

*Seminario di aggiornamento professionale e di approfondimento
per i magistrati delle commissioni tributarie della regione Campania*

06 Febbraio 2015

*L'abuso del diritto nella giurisprudenza di merito:
casi pratici*

di Luca Cestaro

*Seminario di aggiornamento professionale e di approfondimento
per i magistrati delle commissioni tributarie della regione Campania*

Premessa	3
L'abuso del diritto in generale: definizione e caratteri.....	3
I rischi connessi alla figura dell'abuso del diritto.	4
Definizioni giurisprudenziali:.....	5
Consiglio Stato , sez. IV, 17 maggio 2010, n. 3129.....	5
Cassazione civile , sez. III, 18 settembre 2009 , n. 20106.....	5
Consiglio di Stato sez. IV 02 marzo 2012 n. 1209:.....	6
Riferimenti interdisciplinari.....	6
Diritto civile e amministrativo	6
Diritto processuale	8
L'applicazione dell'abuso del diritto in diritto tributario.....	10
La clausola antielusiva espressa e l'applicazione del generale principio dell'abuso del diritto.....	10
La fase del ricorso a istituti civilistici.....	12
La fase dell'elaborazione di un concetto di abuso del diritto "proprio" del diritto tributario dal diritto comunitario a quello nazionale.....	13
La delega fiscale, L. 23/2014	16
Le problematiche applicative di maggiore attualità anche alla luce della cd. delega fiscale 2014.	17
Il contraddittorio procedimentale.....	17
La sanzionabilità delle condotte abusive.....	21
Profili probatori.....	21
Le applicazioni pratiche del principio dell'abuso del diritto e la giurisprudenza di merito	22
Premessa.....	22
Dividend washing e dividend stripping.....	22
Sale and lease back.....	24
L'imposta di registro	25
Il trust	26
Le società di comodo	29
Operazioni infragruppo	31
a) transfer pricing.....	31
b) Operazioni e acquisti tra società controllate.....	31
Superficie utile e abitazioni di lusso.....	32
Abuso del diritto e abuso del potere.....	32
Conclusioni.....	33

Premessa

Il presente contributo¹ prende le mosse dalla nozione di abuso del diritto, trasversale all'intero ordinamento giuridico, per, poi, approfondire l'introduzione e la ormai consolidata applicazione di tale istituto nel campo del diritto tributario che, peraltro, reca talune specifiche norme anti-elusive.

Si sono, poi, succintamente messe in evidenza le maggiori difficoltà applicative, analizzate in vista dell'imminente attuazione della delega fiscale (L. 23/2014) che contiene importantissime novità in materia tra cui, su tutte, l'espressa previsione della codificazione di una generale clausola antielusiva.

Il lavoro si conclude con una breve analisi ragionata delle pronunce giurisprudenziali, di legittimità e di merito, che si sono fatte carico dell'applicazione dell'istituto in questione.

L'abuso del diritto in generale: definizione e caratteri².

L'abuso del diritto è concetto trasversale all'intero ordinamento giuridico.

Gli elementi costitutivi dell'abuso del diritto sono tradizionalmente individuati nei seguenti:

1. la titolarità di un diritto soggettivo in capo ad un soggetto;
2. la possibilità che il concreto esercizio di quel diritto possa essere effettuato secondo una pluralità di modalità non rigidamente predeterminate;
3. la circostanza che tale esercizio concreto, anche se formalmente rispettoso della cornice attributiva di quel diritto, sia svolto secondo modalità censurabili rispetto ad un criterio di valutazione, giuridico o extragiuridico;
4. la circostanza che, a causa di una tale modalità di esercizio, si verifichi una sproporzione ingiustificata tra il beneficio del titolare del diritto ed il sacrificio cui è soggetta la controparte³.

Esso deve essere distinto dall'eccesso del potere che si verifica quando, appunto, si superano i limiti del potere sconfinandosi in un campo in cui il potere non è riconosciuto (ad. es. l'eccesso di legittima difesa in diritto penale). L'abuso del diritto, infatti, sottintende la necessità di una correlazione tra i poteri conferiti e lo scopo per i quali essi sono conferiti: laddove la finalità

¹ Destinato al Seminario di aggiornamento professionale e di approfondimento per i magistrati delle commissioni tributarie della regione Campania, organizzato dal Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria in data 06.02.2015.

² Per l'approfondimento teorico del tema, si veda la voce "abuso del diritto" dell'Enciclopedia del diritto Giuffrè a cura di MESSINETTI Davide.

³ Cass. civile, III, 18 settembre 2009 n. 20106.

*Seminario di aggiornamento professionale e di approfondimento
per i magistrati delle commissioni tributarie della regione Campania*

perseguita non sia quella consentita dall'ordinamento, si avrà abuso⁴.

I principali riferimenti costituzionali possono essere individuati nell'art. 2 (principio di solidarietà), nell'art. 3 (principio di ragionevolezza) e nell'art. 41 della Costituzione (principio di utilità e funzione sociale dell'iniziativa economica; nel diritto tributario, peraltro, assume una assorbente rilevanza il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.).

I rischi connessi alla figura dell'abuso del diritto.

Com'è noto, il nostro è un ordinamento di 'civil law' in cui il giudice deve limitarsi ad applicare la legge (artt. 23, 103 e 113 Cost.). Al giudice, quindi, non è dato un potere di creazione della norma. Nei fatti, la fluvialità, la scarsa coerenza e la scarsa chiarezza –talvolta dolosamente preordinata a preservare il compromesso 'politico' alla base della formulazione adottata- della produzione legislativa, lasciano al giudice dei vastissimi spazi interpretativi tanto che, quanto almeno al diritto amministrativo, la mia esperienza è nel senso che le operazioni ermeneutiche dei giudici italiani e inglesi, diversissime in teoria, non siano poi così diverse in pratica⁵.

Ebbene, in un sistema fondato sulle leggi di fonte parlamentare, concetti troppo elastici, pur tesi a perseguire alte finalità di interesse generale, rischiano di conquistare all'interpretazione dei giudici spazi che non le dovrebbero essere consentiti, specialmente se l'applicazione di simili clausole conduce alla sostanziale disapplicazione di norme di legge.

Tale è, appunto, il caso dell'abuso del diritto che si sostanzia nel negare legittimità (ed efficacia) a operazioni giuridiche formalmente consentite dalle fonti legislative, ma contrarie allo spirito e allo scopo tutelato dalla legge stessa, concetti questi ultimi che non possono che essere enucleati dall'interprete; ovvio, quindi, che tale operazione ermeneutica debba essere condotta con estrema cautela⁶.

Tanto spiega, peraltro, perché, per un lungo periodo ha prevalso un orientamento restrittivo che relegava il concetto di abuso del diritto a una dimensione etica, orientamento che, peraltro, ha ceduto il passo come si è visto alle tesi che hanno consentito l'ormai frequente e scontata applicazione dell'istituto, prima valorizzando come principio generale il divieto di atti emulativi

⁴ Per ulteriori approfondimenti, consiglio i seguenti materiali ad accesso gratuito: LEVANTI S., *Abuso del diritto*, in www.diritto.it; TRAPUZZANO C., *L'abuso del diritto: elemento dinamico di tutto il processo evolutivo del diritto*, in www.neldiritto.it.

⁵ Chi scrive ha partecipato, nel corso del 2014, a uno short term exchange in Gran Bretagna (presso la Court of Appeal, la High Court, l' Upper Tribunal e la County Court) nell'ambito del programma ejtn, www.ejtn.eu;

⁶ Per la stessa ragione, la giurisprudenza non ha mai ritenuto di dar seguito all'orientamento secondo cui la legge penale debba essere interpretata verificando, di volta in volta, la reale offensività delle condotte poste in essere (es. non condannando chi si renda colpevole di reati cd. bagattellari). Il principio ha, infatti, un'applicazione limitata a settori assai particolari (es. il perdono giudiziale per quanto riguarda i crimini commessi da minori).

*Seminario di aggiornamento professionale e di approfondimento
per i magistrati delle commissioni tributarie della regione Campania*

(art. 833 c.c.)⁷ e, poi, come corollario dell'obbligo generale di comportarsi secondo buona fede - ossia con lealtà e correttezza - previsto dal codice civile (articoli 1175, 1337, 1358, 1366, 1375 c.c.), ormai da ritenersi pienamente “costituzionalizzato” poiché espressione del principio di solidarietà sociale di cui all’art. 2 Cost.⁸.

Definizioni giurisprudenziali:

Consiglio Stato , sez. IV, 17 maggio 2010, n. 3129

- L'abuso del diritto, quindi, lungi dal presupporre una violazione in senso formale, delinea l'utilizzazione alterata dello schema formale del diritto, finalizzata al conseguimento di obiettivi ulteriori e diversi rispetto a quelli indicati dal legislatore o dagli atti di pianificazione e di attuazione sottostanti alla pretesa azionata; segue da ciò che, poiché i **principi della buona fede oggettiva e dell'abuso del diritto si integrano a vicenda, costituendo la buona fede un canone generale cui ancorare la condotta delle parti, e prospettando l'abuso la necessità di una correlazione tra i poteri conferiti e lo scopo per i quali essi sono conferiti, l'abuso deve essere escluso qualora la finalità perseguita non sia quella consentita dall'ordinamento, in generale o in particolare.**

Cassazione civile , sez. III, 18 settembre 2009 , n. 20106

Si ha abuso del diritto quando il titolare di un diritto soggettivo, pur in assenza di divieti formali, **lo eserciti con modalità non necessarie ed irrispettose del dovere di correttezza e buona fede, causando uno sproporzionato ed ingiustificato sacrificio della controparte contrattuale**, ed al fine di conseguire risultati diversi ed ulteriori rispetto a quelli per i quali quei poteri o facoltà furono attribuiti. Ricorrendo tali presupposti, è consentito **al giudice di merito sindacare e dichiarare inefficaci gli atti compiuti in violazione del divieto di abuso del diritto**, oppure condannare colui il quale ha abusato del proprio diritto al risarcimento del danno in favore della controparte contrattuale, **a prescindere dall'esistenza di una specifica volontà di nuocere, senza che ciò costituisca una ingerenza nelle scelte economiche dell'individuo o dell'imprenditore, giacché ciò che è censurato in tal caso non è l'atto di autonomia negoziale, ma l'abuso di esso.** (In applicazione di tale principio, è stata cassata la decisione di merito la quale aveva ritenuto insindacabile la decisione del

⁷ Tale opinione, tuttavia, è stata avversata dalla maggior parte della dottrina perché la presenza di una norma specifica dovrebbe essere intesa come chiaro segno della volontà del legislatore del 1942 di non introdurre una siffatta clausola generale e poiché «nell'interpretazione che la giurisprudenza ha dato del più volte citato articolo vi sarebbe il segno della sfiducia del legislatore nei confronti di clausole generali potenzialmente contrastanti con il principio della certezza del diritto» (v. Consiglio di Stato, sez. VI, 04/11/2014, n. 5423 e Consiglio di Stato sez. III, 17/05/2012 n. 2876 che ricostruiscono con dovizia il tema).

⁸ Ex multis, v. Cassazione civile, sez. III, 05/03/2009, n. 5348.

*Seminario di aggiornamento professionale e di approfondimento
per i magistrati delle commissioni tributarie della regione Campania*

concedente di recedere "ad nutum" dal contratto di concessione di vendita, sul presupposto che tale diritto gli era espressamente riconosciuto dal contratto).

Consiglio di Stato sez. IV 02 marzo 2012 n. 1209:

- Il divieto di abuso del diritto **diviene anche divieto di abuso del processo, inteso quale esercizio improprio, sul piano funzionale e modale, del potere discrezionale della parte di scegliere le più convenienti strategie di difesa.**

- Nel nostro sistema giuridico vige un **generale divieto di abuso di ogni posizione soggettiva, il quale, ai sensi dell'art. 2 cost. e dell'art. 1175 c.c., permea le condotte sostanziali al pari dei comportamenti processuali di esercizio del diritto;** il divieto di abuso del diritto si applica anche in chiave processuale, cosicché il divieto di abuso del diritto diviene anche divieto di abuso del processo, inteso quale esercizio improprio, sul piano funzionale e modale, del potere discrezionale della parte di scegliere le più convenienti strategie di difesa.

- È configurabile **un abuso del processo nel caso in cui la p.a., disattendendo una ordinanza cautelare** (relativa a un giudizio proposto da un candidato di un concorso giudicato non idoneo alla prova relativa alle capacità psico-attitudinali) che imponeva di reiterare l'accertamento attitudinale, non ha provveduto a ciò ma ha poi proposto appello avverso la sentenza. In tal caso, **infatti, senza necessità di proporre e coltivare l'appello, a salvaguardia delle proprie ragioni la p.a. avrebbe avuto a disposizione lo strumento - rapido, economico e dovuto - della rinnovazione del giudizio.** Non avendo fatto questo l'Amministrazione ha posto in essere un comportamento contraddittorio che finisce per violare il divieto generale di venire "contra factum proprium".

Riferimenti interdisciplinari

Diritto civile e amministrativo

Talune ipotesi di condotte abusive sono codificate.

Nel campo dei diritti reali non può non farsi riferimento all'art. 833 c.c., recante il divieto dei cd. atti emulativi; essi, tuttavia, salvo che in un noto arresto degli anni '60⁹, sono intesi secondo

⁹ Si ipotizzò che il proprietario potesse commettere un illecito anche se dal suo contegno poteva ritrarre utilità, quante volte egli perseguisse scopi non rispondenti a quelli per i quali il diritto di proprietà è protetto dall'ordinamento positivo: si sanzionò, in particolare, il mancato o anormale uso della facoltà di agire in difesa del diritto per rimuovere una situazione che risulti dannosa, non solo per il titolare del diritto stesso (legittimato ad agire in giudizio), ma anche per altri.

*Seminario di aggiornamento professionale e di approfondimento
per i magistrati delle commissioni tributarie della regione Campania*

il prevalente orientamento restrittivo¹⁰ che richiede tanto un elemento oggettivo di rara verifica, ossia che l'atto compiuto sia del tutto inutile per il proprietario (basta un'utilità anche minima per escludere l'emulatività), quanto un elemento soggettivo consistente nell'intenzione di arrecare pregiudizio ad altri¹¹.

Nel campo dei diritti di credito, i principi di correttezza e buona fede (come si è detto, di sicuro rilievo costituzionale) hanno consentito una più ampia applicazione del concetto di abuso del diritto che, peraltro, appare sotteso a molte norme di diritto positivo. Esempi in tal senso si hanno: nell'art. 1344 (contratto in frode alla legge); negli artt. 1394 e 1395 c.c. che sanzionano l'abuso del potere rappresentativo nel caso di conflitto di interessi con il rappresentato pur se questi sia rimasto nei limiti del potere rappresentativo; nell'art. 1358 c.c. che richiede, ai titolari dei diritti condizionati, un comportamento improntato a buona fede per conservare integre le ragioni della controparte; nella minaccia a far valere un diritto ex art. 1438 c.c. che diviene illecita quanto è volta a perseguire "vantaggi ingiusti"¹². Quanto agli altri settori del diritto civile, si possono segnalare varie ipotesi che vanno dalla condotta antisindacale del datore di lavoro all'abuso di posizione dominante¹³, mentre, nella elaborazione giurisprudenziale, si ravvisano, tra le altre, le figure dell'*exceptio doli*¹⁴, dell'abuso della personalità giuridica, del diritto di recesso previsto dalla legislazione consumeristica¹⁵, del diritto di recedere dal contratto di

¹⁰ In particolare della Corte di Cassazione, laddove maggiori aperture si sono registrate da parte della giurisprudenza di merito.

¹¹ V. Cass. sez. II civ. 20/10/1997 n. 10250 laddove si è esclusa l'emulatività della condotta del proprietario che non potesse le piante di alto fusto presenti sul proprio fondo nonostante che queste impediscano la fruizione del panorama da parte del vicino.

¹² In simili ipotesi, ricorrendone le condizioni, può integrare il reato di estorsione ex art. 629 c.p..

¹³ Consiglio di Stato, sez. VI, 12/02/2014, n. 693.

¹⁴ Tra le tante, v. Cassazione civile, sez. II, 20/03/2009, n. 6896: «L'*exceptio doli generalis seu praesentis* ha fondamento nella circostanza che l'attore, nell'avvalersi di un diritto di cui chiede tutela giudiziale, si renda colpevole di frode, in quanto tace, nella prospettazione della fattispecie controversa, situazioni sopravvenute alla fonte negoziale del diritto fatto valere ed aventi forza modificativa o estintiva del diritto stesso. (Nella specie, la S.C. ha confermato la sentenza di merito, che aveva escluso di poter ravvisare gli estremi del dolo nel comportamento del promissario acquirente di un immobile il quale aveva agito per la risoluzione di un preliminare di compravendita tre anni dopo la stipulazione del medesimo, dopo aver appreso che il bene oggetto del contratto era stato alienato a terzi e dopo aver egli stesso acquistato un altro immobile)» (questa e le altre massime riportate in nota sono tratte da DE JURE, www.dejure.it, Giuffrè ed.).

¹⁵ Cassazione civile, sez. III, 18/09/2009, n. 20106: «L'atto di autonomia privata, anche nel caso in cui consista in un recesso "ad nutum", è sempre soggetto al controllo giurisdizionale. Il giudice, nel controllare e interpretare l'atto di autonomia privata, deve operare e interpretare l'atto anche in funzione del temperamento degli opposti interessi delle parti contrattuali attraverso un giudizio, di natura giuridica e non politica, di ragionevolezza in ambito contrattuale. Il giudice di merito deve, allora, valutare in termini di conflittualità se il recesso "ad nutum" previsto

*Seminario di aggiornamento professionale e di approfondimento
per i magistrati delle commissioni tributarie della regione Campania*

finanziamento¹⁶ e, ancora, del diritto di voto nell'assemblea societaria se esercitato al solo scopo di ledere alcuni soci o di avvantaggiarne altri¹⁷.

Nel diritto amministrativo, il concetto di abuso del diritto è riferito soprattutto alla materia processuale (su cui v. infra) in quanto la gran parte delle condotte astrattamente riconducibili a tale categoria, se poste in essere da parte delle amministrazioni risultano, per lo più, riconducibili ai principi di ragionevolezza, di logicità-congruità, di proporzionalità e di leale collaborazione con esiti che conducono all'illegittimità dell'atto per le 'classiche' ragioni della violazione di legge e dell'eccesso di potere (art. 21 octies co. 1). Va notato che proprio il vizio di eccesso di potere, su cui non è opportuno dilungarsi in questa sede, è incentrato sullo 'sviamento' dai fini per cui il potere è stato conferito così da rendere evidente una certa assonanza tra esso ed i concetti di abuso del diritto e di frode alla legge.

Diritto processuale

Con la crescita di importanza del principio della ragionevole durata del processo (art. 111 co. 2 Cost.), è cresciuta la sensibilità giurisprudenziale rispetto a condotte processuali che, pur inquadrabili nell'ambito del diritto alla difesa delle proprie posizioni giuridiche, risultino contrarie al principio di buona fede e di leale cooperazione tra i soggetti processuali.

Così, al fine del riconoscimento dell'equa riparazione per irragionevole durata di un processo penale, culminato nella prescrizione, occorre verificare se «l'effetto estintivo (...) sia intervenuto o meno a seguito dell'utilizzo, da parte dell'imputato, di tecniche dilatorie o di strategie sconfinanti nell'abuso del diritto di difesa»¹⁸. Ancora, se si intraprende una causa presso una giurisdizione, la contestazione della stessa sussistenza della giurisdizione adita solo dopo esser stati soccombenti nei primi gradi di giudizio, «alla stregua del principio del divieto di abuso del processo ... è in palese contrasto con il divieto del venire contra factum proprium e con la regola di correttezza e buona fede prevista dall'art. 1175 c.c.»¹⁹. Altro noto esempio di abuso del processo consiste nel «frazionamento giudiziale contestuale (o sequenziale) di un credito unitario rappresenta» da ritenersi comportamento «contrario alla regola generale della buona fede, in relazione al dovere inderogabile di solidarietà di cui all'art. 2 cost.»²⁰.

Copiosa è poi la giurisprudenza che qualifica come abuso del processo le condotte idonee a determinare la responsabilità aggravata di cui all'art. 96 c.p.c. e all'art. 385 c.p.c. nella precedente

dalle condizioni contrattuali sia stato attuato con modalità (buona fede) e per perseguire fini diversi e ulteriori rispetto a quelli consentiti (abuso del diritto). L'indicato giudizio deve essere più ampio e rigoroso là dove vi sia una provata disparità di forze fra i contraenti».

¹⁶ Cd. interruzione brutale del credito; Cass., I, 16 ottobre 2003 n. 15482.

¹⁷ V., ad es., Cass. 25 gennaio 2000 n. 804; Cass. 16 maggio 2007 n. 11258.

¹⁸ Cassazione civile, sez. VI, 02/09/2014, n. 18498.

¹⁹ Consiglio di Stato, sez. III, 07/04/2014, n. 1630.

²⁰ Cassazione civile, sez. II, 27/05/2008 n. 13791.

*Seminario di aggiornamento professionale e di approfondimento
per i magistrati delle commissioni tributarie della regione Campania*

versione²¹.

²¹ Cassazione civile, sez. III, 07/10/2013, n. 22812.

	9	A cura del dott. Luca Cestaro <i>Magistrato T.A.R. Campania - Napoli</i> <i>Magistrato C.T.P. Campania - Caserta</i>
--	---	--

L'applicazione dell'abuso del diritto in diritto tributario

La clausola antielusiva espressa e l'applicazione del generale principio dell'abuso del diritto.

Com'è noto, l'ordinamento fiscale vanta una specifica disposizione antielusiva ossia l'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/1973 (inizialmente introdotto dall'articolo 7, comma 1, del D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, e poi ripetutamente modificato)²². La norma stabilisce l'inopponibilità

²² «1. Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i 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.

2. L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione.

3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano a condizione che, nell'ambito del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni:

a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili;

b) conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende;

c) cessioni di crediti;

d) cessioni di eccedenze d'imposta;

e) operazioni di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 544, recante disposizioni per l'adeguamento alle direttive comunitarie relative al regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni, nonché il trasferimento della residenza fiscale all'estero da parte di una società;

f) operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni e le classificazioni di bilancio, aventi ad oggetto i beni e i rapporti di cui all'articolo 81, comma 1, lettere da c) a c-quinquies) del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

f-bis) cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra i soggetti ammessi al regime della tassazione di gruppo di cui all'articolo 117 del testo unico delle imposte sui redditi.

f-ter) pagamenti di interessi e canoni di cui all' art. 26-quater, qualora detti pagamenti siano effettuati a soggetti controllati direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in uno Stato dell'Unione europea.

f-quater) pattuizioni intercorse tra società controllate e collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, una delle quali avente sede legale in uno Stato o territorio diverso da quelli di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168-bis del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, aventi ad oggetto il pagamento di somme a titolo di clausola penale, multa, caparra confirmatoria o penitenziale.

all'amministrazione finanziaria di atti, fatti e negozi, anche collegati fra loro, privi di valide ragioni economiche e diretti ad aggirare obblighi o divieti tributari e a ottenere riduzioni d'imposte o rimborsi altrimenti indebiti.

Significativa è l'introduzione del concetto di "aggiramento", in sostituzione di quello di "fraudolenza", che costituiva il perno della disposizione generale antielusiva preesistente all'art. 37 bis (si trattava dell'art. 10 L. 408/1990).

Nell'attuale formulazione, non rileva, quindi, l'intento fraudolento nei confronti del fisco ma la concreta realizzazione - mediante un comportamento formalmente conforme alla legge e persino efficace sul piano dell'ordinamento civile - di un "indebito" vantaggio fiscale da intendersi come risultato non consentito dall'ordinamento.

Peraltro, se l'analisi della causa concreta dell'operazione giuridica che comporta il vantaggio fiscale mette in rilievo il perseguimento di finalità meritevoli di tutela, allora l'eventuale vantaggio fiscale non potrà esser qualificato indebito; la norma, infatti, esclude l'elusione se sussista una "valida ragione economica" che non deve consistere in una immediata redditività,

4. L'avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2.

5. Fermo restando quanto disposto dall'art. 42, l'avviso d'accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente e le imposte o le maggiori imposte devono essere calcolate tenendo conto di quanto previsto al comma 2.

6. Le imposte o le maggiori imposte accertate in applicazione delle disposizioni di cui al comma 2 sono iscritte a ruolo, secondo i criteri di cui all'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, concernente il pagamento dei tributi e delle sanzioni pecuniarie in pendenza di giudizio, unitamente ai relativi interessi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale.

7. I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni dei commi precedenti possono richiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito dei comportamenti disconosciuti dall'amministrazione finanziaria a tal fine detti soggetti possono proporre, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo o è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza di rimborso all'amministrazione, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito ditali procedure.

8. Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente deve presentare istanza al direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione. Con decreto del Ministro delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988 n. 400, sono disciplinate le modalità per l'applicazione del presente comma».

ma può risolversi in ragioni organizzative anche legate alla struttura e al miglior funzionamento dell'azienda²³.

La tipizzazione delle condotte elusive ha indotto una parte consistente della dottrina a ritenere superato il principio dell'abuso del diritto in quanto al di fuori delle specifiche ipotesi sanzionate dalla norma menzionata, non vi sarebbe spazio per un'interpretazione giurisprudenziale creatrice di nuove fattispecie elusive/abusive e, come tali, inopponibili al Fisco.

Tale tesi - che sottende quella della contrarietà del principio di abuso del diritto alla stessa tassatività delle norme tributarie - è stata progressivamente abbandonata dalla giurisprudenza che, prima, ha disconosciuto l'efficacia di talune operazioni economiche, volte esclusivamente a ottenere un beneficio fiscale, mediante il ricorso a istituti civilistici e, poi, ha progressivamente generalizzato l'applicazione dell'istituto come 'proprio' del diritto tributario, abbandonando, quindi, la tesi del necessario ricorso ad istituti civilistici.

La fase del ricorso a istituti civilistici

In un primo momento, si pose l'accento sulla causa in concreto del negozio, allorchè si dichiarò la nullità (e quindi anche la inefficacia sul piano non solo civile ma anche tributario) dei contratti di 'dividend washing' e 'dividend stripping' per difetto di causa in quanto da essi le parti non ritraevano alcuna utilità ulteriore rispetto al risparmio fiscale²⁴.

Quindi, si sottopose a revisione la concezione tradizionale che negava imperatività alla norma tributaria con la conseguenza che la sua violazione avrebbe potuto integrare la violazione di legge di cui all'art. 1344 del codice civile con conseguente nullità del relativo negozio; in particolare, con la sent. n. 20816 del 26 ottobre 2005, la Suprema Corte ritenne che operazioni del genere potessero inquadarsi nella figura del contratto in frode alla legge di cui all'art. 1344 del codice civile, sul presupposto che *"l'Amministrazione finanziaria, quale terzo interessato alla regolare applicazione delle imposte, è legittimata a dedurre (prima in sede di accertamento fiscale e poi 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 del codice civile).*

²³ Cassazione civile, sez. trib. 26/02/2014, n. 4604: *«il carattere abusivo va escluso quando sia individuabile una compresenza, non marginale, di ragioni extrafiscali, che non necessariamente si identificano in una redditività immediata, potendo consistere in esigenze di natura organizzativa ed in un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda. (Nella specie, in applicazione dell'enunciato principio, la S.C. ha ritenuto inadeguatamente motivata l'esclusione delle valide ragioni economiche dell'acquisto, da parte della contribuente, delle azioni di una società estera, benché rientrante in più ampio progetto di riorganizzazione strutturale e funzionale di un gruppo societario di cui la prima era "capogruppo")».*

²⁴ Cass. Sentenze nn. 20398 del 21 ottobre 2005 e 22932 del 14 novembre 2005.

La fase dell'elaborazione di un concetto di abuso del diritto "proprio" del diritto tributario dal diritto comunitario a quello nazionale

La giurisprudenza comunitaria ha, poi, indotto il giudice nazionale a generalizzare la portata dell'abuso del diritto nel diritto tributario, svincolandosi dalla necessaria applicazione delle categorie civilistiche.

Il *leading case* della giurisprudenza comunitaria è la nota decisione della Corte di Giustizia del 21 febbraio 2006, causa C-255/02 (meglio nota come Sentenza Halifax) allorchè si affermò che: *«il fatto che una determinata scansione di operazioni risulti preordinata allo scopo esclusivo di ottenere un vantaggio fiscale, senza autonomi obiettivi economici, non è di per sé idoneo a sottrarre al campo di applicazione dell' I.V.A. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi che di tale articolazione negoziale facciano parte; laddove soddisfino i presupposti oggettivamente fissati dalla normativa comunitaria, infatti, le suddette operazioni danno comunque luogo ad una "attività economica" e, quindi, costituiscono "cessioni di beni" e "prestazioni di servizio" ai sensi della sesta direttiva I.V.A. La medesima direttiva, tuttavia, dev'essere interpretata come contraria ad assicurare, nella specie, il diritto alla detrazione, laddove le operazioni di cui sopra configurino un "comportamento abusivo". Tale ipotesi si realizza qualora ricorrano le due seguenti condizioni: a) risulti da un insieme di elementi obiettivi che le operazioni poste in essere hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale; b) il vantaggio fiscale effettivamente conseguito sia contrario all'obiettivo perseguito dalle disposizioni di diritto comunitario in materia d'i.v.a. Ove ciò accada, le operazioni implicate devono essere "ridefinite" in maniera da ristabilire la situazione e, dunque, il trattamento tributario, quali si sarebbero determinati in assenza del "comportamento abusivo" suddetto».*

Si tratta evidentemente di una vera e propria codificazione del principio generale dell'abuso del diritto in materia tributaria, confermata da successive pronunce del medesimo giudice che ne hanno esteso l'applicazione anche con riferimento ad operazioni non del tutto ingiustificate sul piano economico. Si è chiarito, infatti, che qualora lo scopo essenziale consista nel perseguimento di un vantaggio fiscale (contrastante con gli obiettivi perseguiti da tale normativa impositiva), *«non è strettamente indispensabile che l'acquisizione del citato vantaggio risulti, sul versante finalistico, così assorbente da rappresentare lo scopo esclusivo della condotta oggetto di sindacato»²⁵.*

La giurisprudenza nazionale della Corte di Cassazione ha ben accolto le suggestioni derivanti dalla Corte comunitaria affermando una sempre più penetrante applicazione generalizzata del principio dell'abuso del diritto in materia tributaria.

Si è affermato, quindi, che: *«la presenza di scopi economici (oltre al risparmio fiscale) non esclude l'applicazione del principio, che deve essere inteso come un vero e proprio canone interpretativo del sistema»* e che l'applicazione della sanzione dell'inefficacia dell'operazione non è evitata dalla presenza di *«ragioni economiche meramente marginali o teoriche».*

In quest' ottica, *«la nozione di abuso del diritto prescinde, pertanto, da qualsiasi riferimento alla natura*

²⁵ Corte giustizia UE, sez. II, 21/02/2008, n. 425.

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. Come ha ribadito la sentenza Halifax (...), il proprium del comportamento abusivo consiste proprio nel fatto che, a differenza dalle 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»²⁶.

Con tre notissime pronunce del 2008 sempre con riferimento al fenomeno del *dividend stripping*, la Corte di Cassazione addiviene a conclusioni che meritano di essere integralmente riportate:

«se (...) l'Amministrazione - come nel caso di specie - fonda il proprio accertamento sull'integrale disconoscimento di una minusvalenza, la pretesa tributaria resta in tal modo individuata - cosicché la domanda dell'amministrazione non può fondarsi su altro che il disconoscimento di tale minusvalenza - ma è evidente che il tema relativo all'esistenza, validità e opponibilità all'amministrazione dei negozi (nella specie la combinazione tra i contratti di acquisto e di successiva vendita delle azioni) da cui si assume che origini la dedotta minusvalenza è acquisito al processo per effetto dell'allegazione da parte del contribuente, ovviamente gravato dell'onere di provare i presupposti di fatto per l'applicazione della norma (quella relativa alla valutazione delle componenti passive del reddito) da cui discende l'invocata diminuzione del reddito d'impresa imponibile; in conformità del resto alla costante giurisprudenza di questa Corte in tema di onere della prova, in materia tributaria, quanto alle norme di beneficio (cfr. Cass. 14381/07,13559/07, SSUU 27619/06).

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 di questa Corte (Cass. 89/07,11550/07,12398/07) - la sicura rilevabilità d'ufficio delle eventuali cause di invalidità o di inopponibilità all'amministrazione del contratto stesso, sempre che, 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.

(...) Nel merito, ritengono le Sezioni Unite di questa Corte di dover aderire all'indirizzo di recente affermato nella giurisprudenza della Sezione tributaria (si veda, da ultimo, Cass. 10257/08, 25374/08), 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.

Ed in effetti, i principi di capacità contributiva (art. 53 Cost., comma 1) e di progressività dell'imposizione (art. 53 Cost., comma 2) costituiscono il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali ultime norme evidentemente finalizzate alla più piena attuazione di quei principi.

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,

²⁶ Gli ultimi virgolettati sono tratti da Cassazione civile sez. trib., 29/09/2006, n. 21221.

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.

(...) Non contrasta con l'individuazione nell'ordinamento di un generale principio antielusione la constatazione del sopravvenire di specifiche norme antielusive, che appaiono anzi - come questa Corte ha osservato - mero sintomo dell'esistenza di una regola generale (Cass. 8772/08).

Che il legislatore, in epoca successiva a quella cui si riferiscono i fatti di causa, introducendo (con del D.L. n. 372 del 1992, art. 1 bis, convertito con modificazioni dalla L. n. 429 del 1992) nel D.P.R. n. 917 del 1986, art. 14, comma 6 bis, abbia grandemente ridotto (ma non del tutto eliminato) la convenienza fiscale delle operazioni di dividend washing, espressamente escludendo il credito d'imposta per i dividendi relativamente alle azioni oggetto di acquisto da fondi comuni di investimento o SICAV, successivamente alla delibera di distribuzione degli utili stessi, è infatti circostanza idonea ad offrire indiretta conferma dell'illiceità fiscale di tali operazioni, atteso che, in caso contrario, la norma - che esclude taluni percettori di dividendi da un beneficio fiscale spettante a tutti gli altri - sarebbe palesemente illegittima per violazione del principio di eguaglianza. Il che evidentemente non è, proprio in ragione del fatto che esiste, nell'ordinamento costituzionale, un principio per il quale non è lecito utilizzare abusivamente, e cioè per un fine diverso da quello per il quale sono state create, norme fiscali (lato sensu) di favore, essendo d'altro canto, nel caso di specie, in re ipsa la elusività dell'operazione. Nè siffatto principio 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 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.

(...)La pacifica inapplicabilità alla fattispecie, ratione temporis, del menzionato comma 6 bis non esclude perciò la possibilità di rilevare l'abusività della condotta (...).

Che una specifica norma antielusiva abbia espressamente preso in considerazione uno dei benefici fiscali che tipicamente derivano dal negozio abusivo non vuoi dire, pertanto, che il giudice tributario non possa, prendendo atto nella specie della valutazione espressa di elusività dell'operazione da parte del legislatore, utilizzare lo strumento dell'inopponibilità all'amministrazione (adottato dallo stesso legislatore in numerose norme specifiche di carattere antielusivo, quali la L. n. 408 del 1990, art. 10, comma 1, - nel testo dapprima sostituito dalla L. n. 724 del 1994, art. 28, comma 1, e poi modificato alla L. n. 662 del 1996, art. 3, comma 26, - e il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, introdotto dal D.Lgs. n. 38 del 1997, art. 7) anche per ogni altro profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, commessa anche in data anteriore all'entrata in vigore della norma suddetta.

Nessun dubbio può d'altro canto sussistere riguardo alla concreta rilevabilità d'ufficio, in questa sede di legittimità, della inopponibilità del negozio abusivo all'erario.

(...) giova ricordare che, per costante giurisprudenza di questa Corte, sono rilevabili d'ufficio le eccezioni poste a

vantaggio dell'amministrazione in una materia, come è quella tributaria, da essa non disponibile (da ultimo, Cass. 1605/08). Il carattere elusivo dell'operazione può d'altro canto agevolmente desumersi, senza necessità di alcuna ulteriore indagine di fatto, sulla base della compiuta descrizione che se ne rinviene in atti (in specie nella stessa sentenza impugnata) e, soprattutto, della esplicita valutazione proveniente dallo stesso legislatore».

In sostanza, i capisaldi delle tre pronunce sopra riportate possono essere così sintetizzati:

- a) il principio dell'inefficacia degli atti commessi mediante abuso del diritto è costituzionalizzato quale diretta emanazione del principio di capacità contributiva;
- b) l'abusività dell'operazione economica può essere rilevata d'ufficio purché siano acquisiti al processo i fatti da cui si possa evincere l'abusività dell'operazione;
- c) la presenza di specifiche norme antielusive, anche se sopravvenute, non impedisce l'applicazione del principio a condotte che, per quanto non tipizzate, siano comunque tali da integrare i presupposti dell'abuso;
- d) l'abuso del diritto è conforme al principio di legalità perché non si introducono nuovi obblighi, ma anzi si persegue la fedele applicazione degli obblighi previsti evitandone l'aggiramento.

Simili conclusioni sono state variamente criticate in dottrina anche per quel che riguarda la violazione del diritto di difesa conseguente al possibile rilievo officioso della condotta abusiva, quand'anche l'ufficio non l'abbia contestata come tale in un primo momento²⁷, ma sul punto si tornerà a breve.

Ciò che merita di esser qui sottolineato è che la descritta evoluzione giurisprudenziale ha condotto a disegnare un rapporto tra le specifiche norme antielusive (fra tutte il citato art. 37 bis del D.P.R. 602/1973) e il principio dell'abuso del diritto come un tipico rapporto genere (l'abuso) a specie (le norme antielusive)²⁸ con conseguente insorgenza di una serie di problematiche legate all'applicazione o meno, ai casi di 'mero' abuso, della procedura per il rilievo dell'elusione fiscale, ove tipizzata.

Giova osservare che, nella giurisprudenza, tanto di legittimità quanto di merito, i concetti di abuso e di elusione sono utilizzati in modo del tutto indifferenziato, parlandosi apertamente di un principio generale 'antielusivo' e del divieto di abuso del diritto quale strumento per evitare l'elusione degli obblighi impositivi²⁹.

La delega fiscale, L. 23/2014

²⁷ PROCOPIO M., *La poco convincente riforma dell'abuso del diritto ed i dubbi di legittimità costituzionale*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2014, 4, 746.

²⁸ BORRELLI P., *Elusione ed abuso del diritto: (in)applicabilità delle sanzioni?*, in *Fisco*, 2014, 40, 3936.

²⁹ *Ex multis*, v. C.T.P. Lombardia-Milano Sez. XLI, Sent., 05-11-2014, n. 9584 e C.T.R. Campania - Napoli n. 3572/49/14.

La delega fiscale, L. 23/2014, sembra confermare la piena cittadinanza del nostro ordinamento del principio del divieto dell'abuso del diritto in materia tributaria; anzi, si intende introdurre una generale clausola anti abuso che soppianti le singole, specifiche, clausole antielusive (art 5 co. 1. «il Governo è delegato ad attuare, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, la revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto»).

I principi a cui il Governo si dovrà attenere sembrano essere del tutto conformi alla descritta elaborazione giurisprudenziale.

Da un lato, la condotta abusiva è da intendersi come «uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione»; dall'altro si vuole «garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale». A tal fine, si conferma che lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali debba essere causa prevalente dell'operazione abusiva e che, per altro verso, eventuali ragioni extrafiscali possono escludere l'abusività purché siano non marginali. In merito, appare opportuna la precisazione, in linea con la menzionata giurisprudenza, che «costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione, ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente».

Si abbandonano, quindi, anche legislativamente le categorie civilistiche della nullità e dell'inefficacia, sancendo «l'inopponibilità degli strumenti giuridici di cui alla lettera a) all'amministrazione finanziaria e il conseguente potere della stessa di disconoscere il relativo risparmio di imposta».

Le problematiche applicative di maggiore attualità anche alla luce della cd. delega fiscale 2014.

Il contraddittorio procedimentale

L'articolo 41 della Carta UE dei diritti fondamentali prevede «il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio». Nello stesso senso, il principio del 'giusto procedimento', anch'esso di derivazione comunitaria, prevede del resto che nell'ambito dei procedimenti amministrativi sia consentita l'interlocuzione da parte dei cittadini coinvolti e ciò costituisce, secondo l'opinione unanime dei commentatori, attuazione del canone di buona amministrazione di cui all'art. 97 Cost. Merita di essere sottolineato, inoltre, che la legge generale sul procedimento amministrativo prevede, salvo eccezioni, l'obbligo di instaurare un contraddittorio preventivo con gli interessati all'emanazione di un dato provvedimento (v. artt. 7 e ss L. 241/1990).

Il rilievo del principio del contraddittorio è stato ribadito dalla stessa Corte di giustizia dell'Unione Europea con la sentenza 12 dicembre 2008³⁰, in cui si è affermato che l'istituto del contraddittorio si innesta nell'alveo del diritto di difesa il quale, costituendo un pilastro dell'ordinamento europeo, deve trovare «*applicazione ogni qual volta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto lesivo del medesimo. In forza di tale principio, i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione*»³¹.

Coerentemente con quanto si è appena detto sul piano generale, la norma antielusiva più volte citata prevede, ai commi 4 e 5, che: «*4. l'avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2.*

5. Fermo restando quanto disposto dall'articolo 42, l'avviso d'accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente e le imposte o le maggiori imposte devono essere calcolate tenendo conto di quanto previsto al comma 2».

Senonchè, analoga norma non esiste, evidentemente, in relazione all' "atipico" ricorso alla figura dell'abuso del diritto; per esso, in ragione della rilevanza del generale principio del previo contraddittorio sopra descritto, varrebbero 'solo' le generiche garanzie di partecipazione del contribuente che presiedono all'accertamento dell'imposta.

Il tema è di sicuro rilievo anche perché, com'è noto, in diritto tributario non si ritiene codificato un vero e proprio principio del contraddittorio procedimentale³², sebbene esso trovi una generalizzata applicazione anche in difetto di specifici obblighi di legge³³ in virtù di un'ormai

³⁰ Causa C-349/07, Sopropé.

³¹ MARINO G., *Il principio del contraddittorio tributario tra abuso di diritto, abuso di potere e diritto dell'Unione Europea*, in *Giurisprudenza Commerciale*, fasc.4, 2014, pag. 570.

³² Cassazione civile, sez. trib., 29/12/2010 n. 26316, argomentando sulla circostanza che l'art. 6 dello Statuto del contribuente prevede il contraddittorio «*prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni*», solo «*qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione*».

³³ Cassazione civile, sez. trib. 15/03/2013 n. 6621: «*In materia doganale, il principio del rispetto del contraddittorio anche nella fase amministrativa, pur non essendo esplicitamente richiamato dal Reg. (Cee) 12 ottobre 1992 n. 2913/92 (codice doganale comunitario), si evince dalle previsioni espresse dell'art. 11 d.lg. 8 novembre 1990 n. 374 e costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogni qualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo (cfr. Corte di giustizia Ce, sent. 18 dicembre 2008, in causa C-349/07). Ne deriva che la denuncia di vizi di attività dell'amministrazione capaci di inficiare il procedimento è destinata ad acquisire rilevanza soltanto se, ed in quanto, l'inosservanza delle regole abbia determinato*

florida produzione giurisprudenziale (in tema, ad esempio, di studi di settore³⁴ e, di recente, di iscrizione ipotecaria)³⁵.

Ebbene, se l'ampia applicazione del principio del contraddittorio sembra diluire la descritta aporia applicativa tra elusione codificata e abuso atipico (una qualche forma di contraddittorio dovrà pur sempre esservi in ragione dell'elaborazione che intende il contraddittorio come principio generale dell'ordinamento tributario, attuativo di garanzie di matrice costituzionale e comunitaria³⁶), il problema si pone circa il *quomodo* del contraddittorio medesimo.

Nel caso specifico delle condotte elusive, infatti, l'obbligo di attivazione del contraddittorio è disposto in termini stringenti ed a pena di nullità e tanto è sembrato costituire una contraddizione suscettibile di esser rimessa alla valutazione della Corte Costituzionale³⁷. La Suprema Corte ha ipotizzato che la sanzione della nullità sia ad un tempo irragionevole e violativa del principio di capacità contributiva in rapporto proprio alla generale operatività del principio dell'abuso del diritto.

Ci si è spinti, anzi, ad ipotizzare che, per l'ipotesi generale di abuso del diritto, neppure sussista un diritto al contraddittorio; da un lato, infatti, le diverse norme antielusive non contemplano specifici obblighi di contraddittorio e, dall'altro - essendo riconosciuta la possibilità di accertare l'abuso officiosamente dal giudice - il preventivo contraddittorio può essere del tutto evitato in fase procedimentale. Il principio del contraddittorio, poi, non dovrebbe essere tutelato con una

un concreto pregiudizio del diritto di difesa della parte, direttamente dipendente dalla violazione che si sia riverberata sui vizi del provvedimento finale»;

Cassazione civile, sez. trib. 07/02/2008, n. 2816: *«Anche se non espressamente previsto, il contraddittorio procedimentale amministrativo è necessario anche in materia tributaria in forza del principio generale dell'azione amministrativa del giusto procedimento».*

³⁴ Cassazione civile, sez. trib., 01/10/2014, 20662.

³⁵ Cassazione civile, sez. un., 18/09/2014 n. 19667: *«In tema di riscossione coattiva delle imposte, l'Amministrazione finanziaria prima di iscrivere l'ipoteca su beni immobili ai sensi dell'art. 77 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 602 (nella formulazione vigente "ratione temporis"), deve comunicare al contribuente che procederà alla suddetta iscrizione, concedendo al medesimo un termine - che può essere determinato, in coerenza con analoghe previsioni normative (da ultimo, quello previsto dall'art. 77, comma 2 bis, del medesimo d.P.R., come introdotto dal d.l. 13 maggio 2011 n. 70, conv. con modif. dalla l. 12 luglio 2011, n. 106), in trenta giorni - per presentare osservazioni od effettuare il pagamento, dovendosi ritenere che l'omessa attivazione di tale contraddittorio endoprocedimentale comporti la nullità dell'iscrizione ipotecaria per violazione del diritto alla partecipazione al procedimento, garantito anche dagli artt. 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali della Unione europea, fermo restando che, attesa la natura reale dell'ipoteca l'iscrizione mantiene la sua efficacia fino alla sua declaratoria giudiziale d'illegittimità».*

³⁶ Cassazione civile sez. un., 29/07/2013 n. 18184.

³⁷ V. l'ordinanza n. 24739 del 05/11/2013 resa dalla sezione tributaria della Corte di Cassazione.

sanzione tanto grave, dovendosi badare all'effettiva garanzia del diritto di difesa, piuttosto che alla formale violazione dei termini (nel caso specifico, l'avviso di accertamento era stato notificato pochi giorni prima del termine di 60 giorni di cui al comma citato).

Va detto che l'ordinanza in questione non appare del tutto in linea con l'orientamento prevalente che ritiene generalizzato, come si è visto, il principio del previo contraddittorio procedimentale e, conseguentemente, applica con rigore la sanzione della nullità in caso di violazione del termine dilatorio posto a garanzia del diritto di difesa³⁸.

Sul punto, sembra essere in procinto di intervenire il legislatore che, con l'art. 5 della L. 23/2014 (legge delega fiscale), intende armonizzare proprio questo profilo imponendo, fra l'altro, al legislatore delegato di:

«e) prevedere una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione dell'accertamento fiscale, a pena di nullità dell'accertamento stesso;

f) prevedere specifiche regole procedurali che garantiscano un efficace contraddittorio con l'amministrazione finanziaria e salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario».

Da un lato, quindi, prevedendosi la necessità che sia l'ufficio a individuare la condotta abusiva nella motivazione dell'avviso di accertamento, si esclude l'esercizio dell' (anche officioso) potere di accertamento dell'abuso in sede giudiziale; dall'altro si impone espressamente l'attivazione di una fase di contraddittorio procedimentale.

Rispetto a tale ultima novità, si è evidenziato che la delega non consente di ritenere superato il dilemma alla base della menzionata ordinanza di rimessione della questione alla Corte Costituzionale. Non si stabilisce, infatti, se la mancata o l'imperfetta attivazione del contraddittorio (per il mancato rispetto del termine) si traduca o meno nella nullità degli atti adottati a valle; resterebbe, quindi, aperto il campo all'applicazione del principio del

³⁸ Cassazione civile, sez. un. , 29/07/2013, n. 18184: *«In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212 deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento - termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni - determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso "ante tempus", poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonerativo dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'ufficio».*

raggiungimento dello scopo sulla falsariga dell'art. 21 octies co. 2 della L. 241/1990³⁹.

La sanzionabilità delle condotte abusive

In tema di applicazione delle sanzioni alle ipotesi di abuso del diritto, va detto che neppure l'art. 37 bis, cit., chiarisce il da farsi. Invero, la giurisprudenza sembra essere, in larga prevalenza, orientata in senso positivo purché sia verificata la sussistenza di profili di dolo o di colpa. In proposito, ad affermazioni di principio abbastanza nette⁴⁰, fanno da riscontro talune pronunce che, prendendo atto dell'obiettiva incertezza propria di una figura di elaborazione giurisprudenziale qual è quella in discussione, escludono l'applicazione delle sanzioni in caso di abuso^{41 42}.

La delega fiscale nulla prevede in proposito se non, all'art. 8, di individuare dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie. Nella ricostruzione più probabile delle intenzioni del legislatore, le seconde, evidentemente, sarebbero da considerare maggiormente tipiche e sanzionabili senza riserve (es. falsa dichiarazione, occultamento di imponibile), mentre per le prime (che pure producono un risultato di evasione d'imposta), si potrà introdurre una diversa modulazione delle sanzioni in funzione dell'incertezza della fattispecie sottostante. Merita di esser notato, comunque, che la formulazione lascia aperta anche la possibilità che, per le ipotesi elusive (comprehensive, nelle intenzioni del legislatore, di quelle di abuso del diritto), sia esclusa la sanzione per mancanza di tipicità.

Profili probatori

In materia, la giurisprudenza appare piuttosto conforme nel senso che spetti «*all'Amministrazione finanziaria delineare i termini del disegno elusivo e l'uso meramente strumentale di ordinari schemi negoziali al*

³⁹ GIOVANNINI A., *L'abuso del diritto nella legge delega fiscale*, in *Rivista di Diritto Tributario*, fasc. 3, 2014, pag. 231.

⁴⁰ Cassazione civile, sez. trib. , 30/11/2011, n. 25537: «*In materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, che trova fondamento nell'art. 37 bis d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, secondo il quale l'Amministrazione finanziaria disconosce e dichiara non opponibili le operazioni e gli atti, privi di valide ragioni economiche, diretti solo a conseguire vantaggi fiscali, in relazione ai quali gli organi accertatori emettono avviso di accertamento, applicano ed iscrivono a ruolo le sanzioni di cui all'art. 1, comma 2, d.lg. 18 dicembre 1997 n. 471, comminate dalla legge per il solo fatto di avere il contribuente indicato in dichiarazione un reddito imponibile inferiore a quello accertato, rendendo così evidente come il legislatore non ritenga gli atti elusivi quale criterio scriminante per l'applicazione delle sanzioni, che, al contrario, sono irrogate quale naturale conseguenza dell'esito dell'accertamento volto a contrastare il fenomeno l'abuso del diritto*».

⁴¹ v. Comm. trib. reg. Firenze sez. XXVI, 01/04/2009, n. 26; Cassazione civile sez. trib., 25/05/2009, n. 12042.

⁴² Si veda, *amplius*, BORRELLI P., *Elusione ed abuso del diritto*, cit..

precipuo fine del conseguimento di un vantaggio fiscale». Per converso, viene fatta gravare sul contribuente «la prova dell'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di carattere non meramente marginale o teorico che siano idonee ad escludere l'abusività»⁴³. Pressoché in termini è la citata delega fiscale nel senso di «disciplinare il regime della prova ponendo a carico dell'amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare il disegno abusivo e le eventuali modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità a una normale logica di mercato, prevedendo, invece, che gravi sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti che giustificano il ricorso a tali strumenti».

Le applicazioni pratiche del principio dell'abuso del diritto e la giurisprudenza di merito

Premessa

L'esame della giurisprudenza di merito rivela che l'applicazione del principio dell'abuso del diritto sia più frequente al Nord e al Centro rispetto al Sud. Ciò, se non dovuto a semplice minor interesse dei "massimatori", è spiegabile con la circostanza che le più rilevanti operazioni elusive afferiscono a complesse architetture finanziarie e societarie, verosimilmente più diffuse nella parte economicamente più sviluppata del Paese.

Dividend washing e dividend stripping

Con le citate sentenze nn. 30055 e 30056 e 30057 del 2008, le Sezioni Unite della Cassazione confermano, in tema di dividend washing e di dividend stripping, l'orientamento già tracciato con le precedenti pronunce, affermando la rilevabilità d'ufficio dell'inopponibilità del 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, 1° comma, del d.p.r. n. 600 del 1973) ed alla cessionaria di percepire i dividendi avvalendosi del credito d'imposta; ciò in quanto, a parere delle Sezioni Unite, il negozio stesso non aveva altre ragioni economicamente apprezzabili al di fuori di quello di conseguire un vantaggio tributario in mancanza del quale l'operazione non sarebbe stata realizzata, giacché l'operazione di cui trattasi, c.d. di dividend washing, avrebbe generato il vantaggio (fiscale) di godere sia del credito di imposta di cui altrimenti il fondo o la SICAV non avrebbero goduto, sia di consentire all'acquirente-venditore di ridurre la base imponibile mediante la deduzione della minusvalenza

⁴³ Tra le altre, v. Cassazione civile, sez. trib., 30/11/2012, n. 21390.

costituita dal differenziale tra il prezzo di acquisto delle azioni prima dello “stacco” della cedola ed il (minor) prezzo di vendita dopo la percezione del dividendo.

Il Decreto legge 203/2005 ha rimodulato l'art. 109 del D.P.R. 22-12-1986 n. 917 introducendo una norma tesa ad evitare questo fenomeno, contrastando in tal modo le compravendite avvenute in prossimità dello stacco del dividendo: l'acquisto di partecipazioni, utili compresi, seguito dalla loro cessione una volta incassato il dividendo, non genera più l'automatica e integrale deducibilità della minusvalenza realizzata. Questa dovrà infatti essere sterilizzata per la parte corrispondente alla quota non imponibile del dividendo percepito durante il periodo di possesso⁴⁴.

Di interesse è notare che, in taluni casi, la giurisprudenza di merito ha escluso l'abusività dell'operazione in esame. Ciò è avvenuto nel caso in cui si sia verificato che l'operazione fosse

⁴⁴ D.L. 30-9-2005 n. 203, Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria. «Art. 5-quinquies. *Indeducibilità di minusvalenze su dividendi non tassati.*

1. All'articolo 109 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, dopo il comma 3, sono inseriti i seguenti:

«3-bis. Le minusvalenze realizzate ai sensi dell'articolo 101 sulle azioni, quote e strumenti finanziari similari alle azioni che non possiedono i requisiti di cui all'articolo 87 non rilevano fino a concorrenza dell'importo non imponibile dei dividendi, ovvero dei loro acconti, percepiti nei trentasei mesi precedenti il realizzo. Tale disposizione si applica anche alle differenze negative tra i ricavi dei beni di cui all'articolo 85, comma 1, lettere c) e d), e i relativi costi.

3-ter. Le disposizioni del comma 3-bis si applicano con riferimento alle azioni, quote e strumenti finanziari similari alle azioni acquisite nei trentasei mesi precedenti il realizzo, sempre che soddisfino i requisiti per l'esenzione di cui alle lettere c) e d) del comma 1 dell'articolo 87.

3-quater. Resta ferma l'applicazione dell'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, anche con riferimento ai differenziali negativi di natura finanziaria derivanti da operazioni iniziate nel periodo d'imposta o in quello precedente sulle azioni, quote e strumenti finanziari similari alle azioni di cui al comma 3-bis».

2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano alle minusvalenze e alle differenze negative realizzate a decorrere dal 1° gennaio 2006.

3. Relativamente alle minusvalenze e alle differenze negative di cui al comma 1, di ammontare superiore a 50.000 euro, derivanti da operazioni su azioni o altri titoli negoziati, anche a seguito di più operazioni, in mercati regolamentati italiani o esteri e realizzate a decorrere dal periodo d'imposta cui si applicano le disposizioni del decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344, il contribuente comunica all'Agenzia delle entrate i dati e le notizie necessari al fine di consentire l'accertamento della conformità delle relative operazioni alle disposizioni dell'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabiliti i dati e le notizie oggetto delle comunicazioni, nonché le procedure e i termini delle stesse.

4. Ai fini del versamento degli acconti delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive relativi al periodo di imposta che ha inizio a decorrere dal 1° gennaio 2006, gli acconti sono calcolati assumendo come imposte del periodo precedente quelle che si sarebbero determinate tenendo conto delle disposizioni del presente articolo».

da inserire nell'ambito delle ordinarie operazioni speculative poste in essere, nella cd. "stagione dei dividendi", da società specializzate e purchè non vi fosse una fraudolenta pattuizione del prezzo -maggiorata esattamente dell'importo del previsto dividendo- tale da elidere l'alea di simili accordi. Nel caso specifico, si è anche considerato che la minusvalenza non era stata portata in detrazione sub specie di costo⁴⁵.

Sale and lease back

Anche il contratto di sale and lease back: è da tempo oggetto di articolate discussioni correlate ad una loro possibile utilizzazione in chiave elusiva.

Il sale and lease back è il contratto in forza del quale un'impresa vende un bene strumentale a una società finanziaria, la quale ne paga il prezzo e contestualmente lo concede in locazione finanziaria alla stessa impresa venditrice, verso il pagamento di un canone e con possibilità di riacquisto del bene al termine del contratto per un prezzo normalmente molto inferiore al suo valore. Esso configura un contratto d'impresa socialmente tipico che, come tale, è, in linea di massima, astrattamente valido, ferma la necessità di verificare, sul piano degli effetti civili, la presenza di elementi atti a escludere che la vendita sia stata posta in essere in funzione di garanzia (in tal caso, infatti, si presterebbe ad aggirare il divieto del patto commissorio).

Le conseguenze fiscali della qualificazione di tale contratto nel senso dell'elusività sono notevoli: si nega alla società di leasing la possibilità di detrarre dall'IVA il prezzo dell'acquisto (negandosi che lo stesso vi sia stato effettivamente), nonché di dedurre l'ammortamento del costo di acquisto del bene ai fini dell'IRPEF; all'impresa venditrice e, poi, utilizzatrice si impedisce di detrarre a fini IVA le somme pagate sui canoni di leasing.

Per lungo tempo l'interpretazione giurisprudenziale aveva dato ragione al contribuente, evidenziando come l'affare potesse realizzare delle finalità economico-sociali ulteriori rispetto a quella, certamente non meritevoli di tutela, di eludere la tassazione.

Che il contratto in questione si presti anche a condotte elusive, peraltro, è stato riconosciuto qualora l'operazione sia realizzata tra società del medesimo gruppo; in tal caso, infatti, il contratto ha il solo fine di ottenere un mero vantaggio fiscale, senza che si realizzino i tipici effetti della locazione finanziaria⁴⁶.

Di recente, la Cassazione ha confermato che l'abusività fiscale del contratto di sale and lease back va verificata di volta in volta: *«nella valutazione, a fini fiscali, dei processi di riordino aziendale realizzati mediante contratti di sale and lease back, integra gli estremi della condotta abusiva - e non l'illiceità della causa ovvero l'illiceità del motivo - quella costruzione che, tenuto conto sia della volontà delle parti implicate*

⁴⁵ C.T.P. Lombardia - Milano Sez. XLI, Sent., 05-11-2014, n. 9584.

⁴⁶ Cass. civ., sez. trib., 8 aprile 2009, n. 8481.

che del contesto fattuale e giuridico, ponga quale elemento essenziale dell'operazione economica lo scopo di ottenere vantaggi fiscali, con la conseguenza che il divieto di comportamenti abusivi non vale ove quelle operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi d'imposta e manchi il presupposto dell'esistenza di un alternativo strumento giuridico che sia comunque idoneo e funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico perseguito»⁴⁷.

L'imposta di registro

In giurisprudenza si rilevano molteplici casi in cui si tenta di aggirare, quanto meno in parte, l'obbligo del pagamento dell'imposta mediante la scomposizione di un unico atto di trasferimento (cessione d'azienda) in diversi atti di varia natura. La Corte di Cassazione è costante nel respingere simili costruzioni negoziali appellandosi all'art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986 che attribuisce prevalenza, nell'interpretazione degli atti rispetto alla loro natura intrinseca ed ai relativi effetti giuridici rispetto al titolo ed alla forma apparente⁴⁸. Da segnalare che proprio il richiamo all'art. 20 del D.P.R. cit. ha indotto, di recente, la Corte a non ritenere necessaria l'applicazione della categoria dell'abuso del diritto con conseguente agevolazione probatoria nei confronti del fisco⁴⁹.

⁴⁷ Cassazione civile, sez. trib., 10/12/2014, n. 25972.

⁴⁸ Cassazione civile, sez. trib., 24/07/2013 n. 17965: «una pluralità di cessioni - nella specie, la prima a titolo gratuito dei beni immobili organizzati per l'attività agricola e la seconda, tre anni dopo e quale compravendita degli immobili del fondo - costituisce fenomeno unitario, anche in conformità al principio generale di divieto di abuso del diritto, di origine comunitaria, ma ricavabile altresì, per i tributi non armonizzati, dai principi costituzionali di capacità contributiva e progressività dell'imposizione derivandone l'applicazione dell'imposta in misura ordinaria».

⁴⁹ Cassazione civile, sez. trib., 14/02/2014 n. 3481: «in tema di imposta di registro, la prevalenza che l'art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, attribuisce alla "intrinseca natura ed agli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente", impone, nella relativa loro qualificazione, di considerare preminente la causa reale e la regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti, seppure mediante una pluralità di pattuizioni non contestuali o di singole operazioni, non rivelandosi decisiva, in ipotesi di negozi collegati, la rispettiva differenza di oggetto. Pertanto, in caso di conferimento di azienda con contestuale cessione, in favore di un socio della conferitaria, delle quote ottenute in contropartita dal conferente, il fenomeno ha, a tal fine, carattere unitario (in conformità al principio costituzionale di capacità contributiva ed all'evoluzione della prestazione patrimoniale tributaria dal regime della tassa a quello dell'imposta) ed è configurabile come cessione di azienda, e non costituisce operazione elusiva, per cui non grava sull'Amministrazione l'onere di provare i presupposti dell'abuso di diritto, atteso che i termini giuridici della questione sono già tutti desumibili dal criterio ermeneutico di cui al citato art. 20».

Il trust

Come noto il nostro ordinamento si basa sull'art. 2740 cc., che responsabilizza il debitore con tutti i suoi beni, presenti e futuri; inevitabilmente la prassi negoziale evidenzia da tempo immemorabile una certa tendenza a sottrarsi alla garanzia patrimoniale (si pensi alle persone giuridiche e, in particolar modo, alle società di capitali ed al fondo patrimoniale nel diritto di famiglia).

In questo contesto si inserisce anche la problematica del cd. trust, figura cui però il nostro diritto nazionale non ha per lungo tempo attribuito rilevanza formale.

Nell'esperienza anglosassone che ne è l'origine, il trust ha uno schema elastico e mutevole, così sintetizzabile: un soggetto, detto settlor, trasferisce ad altro soggetto detto trustee, la proprietà di suoi beni, con l'accordo che il trustee li utilizzerà a beneficio di terzi (cd. beneficiary) o comunque per uno scopo predeterminato (schema classico di negozio fiduciario); tuttavia il diritto inglese contempla anche la possibilità che settlor e trustee coincidano, con la conseguenza che non vi è trasferimento di proprietà ma solo destinazione dei beni a uno scopo (classico patrimonio destinato).

La ratifica della Convenzione de L'AJA del 1985, avvenuta nel 1991, unitamente ad alcune novità legislative che non è possibile riassumere in questa sede, ha indotto la giurisprudenza a ritenere possibile non solo il riconoscimento di trust "nati" all'estero, ma anche la creazione di trust di diritto interno⁵⁰.

Com'è noto, il principale effetto caratterizzante il trust è che i beni oggetto dello stesso, destinati allo scopo fissato dal settlor, subiscono una netta separazione rispetto al resto del patrimonio del trustee (se esiste) o del settlor (se non c'è il trustee), così come dello stesso beneficiary; con la conseguenza pratica che i creditori degli indicati soggetti non potranno aggredire i beni del trust, salvo che il loro credito sia sorto per il perseguimento degli obiettivi indicati nel trust.

Un secondo effetto caratterizzante, che lo rende così anomalo nel nostro sistema, è costituito dal fatto che, a seguito del trust, si realizza la compresenza di una proprietà formale del bene (attribuita al settlor o al trustee, a seconda dei casi) e di una proprietà sostanziale dello stesso (spettante al beneficiary), tanto è vero che quest'ultimo dispone degli strumenti di tutela reale tipici della proprietà, quali l'azione di rivendica erga omnes.

Fin da quando è stato "importato" all'interno della prassi negoziale italiana, e già nell'ambito delle prassi dei paesi esteri in cui è nato e si sviluppato, il trust ha sempre mostrato una spiccata potenzialità elusiva delle norme tributarie, prestandosi ad essere utilizzato quale sistema per sottrarre rilevanti porzioni dei patrimoni di soggetti personali e formali all'incidenza del Fisco.

Occorre, quindi, in primo luogo soffermarsi sulle ragioni di questa "potenzialità elusiva" della

⁵⁰ In questo senso depone anche la recente sentenza della Cassazione, Sez. I, 9 maggio 2014, n. 10105

fattispecie in esame, prontamente colte da molti evasori (rectius: elusori) nostrani. Esse possono essere compendiate nell'elevato livello di privacy e di autonomia gestoria conseguito dal trustee nonché nella mancata sottoposizione del trust agli stringenti obblighi formali e pubblicitari propri di altri fenomeni di segregazione patrimoniale (si pensi alle società).

Volendo riassumere quelli che si sono constatati essere gli usi difformi dell'istituto, può dirsi che:

- una forma impropria dei trust è quella in cui il rapporto fiduciario viene costituito per nascondere l'esistenza di attività all'Amministrazione finanziaria, ai creditori, all'ex coniuge, ovvero per occultare l'identità dell'effettivo beneficiario;
- i trust istituiti e gestiti all'estero possono essere usati al fine di perpetrare truffe anche di natura fiscale per le maggiori difficoltà di accertamento dei fenomeni di interposizione fittizia volti a lucrare un più favorevole regime fiscale;
- l'istituto si presta, inoltre, all'occultamento di ricavi o proventi "in nero", che si intendono sottrarre alla tassazione italiana.

Tra le modalità più frequenti per conseguire siffatti scopi illeciti va menzionata quella dei c.d. sham trust, ossia trust "simulati" o "fittizi", allorchè:

- il disponente è al tempo stesso anche il beneficiario delle utilità prodotte dal trust;
- il negozio è revocabile a totale discrezione del disponente;
- il contenuto dell'atto istitutivo è tale da relegare il trustee in un ruolo passivo, senza alcuna facoltà decisionale;
- il disponente continua ad esercitare con pienezza ed in totale autonomia i poteri per la gestione dei beni in trust.

In tali casi, si può arrivare a individuare un'ipotesi di "interposizione fittizia", rilevante ex art. 37, III comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (TUIR); in tal senso, si è espressa anche la Cassazione con ordinanza 19 novembre 2012, n. 20254, la quale ha ritenuto necessario accertare se, in caso d'intestazione di beni immobili al trust, esso risponda anche a ragioni economico-sociali, o se invece non abbia l'esclusiva funzione di consentire un risparmio fiscale; sotto il profilo penale.

Vista la diffusione di pratiche fraudolente si è reso necessario l'intervento del legislatore tributario che, con la Finanziaria del 2007:

- ha aggiunto l'esplicito riferimento al trust nella normativa sull'imposta sui redditi, finalizzato ad includerlo espressamente tra gli "enti" "soggetti all'imposta sul reddito delle società" (e ciò mediante modifica dell'art. 73, commi 1 e 2, del d.p.r. n. 917/1986);
- ha precisato che "si considerano ... residenti nel territorio dello Stato, salvo prova contraria, i trust e gli istituti aventi analogo contenuto istituiti in Paesi diversi da quelli indicati nel decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996 ... in cui almeno uno dei disponenti ed

almeno uno dei beneficiari del trust siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato. Si considerano, inoltre, residenti nel territorio dello Stato i trust istituiti in uno Stato diverso da quelli indicati nel citato decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996, quando, successivamente alla loro costituzione, un soggetto residente nel territorio dello Stato effettui in favore del trust un'attribuzione che importi il trasferimento di proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari, anche per quote, nonché vincoli di destinazione sugli stessi" (disposizione aggiunta nell'ultima parte del comma 3 dell'art. 73 d.p.r. n. 917/1986);

- ha incluso i "redditi imputati al beneficiario di trust ai sensi dell'articolo 73, comma 2, anche se non residenti" tra i redditi di capitale ai sensi dell'art. 44 del d.p.r. n. 917/1986;
- ha ricompreso trust nella categoria dei "soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili" di cui all'art. 13 del T.U. delle disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi (d.p.r. n. 600/1973).

Va poi considerata la norma che, nel reintrodurre l'imposta sugli atti di successione e donazione, vi ricomprende quelli costitutivi di "vincoli di destinazione"⁵¹.

Con riferimento alla concreta applicazione di tale ultima norma, è di sicuro interesse il richiamo ad una recente sentenza della Commissione tributaria provinciale di Cagliari (21 novembre 2014, in causa n. 23/2014, ricorrente Deidda Giampiero) che, nel caso specifico, ha disconosciuto l'elusività del trust ed ha mitigato la rigida applicazione della disposizione in questione sulla base delle seguenti considerazioni:

- secondo un condivisibile orientamento giurisprudenziale (cfr., ad esempio, Commissione tributaria provinciale di Bologna, 30 ottobre 2009, n. 120; Commissione tributaria provinciale di Firenze, Sez. VIII, 12 febbraio 2009, n. 30; Commissione tributaria provinciale di Lodi, 12 gennaio 2009, n. 12), la norma in esame non può essere applicata indistintamente, bensì -nel rispetto del principio di capacità contributiva- unicamente ai soggetti che dal "vincolo di destinazione" abbiano conseguito un incremento concreto e attuale di ricchezza, essendo questo il reale oggetto della tassazione;
- tale requisito non può per regola ravvisarsi in capo al disponente di un trust familiare ed ereditario, in quanto egli (soprattutto se nominato anche trustee) rimane proprietario di beni, e tanto meno nei confronti del trust, perché lo stesso non è un autonomo soggetto di diritto (vedi supra);

⁵¹ Art. 2, comma 47, del d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito dalla legge 4 novembre 2006, n. 286: «È istituita l'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001, fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54».

- parimenti, il suddetto requisito non è riscontrabile in relazione ai terzi beneficiari dei beni in trust, giacché costoro -non avendo conseguito allo stato attuale alcuna utilità dal trust- sono titolari di una “mera aspettativa giuridica” e potranno essere eventualmente assoggettati a tassazione in futuro (cfr. Commissione tributaria provinciale di Genova, 7 ottobre 2010, n. 280), in particolare nelle seguenti evenienze: a) per singole liberalità che dovessero ricevere durante la vigenza del Trust, anche se a tal proposito si dovrà tenere conto del fatto che l’art. 1, comma 4, del d.lgs. n. 346/1990 sottrae espressamente alla tassazione le donazioni di cui all’art. 742 c.c. (vale a dire quelle effettuate per il mantenimento e l’educazione del donatario) e quelle di cui all’art. 783 c.c. (cioè le donazioni di modico valore); ovvero nel momento in cui, alla scadenza del Trust stesso, dovessero divenire intestatari, previa accettazione, dei relativi beni.

Nel caso specifico si è, inoltre, ritenuta irrilevante la circostanza, richiamata nell’avviso di liquidazione, che i beneficiari finali del Trust non fossero stati precisamente individuati dal disponente. Ciò, infatti, non inficia la funzione economico-sociale della fattispecie, posto che il disponente, individuando nei propri eredi e discendenti i beneficiari finali, ha legittimamente effettuato un rinvio per relationem alle norme sulla successione mortis causa, il che è persino fisiologico nell’ambito di un atto dispositivo come quello ora in esame.

Le società di comodo

Ascrivibile al fenomeno dell’abuso del diritto è il fenomeno delle cd. società di comodo che mirano a lucrare i benefici fiscali, tipici dell’attività imprenditoriale, in relazione alla fruizione di beni che non sono in realtà utilizzati per lo svolgimento di attività imprenditoriale, bensì meramente goduti da chi, in sostanza, ne è proprietario.

Il meccanismo è regolato dall’art. 30 dell’art. n. 724/1994, intitolato «Società di comodo. Valutazione dei titoli» che, al comma primo, prevede che: «agli effetti del presente articolo le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice... si considerano non operative se l’ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico, ove prescritto, è inferiore alla somma degli importi che risultano applicando le seguenti percentuali...»

Ove il test presuntivo, regolato dal comma 2 della medesima norma rispetto a precisi parametri dia risultato positivo, il reddito della società (qualificabile, a quel punto, “di comodo”) viene rideterminato presuntivamente, secondo i parametri matematici indicati dal successivo comma 3, anch’essi ancorati al valore dei beni posseduti.

Si è, quindi, in presenza di una disposizione antielusiva speciale, peraltro ancorata a parametri matematici, che incontra quali uniche eccezioni quelle individuate dai commi 4bis e 4ter, a mente dei quali: «4-bis. In presenza di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il

conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito determinati ai sensi del presente articolo ...la società interessata può richiedere la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600...

4ter. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate possono essere individuate determinate situazioni oggettive, in presenza delle quali è consentito disapplicare le disposizioni del presente articolo, senza dover assolvere all'onere di presentare l'istanza di interpello di cui al comma 4-bis».

La principale difficoltà emersa nella prassi giurisprudenziale è quella di individuare i confini delle “oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi”. In particolare, si è discusso se esse comprendano la cattiva gestione imprenditoriale o solo eventi esterni, del tutto imprevedibili e incontrollabili per l'imprenditore.

In materia, si segnala, ancora una recente pronuncia della C.T.P. di Cagliari (n. 757/2014), con la quale si è affermato che i risultati negativi dovuti ad errate scelte aziendali non possono costituire il fondamento degli accertamenti basati sulla normativa delle società di comodo.

Questo perché, secondo la sentenza in esame, *«il tenore letterale della norma già di per sè consente di ritenerla applicabile -non solo a eventi puramente "fortuiti", come vorrebbe l'Agenzia- ma anche a fenomeni di "deficit aziendale" legati a errate scelte imprenditoriali che abbiano reso improduttiva una società che ha effettivamente operato nel mercato; difatti, una volta verificatasi, la situazione di crisi impedisce oggettivamente all'impresa di produrre ricavi, mentre ben diverso è il caso (certamente soggetto alla norma antielusiva) di una società che non abbia posto essere alcuna attività produttiva e/o che venga volutamente privata dai soci di liquidità o beni strumentali importanti, proprio perché sprovvista di reale vocazione imprenditoriale.*

Del resto, un meccanismo normativo che intende evitare "indebiti arricchimenti" dei soci ai danni del Fisco non è ragionevolmente applicabile a situazioni in cui gli stessi soci hanno subito ingenti perdite economiche, per definizione incompatibili con una "ricostruzione virtuale in aumento" dei ricavi societari, che il legislatore ha concepito solo per le vere e proprie "società di comodo", nelle quali i soci poco o nulla hanno investito, utilizzandole come strumenti per conseguire vantaggi fiscali non dovuti.

Diversamente ragionando si finirebbe per "punire" fiscalmente condotte "meramente colpose sul piano imprenditoriale", assoggettando a un regime tributario gravosissimo situazioni non espressive di capacità contributiva, in evidente contrasto con l'art. 53 della Costituzione...

Per altro verso, neppure si può ritenere che una società che subisca perdite possa essere qualificata “di comodo” solo perché non sia stata liquidata, dovendosi indagare se vi siano state ragioni economiche tali da rendere impossibile o, comunque, difficile la liquidazione dei beni sociali».

Merita, altresì, di esser segnalata la Sentenza n. 171/2013 della C.T.P. di Verona che, rispetto a una società bersaglio di un avviso di accertamento basato sul cd. test di operatività basato sul valore dei propri beni, ha escluso l'abusività dello schermo societario in quanto la società

medesima è riuscita a dimostrare le cause che avevano impedito l'ordinario svolgimento dell'attività imprenditoriale e, quindi, di produrre reddito mediante l'utilizzo dei beni conferiti alla società.

Operazioni infragruppo

a) transfer pricing

Lo strumento è normalmente utilizzato da società controllanti o collegate, con sede nei territori del Centro-Nord, che cedono merci o beni immateriali alle controllate o consociate aventi sede nel Mezzogiorno ad un prezzo inferiore al valore normale così. Tali manovre, secondo le determinazioni dell'amministrazione finanziaria, consentono di realizzare una contrazione dell'utile per l'impresa settentrionale con reddito assoggettato alle aliquote ordinarie e di "gonfiare" l'utile dell'impresa meridionale che gode delle agevolazioni fiscali stabilite dalla normativa di settore. In estrema sintesi, si attuano in ambito nazionale le medesime forme di politiche sui prezzi, attuate assai di frequente in ambito internazionale mediante transazioni infragruppo inferiori (o superiori) al loro valore normale, onde spostare l'imponibile presso le imprese associate che, nei rispettivi territori, godono di esenzioni fiscali e subiscono minore tassazione.

Ebbene, di fronte a simili operazioni, la Corte di Cassazione ha stabilito l'applicazione del «*principio, avente valore generale e dunque non circoscritto ai soli rapporti internazionali di controllo, stabilito dall'art. 9 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, che non ha mera portata contabile e che impone il riferimento al normale valore di mercato per corrispettivi e altri proventi presi in considerazione dal contribuente. Si tratta invero di clausola antielusiva, costituente esplicitazione del generale divieto di abuso del diritto in materia tributaria, essendo precluso al contribuente conseguire vantaggi fiscali - come lo spostamento dell'imponibile presso le imprese associate che, nel territorio, godano di esenzioni o minor tassazione - mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione di legge, di strumenti giuridici idonei ad ottenere vantaggi in difetto di ragioni diverse dalla mera aspettativa di quei benefici*»⁵².

b) Operazioni e acquisti tra società controllate.

Si segnala Cassazione civile, sez. trib., 27/02/2013, n.4901, secondo cui: «*in tema di accertamento delle imposte sui redditi d'impresa, benché il riordino degli assetti societari costituisca espressione di insindacabili scelte imprenditoriali, ed in particolare di quelle della società capogruppo, deve ritenersi che il ripianamento delle perdite della partecipata, realizzato dalla società partecipante, per un importo superiore di oltre otto volte il valore della partecipazione e l'immediata successiva cessione di quest'ultima, al valore di quota del patrimonio netto, ad altra società del medesimo gruppo, danno luogo, nel loro complesso, ad un'operazione antieconomica, per la società partecipante, e già astrattamente priva di qualsiasi potenziale idoneità ad incidere positivamente sulla*

⁵² Cassazione civile sez. trib., 24/07/2013, n. 17955.

sua capacità di produrre utili, come tale, quindi, nella prospettiva di cui all'art. 75, comma 5, d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 (nel testo vigente ratione temporis) e rispetto all'attività propria del soggetto che l'ha posta in essere, carente del nesso di inerenza richiesto dalla predetta norma, oltre che qualificabile come condotta integrante un abuso del diritto».

Merita di essere menzionata, altresì, la Sentenza della C.T.R. Campania n. 3572/49/14, cit., che ha rilevato la complessiva funzione elusiva della rimodulazione dei rapporti contrattuali tra INVITALIA (soc. controllata dal M.E.F.) e la controllata Sviluppo Italia Campania s.p.a.; mediante tale rimodulazione, infatti, si erano spostati gli equilibri economici degli originari rapporti contrattuali a tutto sfavore della controllante che aveva così potuto portare in detrazione i maggiori oneri, conseguendo rilevanti benefici fiscali; tale operazione, posta in essere senza che vi fosse alcuna reale giustificazione economica, è stata ritenuta elusiva e come tale dichiarata inopponibile al Fisco, ossia, è appena il caso di precisarlo, alla stessa Agenzia delle Entrate che costituisce una delle articolazioni del medesimo Ministero controllante il contribuente infedele.

Superficie utile e abitazioni di lusso

Si tratta di un caso in cui l'Ufficio ha revocato l'aliquota agevolata del 4% prevista per l'acquisto di case di abitazione non di lusso, perché l'unità immobiliare presentava una superficie utile complessiva superiore a mq. 240⁵³ (D.M. 2 agosto 1969 abitazioni di lusso). Ebbene è stato ritenuto abusivo il comportamento di chi abbia costruito ambienti alti appena dieci centimetri meno di quanto previsto dal regolamento edilizio per ottenere l'abitabilità (il costruttore puntava, evidentemente, a non computare le superfici, ampie, caratterizzate da tale minore altezza)⁵⁴.

Abuso del diritto e abuso del potere

Parte della dottrina ritiene che lo sbilanciamento dei poteri a favore del Fisco possa comportarne un abuso in taluni casi, specialmente, se non “mitigato” da una piena applicazione del principio del contraddittorio⁵⁵.

Nella esperienza di giudice tributario e amministrativo dello scrivente, tali percorsi dottrinari hanno evocato una norma di diritto (assai) speciale riservata al concessionario per la riscossione delle imposte e di frequente applicazione. Alludo all'art. 26 co. 5 del D.P.R. 602/1973 che, in

⁵³ V. la Tabella A, parte seconda, n. 21 allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, e l'art. 1, nota 2 bis, della Tariffa parte prima allegata al D.P.R. n. 131 del 1986

⁵⁴ Cassazione civile, 28 giugno 2012 n. 10807.

⁵⁵ MARINO G., *Il principio del contraddittorio tributario...*, cit.

tema di notificazione della cartella di pagamento, stabilisce che: «il concessionario deve conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o l'avviso di ricevimento ed ha l'obbligo di farne esibizione su richiesta del contribuente o dell'amministrazione». La norma è, invero, chiara nel limitare temporalmente l'obbligo di conservazione della documentazione indicata. Sennonché, la pretesa impositiva consacrata nella cartella, se non adempiuta spontaneamente, conosce i lunghi tempi della fase di riscossione e, spesso, si verifica che vengano impugnati atti a valle della cartella, ancora efficaci dopo molto tempo dalla sua emanazione (es. iscrizione ipotecaria, fermo amministrativo dei veicoli, atti di esecuzione coattiva del credito). In tali casi, l'applicazione della norma in esame operata dal concessionario, fa sì che neppure al giudice sia consentito di visionare la cartella in esame. In giudizio, la prova della notifica della cartella è, in genere, ritenuta sufficiente, ma non può tacersi la circostanza che, in mancanza della cartella o di una sua copia, quello che resta è una “matrice” che richiama un estratto di ruolo di cui non è possibile verificare la conformità alla originaria pretesa impositiva trasfusa nella cartella medesima.

Confesso che da giudice amministrativo, uso a tutelare il diritto di accesso dei cittadini (artt. 22 e ss. L. 241/1990), ormai divenuto, in molti casi, preventivo e “civico” (ossia svincolato da uno specifico interesse, cfr. D.lgs. 33/2013), il comportamento del concessionario che notifica l'unico originale della cartella invocando la norma menzionata, mi suscita un grave imbarazzo. Mi chiedo e mi si perdoni la provocazione, se tale modalità operativa, pur consentita dal nostro confuso legislatore (che, da un lato, afferma l'importanza costituzionale del principio di trasparenza al fine di conseguire la piena democraticità dell'ordinamento e, dall'altro, la limita in un campo tanto delicato quanto è il diritto tributario), non costituisca un abuso del diritto (del potere) quanto meno rispetto a pretese impositive non ancora esaurite.

Conclusioni

La disamina che precede, senza alcuna pretesa di esaustività, consente di avere un quadro di insieme del fenomeno dell'abuso del diritto nella materia tributaria. Appare evidente, peraltro, che l'attuazione della delega fiscale, con la imminente codificazione di una clausola generale anti elusiva sul modello di quanto avviene in altri ordinamenti, è destinata a spostare di molto i termini del dibattito, risolvendo, senz'altro, i dubbi dottrinari relativi all'atipicità della nozione e, auspicabilmente, i nodi interpretativi di maggiore importanza pratica (sanzionabilità, tassatività dei termini per la contestazione delle condotte abusive, realizzazione del contraddittorio). A noi interpreti, non resta che attendere le mosse del legislatore che speriamo sia meno caotico e confuso di quanto avviene di solito nella materia tributaria.