

## **CURRICULUM AUTORE**

Capo Team Legale, Avvocato, presso un Ufficio dell' Agenzia delle Entrate. Nel 2008 e 2012, per conto della Commissione Europea, ha partecipato a missioni in Kosovo e Serbia. Ufficiale delle Forze di Completamento Esercito, richiamato nel 2004, 2005, 2013, ha ricevuto un Elogio, due Encomi semplici, un Encomio solenne. Svolge attività pubblicistica attraverso la pubblicazione di articoli e libri.

# **L' ABUSO DEL DIRITTO E LA FRAGILITA' DEL SISTEMA FISCALE**

## **INDICE**

- 1. Come nasce il concetto di abuso del diritto?*
- 2. La Corte di Giustizia Europea: la sentenza Halifax*
- 3. La Corte Suprema: la sentenza Cass., sez. trib. n. 25374 del 17.10.2008*
- 4. Il divieto dell'abuso del diritto in funzione di norma antielusiva generale*
- 5. Principi enucleabili dalla giurisprudenza di riferimento*
- 6. Conclusioni*

## **ABSTRACT**

*In questi ultimi anni si è potuto assistere ad una notevole crescita del livello qualitativo dell'evasione e dell'elusione fiscale. Sempre più spesso la "battaglia" tra Fisco e contribuente si basa sulla corretta interpretazione delle norme.*

*Oggi infatti la "brutale" evasione sta lasciando il campo alla raffinata elusione e all'abuso del diritto, appannaggio non solo dei grandi Gruppi societari, ma anche delle piccole e medie imprese e dei contribuenti persone fisiche.*

*In tale contesto l'aspetto più pericoloso è quello che rimanda a paradisi fiscali e società off-shore. La mancanza di confini commerciali e la proliferazione pattizia consentono infatti operazioni che fanno realizzare enormi risparmi fiscali.*

*L'estremo tecnicismo della normativa interna consente a chiunque operazioni di interpretazione fiscale, che consentono l'aggiramento di norme, che, nella mente del legislatore, erano nate con tutt'altro scopo e finalità.*

*Tali operazioni sono del resto oggi appannaggio anche della criminalità organizzata, che le sfrutta non solo a fini di evasione fiscale, ma anche per rilevare (tramite società-schermo residenti in paradisi fiscali) rilevanti quote dell'economia reale.*

*Il contrasto a tali tipi di fenomeni non è dunque "solo" una questione di maggiori introiti per le casse dell'Erario nazionale, ma anche una questione di ordine pubblico e sicurezza internazionale.*

## **PAROLE CHIAVE**

Evasione fiscale

Elusione

Abuso del diritto

Paradisi fiscali

Criminalità organizzata

## *1) Come nasce il concetto di abuso del diritto?*

Negli ultimi anni abbiamo senz'altro assistito ad un processo di deterioramento del sistema fiscale nazionale.

I motivi sono di varia natura: un peso importante va attribuito, sicuramente, a una produzione normativa che è in continuo divenire, prevalentemente per esigenze di gettito (fatto questo che ha indotto ad introdurre regole impositive non sempre sistematicamente coordinate), oltre che ad una attività interpretativa della pubblica amministrazione, sollecitata dagli interpelli dei contribuenti, altrettanto pletrica, spesso indirizzata al caso specifico e non sempre inquadrabile a sistema.

In tale contesto l'abuso del diritto è dunque nato come argine avverso operazioni di singoli contribuenti che tale asistematicità cercavano di sfruttare a loro vantaggio.

Fino agli anni novanta, del resto, si riteneva del tutto assente dall'ordinamento tributario una clausola generale antielusiva: la reazione all'elusione veniva affidata ad una moltitudine di norme antielusive specifiche, che predefinivano la fattispecie da considerare elusiva e di cui disconoscere gli effetti.

Fu dunque una novità l'introduzione di una nozione generale di elusione ad opera dell'art. 10, della Legge n. 408/90, il quale, pur limitandone l'applicazione solo a particolari fattispecie – quali le operazioni di aggregazione azienda e di riduzione del capitale – definì come elusive le operazioni poste in essere allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio d'imposta.

Le innovazioni introdotte successivamente sul finire degli anni novanta con la riformulazione di questa nozione nel nuovo art. 37 bis, del d.p.r. n. 600, non intendevano in alcun modo modificare questo approccio, ma chiarire il concetto di frode: la frode fiscale secondo questa nuova definizione non doveva necessariamente rispondere ad un concetto penalistico di frode, non articolandosi cioè, nell'impiego di artifici o raggiri per ottenere vantaggi tributari; essa andava più semplicemente colta in quegli atti, fatti e negozi anche collegati fra loro, privi di valide ragioni economiche, che risultano diretti ad aggirare obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario al fine di ottenere riduzioni di imposte o rimborsi altrimenti indebiti.

Era dunque evidente l'intenzione di individuare in questo modo una disciplina ai fini tributari simile a quella che in sede civilistica detta l'art. 1344 c.c. sul contratto in frode alla legge<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Come è noto, in dottrina sono state avanzate diverse ricostruzioni riguardo alla possibilità di invocare l'art. 1344 cc come strumento di contrasto dei fenomeni elusivi. Una serie di autori propende per la tesi negativa in quanto l'art. 1344 cc sarebbe posto a presidio dell'aggiramento di norme imperative di natura proibitiva, laddove invece le disposizioni fiscali, lungi dallo stabilire se un negozio possa essere stipulato o meno, si limiterebbero a disciplinarne gli effetti (Cfr. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Utet, 2003, 161; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte generale*, Milano 2006, 251). Altri autori hanno osservato che gli atti negoziali non rilevarebbero in quanto tali ai fini tributari, bensì regredirebbero a meri elementi della fattispecie, con la conseguenza che l'elusione della legge tributaria non potrebbe essere arginata con il ricorso al rimedio civilistico dell'art. 1344 cc (LUPI, *Usufrutto di azioni: una norma antielusione*

Così come in sede civile costituisce negozio in frode alla legge quello che si pone come mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa, utilizzando non la simulazione ma la combinazione in vario modo degli stessi elementi oggettivi del modello negoziale regolato dalla norma (si conclude, ad esempio, formalmente un atto di liberalità ma la combinazione degli eventi è tale per cui siamo, in realtà, in presenza di vendita di beni non commercializzabili), così, pure in sede fiscale, costituisce operazione in frode alle regole di imposizione quella che non viola direttamente ma aggira obblighi e divieti, ottenendo in questo modo vantaggi che altrimenti sarebbero stati indebiti. In un tale contesto costituisce dunque elemento essenziale della frode, prima ancora dell'analisi delle ragioni economiche dell'operazione, l'accertamento di un effettivo aggiramento di obblighi e divieti, cioè l'acclaramento di un'effettiva violazione della *ratio* del sistema fiscale dalla quale scaturisca un'applicazione della norma in modo non corretto rispetto alla esatta esplicazione della capacità contributiva. Occorre, cioè, che risultino violati i principi fondamentali dell'Ordinamento, quali il divieto di doppia deduzione dei costi, il divieto di salto di imposizione, il commercio di bare fiscali (il commercio, cioè, di perdite non realizzate nel gruppo ma acquisite appositamente da società inattive per trarne vantaggi dalla compensazione con i propri imponibili), etc. etc..

Come è noto, comunque, la Suprema Corte ha abbandonato la linea argomentativa che aveva sviluppato nel 2005 e che si incentrava sulla nullità per difetto di cause o per causa illecita dei contratti conclusi per finalità fiscali (il riferimento era, in particolare, ai contratti *dividend washing* e *dividend stripping*)<sup>2</sup>.

Conclusivamente, possono formularsi le seguenti considerazioni:

- non c'è dubbio che il nostro ordinamento fiscale, come gli ordinamenti degli altri stati, deve essere in grado di reagire ai comportamenti elusivi dei contribuenti, tanto più che questi comportamenti stanno assumendo forme e contenuti sempre più sofisticati;
- è necessario, tuttavia, che questa reazione non si trasformi in una disapplicazione "*ad nutum*" delle regole impositive scritte;
- l'abuso del diritto è ravvisabile nelle operazioni che aggirano i principi fondamentali dell'Ordinamento fiscale e che risultano sostanzialmente mancanti di valide ragioni economiche, anche se non c'è dubbio che il giudizio sulle valide ragioni economiche, affidato "*ex post*" al verificatore o all'organo giudicante, potrebbe rivelarsi piuttosto difficoltoso, sia da un punto di vista

---

non si può inventare, in Rass trib. 1995, 1936). A diversa conclusione giunge invece la dottrina che ha sostenuto l'applicabilità dell'art. 1344 cc in materia tributaria, ravvisando nell'elusione tributaria una violazione del dovere solidaristico alla contribuzione di cui all'art. 53 Cost. e prospettando che l'operatività dello schema della frode alla legge sul piano tributario dovrebbe risolversi non nella nullità civilistica, ma nell'irrelevanza fiscale dell'atto elusivo (GALLO, Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione, in Dir. e prat. trib. 1992, 1767 e ss).

<sup>2</sup> Si vedano le sentenze della Cassazione 21 ottobre 2005 n. 20398 e 14 novembre 2005 n. 22932

probatorio (potendo essere dimostrato al più in via presuntiva), sia per l'assenza di indicazioni normative e canoni ermeneutici sulla definizione di questo concetto di "valide ragioni economiche";  
- per individuare l'abuso del diritto occorre in ogni caso analizzare il contenuto complessivo dell'operazione, che si presenta di regola conforme alle applicazioni formali della norma, ma sostanzialmente, produce vantaggi contrari ai suoi obiettivi.

## ***2) La Corte di Giustizia Europea: la sentenza Halifax***

Con la sentenza del 21.2.2006, emessa nella causa C-255/02, 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.

Tale sentenza rappresenta, potremmo dire, la madre di tutte le sentenze nell'individuazione del concetto di abuso del diritto.

In particolare, nel caso di specie, un istituto bancario inglese intendeva effettuare lavori di costruzione di alcuni immobili su terreni di proprietà e/o 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 aveva allora 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) alla stessa controllante, la quale, in sostanza, finanziava l'operazione complessiva attraverso la concessione di prestiti alle proprie controllate.

L'Amministrazione finanziaria inglese aveva quindi 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 citata, ha dunque 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”*. Inoltre, a completamente di quanto sopra riportato, la Corte ha aggiunto che *“Deve altresì risultare da un insieme di elementi obiettivi che le dette operazioni hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale”*.

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 stato infatti contrario al principio di neutralità fiscale e, pertanto, contrario allo scopo di detto sistema. Ne conseguiva pertanto 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, faceva del resto sì che la stessa integrasse il contenuto della direttiva medesima e risultasse, quindi, anch'essa direttamente applicabile negli ordinamenti nazionali.

In ordine agli effetti dell'abuso di diritto, infine, 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.

Sue successive sentenze hanno comunque ancor meglio chiarito ed integrato quanto già esaustivamente enunciato dalla Sentenza Halifax<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Sentenza “Cadbury Schweppes” C-196/04 del 12/09/2006 e Sentenza “Part Service” C-425/06 del 21/02/2008.

### 3) *La Corte Suprema: la sentenza Cass., sez. trib. n. 25374 del 17.10.2008*

L'affermazione da parte della Corte di Giustizia dell'immanenza della clausola anti-abuso nei principi dell'IVA è stata quindi fatta propria dalla Corte di Cassazione, che già nella sentenza n. 10352 del 5.5.2006<sup>4</sup> fa espresso rinvio ai predetti principi fissati dalla Corte di Giustizia con la sentenza Halifax.

Tali principi sono stati poi approfonditi con la 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 era 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.

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;
- 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

---

<sup>4</sup> E' da sottolineare che la sentenza n. 10352 in esame è per certi versi, speculare, nell'ambito delle imposte indirette a quelle pronunciate dalla stessa Cassazione nell'ambito dell'imposizione diretta in materia di *dividend washing* (sentenze 29/4/2005, n. 20398, depositata il 21/10/2005, e 25/10/2005, n. 22932, depositata il 14/11/2005), con cui il giudice di legittimità ha affermato che gli atti, i fatti o i negozi, anche collegati tra loro, privi di uno scopo economico e che portino alle parti esclusivamente un vantaggio fiscale sono nulli in quanto difettano di causa. E' evidente, in tali sentenze, la netta condanna della Suprema Corte nei confronti della pratiche elusive poste in essere al solo scopo di ottenere un risparmio di imposta, effettuando operazioni prive di valide ragioni economiche.

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;

- 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;

L'operazione deve essere quindi 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 rappresentazioni false o incomplete della realtà (se non nei fini).

Secondo la giurisprudenza della Corte di legittimità<sup>5</sup>, inoltre, la fonte di tale principio va rinvenuta non (solo) 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.

Tale principio, del resto, 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

---

<sup>5</sup> Si vedano a tal proposito le Sentenze della Cassazione SS.UU. nn. 30055, 30056 e 30057 del 23 dicembre 2008 e Cassazione, SS.UU. n. 15029 del 26 giugno 2009



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<sup>6</sup>.

#### ***4) Il divieto dell'abuso del diritto in funzione di norma antielusiva generale***

Parte della 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 già espressamente una disposizione generale antielusiva in materia di imposte sui redditi, contenuta nell'art. 37 bis del dpr. 600/73 e che tale norma individua una per una le fattispecie interessate dalla disciplina antielusiva (tipicità delle figure elusive).

In base a tale tesi non sarebbe dunque possibile individuare, in via giurisprudenziale, una forma di elusione fiscale non tipizzata.

Aderendo a tale impostazione si dovrebbe però allora riconoscere, di fatto, una sorta di franchigia fiscale per quei comportamenti palesemente elusivi, i quali, seppur esclusivamente diretti ad ottenere indebiti vantaggi fiscali e privi di valide ragioni economiche o dalle ragioni economiche del tutto marginali, non sono stati tuttavia espressamente individuati dal legislatore all'interno della fattispecie tipizzate di cui al citato art. 37 bis.

Del resto, 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 e non mira dunque ad individuare nuove forme di reddito da tassare, avendo esclusivamente la funzione di segnalare, ai fini del controllo fiscale, comportamenti e schemi giuridici caratterizzati da particolare potenziale di elusività, disciplinandone il procedimento di accertamento.

Appare dunque del tutto coerente l'affermazione della diretta derivazione del divieto dell'abuso del diritto dal principio di capacità contributiva (art. 53, Cost.), oltre che dai principi comunitari, ai quali comunque vanno agganciati i principi fondanti il sistema tributario.

Ciò premesso, sarebbe tuttavia certamente utile introdurre nell'ordinamento fiscale italiano una norma di sistema, che a maggiore chiarezza, 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,

---

<sup>6</sup> Sentenza n. 4737 del 26 febbraio 2010.

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

Tale principio di carattere generale, come detto, deve del resto essere ormai riconosciuto come immanente nel sistema comunitario e nazionale.

L'interpretazione di una norma di diritto comunitario, resa dalla Corte di Giustizia, infatti, chiarisce e precisa il significato e la portata della norma.

L'immanenza di norme anti-abuso, sia ai fini IVA che IIDD, fa sì quindi che possa riconoscersi da parte dell'Amministrazione Finanziaria la presenza di comportamenti elusivi, anche senza la necessità di una norma positiva che sancisca tale potere.

Dopo aver affermato l'esistenza di una clausola generale antiabuso in ambito IVA, i giudici comunitari hanno poi precisato che ad orientare l'attività dell'amministrazione fiscale e del Giudice devono essere i seguenti elementi:

- le operazioni controverse devono, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni.
- deve altresì risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale.

In ordine agli effetti dell'individuazione di un comportamento abusivo, la Corte di Giustizia afferma infine che le operazioni relative a tale comportamento *“devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato”*.

Alla luce delle considerazioni sino ad ora esposte gli uffici possono dunque tener conto, in sede di controllo, dei principi enunciati in via generale dalla Corte di giustizia, in tema di abuso del diritto.

### ***5) Principi enucleabili dalla giurisprudenza di riferimento***

In materia di abuso e frodi, oltre a quelle sopra già citate, si sono avute altre importanti sentenze, sia di merito che di legittimità, che meritano di essere richiamate.

La Sentenza n. 1057 del 18 gennaio 2008 della Corte Cass., Sez. tributaria (Cfr. le sentenze della Cassazione n. 22938 del 30 ottobre 2007 e n. 21953 del 19 ottobre 2007) dispone per esempio che *“in caso di riscontrata simulazione delle cessioni soggette ad Iva e di correlata falsità della fatturazione e delle scritture contabili, finalizzata in ipotesi ad evadere od eludere l'Iva, occorre dimostrare - anche per via di semplici presunzioni, ricavate da indizi ritenuti dal giudice di merito, con motivazione adeguata, gravi, precisi e concordanti - l'esistenza e le caratteristiche del disegno fraudolento, attraverso il quale si realizza l'evasione o l'elusione, nonché la non corrispondenza al*

*vero della contabilità aziendale formalmente regolare. La constatazione di correttezza delle indagini svolte dalla guardia di finanza - pur elemento di sicuro rilievo nell'accertamento di violazioni alla normativa fiscale, specialmente in presenza di artificiose intermediazioni e di possibile simulazione dei contratti di compravendita - non basta a fondare l'ipotesi di frode fiscale, dovendo altresì la sentenza, per risultare indenne dalla censura di violazione degli articoli 2727 e ss., cc., esplicitare chiaramente le presunzioni, ossia la logiche conclusioni che dai fatti accertati potrebbero trarsi al fine di rendere manifesta l'esistenza e l'effettiva portata dell'evasione".*

Sempre sul lato probatorio la Sentenza n. 10257 del 16 gennaio 2008 (dep. il 21 aprile 2008) della Corte Cass., Sez. tributaria, dispone a sua volta che *"l'attività economica svolta dal contribuente riconducibile all'essenziale ed esclusivo obiettivo del conseguimento di un vantaggio fiscale costituisce fattispecie di abuso del diritto ed i relativi effetti giuridici sono irrilevanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. Spetta al contribuente l'onere di dimostrare le ragioni economiche a suffragio del suo contegno, le quali devono rivelarsi sostanziali e concrete e non meramente marginali o teoriche"* e la Sentenza n. 8772 del 16 gennaio 2008 (dep. il 4 aprile 2008) della Corte Cass., Sez. tributaria, in base alla quale *"non hanno efficacia nei confronti della amministrazione finanziaria quegli atti posti in essere dal contribuente che costituiscano "abuso di diritto", cioè che si traducano in operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale; ed incombe sul contribuente fornire la prova della esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di carattere non meramente marginale o teorico"*<sup>7</sup>.

Affinché si integri un comportamento abusivo, quindi, deve risultare da un insieme di elementi obiettivi che le dette operazioni hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale.

E laddove sia stato constatato che il contribuente ha posto in essere un comportamento abusivo le operazioni implicate devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato.

---

<sup>7</sup> La Corte afferma in particolare poi che *"costituiscono "abuso di diritto le operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale; ed incombe sul contribuente fornire la prova della esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di carattere non meramente marginale o teorico, specie quando l'abuso di diritto dia luogo ad un elemento negativo del reddito o dell'imposta. La nozione di abuso del diritto prescinde, pertanto, 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. Nè comporta l'accertamento della simulazione degli atti posti in essere in violazione del divieto di abuso. Infine, sul piano processuale: poichè il principio della irrilevanza fiscale degli atti in abuso di diritti deriva dalla normativa comunitaria t è consentito introdurre nel giudizio di cassazione la problematica dell'abuso del diritto, purché sia ancora aperto (come nel caso di specie) un contenzioso su comportamenti fraudolenti e/o elusivi"* e che *"una rigorosa applicazione del principio dell'abuso del diritto, in tal modo definito, comporta, quindi, che 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. Pur riguardando la pronuncia dei Giudici di Lussemburgo un campo impositivo di competenza comunitaria (l'i.v.a.), questa Corte ritiene che, come ripetutamente affermato dalla giurisprudenza comunitaria, anche nell'imposizione fiscale 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"*.

Altre sentenze della Corte Suprema hanno poi contribuito a delineare in modo ancora più chiaro la portata del concetto di abuso del diritto nel nostro Ordinamento giuridico.

La Corte Suprema nella sentenza 25374 del 17 ottobre 2008, ha addirittura fatto una sorta di ricerca comparata sui sistemi giuridici tributari, rilevando come tale principio *“venga riconosciuto in diversi ordinamenti, anche estranei all’Unione Europea:*

- *nella sentenza del 28 novembre 2005 la Corte Suprema svizzera ha espressamente riconosciuta l’esistenza di un principio non scritto di contrasto dell’abuso del diritto in materia fiscale (c.d. look - through clause);*

- *... la legge tedesca prevede l’inopponibilità all’amministrazione finanziaria delle c.d. forme giuridiche abusive al p. 42 della legge generale fiscale (Abgabeordnung) ....*

- *anche la giurisprudenza nordamericana, pur rilevando l’origine di civil law dell’istituto, ha da tempo riconosciuto l’esistenza di un principio dell’abuso del diritto, dovendosi aver riguardo al contenuto economico reale (substance doctrine) della transazione. Nella sentenza della Corte Suprema Frank Lyon Co. / United States, 435 U.S. 561 del 1978 viene affermato che deve essere riconosciuta soltanto “a genuine multiple - part transaction with economic substance compelled or encouraged by business or regulatory realities, imbued with tax independent considerations, and not shaped solely by tax avoidance features” (“una transazione tra più parti con sostanza economica imposta o suggerita da realtà degli affari o normative, impregnata da ragioni indipendenti da quelle fiscali, e non formata soltanto da aspetti di risparmio fiscale”)...;*

- *in Francia Vabus de droit è espressamente contemplato dal titolo 4<sup>^</sup> del Livre des procédures fiscales (art. 64, art. 64, lett. A e art. 64, lett. B), recante l’intestazione “Procedure de repressimi des abus de droit”. Il comma 3 dell’art. 64 attribuisce all’amministrazione il potere di “restituer son véritable caractère a l’opération litigieuse” (“riattribuire la sua vera natura all’operazione litigiosa”). ...;*

- *particolare interesse, perchè emanata da una giurisdizione di un Paese membro della U.E., pur di tradizioni di common law, è la recentissima sentenza della High Court - Revenue Jurisdiction irlandese dell’11 giugno 2008 in causa E. Cussens e a. / Inspector of Taxes, nella quale si esamina l’impatto delle sentenze Halifax e P.S. nell’ordinamento nazionale, giungendosi alla conclusione che il principio del disconoscimento delle pratiche abusive ai fini di risparmio fiscale costituisce una regola operativa di immediata applicazione anche nell’ordinamento irlandese, pur trattandosi di un istituto nato nei sistemi di civil law, e pur in assenza di norme nazionali che lo riconoscano espressamente”.*

Insomma un principio, si potrebbe dire, veramente “globale”.

I sopradetti indirizzi giurisprudenziali sono stati poi ulteriormente confermati (e rafforzati) da altre sentenze della Corte Suprema (a Sezioni Unite), la quale, come detto, con le pronunce n. 30055/08 e 30057/08 del 23 dicembre 2008, ha riconosciuto l'esistenza di un generale principio antielusivo nel nostro ordinamento costituzionale.

Secondo la Corte di Cassazione, pertanto, per giustificare e legittimare il generale principio antiabuso non c'è in realtà neppure bisogno di andare a trovare un fondamento nell'ordinamento comunitario.

La fonte del principio antielusivo come abuso del diritto si trova infatti già nei nostri principi costituzionali ed in particolare nel principio di capacità contributiva e di progressività di cui all'articolo 53 della Costituzione.

Afferma infatti la Corte che *“i principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione costituiscono il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono 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 alcuna specifica disposizione di strumenti giuridici idonei a ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale”*.

Sulla base di tali considerazioni, quindi, l'elencazione delle fattispecie elusive di cui all'articolo 37 bis diventa, di fatto, solo esemplificativa e non tassativa.

Ai fini della contestazione degli effetti fiscali derivanti dall'abuso del diritto, ciò che allora deve fare l'Amministrazione Finanziaria è spiegare (motivandolo) che l'operazione contestata non era voluta, volendo invece i contribuenti solo i relativi effetti fiscali.

Nel far questo l'Ufficio finanziario deve comunque indicare quali norme (fiscali) il contribuente ha inteso aggirare, al fine (esclusivo, o comunque prevalente) di ottenere un indebito vantaggio fiscale e, come ancora ricordato dalla Cassazione nella fondamentale sentenza n. 1465 del 21.01.2009, deve quindi anche indicare quale è stato il *“comportamento fisiologico aggirato”*.

L'Ufficio deve quindi dimostrare che l'operazione posta in essere aveva come *“prevalente”* causa il risparmio fiscale, indicando, come anche richiesto dalla Cassazione citata, quale sarebbe stato il corretto carico fiscale (il *“comportamento fisiologico aggirato”*), laddove il contribuente non avesse posto in essere l'operazione abusiva.

## 6) Conclusioni

Il perno dell'abuso del diritto consiste, in conclusione, nell'individuazione del vantaggio fiscale illegittimamente raggiunto solo grazie all'aggiramento delle norme o, meglio, solo grazie alla formale predisposizione di operazioni non "fisiologiche".

Onere dell'Amministrazione finanziaria, in questi casi, sarà dunque individuare la corretta operazione fisiologica che il contribuente avrebbe dovuto porre in essere e gli effetti fiscali (di vantaggio) che il contribuente ha illegittimamente ottenuto grazie alla predisposizione di un'operazione non fisiologica, non sorretta da valide ragioni economiche.

L'ufficio deve infatti indicare, come anche richiesto dalla Cassazione, quale sarebbe stato il corretto carico fiscale (il "*comportamento fisiologico aggirato*") laddove il contribuente non avesse posto in essere l'operazione abusiva e, nel farlo, deve guardare la pianificazione nel suo complesso e le relative conseguenze, anche negli anni successivi.

Una volta individuata l'operazione fisiologica aggirata, l'ufficio dovrà allora riqualificare l'operazione contestata in quanto abusiva, accertando le maggiori imposte che da tale riqualificazione derivano.

La contestazione dell'abuso si può quindi "operativamente" suddividere in tre fasi:

1. individuazione dell'operazione fisiologica aggirata;
2. riqualificazione dell'operazione abusiva;
3. accertamento dei conseguenti effetti fiscali (disconoscimento dei vantaggi fiscali illeciti).

Naturalmente, tutti tali passaggi hanno valenza esclusivamente fiscale; così anche la riqualificazione dell'operazione non avrà rilevanza civilistica.

La fisiologicità aggirata deve dunque essere (fiscalmente) ripristinata ed evidenziata tramite l'affermazione della natura abusiva dell'intera operazione e il disconoscimento di tutti i connessi, illeciti, vantaggi fiscali.

Dato dunque che la contestazione dell'abuso di imposta rileva solo ai fini fiscali, la riqualificazione dell'operazione interviene solo sul lato probatorio, al fine cioè di evidenziare, sotto un profilo di verosimiglianza, dati certi presupposti indiziari, quale avrebbe dovuto essere l'operazione consentita dall'ordinamento e invece aggirata dal contribuente per mere ragioni di interesse fiscale.

In una recente udienza di merito presso la Commissione tributaria regionale della Toscana, proprio su un processo in materia di abuso del diritto, un giudice ha fatto una considerazione che, nella sua immediatezza, rende comunque bene l'idea: contestare l'abuso vuol dire fare un processo alle intenzioni.

L'idea in fondo è corretta.

Il processo alle intenzioni però, per essere legittimo, deve fondarsi su elementi probatori oggettivi (anche se presuntivi), individuare l'operazione aggirata, rilevare la mancanza di valide ragioni economiche dell'operazione abusiva e individuare infine gli illeciti vantaggi perseguiti.

Lo sforzo probatorio dell'ufficio deve dunque mirare a rilevare (come anche indicato dalla Cassazione) quale sia la reale natura "fisiologica" sottostante all'operazione abusiva, andando alla sostanza dell'operazione vista nel suo complesso e non facendosi abbagliare dagli schermi artatamente predisposti dal contribuente.

Peraltro, la riqualificazione civilistica dell'operazione "fisiologica", seppur importante al fine di meglio comprendere (e provare) la natura abusiva dell'operazione, è però irrilevante ai fini della sostanziale inopponibilità all'Erario dell'illecito vantaggio fiscale. L'inopponibilità segue infatti alla natura abusiva del vantaggio fiscale, anche considerato che, in tali contesti, ciò che interessa al contribuente è il fine del vantaggio fiscale e non certo il mezzo contrattuale.

La forma civilistica aggirata, indicata con la riqualificazione, non è quindi il fine dell'accertamento, ma semplicemente il mezzo, lo strumento cioè attraverso cui poter effettuare il recupero di imposta.

Le sentenze della Corte suprema evidenziano infatti come non sia necessario indagare se l'operazione abusiva posta in essere integri o meno la figura civilistica della simulazione (assoluta o relativa), della interposizione (reale o fittizia) o del negozio in frode alla legge.

Ai fini fiscali, il contratto "abusivo" deve quindi essere trattato non già in base agli effetti giuridici prodotti dal contratto stesso, ma in base alla sostanza economica ricostruita dall'ufficio.

E questo non perché il contratto sia o meno simulato (elemento irrilevante), ma perché bisogna avere riguardo all'intrinseca natura dell'operazione (alla sua natura fisiologica, dice la Cassazione), anche se non vi corrispondono il titolo e la forma apparente.

Vengono quindi in considerazione, ai fini impositivi, non gli effetti voluti dalle parti (l'operazione posta in essere, si ricorda, anche se abusiva, è vera e reale; anzi la realtà dell'operazione è il mezzo e il presupposto dell'abuso), ma anche quelli che, anche se non voluti, il negozio aggirato sarebbe stato (fiscalmente) idoneo a produrre.

Proprio in tali casi, del resto, il potere (potremmo dire quasi "novativo") dell'Amministrazione finanziaria dovrà essere più forte, potendo essa andare anche contro la volontà (illecita) del contribuente, al fine di far conseguire all'Erario il giusto tributo ("giusto" anche in base al principio costituzionale di capacità contributiva - vedi Cassazione 30055/2008 e 30057/2008) e riprendendo cioè a tassazione il vantaggio fiscale illecitamente ottenuto.

L'ordinamento giuridico (e i suoi operatori, Amministrazione finanziaria da una parte e giudici dall'altra) non può infatti consentire l'aggiramento delle sue norme, al mero fine del perseguimento di illeciti vantaggi fiscali.

Questo è esattamente lo scopo del riconoscimento nel nostro Ordinamento dello specifico principio dell'abuso del diritto.

La regola generale del divieto di abuso del diritto è quindi insita nel nostro Ordinamento, come principio immanente e come clausola di salvaguardia del sistema.

In fondo, a ben vedere, le conclusioni della Corte Suprema in tema di abuso del diritto non fanno altro che ricalcare il Teorema di Gödel, uno cioè dei maggiori risultati della logica del XX secolo, che ha dimostrato l'impossibilità di affermare la coerenza di un sistema assiomatico rimanendo all'interno del sistema.

Tradotto per il nostro sistema giuridico, in base al Teorema di Godel le regole fondanti del nostro Ordinamento giuridico non si fondano e derivano dalla Costituzione o dalla Legge, ma le presuppongono.

In altri termini: il sistema delle Leggi si regge sulla Costituzione e sulle leggi come su di una pietra angolare; ma la Costituzione e le leggi, a loro volta, si reggono su dei valori che vengono prima della stessa Costituzione e delle stesse leggi, su cui, a sua volta, si regge il sistema.

Nell'odierno contesto sociale, per esempio, la generalità delle persone avverte come fondamentale l'esigenza (e il valore a questa esigenza correlato) che ogni consociato contribuisca alla spesa pubblica in ragione della reale consistenza del proprio reddito e che a nessuno sia consentito di sottrarsi a tale obbligo ricorrendo ad espedienti pur formalmente incensurabili sul piano delle norme positive, con danno sia per l'Erario che per i consociati.

E questo sentire comune viene prima dell'articolo 53 della Costituzione.

Viene prima dell'articolo 37 bis del DPR 600/73.

Questo sentire comune è alla base del patto sociale su cui si regge lo Stato inteso come comunità.

Secondo la dottrina economica, peraltro, la "convenienza" dell'evasione tiene anche conto dei costi morali e sociali che la scelta di evadere le imposte comporta.

Quindi, a ben vedere, tali componenti, morali e sociali (oltre che giuridiche ed economiche) non sono mai completamente scisse dall'analisi del rapporto tributario.

Il concetto di abuso del diritto, quindi, non può essere sostanzialmente differenziato da quello di evasione in considerazione del fatto che solo questa presuppone la violazione espressa di una determinata norma imperativa.

Resta infatti comune ad entrambi i concetti (evasione ed abuso, ma anche elusione) il risultato finale del comportamento, pur diversamente qualificato, del contribuente: la perdita di entrate spettanti allo Stato con corrispondente "ingiusto" lucro del contribuente.

Certo, resta il fatto che l'aggettivo "ingiusto", non essendo riferibile a parametri normativi diretti e ad una norma tributaria imperativa che tale lo qualifichi e come tale lo sanzioni, deve essere in



questi casi necessariamente riferito ad una clausola generale metagiuridica insita nell'Ordinamento e rinviante a modelli di comportamento etico-sociale a cui la generalità dei *cives* uniforma il proprio comportamento.

Ma per consentire questo, come detto, non c'è bisogno di una legge che lo disponga (anche se una legge in tal senso potrebbe essere senz'altro opportuna), dato che è su tali principi che la Legge si fonda e non viceversa.

Godel *docet*.

**GIOVAMBATTISTA PALUMBO**