

**IL GIUDICE CIVILE ED IL GIUDICE TRIBUTARIO: L'ANALISI DELLE FATTISPECIE COMUNI
SOTTO DUE DIVERSE PROSPETTIVE**

*Tutela dell'affidamento nell'ambito negoziale e nelle operazioni fiscali:
i multiformi profili dell'abuso del diritto e degli aspetti elusivi.*

di Massimo Scuffi¹

Sommario: 1.Premessa 2.Diritti reali 3.Rapporti negoziali 4.Rapporti di concorrenza e proprietà industriale 5.Abuso di norme tributarie ed elusione 6.La codificazione dell'abuso 7.I presupposti dell'abuso 8.L'interpretazione in chiave elusiva 9.Il trattamento sanzionatorio 10.Misure antielusive a livello europeo

1.Premessa

L'abuso del diritto ,inteso come impiego anormale od esuberante di una norma giuridica piegata allo scopo di conseguire finalita' diverse dalla *ratio* voluta dal legislatore,e' fenomeno che investe tutti i settori del diritto sostanziale e processuale. In Italia sin dagli anni 30' si riteneva che l'abuso -piu' che una nozione giuridica- fosse una nozione etica ,quindi chi abusava era meritevole di biasimo ma non di sanzione.

Ragioni di certezza giuridica ,sin dai lavori preparatori del codice civile del 1942, avevano percio' escluso l'inserimento di una norma generale antiabuso quale quella prevista nel progetto del Codice secondo cui "*nessuno puo' esercitare il proprio diritto in contrasto con lo scopo per il quale il diritto medesimo e' stato riconosciuto*".

Il divieto di abuso non e' stato dunque assunto positivamente quale principio generale dell'ordinamento applicabile con modalita' uniformi per sindacare condotte antiggiuridiche realizzate in tutti i campi del diritto .

Il legislatore ha preferito avvalersi di specifici inquadramenti normativi riservati ai vari settori ed arricchiti dall'evoluzione giurisprudenziale .

¹ Magistrato ,Consiglio di Presidenza GT.

L'indagine selezionerà alcuni tratti rilevanti che contrassegnano l'istituto nell'area civile, concorrenziale e soprattutto tributaria che presenta connotazioni sue proprie ed ha visto la maggior elaborazione alla luce del ben noto fenomeno dell'elusione fiscale.

2. Diritti reali

Un primo riferimento normativo si rinviene nel settore dei diritti reali dove l'art. 833 c.c. pone il divieto dei cosiddetti "atti emulativi", ovvero di tutti quegli atti realizzati dal proprietario senza trarne alcuna *utilità* e finalizzati soltanto al *nocumento* altrui. La conseguenza è la *rimozione della molestia ed il risarcimento del danno* (art. 2043 ed art. 2058 cc).

La disposizione preclude al soggetto proprietario comportamenti finalizzati a recare danno ad altri (*animus nocendi*), piuttosto che a soddisfare i propri interessi: comportamenti che apparentemente conformi alla fattispecie astratta risultano messi in atto in maniera difforme rispetto a quanto riconosciuto dalla legge meritevole di tutela.

Questa norma assume indubbiamente una portata generale e difatti è stata ritenuta in passato espressione di una regola universale di divieto di abuso di qualsiasi diritto anche al di là del campo dei diritti reali.

Più recente giurisprudenza ha peraltro ristretto l'area di intervento dell'art. 833 cc escludendo automatica trasponibilità della norma nella materia contrattuale dove è stato reputato più pertinente il richiamo ai principi dell'*affidamento e della buona fede* che trovano collocazione nell'art. 1175 cc (comportamento secondo correttezza) e nell'art. 1375 cc (esecuzione secondo buona fede).

3. Rapporti negoziali

La valorizzazione della clausola generale della buona fede in ambito negoziale ha condotto ad individuare ipotesi di abuso del diritto nell'area delle obbligazioni e dei contratti,² con particolare riferimento all'esercizio del recesso *ad nutum* nei rapporti

² Cass. 2642/2003

bancari e di fornitura.

E' stato ravvisato abuso del diritto nel comportamento della banca che receda in modo imprevisto ed arbitrario dal contratto di apertura di credito ,esigendo l'immediato rientro.

E' stato osservato³ che, se è vero che nel quadro della disciplina dettata dal codice civile è consentito alla banca (così come al cliente) di recedere in qualsiasi momento da un rapporto di apertura di credito a tempo indeterminato, con il solo obbligo di darne preavviso alla controparte, ex art. 1845, ult. co. cc., (così come è consentita la recedibilità *ad nutum* con riferimento ad ipotesi di apertura di credito a tempo determinato, in cui le parti, ex art. 1845, co. 1 e 2, abbiano previsto la deroga alla necessità della giusta causa ai fini dell'esercizio del recesso prima della scadenza), ciò, tuttavia, non implica la totale insindacabilità del modo di esercizio del diritto potestativo di recesso da parte della banca.

Il diritto potestativo di recesso *ad nutum* deve, infatti, considerarsi illegittimo, quando, alla stregua di una valutazione secondo buona fede, appaia del tutto privo di ragione giustificatrice ed il recesso venga ad assumere connotati del tutto imprevisti ed arbitrari ,risultando in contrasto “con la ragionevole aspettativa di chi, in base ai comportamenti usualmente tenuti dalla banca e all'assoluta normalità commerciale dei rapporti in atto, abbia fatto conto di poter disporre della provvista creditizia per il tempo previsto e non potrebbe perciò pretendersi sia pronto in qualsiasi momento alla restituzione delle somme utilizzate, se non a patto di svuotare le ragioni stesse per le quali un'apertura di credito viene normalmente convenuta”.

Altrettanto dicasi nell'ipotesi di recesso *ad nutum* operato da società fornitrice in conformità alle pattuizioni contrattuali ma esercitato con modalità tali da frustrare gli affidamenti ingenerati nei concessionari sulla continuità del rapporto⁴.

La Suprema Corte nell'occasione accogliendo la tesi dei concessionari(disattesa nei gradi di merito)ha stabilito che l'esercizio di ogni diritto, anche quello potestativo o quello che si sostanzia nel compimento di un negozio giuridico, conosce, oltre ai limiti

³ Cass.4538/1997

⁴ Cass.2016/2009

tipizzati dal legislatore e dalle parti, un più generale limite di natura funzionale e modale rappresentato dall'esigenza che il diritto non sia esercitato in modo tale da arrecare alla controparte un sacrificio eccessivo o in modo contrastante con lo scopo per il quale è stato attribuito.

E' stato precisato che il criterio alla stregua del quale verificare se un diritto sia stato esercitato in modo abusivo, e' quello della *buona fede oggettiva*⁵, frutto di un autonomo dovere giuridico ed espressione di un generale principio di solidarietà sociale, quale strumento atto a garantire , anche in senso modificativo o integrativo dello statuto negoziale, il giusto equilibrio degli opposti interessi .

I principi della buona fede oggettiva e del divieto di abuso del diritto trovano così' compenetrazione funzionale e delineano un paradigma unitario il cui mancato rispetto determina l'*inefficacia dell'atto abusivo ed il risarcimento del danno*.

Un riferimento legislativo specifico che discende da queste tematiche contrattuali si rinviene nella figura dell'*abuso di dipendenza economica* o di dominio contrattuale preso in considerazione dalla legge n.192/1998 in relazione alle subforniture nelle attività produttive (art.9).

Il divieto (con comminatoria di nullità ed irrogazione di sanzioni da parte dell'AGCM quando vengano alterate le regole della concorrenza)e' rivolto alle imposizioni di condizioni contrattuali ingiustificatamente gravose o discriminatorie cui venga sottoposta un'impresa che si trova in uno stato di dipendenza economica rispetto ad altra committente che sfrutti quelle pattuizioni a proprio vantaggio.

Questa disciplina e' stata ritenuta operante anche al di là di uno specifico rapporto di subfornitura sul rilievo che si tratterebbe di fattispecie di applicazione generale in tutti i rapporti negoziali/commerciali che realizzino un significativo *squilibrio* tra obblighi e diritti delle parti esulando dalle normali logiche contrattuali ⁶

⁵ La buona fede "oggettiva" e' il generale dovere di correttezza e di reciproca lealtà di condotta nei rapporti sociali mentre la buona fede "soggettiva" e' la ignoranza di ledere una situazione giuridica altrui .

⁶ Cass.24906/2011

4. Rapporti di concorrenza e proprietà industriale

Entra qui in gioco l'abuso economico coinvolto dalle dinamiche di mercato che fa sovente da sfondo al diritto della concorrenza e all'esercizio di diritti assoluti quali sono le privative industriali.

Nel diritto della concorrenza (nazionale ed europeo), l'abuso è tipizzato nella previsione dell'art.3 della legge nazionale antitrust (L.287/90) e nell'equivalente art.102 del TFUE in correlazione con la posizione "dominante" detenuta da una impresa sul mercato che è lecita fino a quando tale posizione di privilegio non venga impiegata per ostacolare il libero gioco della concorrenza già indebolito da quella presenza⁷.

L'elemento che caratterizza la dominanza è la posizione di predominio che è consentita dall'ordinamento purché mantenuta entro percorsi "normali" con usuali mezzi di competizione e non "abusata" con comportamenti "esuberanti e sproporzionati" finalizzati ad impedire lo sviluppo della concorrenza.

Questa tipologia di abuso è particolarmente congeniale al settore della proprietà industriale ove entrano in gioco diritti assoluti interferenti naturalmente con le regole a tutela del libero mercato essendovi tendenziale "attrito" tra lo "*iusexcludendialios*", quale diritto di rendersi *monopolista* rispetto al proprio trovato ed i principi informatori delle leggi *antitrust* che sono sostanzialmente rivolti proprio ad impedire lo sfruttamento di privilegi monopolistici.

Ora l'esercizio *normale ed unilaterale* del diritto di privativa nelle sue prerogative tipiche e nella durata riconosciutagli dalla legge non costituisce violazione alla normativa antitrust, nonostante la restrizione della concorrenza che deriva dal suo esercizio essendo il diritto di esclusiva, l'essenza stessa del diritto di p.i. .

Cio' nondimeno in presenza di "*circostanze eccezionali*" di volta in volta individuate dalla giurisprudenza, l'esercizio di quel diritto è suscettibile di sottostare ad uno *scrutinio antiabuso*⁸

Le "*exceptional circumstances*"—in presenza delle quali il titolare può essere spogliato del potere escludente rispetto ai terzi—si ricollegano, ad esempio, alle tecnologie

⁷ CGUE 85/76 *Hoffmann-La Roche* /Com. EU.C.1979/36

⁸ CGUE C-241/91 *Magill* 6 aprile 1995 e C-418/01 *IMS Health* 29 aprile 2004

standards scoperte da privativa ed indispensabili all'accesso sul mercato (c.d. brevetti "essenziali") delle quali deve essere consentito a tutti i potenziali interessati di farne liberamente uso nei prodotti di loro fabbricazione mediante licenze rilasciate a condizioni eque, ragionevoli e non discriminatorie (generalmente denominate *FRAND-Fair, Reasonable and not discriminatory*)⁹.

Con la conseguenza che il *refuse to licence* (od *il refuse to deal*) da parte del titolare di una qualsiasi privativa non è di per sé illegittimo in quanto facolta' connaturata alla stessa esclusiva ma può assumere gli estremi di un comportamento "abusivo" quando la fornitura rifiutata o la licenza non concessa risulti appunto "indispensabile" per l'esercizio dell'attività del richiedente ove quegli intende non duplicare il prodotto del primo ma adottare un "prodotto nuovo" per il quale esiste potenziale domanda del consumatore.

L'abuso in questo settore non è però, solo quello alimentato da una "posizione dominante" (quale quella goduta dal titolare della privativa) agevolatrice di pretese o rifiuti non allineati alle regole di mercato, ma può prescindere dalla posizione di predominio ed essere semplicemente il portato di strategie anomale ed inadeguate, studiati aggiramenti nell'acquisizione e gestione dei diritti brevettuali (*patent misuse*) per ottenere vantaggi sovracompetitivi (*abuso di sfruttamento*) ovvero, per creare e/o rafforzare barriere all'accesso al mercato per i concorrenti, attuali e potenziali (*abuso di esclusione*).

Invero il predisporre "tattiche" elusive tramite condotte "innominate" caratterizzate dall'esercizio di diritti di p.i. in misura "eccedente" la naturale durata ed ambito di protezione può concorrere a violare le regole che presiedono la libera concorrenza autorizzando *interventi inibitori e misure risarcitorie* dispensate nei rispettivi ambiti dall'AGCM e dall'AGO.

La libertà economica non autorizza infatti manipolazioni o stratagemmi che nella sostanza stravolgono i principi informatori del sistema e non sono altrimenti spiegabili, secondo logica e razionalità, se non per perseguire obiettivi anticompetitivi.

⁹ CGUE C-170/13 *Huawei* 16 luglio 2015

5. Abuso di norme tributarie ed elusione

Il cattivo uso del potere di autonomia negoziale si riflette con diversi connotati nell'ambito fiscale parimenti attinto da manipolazione di regole pubblicistiche per accedere ad un determinato regime di tassazione.

E' nel comparto tributario che l'abuso trova piu' puntuale inquadramento sistematico e ricchezza di precedenti giudiziari che traggono fonte primaria sul piano europeo nell'ambito dei rapporti di mercato, posto che i principi di affidamento e buona fede debbono contrassegnare anche le relazioni economiche ed i traffici commerciali .

Invero il settore della circolazione delle merci e della fiscalita'doganale costellata da "regimi agevolativi e trattamenti tariffari preferenziali" e' da sempre zona di azione privilegiata per la messa in atto di manovre volte ad ottenere indebiti benefici daziari.

La Corte di Giustizia ha spiegato al riguardo che, affinché possa parlarsi di pratica abusiva, occorre la concomitante presenza di due elementi(oggettivo e soggettivo):

- a) la conclusione di una operazione commerciale, non per uno scopo economico, ma solo per ottenere delle sovvenzioni a carico del "bilancio comunitario"
- b) la volontà di ottenere il vantaggio derivante dalla normativa comunitaria mediante "creazione artificiosa" delle condizioni per il suo ottenimento¹⁰.

I giudici del Lussemburgo hanno così ribadito—accentuando gli aspetti oggettivi del fenomeno - che le operazioni prive di obbiettivo economico ancorché eseguite in forma apparentemente corretta sono "sostanzialmente elusive" ove dirette a procurare benefici la cui concessione e' contraria alle finalita' perseguite dalla normativa comunitaria¹¹

L'abuso del resto già trovava definizione in una precisa disposizione del Reg.2988/95 relativo alla *tutela della interessi finanziari delle Comunita'* delineante un impianto generale di controlli , misure e sanzioni amministrative contro ogni

¹⁰ CGUE ,sent.14 dicembre 2000 C-110/99 ,*Emsland-Starke*

¹¹ CGUE ,sent. 21 febbraio 2006, C-255/02, *Halifax*

tipo di irregolarità' .

L'art.4 del citato Regolamento-ritenuto dalla Corte di Giustizia pertinente per tutti i casi di partecipazione a pratiche illecite-¹² prevede infatti (par.3) che “ gli atti per i quali si stabilisce che hanno per scopo il conseguimento di un vantaggio contrario agli obbiettivi del diritto comunitario ,creando artificialmente le condizioni per ottenere il vantaggio ,comportano ,a seconda dei casi,il mancato conseguimento o la revoca del vantaggio stesso”.

Ebbene questi principi ,a partire dagli anni 2000, sono stati importati dalla giurisprudenza nel nostro ordinamento per contrastare le infedeltà fiscali di stampo elusivo non rientranti nella classificazione domestica dell'art.37 bis del DPR 600/73 ¹³ ,unica norma all'epoca in vigore statuente la *inopponibilità* all'AF solo di una serie di atti/fatti/negozi materializzati in una o più delle operazioni specificamente individuate nella norma stessa dalla lettera A sino alla lettera F *quater* .

Con riferimento alle c.d.*imposte armonizzate*(Iva ,dazi ed accise) i giudici nazionali recepiscono dunque la regola della “inopponibilità” (o disconoscimento)delle condotte abusive qualificate secondo il paradigma europeo ,con abbandono degli strumenti civilistici fino ad allora utilizzati della simulazione(art.1414 cc),del negozio indiretto,dell'inesistenza della causa(art.1418 cc),del negozio in frode alla legge(art.1344 cc)con conseguente nullità *incidenter* dei relativi atti e/o operazioni rientranti nelle suddette categorie.

Per tutte le altre tipologie afferenti la *imposizione diretta* il rimando giurisprudenziale si rivolgeva -più che ai sovraordinati principi dell'ordinamento UE – ai principi costituzionali di *capacità contributiva* e *progressività dell'imposizione*(art.53 Cost)oltre al generale dovere del contribuente di evitare comportamenti volti ad eludere la *giusta pretesa tributaria*¹⁴

¹²CGCE, sent.21 luglio 2005 C-515/03 *EichsfelderSchlachbetrieb*

¹³ Cass.1465/2009

¹⁴ Cass.21221/06 e Cass.SSUU 30055/08

Nonostante talune pronunzie ¹⁵abbiano talora continuato ad utilizzare anche il parametro comunitario per sindacare operazioni abusive gravitanti nell'area "non armonizzata" della imposizione diretta (specie in tema di redditi di impresa), e' prevalsa in questo ambito la regola secondo cui –per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente intenda far discendere dall'operazione elusiva – l'inopponibilita' che ne deriva trova ancoraggio nei richiamati principi costituzionali ¹⁶.

I riferimenti costituzionali ed europeisti suaccennati sono dunque serviti a sopperire alla mancanza nel nostro ordinamento di una *clausola generale antiabuso* quale –ad esempio –quella da tempo in vigore nella legge tedesca dove e' normato il principio secondo cui "la legge tributaria non puo' essere elusa con l'abuso di forme giuridiche, in tal caso permanendo la pretesa al tributo"¹⁷.

6. La codificazione dell'abuso

Sara' la delega fiscale del 2014¹⁸ –al dichiarato intento di dare maggior certezza al sistema tributario ed ai rapporti tra fisco e contribuente –ad aprire la strada all'introduzione nel nostro ordinamento di una *grundnorm* sull'abuso del diritto delineando una vera e propria GAAR(*general anti-avoidance rule*) costruita sulla ricezione delle soluzioni definitive elaborate dalla giurisprudenza nazionale ed europea.

Il Dlgs 5 agosto 2015 n.128 –in attuazione della delega e delle sue premesse richiamanti la *Raccomandazione* della Commissione Europea del 2012 sulla *pianificazione fiscale aggressiva*¹⁹–adottacosi' una nuova disciplina nel quadro dello Statuto dei diritti del contribuente(L.212/2000) ,inserendo un novello art.10 bis

¹⁵ Cass.21221/2006 (*Chiappella*)

¹⁶ Cass.30055/2008(e succ.30056/2008 e 30057/2008 c.d sentenze di Natale)

¹⁷ Art.42 AO-*Abgabenordnung*-legge di gestione delle imposte

Anche in Francia esiste una norma generale antielusiva che si applica all'imposizione diretta ed indiretta per qualunque operazione finalizzata ad un indebito risparmio di imposta (inopponibile al fisco che con apposita "procedura di repressione" puo' applicare fino all'80% di imposta a titolo di sanzione)

¹⁸ Art.5 L.23/2014

¹⁹ Recita la Raccomandazione del 6 dicembre 2012 al punto 4.1 " Una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale deve essere ignorata .Le autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro sostanza economica"

(opportunamente collocato , per consequenzialità logica ,dopo l'art.10 sul *legittimo affidamento*)rivolto a plasmare un istituto assurgente a modello di “valenza generale” con riguardo a tutti i tributi, sia quelli armonizzati, per i quali l'abuso trova fondamento nei principi dell'ordinamento UE, sia quelli non armonizzati, per i quali il fondamento è stato individuato ,come si è visto, nei principi costituzionali.

Il nuovo articolo, rubricato “*Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*”, mette subito in evidenza l'“unificazione” della nozione di abuso del diritto con quella di elusione fiscale, formulando una disposizione autonoma senza precisi confini e da utilizzare in qualsiasi settore impositivo ,privilegiando un principio generale antielusivo, volto a fornire –da un lato-certezza alle operazioni ritenute legittime e dall'altro consentire agli organi accertatori di ricostruire e/o ricondurre non solo in astratto ma nell'ambito di vero e proprio “*nomenjuris*” normativamente riconosciuto, fattispecie di qualsiasi provenienza e natura qualificabili e probate come elusive.

L'inserimento dell'abuso nell'ambito dello Statuto realizza questo scopo “universale” e conferisce alla norma forza di “principio” preordinato alle regole pertinenti ogni singolo tributo .

7.1 presupposti dell'abuso

L'art. 10-bis stabilisce che configurano “abuso del diritto” le operazioni:

- a)*prive di sostanza economica* che ,pur nel rispetto formale delle norme fiscali,
- b)*realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti.*

La previsione individua, quindi, *tre presupposti* per l'esistenza dell'abuso:

- 1) *assenza di sostanza economica nelle operazioni effettuate;*
- 2) *realizzazione di un vantaggio fiscale indebito;*
- 3) *nesso causale tra vantaggio ed operazione abusiva.*

Secondo quanto già previsto nell'art. 37-bis cit.(oggi abrogato in quanto confluito nella disciplina generale anzidetta)la condotta abusiva resta “inopponibile” all'Amministrazione finanziaria che, di conseguenza, disconoscerà i vantaggi conseguiti dal contribuente applicando i tributi secondo le disposizioni eluse.

L'individuazione della condotta abusiva non rende perciò "nulli" i negozi conclusi dal contribuente, ma li rende solo *inefficaci* ai fini tributari.

La norma chiarisce in modo analitico il significato dei termini utilizzati nella definizione di abuso, specificando che:

A) "*operazioni prive di sostanza economica*" sono i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali²⁰.

A solo titolo esemplificativo, sono riportati due indici di mancanza di sostanza economica:

1) la *non coerenza* della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme;

2) la non conformità degli strumenti giuridici alle normali *logiche di mercato*.

B) Sono "*vantaggi fiscali indebiti*" i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

Particolare valenza assumono in questo ambito due proposizioni più volte richiamate dalla giurisprudenza europea e dalla Corte di Cassazione che sono state prese in considerazione nella normativa antiabuso dal legislatore :

A. I vantaggi fiscali indebiti che si realizzano per effetto dell'operazione priva di sostanza economica devono essere "*predominanti*" rispetto a tutti gli altri fini perseguiti dal contribuente, nel senso che il perseguimento del vantaggio deve essere lo scopo "*essenziale*" della sua condotta ancorché "non esclusivo" , non essendo l'abuso impedito ove concorrano - pur marginalmente - altre ragioni economiche .

Va dunque escluso un "trattamento differenziato" nel caso in cui l'unico scopo della condotta sia quello di eludere (*esclusività*) rispetto al caso in cui si determini anche un ulteriore effetto lecito (*non esclusività*)²¹.

²⁰La definizione trova precedente negli ordinamenti di *common law* dove l'elusione fiscale è ancorata all'assenza di una adeguata sostanza o finalità economica e trae origine dall'intreccio di varie dottrine sviluppatesi nel Regno Unito ed in USA. In particolare secondo l'*economicsubstancedoctrine* (il *leading case* è considerato la sentenza della Suprema Corte *Gregoringv. Helvering* (n. 293 US 465 del 1935) secondo cui la riconoscibilità d'efficienza fiscale ad una operazione richiede la compresenza di due condizioni : l'esistenza di una oggettiva sostanza economica ed il fine di profitto (*business purposedoctrine*), diversamente presentandosi come un "*economicsham*".

²¹CGUE, sent. 21 febbraio 2008, C-425/06, *Part Service*

B.. Vanno escluse dal connotato abusivo tutte quelle operazioni giustificate da “*non marginali* ragioni extrafiscali”, ragioni cioè di ordine “organizzativo” o “gestionale” che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell’impresa ovvero dell’attività professionale del contribuente.

Particolare cautela dovrà essere dunque adottata nel trovare una giusta linea di confine tra attività imprenditoriali eccessivamente aggressive e libertà di scelta delle forme giuridiche.

Tale cautela dovrà essere massima quando non si tratti di mere operazioni finanziarie (come nei casi di *dividendwashing* o *dividend stripping*²²), di artificioso frazionamento di contratti, di anomale interposizione di familiari bensì di ristrutturazioni societarie, specie se realizzate secondo strategie di gruppo per l’ottimizzazione delle risorse dell’impresa ²³.

Al contribuente è sempre consentito, infatti, legittimamente perseguire un *risparmio di imposta* esercitando la propria *libertà di iniziativa economica* e scegliendo tra gli atti, fatti e contratti quelli *meno onerosi sotto il profilo impositivo*.

La scelta della via fiscalmente meno onerosa non è implicitamente vietata dal sistema purché essa non comporti un “*aggiramento*” ad obblighi o divieti posti dall’ordinamento e non c’è aggiramento fino a che il contribuente si limiti a scegliere tra due alternative che in modo strutturale e funzionale gli vengono messe a disposizione dalla legge.

L’unico limite a questa libertà è costituito dal divieto di perseguire un *vantaggio fiscale indebito* e dunque esige preventiva individuazione della *ratio* delle norme tributarie per verificare se siano state o meno “distorte” e/o “strumentalizzate” a quello scopo.

²² Cass.20398/2005e Cass.22932/2005

²³ Cass.1372/ 2011

8.L'interpretazione in chiave elusiva

Lo schema del divieto di abuso ,che trova oggi codificazione definitiva nella norma citata ,e' stato dalla giurisprudenza utilizzato anche per orientare in senso antielusivo la portata di talune regole tributarie.

Così nell'ambito della tassazione indiretta , l'art.20 del DPR 131/86 (che stabilisce che l'imposta di registro e' applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente)e' stato fatto oggetto di una lettura in chiave antielusiva fondata sulla preminenza della causa reale sull'assetto cartolare , onde evitare quell' "aggiramento" della norma che potrebbe verificarsi se si facesse esclusivo riferimento al principio di autonomia contrattuale ed alla rilevanza degli effetti giuridici dei singoli negozi anziche' a quelli economici della "*fattispecie complessiva*" da valutare con approccio extratestuale nell'insieme delle pattuizioni nella loro progressione ed interdipendenza²⁴.

L'interpretazione antielusiva dell'art.20 ha trovato soprattutto applicazione nella casistica riguardante cessioni "scomposte" di beni aziendali con formula c.d."spezzatino" od "a gradini"(c.d.*step transactions*) al fine di evitare l'imposta proporzionale di registro (ed assogettare i singoli atti frazionati ed apparentemente autonomi ad Iva detraibile) nonche' i *conferimenti di azienda* (sottoposti a tassa fissa) con successiva cessione contigua nel tempo delle corrispondenti partecipazioni (c.d.*cessioni indirette*)²⁵.

Ancora in tema di *transfer pricing* "interno", la regola internazionale contenuta nel modello OCSE (e recepita dal legislatore italiano nell'art.19 del TUIR per disciplinare le operazioni economiche intercorrenti tra imprese residenti in Stati diversi legate da rapporti di collegamento, controllo od appartenenza allo stesso gruppo) secondo la quale gli scambi *intercompanies* devono avvenire al prezzo di

²⁴ Cass.6835/ 2013 e 17965/ 2013

²⁵ Va peraltro segnalato che proprio in relazione a tale ultima fattispecie e' stato escluso che l'art.20 costituisca disposizione "antielusiva" in senso proprio avendo valore "interpretativo" in funzione "riequilibratrice" del rapporto tributario di riferimento ed esaurendosi nell'ambito dell'imposta a prescindere dall'esistenza di indebiti vantaggi fiscali o valide ragioni economiche(Cass. 15319/2013 *Tamerice* e Cass.25005/2015)

mercato che sarebbe stato pattuito tra imprese indipendenti per medesime transazioni secondo criteri di logica economica e meccanismi di libera concorrenza(.c.d. *valore normale*) è stata utilizzata in sede “domestica” come principio generale antielusivo per contrastare fenomeni di trasferimento di beni , servizi od altre utilita’ tra societa’ controllate o collegate in ambito nazionale al fine di concentrare materia imponibile presso la societa’ che risulti avvantaggiata,anche a livello territoriale , da regimi fiscali di favore e cosi’ sottrarla alla tassazione ordinaria ²⁶.

9.Il trattamento sanzionatorio

Sulle conseguenze sanzionatorie delle pratiche abusive va premesso che la Corte di Giustizia ²⁷ aveva gia’ statuito che la constatazione dell’esistenza di un comportamento abusivo ,se da luogo ad un obbligo di rimborso delle imposte non versate, non implica necessariamente l’irrogazione di una sanzione per la quale occorrerebbe un *fondamento normativo “chiaro ed univoco”*.

L’inopponibilita’ al fisco degli atti elusivi comporterebbe dunque solo la rideterminazione delle imposte dovute al netto di quelle gia’ pagate in base all’operazione rettificata sicche’ la sanzione si risolverebbe nel semplice recupero dell’imponibile “aggirato”.

Per contro la giurisprudenza di legittimita’—dopo aver puntualizzato che la ripresa del maggior imponibile in conseguenza del disconoscimento degli effetti del negozio per il suo carattere abusivo non comporta di per se’ automatica esclusione delle sanzioni²⁸ -aderendo alla tesi della indifferenza sul piano della illiceita’ tra chi violi la norma impositiva e chi la “infranga”indirettamente in via mediata -ha puntualizzato che le sanzioni costituiscono un *effetto naturale* dell’esito dell’accertamento in materia di atti elusivi (ancorche’ ristretti alle ipotesi codificate dall’art.37 bis cit. in osservanza al principio del “fondamento normativo” richiamato nella sentenza *Halifax*)per cui basta che la dichiarazione del contribuente risulti

²⁶ Cass.8849/2014

²⁷CGCE .*Halifax cit.*

²⁸ Cass.n.12249/2010

difforme rispetto all'accertato per farne scattare l'operativita' per *infedele dichiarazione* (art.1 comma 2 Dlgs 471/97)che avvince tutte le infrazioni a condotta "libera" che provocano una "*sottrazione di imposta*"²⁹

Non e' dunque ravvisabile ostacolo all'applicazione di misure sanzionatorie al cospetto di pratiche abusive quale che sia la tipologia della tassazione elusa ,eventuali "disapplicazioni"potendo trovare semmai ingresso al cospetto di obbiettive condizioni di incertezza sulla portata e l'ambito delle norme cui la violazione si riferisce³⁰cosi' come previsto dalle singole leggi di imposta³¹

Anche il legislatore delegato ha inteso seguire questo indirizzo mantenendo ferma l'applicazione delle *sanzioni amministrative tributarie* .

L'esclusione di ogni possibile conseguenza sanzionatoria sarebbe del resto risultata eccessiva in rapporto all'esigenza di prevedere ,nei congrui casi, un deterrente rispetto ad operazioni che realizzano risultati comunque "indesiderati" dal punto di vista dell'ordinamento fiscale.

L'art.10 bis ha cura ,peraltro, di precisare che le operazioni elusive non possono mai dare luogo a fatti punibili a sensi delle *leggi penali tributarie*

Non e' infatti ipotizzabile l' estensione della regolamentazione sanzionatoria al versante penale a meno che la condotta elusiva si risolva in comportamenti *fraudolenti* ,*simulatori*,finalizzati alla creazione e/o utilizzo di *falsa documentazione*,insomma in attivita' di vera e propria *evasione*³²

Invero mentrel'abuso si compendia sostanzialmente nell'utilizzo "*inesatto*"di una norma giuridica piegata a fini ultronei rispetto alla sua *ratio*,la frode e' un *quid pluris*che si traduce in un comportamento volutamente rivolto a trarre in inganno o-comunque-a rendere arduo per l'A.F.il cogliere la vera natura dell'operazione e presuppone sempre un certo artificio o grado di *calliditas*.

Va comunque soggiunto che un intervento additivo penale potrebbe trovare ostacolo nell'afflittivita' della sanzione amministrativa come tale suscettibile di impedire il

²⁹ Cass.25537/2011

³⁰ Cass.12042/2009

³¹ Art.8 Dlgs 31 dicembre 1992 n.546(errone sulla norma tributaria),art.6 comma 2 Dlgs 472/1997 cit.(cause di non punibilita'),art.10 comma 3 Dlgs 27 luglio 2000 n.212(errori del contribuente)art.15 Dlgs 74/2000 (violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie)

³² Cass.41755/2016

“cumulo” delle misure per il principio giuridico del *ne bis in idem* operante al cospetto dell’ *idem factum* (in senso naturalistico) come prospettato dalla Corte Europea dei diritti dell’uomo ³³ sia pur con recenti temperamenti indotti dal principio di *proporzionalità* e di stretta *connessione temporale/sostanziale* dei procedimenti (penale ed amministrativo)³⁴

10. Misure antielusive a livello europeo

Il contrasto all’elusione fiscale richiede una soluzione globale che transiti oltre i confini nazionali garantendo una attività economica nel mercato unico scevra da distorsioni della concorrenza spesso provocate proprio da manovre elusive.

Le *Convenzioni contro le doppie imposizioni* ispirate al modello di Convenzione elaborato in sede OCSE fanno spesso da apripista contro queste strategie tanto e contengono specifiche *clausole antiabusive bilaterali* per contenere il fenomeno.

La Commissione ha comunque presentato nel 2016 un “*pacchetto antielusione*” per una azione coordinata a livello europeo onde evitare che i 28 stati membri adottino approcci diversificati.

Vanno in particolare segnalate le misure di contrasto alle pratiche BEPS (*Base erosion and profit shifting*) poste in essere per spostare artificialmente profitti presso giurisdizioni caratterizzate da vantaggiosa fiscalità ed –in questo ambito– la *proposta di Direttiva*³⁵ per la creazione di una norma generale antiabuso di portata internazionale a valere contro le costruzioni “*non genuine o fittizie poste in essere non per valide ragioni commerciali ma per conseguire vantaggi fiscali*”, includenti tutte quelle fattispecie in relazione alle quali non operino disposizioni antielusione specifiche.

L’Unione europea è dunque destinata a rivestire un ruolo determinante anche di *moral suasion* in questo delicato settore del diritto tributario integrando ed armonizzando le risposte legislative nazionali di contrasto all’elusione.

³³ CEDU 4 marzo 2014 *Grande Stevens*. *Contra* Cass. SSUU 37424/2013 che in relazione ad illeciti fiscali sanzionati sia amministrativamente sia penalmente propende per il cumulo di sanzioni escludendo il rapporto di specialità ex art. 19 D.lgs 74/2000 a favore di rapporto di “*progressione*” *criminosa*.

³⁴ CEDU 15 Novembre 2016 AB v/Norvegia

³⁵ COM (2016) 26

