cit., 237 ss.

(33) G. Zizzo, *Clausola antielusiva e capacità contributiva*, in *Rass. Trib.*, 2009, 487-496.

(34) F. Gallo, *Elusione, risparmio d'imposta*, cit., 386; in giurisprudenza (pronunce sul tema dei patti traslativi di tributo, non più attuale per la disposizione dell'art. 8 comma 2 dello Statuto dei diritti del contribuente), Cass. 5 gennaio 1985, n. 5, Cass., Sez. Un., 18 dicembre 1985, n. 6445, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1986, 2, 119 ss., con nota di F. Gaffuri, *Rilevanza fiscale dei patti traslativi*, e Cass. 3 giugno 1991, n. 6232, *ivi*, 1993, 25-33, con nota di G. Gitti, *Accollo d'imposta e frode alla legge*. Cfr., S. Cipollina, *La legge civile*, cit., 151 ss. Criticamente, P. Russo, *op. cit.*, 71.

(35) Non è possibile, in questa sede, ripercorrere il dibattito dottrinale e pertanto si rinvia a G. Vanz, *L'elusione fiscale tra forma giuridica e sostanza*, in *Rass. trib.*, 2002, 1639; L. Corsini, *Critica della norma di contrasto dell'elusione dell'imposta*, in *Il Fisco*, 2005, 191-198; Cass. 29 luglio 2004, n. 14515, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 272-297, con nota critica di G. Zoppini, *La Suprema Corte tra precomprensione e cattiva comprensione di un comportamento fiscalmente disinibito*.

(36) Il cui testo è reperibile al link: http://www.camera.it/_dati/leg16/lavori/stampati/pdf/16PDL0026320.pdf.

(37) Art. 42 comma 2 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in combinato disposto con art. 7 l. 27 luglio 2000, n. 212 (cd. Statuto del contribuente).

ro richiesto l'applicazione di norme specifiche (38).

Destano altresì perplessità - per inciso - le conseguenze in tema di onere della prova, qualora fosse soggetta ad accertamento un'operazione economica che, a parere del Fisco, fosse mirata ad uno scopo esclusivo ed essenziale di risparmio di imposta illegittimo (39).

Al riguardo, si annovera già un contrasto giurisprudenziale (40), dovuto proprio alla difficoltà di reperire la disciplina cui riferirsi per applicare tale principio generale antiabuso, di per sé privo di fondamento normativo.

Nella seconda pronuncia la Corte ha sancito che sul Fisco incombe l'onere di dimostrare la sussistenza del disegno elusivo, nonché la sussistenza di manipolazioni o alterazioni di schemi classici ritenute irragionevoli in una normale logica di mercato, se non per realizzare un vantaggio fiscale; per contro, sul contribuente graverebbe l'onere - gravoso - di provare in positivo l'esistenza di ragioni economi-

che alternative o concorrenti, che giustifichino operazioni strutturate.

È evidente, peraltro, come tali ragioni economiche, sul piano civilistico, potrebbero esulare dalla causa - seppure concreta - del negozio e coincidere con meri motivi soggettivi, la cui prova in giudizio sarebbe alquanto difficoltosa.

Note:

(38) Cass. 21 gennaio 2009, n. 1465, in *Corr. giur.*, 2009, 3, 293 ss., con nota di G. Falsitta, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*; cfr., D. Stevanato-R. Lupi, *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva*, in *Corr. trib.*, 2009, 403 ss.; Cass. 8 aprile 2009, n. 8481, *ibidem*, 1476 ss., con nota di C. Glendi e in *Fisco*, 2009, 17, 2757 ss., con nota di P. Turis, *La Suprema Corte dichiara la natura elusiva ed abusiva del sale and lease back infragruppo*; Cass. 6 maggio 2009, n. 10381, ad oggi inedita.

(39) M. Cantillo, *Profili processuali del divieto di abuso del diritto: brevi note sulla rilevanza d'ufficio*, in *Rass. Trib.*, 2009, 481-486.

(40) Cass. 4 aprile 2008, n. 8772, cit.; Cass. 21 gennaio 2009, n. 1465, in *Obbl. e contr.*, 2009, 473; in *Corr. giur.*, 2009, 293 ss., con nota di G. Falsitta.

RIVISTE

Il Corriere del Merito

Mensile di giurisprudenza civile, penale e amministrativa commentata

Direzione scientifica Civile: Guido Alpa, Vincenzo Carbone, Claudio Consolo, Vincenzo Cuffaro, Vincenzo Mariconda, Pietro Rescigno

Direzione scientifica Penale: Stefano Corbetta, Emilio Dolcini, Angelo Giarda, Giorgio Marinucci

Direzione scientifica Amministrativa: Francesco Caringella, Giuseppe Chiné, Rosanna De Nictolis, Fabio Francario, Marco Lipari

Periodicità: mensile

L'obiettivo della rivista è quello di offrire un **panorama giurisprudenziale ricco ed aggiornato** con un'attenzione particolare alla **fruibilità dei contenuti**.

Le **Sezioni**:

- "**Osservatori**", **organizzati per Regione** ed arricchiti dall'esposizione del **caso concreto** ("in fatto") ricavato dal testo ufficiale dei provvedimenti massimati;
- "**In evidenza**" con l'introduzione delle **parole chiave in neretto** e l'**evidenziazione dei passaggi più importanti** all'interno del commento;
- "**I Contrasti**", una **tabella di sintesi** segnalerà i **principali orientamenti giurisprudenziali** inerenti all'argomento trattato;
- "**Primo piano**" un **abstract d'autore** fornisce un sunto dell'argomento di attualità trattato.

In più, **ogni anno** riceverà **tre fascicoli** che tratteranno, di volta in volta, **Rassegne di giurisprudenza e dottrina ragionata** in ambito di diritto **civile, penale e amministrativo**.

Il servizio on-line, riservato agli abbonati e consultabile all'indirizzo **www.ipsoa.it/ilcorrieredelmerito**, permette all'utente di accedere a tutte le novità d'interesse e all'anteprima della Rivista cartacea.

Abbonamento annuale € 185,00

Per informazioni

- **Servizio Informazioni Commerciali** (tel. 02.82476794 - fax 02.82476403)
- **Agente Ipsoa di zona** (www.ipsoa.it/agenzie)
- **<http://ipshop.ipsoa.it>**

