

ABUSO DEL DIRITTO ED ELUSIONE FISCALE TRA GIURISPRUDENZA COMUNITARIA E GIURISPRUDENZA NAZIONALE

di GIAMPAOLO MORINI

Sommario: **1.** Il divieto di abuso nel diritto tributario. **2.** Ricostruzione dogmatica. **3.** Abuso del diritto: definizione e contenuto (articolo 10-bis comma 1). **4.** Limiti dell'autonomia contrattuale (articolo 10-bis comma 2, 3, 4). **5.** Garanzia endoprocessuali e processuali (articolo 10-bis comma 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13). **6.** C.G.C.E. caso: *Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA c. Secretario de Estado dos Assuntos Fiscais*. **7.** *Dividend Washing* e *Dividend Stripping*: I primi tentativi della Cassazione di individuare una clausola generale anti – elusiva. **8.** Cassazione n. 20398 e 22932 del 2005: recepimento dei principi della C.G.C.E. **9.** La causa in concreto.

1. Il divieto di abuso nel diritto tributario.

Il D. LGS 5 agosto 2015, n. 128 introduce l' **articolo 10-bis** - Disciplina dell'abuso del diritto o elusione Fiscale - nella Legge n. 212/2000 (lo Statuto dei diritti del contribuente). L'art.5 della legge delega 11 marzo 2014 n.23 vuol dare maggior certezza al sistema tributario introducendo una norma generale di definizione dell'abuso del diritto unificandola con l'elusione fiscale.

2. Ricostruzione dogmatica.

La ratio della norma è quella di contrastare le operazioni di *pianificazione fiscale* che non hanno adeguate finalità economiche (c.d. “aggressiva”) così come indicato nella

Raccomandazione della Commissione Europea del 6 dicembre 2012 che –nel settore dell'imposizione diretta– invita gli Stati membri ad inserire nella loro legislazione nazionale una clausola dal seguente contenuto: *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 (principio di inopponibilità). Le autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro sostanza economica (substance over form).*

Di fatto l'art.5 della delega – integra il disposto dell'art.37 bis del DPR 600/73 che statuisce 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.

La definizione dell'abuso del diritto è quindi una esigenza comunitaria per la quale, *...la constatazione che si tratta di una pratica abusiva richiede, da una parte una serie di circostanze oggettive dalle quali risulti che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dalla normativa comunitaria, l'obiettivo previsto dalla detta normativa non è stato raggiunto... Essa richiede, d'altra parte, un elemento soggettivo che consiste nella volontà di ottenere un vantaggio derivante dalla normativa comunitaria mediante la creazione artificiosa delle condizioni necessarie per il suo ottenimento¹.*

Ma non solo: la Corte precisa anche che, *...l'esistenza di una pratica abusiva può essere affermata anche qualora il perseguimento di un vantaggio fiscale costituisca lo scopo essenziale, ancorché non esclusivo, non essendo l'abuso impedito allorché nell'operazione concorrano, pur marginalmente, altre ragioni economiche²*

La Corte ha stabilito che, per parlare di abuso del diritto, bisogna verificare se in astratto l'operazione si pone in contrasto con la normativa comunitaria dopo di che verificare se lo scopo dell'operazione è o non è il perseguimento del risparmio d'imposta. Tuttavia la Corte precisa anche ***Quando un soggetto***

¹ C. Giustizia, 14.12.2000, causa C 110/99, Emsland-Stärke GmbH c. Hauptzollamt Hamburg-Jonas.

² Corte di Giustizia UE, 21.02.2008, causa C-425/06, Part Service

*passivo ha la scelta tra due operazioni, la sesta direttiva non impone di scegliere quella che implica un maggiore pagamento di IVA. Al contrario, il soggetto passivo ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale*³

La lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso è riconosciuto e promosso dalla direttiva 77/388/CE del 17 maggio 1977 (cd. VI direttiva).

La Corte di Giustizia nel *leading case Halifax*⁴ affermava che le operazioni realizzate *al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale* prive di un autonomo obiettivo economico, ancorché eseguite in forma apparentemente corretta, sono *sostanzialmente elusive* poiché dirette a procurare benefici la cui concessione è contraria all'obiettivo perseguito dalla normativa comunitaria.

3. Abuso del diritto: definizione e contenuto (articolo 10-bis comma 1).

La CTR Lombardia, Sez. 44, sent. 117/44/2012 del 27.09.2012 chiarisce: *Il principio generale di divieto dell'abuso del diritto, di derivazione costituzionale e comunitaria, comporta la sua applicazione d'ufficio da parte del giudice tributario a prescindere da qualsiasi allegazione ad opera delle parti. Ne consegue che l'eccezione relativa alla perpetrazione del suindicato abuso proposta dall'Agenzia delle Entrate per la prima volta in sede di appello, va in ogni caso valutata dai giudici di secondo grado e non può dunque ritenersi inammissibile.*

Il legislatore ha fatto proprio quanto elaborato dalla giurisprudenza degli anni. In particolare. La **Cass. Civ. sez. un., 23 dicembre 2008 n. 30055** aveva già sancito il divieto di elusione dei tributi affermando che *non può non ritenersi insito nell'ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante*

³ Corte di Giustizia, sentenza del 22.12.2010, causa C-103/09, The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs contro Weald Leasing Ltd.

⁴ C. Giustizia, sent. 21.02.2006, C-255/02

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.

Giurisprudenza alla quale si è uniformata quella di merito: *Il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta in difetto di ragioni economiche apprezzabili. Ne consegue che il carattere elusivo di un'operazione va escluso quando sia individuabile una compresenza non marginale di ragioni extra-fiscali*⁵

Il diritto vivente, inoltre delimita il confine tra abuso del diritto e quello di antieconomicità chiarendo che mentre il secondo viene riferito al concetto di inerenza, ovvero collegamento tra un componente economico e l'attività esercitata dall'imprenditore, *l'abuso del diritto è una prospettazione più estesa del concetto di elusione.*

Qualora l'Ufficio rilevi una ipotesi di abuso del diritto per giungere ad affermare l'ineducibilità di un costo e l'indetraibilità dell'IVA, opera un giudizio ex post e non ex ante, delle vicende imprenditoriali giungendo, sempre ex post a una conclusione fuorviante rispetto alla volontà delle parti coinvolte e della logica imprenditoriale che governa le azioni dell'imprenditore.

L'autonomia negoziale delle parti è, infatti, oggetto di tutela nella legislazione ordinaria e nella Costituzione che protegge la libertà di iniziativa economica privata e pone una precisa riserva di legge in materia di imposizione tributaria⁶. *In coerenza con la clausola generale di buona fede oggettiva, che preclude l'abuso del diritto finalizzato al conseguimento di indebiti vantaggi fiscali, l'art. 20 del d.P.R. 131/1986 impone, ai fini della qualificazione giuridica del negozio da tassare, un'indagine sulla causa reale e sulla comune e concreta regolamentazione degli interessi perseguiti dalle parti, anche se realizzati*

⁵ CTR Milano, Sez. 24, sent. n. 388/24/2012 del 18.12.2012

⁶ CTR Lombardia, Sez. 7, sent. n. 92/07/2013 del 27.06.2013

*attraverso una pluralità di pattuizioni non contestuali attraverso il loro preordinato collegamento negoziale*⁷.

Vero è inoltre, che la giurisprudenza ha sempre equiparato l'abuso del diritto all'elusione, o meglio, ha ritenuto l'elusione una forma di abuso del diritto, e quindi in esso assorbito, essendo quest'ultimo un principio generale che consente all'interprete di ricondurre all'abuso le più svariate condotte, si legge infatti, *L'elusione, o l'abuso del diritto, sussistono nell'ipotesi in cui il contribuente aggiri le norme tributarie senza violarne nessuna, ottenendo in tal modo un risparmio fiscale ingiusto. Per contro il risparmio si qualifica come legittimo qualora vengano poste in essere operazioni straordinarie tra parti indipendenti per ragioni economiche e aziendali e il vantaggio fiscale non rappresenta l'elemento predominante delle operazioni*⁸.

Se da un lato è vero che il titolare di una posizione giuridica soggettiva è libera sul se attivare o meno la propria pretesa, libertà tutelata dall'ordinamento, è pur vero che tale libertà ha subito lo scorso secolo una rilettura in chiave di rilevanza sociale. Non vale più, dunque, il principio *qui suo jure utitur neminem laedit*⁹, di stampo liberale la valorizzazione degli obblighi di solidarietà sociale e di civile convivenza, da cui sorge il c.d. abuso del diritto. Formulazione quest'ultima che ha suscitato non pochi dibattiti, definita da parte di autorevole dottrina un vero e proprio ossimoro (Rescigno, *abuso del diritto* pag. 13).

È stato quindi necessario trovare il modo di rendere possibile la convivenza tra libertà ed abuso¹⁰.

La teorica dell'abuso della libertà contrattuale nasce e si sviluppa dunque a fronte dell'abbandono della visione liberale classica dei rapporti economici e per l'ormai inadeguatezza del principio di eguaglianza formale a garantire la giustizia del contratto¹¹.

⁷ CTP Milano, Sez. 22, sent. 106/22/ 2013 del 24.05.2013

⁸ Commissione tributaria provinciale di Cremona, Sez. 3, sent. n. 128/03/2012 del 26.09.2012.

⁹ P. RESCIGNO, *L'abuso del diritto*, pag. 13ss.; U. BRECCIA, *L'abuso del diritto*, in AA.VV., *L'abuso del diritto*, pag. 71.

¹⁰ F. GALGANO, *Diritto civile e commerciale, II, Le obbligazioni e i contratti, I, Obbligazioni in generale. Contratti in generale*, Padova, 1999, 143 ss.

¹¹ F. DI MARZIO, *Deroga al diritto dispositivo, nullità e sostituzione di clause del consumatore*, in *Contr. e impr.*, 2006, 704 ss

L'abuso è senza dubbio un limite esterno alla libertà ed è uno strumento proprio della giurisprudenza utilizzato per dare *coerenza esterna al sistema nel suo complesso considerato*¹².

La Cass. 15.2.2007 n. 3462 aveva rilevato che l'obbligo di buona fede oggettiva o correttezza è, *un autonomo dovere giuridico, espressione di un generale principio di solidarietà sociale, la cui costituzionalizzazione è ormai pacifica. Una volta trasfigurato il principio della buona fede sul piano costituzionale diviene una specificazione degli "inderogabili doveri di solidarietà sociale" imposti dall'art. 2 Cost., e la sua rilevanza si esplica nell'imporre, a ciascuna delle parti del rapporto obbligatorio, il dovere di agire in modo da preservare gli interessi dell'altra, a prescindere dall'esistenza di specifici obblighi contrattuali o di quanto espressamente stabilito da singole norme di legge.*

Il criterio della buona fede costituisce quindi strumento, per il giudice, per controllare, sia in senso modificativo che integrativo, lo statuto negoziale, in funzione di garanzia del giusto equilibrio degli opposti interessi.

D'altronde il criterio della reciprocità lo si desume già dalla Relazione ministeriale al codice civile: *il principio di correttezza e buona fede, richiama nella sfera del creditore la considerazione dell'interesse del debitore e nella sfera del debitore il giusto riguardo all'interesse del creditore.*

In sintesi, dice la Corte, *disporre di un potere non è condizione sufficiente di un suo legittimo esercizio se, nella situazione data, la patologia del rapporto può essere superata facendo ricorso a rimedi che incidono sugli interessi contrapposti in modo più proporzionato. La buona fede, in sostanza, serve a mantenere il rapporto giuridico nei binari dell'equilibrio e della proporzione.*

Pregio della sentenza in commento è di aver individuato che: *Criterio rivelatore della violazione dell'obbligo di buona fede oggettiva è quello dell'abuso del diritto.*

¹² Commentario del Codice Civile e codici collegati, Scialoja – Branca – Galgano a cura di Giorgio De Nova, carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea a cura di Pasquale Gianniti I diritti fondamentali nell'Unione Europea, la carta di Nizza dopo il Trattato di Lisbona, Zanichelli Roma 2013 pag. 1515.

A tal fine individua gli **elementi costitutivi dell'abuso del diritto** che sono:

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 od 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 controparte**.

Dunque, l'abuso del diritto, non è una violazione in senso formale, ma delinea una utilizzazione alterata dello schema formale del diritto, *finalizzata al conseguimento di obiettivi ulteriori e diversi rispetto a quelli indicati dal Legislatore. E' ravvisabile, in sostanza, quando, nel collegamento tra il potere di autonomia conferito al soggetto ed il suo atto di esercizio, risulti alterata la funzione obiettiva dell'atto rispetto al potere che lo prevede. Come conseguenze di tale, eventuale abuso, l'ordinamento pone una regola generale, nel senso di rifiutare la tutela ai poteri, diritti e interessi, esercitati in violazione delle corrette regole di esercizio, posti in essere con comportamenti contrari alla buona fede oggettiva. E nella formula della mancanza di tutela, sta la finalità di impedire che possano essere conseguiti o conservati i vantaggi ottenuti - ed i diritti connessi - attraverso atti di per sé strutturalmente idonei, ma esercitati in modo da alterarne la funzione, violando la normativa di correttezza, che è regola cui l'ordinamento fa espresso richiamo nella disciplina dei rapporti di autonomia privata.*

La Cassazione civile sez. III 18 settembre 2009 n. 20106 lascia un insegnamento essenziale per un nuovo approccio al mondo del diritto: Oggi, i principii della buona fede oggettiva, e dell'abuso del diritto, debbono essere selezionati e rivisitati alla luce dei principi costituzionali - funzione sociale ex art. 42 Cost. - e della stessa qualificazione dei diritti soggettivi assoluti. In questa prospettiva i due principii si integrano a vicenda,

costituendo la buona fede un canone generale cui ancorare la condotta delle parti, anche di un rapporto privatistico e l'interpretazione dell'atto giuridico di autonomia privata e, prospettando l'abuso, la necessità di una correlazione tra i poteri conferiti e lo scopo per i quali essi sono conferiti. Qualora la finalità perseguita non sia quella consentita dall'ordinamento, si avrà abuso.

Il criterio della buona fede assume rilevanza non solo come strumento di controllo per il giudice, sia in senso modificativo o integrativo dello statuto negoziale, per garantire, e nel caso, ripristinare un equilibrio degli opposti interessi ¹³, ma anche *come limite interno di ogni situazione giuridica soggettiva, attiva o passiva, contrattualmente attribuita, limite idoneo a concorrere alla conformazione, in senso ampliativo o restrittivo, rispetto alla fisionomia apparente del patto negoziale, dei diritti, e degli obblighi da esso derivanti, affinché l'ossequio alla legalità formale non si traduca in sacrificio della giustizia sostanziale e non risulti, quindi, disatteso l'inderogabile dovere di solidarietà presidiato dall'art. 2 Cost. Repubblicana* ¹⁴.

L'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 ¹⁵.

4. Limiti dell'autonomia contrattuale (articolo 10-bis comma 2, 3, 4).

Il diritto soggettivo seppur riconosce in capo al suo titolare un potere, questo non può essere esercitato in dissonanza con l'utilità sociale intesa sotto il profilo della solidarietà (art. 2 Cost.).

Come sopra argomentato, il divieto di abuso del diritto si pone dunque quale correttivo all'esercizio del diritto stesso quando

¹³ Cass. civ. 18 settembre 2009, n. 20106

¹⁴ Cass. civ. 20 aprile 1994, n. 3775

¹⁵ Cassazione civile sez. un. 23 dicembre 2008 n. 30055; sentenza n. 25374/08

esso si pone in contrasto con parte dei principi che lo hanno ispirato.

Il 3° e 4° comma esprimono i limiti esterni all'autonomia contrattuale sancendo i limiti entro i quali le operazioni poste in essere non rientrano nella fattispecie di abuso del diritto. Anche sotto tale profilo il legislatore ha positivizzato il tradizionale pensiero maturato in dottrina e giurisprudenza.

La Corte Costituzionale ha in più occasioni affermato che *il carattere particolare o limitato della categoria economica considerata dalla legge non è, in linea di principio, sufficiente ad escludere che venga perseguita una finalità sociale*¹⁶; ed ecco ancora una volta che la Corte delle leggi ribadisce il principio per cui *rientra nei poteri conferiti al legislatore dall'art. 41 della Costituzione la riduzione ad equità di rapporti che appaiano sperequati a danno della parte più debole*¹⁷.

La Corte Costituzionale esprime un parere di non sufficienza dei principi di correttezza e buona fede nelle trattative e nella formazione ed esecuzione del contratto (artt. 1175, 1337, 1366, 1375 cod. civ.), delle regole della correttezza professionale (art. 2598, n. 3, cod. civ.) e dei doveri correlati alla responsabilità extracontrattuale (art. 2043 cod. civ.) ad arginare la libertà di scelta del contraente nonché la determinazione del contenuto del contratto che caratterizzano l'autonomia contrattuale, *e non sono perciò idonei a sopperire alterazione dell'equilibrio tra le parti che consegue all'essere una di esse in posizione di supremazia*.¹⁸

Nel diritto tributario la questione è stata affrontata in modo più deciso e chiaro: *In materia tributaria il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio di imposte, in difetto di ragioni economiche apprezzabili che giustifichino l'operazione, diversa dalla mera aspettativa di quei benefici. Ne consegue che il carattere abusivo di un'operazione va escluso quando sia*

¹⁶ cfr. Cass. sentenza n. 54 del 1962

¹⁷ Cass. n. 7 del 1962; Corte Cost., 23 aprile 1965, n. 30

¹⁸ Corte cost., 15 maggio 1990, n. 241

*individuabile una copresenza, non marginale, di ragioni extra-fiscali, che non si identifichino necessariamente in una redditività immediata dell'operazione medesima ma possono rispondere ad esigenze di natura organizzativa volte a consentire un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda per far fronte alla concorrenza. Il venir meno dell'elusività rende inapplicabile il raddoppio dei termini per l'accertamento*¹⁹.

È quindi prevalente l'interesse sulla natura intrinseca degli atti compiuti e dei loro effetti giuridici sul loro titolo e sulla loro forma apparente, il dato giuridico reale conseguente alla natura intrinseca degli atti e i loro effetti giuridici rispetto ai dati formalmente enunciati anche frazionatamente in uno o più atti.

Ad esempio, la pluralità degli atti che vengono compiuti per realizzare uno di degli effetti che la legge sull'imposta del registro considera rilevante non priva di rilevanza quell'*unitas multiplex* che è data dall'insieme dei negozi collegati strutturalmente, per identità dei soggetti e dell'oggetto, e funzionalmente per il contributo parziale e strumentale che ciascuno dei negozi, che si succedono nel tempo, dà alla formazione progressiva di un'unica fattispecie identificabile attraverso un determinato effetto giuridico finale.

Non sono mancati tentativi di ricondurre all'art. 2 della Costituzione, che « *riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo* », una garanzia implicita, tuttavia vani per ragioni storico e ideologiche.

Tuttavia non si può ignorare il principio di solidarietà espresso nell'art. 2 della Cost.. se è vero che parte in dottrina, taluni hanno rilevato che, *il principio generale del sistema è la liceità e la libertà, e non anche la doverosità e l'obbligo*²⁰

La connotazione dell'uomo *uti socius* ha reso necessario l'intervento del legislatore, ma anche dell'interprete, di porre, da un lato, limiti all'esercizio dei propri diritti al fine di costituire uno *sbarramento all'individualismo esasperato*²¹, dall'altro dei doveri ed obblighi finalizzati alla vita e allo sviluppo della società.

¹⁹ CTP Milano, Sez. 22, sent. 189/22/2012 del 18.07.2012.

²⁰ Cerri, *Doveri Pubblici*, in Enc. Giur., XII, Torino, 1989

²¹ Alpa, *Solidarietà*, Nuova Giur. Comm., 1994, pag. 365

Le Commissioni Tributarie, hanno in più occasioni descritto i caratteri della condotta abusiva: *La fattispecie di abuso del diritto prescinde da qualsiasi riferimento alla natura fittizia o fraudolenta di un'operazione, nel senso di una prefigurazione di comportamenti diretti a trarre in errore o a rendere difficile all'Ufficio di cogliere la vera natura dell'operazione. Il proprium del comportamento abusivo consiste proprio nel fatto che il soggetto pone in essere operazioni reali assolutamente conformi ai modelli legali, senza immutazioni del vero e rappresentazioni incomplete della realtà. È quindi necessario analizzare la natura e la specie delle operazioni, nelle loro reciproche connessioni e nelle finalità perseguite, per verificare se le stesse sono rivolte essenzialmente a conseguire un risparmio di imposta senza giustificazioni economiche*²²

5. Garanzia endoprocessuali e processuali (articolo 10-bis comma 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13).

Tale norma riscrive il comma 8 dell'art. 37 bis dpr 600/1973 che stabilisce (iva) che 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 (doveva) presentare istanza al direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione; procedura disciplinata dal D.M. 19 giugno 1998, n. 259.

I commi 6, 7, 8 rispondono ad una esigenza di chiarezza cui aveva posto rimedio la giurisprudenza: ovvero se la *previa* richiesta di chiarimenti al contribuente qualora non effettuata determinasse la nullità dell'avviso di accertamento emesso ex art. 37 bis anche in relazione agli accertamenti emessi in violazione della (allora) clausola generale del divieto di abuso del diritto:

²² CTR Lombardia, Sez. 31, sent. 91/31/2013 del 5.07.2013

estensione riconosciuta da attenta dottrina (Tundo, Tesauro, Nussi, Pierre, Ragucci) e dalla giurisprudenza²³.

Viene confermato il *meccanismo partecipativo* dell'*interpello* c.d. *endoprocedimentale* già previsto dall'art.37 bis ed espressione del più generale diritto al contraddittorio consacrato nell'art.12 dello Statuto dei diritti del contribuente - legge 212/2000 - e nell'ordinamento europeo.

Anche tale aspetto non presenta profili di novità. Infatti, *Un'operazione economica integra un comportamento abusivo qualora e nella misura in cui lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale si ponga come elemento predominante ed assorbente della transazione. Spetta all'Amministrazione finanziaria prospettare il disegno elusivo e le modalità di manipolazione e alterazione degli schemi classici, mentre spetta al contribuente dimostrare l'esistenza di valide ragioni economiche, alternative o concorrenti al mero risparmio di imposta, che giustifichino il particolare atteggiarsi dell'operazione indagata*²⁴.

L'Ufficio deve procedere all'accertamento di finalità abusive sottese alla stipula di un negozio giuridico, deve quindi valutare il contratto intercorso in relazione al suo contenuto effettivo e non al suo *nomen iuris*, al fine di verificare che la causa reale dell'atto contrasti o meno con i principi dell'ordinamento giuridico e del sistema tributario²⁵.

È stato ritenuto che, *non configura comportamento abusivo l'apporto di immobili prevalentemente locati ad un fondo immobiliare, effettuato in regime di esclusione dall'IVA ai sensi dell'art. 8, comma 1-bis, d.l. 351/2001, seguito dalla cessione a terzi delle quote ricevute, in quanto, nell'ipotesi alternativa in cui l'apportante avesse ceduto gli immobili al fondo o ai cessionari delle quote in regime di imponibilità per opzione ex art. 10, comma 1, n. 8-ter) lett. d), d.P.R. n. 633/1972, questi ultimi avrebbero avuto titolo per l'integrale detrazione dell'IVA addebitata. Inoltre, l'operazione non è stata posta in essere al fine esclusivo di ottenere un beneficio fiscale in capo all'apportante.*

²³ CTR Lombardia 2/2012; CTP Genova 2 /2011; CTP Brescia 14/2011; CTP Milano 54/2011

²⁴ CTP Milano, Sez. 18, sent.235/18/ 2012 24.09.2012

²⁵ CTP Milano, Sez. 41, sent. 243/41/ 2012 27.09.2012

Il contribuente, da parte sua, dovrà opporre ragioni economiche di natura extrafiscale che giustifichino l'operazione contestata, ovvero, l'esistenza di motivi di miglior efficienza da apportare agli assetti dell'impresa che giustifichino l'impiego di quella forma organizzativa e quant'altro risulti convincente e risolutivo per sostenere la legittimità della scelta operata.

L'art. 37 bis c. 7 dpr 600/1973, superato dal citato comma 11, stabiliva che i soggetti diversi da quelli previsti dai commi precedenti) potevano chiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito dei comportamenti disconosciuti dall'amministrazione finanziaria; a tal fine detti soggetti potevano proporre, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento diveniva definitivo anche mediante adesione o conciliazione giudiziale.

Sino all'entrata in vigore della norma on commento, se l'elusione è avvenuta ex art. 37 bis si applicano le sanzioni amministrative cass. 30.11.2011 n. 25537 e quella penale Cass. Pen. 28.02.2012 n. 7739.

Nel caso in cui invece l'ufficio accertatore abbia provveduto in virtù della clausola generale del divieto di abuso del diritto non sono dovute né sanzioni amministrative né penali nel rispetto del principio di legalità e certezza del diritto. Già l'art. 37 bis c. 2 dpr 600/1973 stabiliva che l'art.37 bis c. 6 fa riferimento alle sanzioni pecuniarie "*per relationem*" richiamandole nel sistema di riscossione in pendenza di giudizio(art.68 Dlgs 546/92), la giurisprudenza di legittimità, tuttavia, dopo aver puntualizzato che la ripresa del maggior imponibile in conseguenza del disconoscimento degli effetti del negozio in quanto abusivo, non comporta automatica esclusione delle sanzioni ²⁶, secondo la tesi *sostanzialista* data l'indifferenza sul piano della illiceità tra coloro i quali violano la norma impositiva e chi la infrange, le sanzioni costituiscono un *effetto naturale* dell'esito dell'accertamento degli atti elusivi seppur nelle sole ipotesi di cui all'art.37 bis DPR 600/73 e nel rispetto del principio del *fondamento normativo* richiamato nella sentenza *Halifax*, bastando che la dichiarazione del contribuente risulti *difforme rispetto all'accertato* per farne scattare l'operatività per *infedele dichiarazione* (art.1 comma 2 Dlgs 471/97).

²⁶ Cass.n.12249/2010.

In definitiva il sistema appare oggi più coerente e vincolante, anche se, il nostro paese ha impiegato oltre trent'anni a codificare un principio in grado di colmare la poca chiarezza e completezza che le norme oggi ci offre.

Concludendo, ogni ordinamento giuridico deve fare i conti con la necessità, tempo per tempo, di contemperare le interferenze, coesistenze e conflitti tra diritti interpretando quella che è anche la funzione sociale dei diritti soggettivi.

È innegabile che oggi si faccia un maggior uso dello strumento dell'abuso del diritto, e non è un caso.

La crescente asimmetria dei protagonisti del mercato globale che vede da un lato poteri economici e dall'altro una utenza incapace di fronteggiare le imposizioni del mercato, la scomparsa (nella sostanza ma non nella forma) della *trattativa* nelle transazioni commerciali, hanno reso necessario lo sviluppo dell'istituto dell'abuso del diritto per poter ripristinare quell'equilibrio nei rapporti contrattuali e garantire la liceità della *causa* e dell'*oggetto* del contratto.

A conferma dello stretto rapporto causa effetto degli interessi in gioco, o possiamo vedere come la tutela del consumatore si divenuto di interesse sempre crescente, che nel caso italiano è prima di tutto di adozione comunitaria; è evidente la necessità di porre rimedi ad un mercato oramai caratterizzato da contratti precostituiti e da condizioni imposte.

Le stesse teorie della volontà e della dichiarazione necessitano una rilettura a causa della drammatica erosione della fase pre-contrattuale nella quale la volontà si forma prima di divenire dichiarazione.

C'è infatti da chiedersi quanto la libertà, che connota la volontà, sia stata sacrificata alla speditezza delle transazioni commerciali, e se ciò non stia o non abbia già, alterato la struttura stessa del contratto, degradando la volontà in dichiarazione confondendone le rispettive dimensioni.

L'auspicio è che la giurisprudenza operi in modo sempre coerente i correttivi necessari a garantire l'equilibrio tra libertà contrattuale e la funzione che il contratto ha nella società.

Ogni ordinamento giuridico deve fare i conti con la necessità, tempo per tempo, di contemperare le interferenze, coesistenze e

conflitti tra diritti interpretando quella che è anche la funzione sociale dei diritti soggettivi.

È innegabile che oggi si faccia un maggior uso dello strumento dell'abuso del diritto, e non è un caso.

La crescente asimmetria dei protagonisti del mercato globale che vede da un lato poteri economici e dall'altro una utenza incapace di fronteggiare le imposizioni del mercato, la scomparsa (nella sostanza ma non nella forma) della *trattativa* nelle transazioni commerciali, hanno reso necessario lo sviluppo dell'istituto dell'abuso del diritto per poter ripristinare quell'equilibrio nei rapporti contrattuali e garantire la liceità della *causa* e dell'*oggetto* del contratto.

A conferma dello stretto rapporto causa effetto degli interessi in gioco, o possiamo vedere come la tutela del consumatore si divenuto di interesse sempre crescente, che nel caso italiano è prima di tutto di adozione comunitaria; è evidente la necessità di porre rimedi ad un mercato oramai caratterizzato da contratti precostituiti e da condizioni imposte.

Le stesse teorie della volontà e della dichiarazione necessitano una rilettura a causa della drammatica erosione della fase pre-contrattuale nella quale la volontà si forma prima di divenire dichiarazione.

C'è infatti da chiedersi quanto la libertà, che connota la volontà, sia stata sacrificata alla speditezza delle transazioni commerciali, e se ciò non stia o non abbia già, alterato la struttura stessa del contratto, degradando la volontà in dichiarazione confondendone le rispettive dimensioni.

L'auspicio è che la giurisprudenza operi in modo sempre coerente i correttivi necessari a garantire l'equilibrio tra libertà contrattuale e la funzione che il contratto ha nella società.

6. C.G.C.E. caso: *Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA c. Secretario de Estado dos Assuntos Fiscais.*

Nel 2011, la Corte di Giustizia con sentenza del 10 novembre 2011 nella causa C – 126/ 10, (*Foggia – Sociedade Gestora de*

Participações Sociais SA c. Secretario de Estado dos Asuntos Fiscais) ha affrontato la questione dell'abuso del diritto in materia fiscale in modo piuttosto compiuto, sentenza la cui ridondanza ha contribuito all'evoluzione del principio nella giurisprudenza della Corte di Cassazione.

La citata sentenza della C.G.C.E. aveva all'origine la sentenza del Supremo Tribunal Administrativo portoghese che aveva trattato l'impugnazione del disconoscimento da parte dell'amministrazione finanziaria degli effetti di una fusione per incorporazione, considerandola abusiva ai sensi dell'art. 11, n.1, lett. a) della direttiva 90/434/CEE, norma che prevede il regime agevolato delle operazioni di fusione societaria transnazionale. La ragione del diniego era dovuta al fatto che la società incorporata non esercitava alcuna attività e non deteneva partecipazioni finanziarie, per cui l'effetto consisteva soltanto nel trasferimento all'incorporante di perdite fiscali d'importo elevato e di origine indeterminata: in definitiva l'operazione sarebbe stata priva di determinanti ragioni economiche diverse dal risparmio d'imposta (decisione conforme alle decisioni *Leur Bloem* (C – 28/95) e *Kofoed*(C – 321/ 05).

La C.G.C.E., nel rimettere al Giudice nazionale la verifica in concreto dell'assenza di determinanti ragioni economiche *pre tax*, per valutarne l'incompatibilità con il principio di proporzionalità, precisa che i benefici economici derivanti dall'operazione non possono essere limitati al risparmio di costi e di spese gestionali conseguenti alla soppressione della società incorporata, perché in tal modo la norma antiabusiva sarebbe privata di significato.

7. Dividend Washing e Dividend Stripping: I primi tentativi della Cassazione di individuare una clausola generale anti – elusiva.

Sul *Dividend Washing* e il *Dividend Stripping* si è pronunciata la Sezione tributaria della Cassazione con le sentenze n. 20398 e 22932 del 2005.

Con la sentenze n. 20398 la Corte ha preso ad esame un accertamento relativo al disconoscimento degli effetti fiscali di

contratti denominati « *usufrutto di azioni* », stipulati da una società nazionale con società non residenti e prive di stabile organizzazione in Italia.

Secondo l'A.F. , er stata applicata una minore ritenuta in esecuzione di una clausola , denominata « *contratto di cessione del diritto di usufrutto su azioni*», finalizzata all'ottenimento di un più favorevole regime di tassazione dei dividendi.

La tesi dell'A.F. è che le operazioni, poste in essere si identificavano con il c.d. « *dividend stripping* », strumento più volte utilizzato tra grandi società italiane ed estere: i vantaggi fiscali erano duplici, da un lato veniva applicata una minore ritenuta a titolo di acconto invece di quella a titolo d'imposta con maggiore aliquota, dall'altro veniva maturato il credito d'imposta.

In pratica i soggetti esteri avevano costituito, o ceduto, in favore della società italiana l'usufrutto su azioni di società italiane da essi controllate, dietro un corrispettivo determinato sulla base di una comune previsione di dividendi che sarebbero stati distribuiti nel periodo stabilito: secondo l'A.F i benefici fiscali i vantaggi ricavati erano in contrasto con l'art. 37, comma 3°, del D.P.R. n. 600/73.

La sentenza 22932 trattava invece il disavanzo di fusione, ritenuto ineducibile dall'A.F. in quanto le operazioni di acquisto e di successiva rivendita delle azioni, triangolate con un fondo d'investimento, si erano svolte a cavallo della riscossione del dividendo.

Per l'A.F., la finalità dell'intera operazione era quella di realizzare un vantaggio fiscale, con l'imputazione al fondo comune d'investimento della plusvalenza da negoziazione di titoli fiscalmente irrilevante (art. 9, 1 comma, l. n. 77/83), invece di un dividendo soggetto a ritenuta a titolo d'imposta. Inoltre l'operazione così posta generava alla società di capitali, una minusvalenza fiscalmente deducibile e un dividendo, con relativo credito d'imposta e ritenuta d'acconto scomputabili dall'imposta dovuta.

L'elusività delle condotte era rinvenibile nella brevità di intervallo tra le operazioni di acquisto e di cessione; nella riscossione del dividendo subito dopo la prima o contestualmente alla seconda; la contestualità dell'incarico ad un intermediario per la vendita e il successivo riacquisto, ma in particolare per la mancanza di apprezzabili ragioni non fiscali della transazione,

dimostrato, in particolare, dal fatto che tra l'importo del dividendo e la differenza tra prezzo di cessione e quello di riacquisto del titolo da parte del fondo vi era pressoché coincidenza.

Le operazioni così poste configuravano, dunque, un procedimento negoziale atipico rivolto al conseguimento di un vantaggio economico definibile come "scambio di reddito a scopo di guadagno fiscale"; il corretto regime tributario dell'operazione doveva essere individuato quindi nell'applicazione dell'art. 6, comma 2, del t.u.i.r. (insostituibilità del reddito) e dell'art. 37, comma 3, del D.P.R. N. 600/73.

8. Cassazione n. 20398 e 22932 del 2005: recepimento dei principi della C.G.C.E.

Le due sentenze in rubrica, se per alcuni possono ritenersi datate, rappresentano, comunque, nello studio del diritto tributario un passaggio essenziale per comprendere l'evoluzione dell'istituto dell'abuso del diritto sin qui trattato.

La ragione giuridica che accomuna le sentenze **n. 20398 e 22932 del 2005** è l'assenza di una codificata regola antielusione, dalla simulazione alla frode alla legge.

La Cassazione, ripercorre il ragionamento dell'Avvocato Generale nella causa *C – 255 / 02, Halifax*, che aveva rilevato, nell'ordinamento comunitario, l'esistenza di una clausola generale anti - abusiva e dunque, l'esigenza di utilizzare i mezzi giuridici offerti dall'ordinamento nazionale per reprimere tali condotte.

Così, in mancanza di un'affermazione di principio da parte della giurisprudenza comunitaria, applicava d'ufficio il regime della nullità per difetto di causa in concreto.

La problematica della nullità nel processo tributario meriterebbe una ricostruzione che in questa sede non è possibile, merita tuttavia ricordare le pronunce della Corte di Giustizia 6 ottobre 2009, *C – 562 / 07, Commissione c. Regno di Spagna*; 25 febbraio 2010, *C – 337 / 08, X Holding BV*; 24 giugno 2010, *C – 338 e 339 / 08, P. Ferrero e C. spa* - in materia di tassazione discriminatoria di dividendi transnazionali.

Parte della dottrina affermava che il giudice tributario non aveva il potere di dichiarare la simulazione o il difetto di causa, essendo tale accertamento riservato al giudice civile, tuttavia, secondo una consolidata giurisprudenza della Cassazione, il giudice tributario, anche prima della riforma dell'art. 2, comma 3, del d.l.vo n. 546 / 1992 introdotta dall' art.12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, aveva il potere di decidere *incidenter tantum* tutte le questioni attribuite ad altre giurisdizioni.

Conseguentemente il giudice tributario poteva decidere sulla validità di atti amministrativi presupposti, anche a contenuto non normativo, e quelle sulla nullità di atti negoziali, con esclusione degli atti indicati nell'art. 19 del d.l.vo n. 546 / 92, per i quali era ammessa soltanto una cognizione, a titolo principale, del giudice fornito di giurisdizione.

Il 2 febbraio 2006, veniva emessa la sentenza *Halifax* (già richiamata al § 2), la quale conteneva un espresso riconoscimento della clausola. Al principio da essa affermato si adeguava la successiva giurisprudenza della Sezione tributaria, a partire dalle sentenze 8772, 10257 e 25374 / 08 e, quindi, con derivazione del principio dal sistema costituzionale interno, e non comunitario, le sentenze delle Sez.Un. n. 30055 e 30057 / 08.

Concludendo, il principio dell'abuso del diritto in materia tributaria, seppur fondata su precetti costituzionali, trova la sua spinta nella giurisprudenza comunitaria.

9. La causa in concreto.

Merita da ultimo fare un breve accenno alla causa in concreto, istituto strettamente connesso al rilievo dell'abuso del diritto.

Va anzitutto osservato che, giusta principio consolidato nella giurisprudenza di legittimità, l'interpretazione del contratto è riservata al giudice del merito, le cui valutazioni sono censurabili in sede di legittimità solo per violazione dei canoni legali di ermeneutica contrattuale o per vizi di motivazione (v. Cass. 21/4/2005, n. 8296).

Il sindacato di legittimità può avere cioè ad oggetto non già la ricostruzione della volontà delle parti bensì solamente la individuazione dei criteri ermeneutici del processo logico del quale il

giudice di merito si sia avvalso per assolvere i compiti a lui riservati, al fine di verificare se sia incorso in vizi del ragionamento o in errore di diritto (v. Cass., 29/7/2004, n. 14495).

Deve quindi porsi in rilievo come, pur non mancando qualche pronunzia di segno diverso (v., Cass., 10/10/2003, n. 15100; Cass., 23/12/1993, n. 12758), risponda ad orientamento interpretativo consolidato in tema di interpretazione del contratto che ai fini della ricerca della comune intenzione dei contraenti il primo e principale strumento è rappresentato dal senso letterale delle parole e delle espressioni utilizzate nel contratto.

Il rilievo da assegnare alla formulazione letterale va peraltro verificato alla luce dell'intero contesto contrattuale, e le singole clausole debbono essere considerate in correlazione tra loro, procedendosi al relativo coordinamento ai sensi dell'art. 1363 c.c., giacchè per senso letterale delle parole va intesa tutta la formulazione letterale della dichiarazione negoziale, in ogni sua parte ed in ogni parola che la compone, e non già in una parte soltanto, quale una singola clausola di un contratto composto di più clausole, dovendo il giudice collegare e raffrontare tra loro frasi e parole al fine di chiarirne il significato (v. Cass., 28/8/2007, n. 828; Cass., 22/12/2005, n. 28479; 16/6/2003, n. 9626).

Va d'altro canto sottolineato come, pur assumendo l'elemento letterale funzione fondamentale nella ricerca della volontà della reale o effettiva volontà delle parti, il giudice deve in proposito fare invero applicazione anche agli ulteriori criteri di interpretazione, e in particolare a quelli dell'interpretazione funzionale ex art. 1369 c.c. e dell'interpretazione secondo buona fede o correttezza ex art. 1366 c.c.

Tali criteri debbono essere infatti correttamente intesi quali primari criteri d'interpretazione soggettiva, e non già oggettiva, del contratto (v. Cass., 27/6/2011, n. 14079; Cass., 23/5/2011, n. 11295; Cass., 19/5/2011, n. 10998), avendo riguardo allo scopo pratico perseguito dalle parti con la stipulazione del contratto e quindi alla relativa causa concreta (cfr. Cass., 23/5/2011, n. 11295). Il primo di tali criteri (art. 1369 c.c.) consente di accertare il significato dell'accordo in coerenza appunto con la relativa ragione pratica o causa concreta.

L'obbligo di buona fede oggettiva o correttezza ex art. 1366 c.c. il quale costituisce un autonomo dovere giuridico,

espressione di un generale principio di solidarietà sociale (cfr. Cass., 31/5/2010, n. 13208; Cass., 18/9/2009, n. 20106; Cass., 5/3/2009, n. 5348), applicabile in ambito contrattuale ed extracontrattuale, che impone di mantenere, sia in ambito contrattuale che nei rapporti comuni della vita di relazione, un comportamento leale (specificantesi in obblighi di informazione e di avviso) nonchè volto alla salvaguardia dell'utilità altrui, nei limiti dell'apprezzabile sacrificio (v. Cass., 15/2/2007, n. 3462), e che già la Relazione ministeriale al codice civile (ove si sottolinea come esso richiami "nella sfera del creditore la considerazione dell'interesse del debitore e nella sfera del debitore il giusto riguardo all'interesse del creditore") indica doversi intendere in senso oggettivo, enunciando un dovere di solidarietà fondato sull'art. 2 Cost. che, operando come un criterio di reciprocità, esplica la sua rilevanza nell'imporre a ciascuna delle parti del rapporto obbligatorio il dovere di agire in modo da preservare gli interessi dell'altra, a prescindere dall'esistenza di specifici obblighi contrattuali o di quanto espressamente stabilito da singole norme di legge, sicchè dalla violazione di tale regola di comportamento può discendere, anche di per sè, un danno risarcibile (v. Cass., 10/11/2010, n. 22819), quale criterio d'interpretazione del contratto (fondato sull'esigenza definita in dottrina di "solidarietà contrattuale") si specifica in particolare nel significato di lealtà, sostanziantesi nel non suscitare falsi affidamenti e non speculare su di essi come pure nel non contestare ragionevoli affidamenti comunque ingenerati nella controparte (v. Cass., 25/5/2007, n. 12235; Cass., 20/5/2004, n. 9628).

A tale stregua esso non consente di dare ingresso ad interpretazioni cavillose delle espressioni letterali contenute nelle clausole contrattuali non rispondenti alle intese raggiunte (v. Cass., 23/5/2011, n. 11295) e deponenti per un significato in contrasto con la ragione pratica o causa concreta dell'accordo negoziale (cfr. con riferimento alla causa concreta del contratto autonomo di garanzia, Cass., Sez. Un., 18/2/2010, n. 3947).