



L'elusione fiscale, socialmente ed eticamente riprovevole è un fenomeno tipicamente italiano

Abuso del diritto o certezza del diritto?

I Farisei, setta religiosa ebraica sorta nel II° secolo a.C., predicavano una rigorosa osservanza della legge e vennero condannati dal cristianesimo primitivo per il loro eccessivo formalismo al punto che il termine "fariseo", dopo le invettive di Gesù nel vangelo di Matteo 23,13 e 23,27, è invalso per descrivere un uomo ipocrita che è più preoccupato della forma dei propri comportamenti che non della sostanza delle proprie azioni.

La Corte di Cassazione proclama la guerra contro i contribuenti che assumono, dal punto di vista tributario, atteggiamenti "farisaici". Infatti, con alcune recenti sentenze¹, la Corte di Cassazione a Sezioni Unite ha dettato importanti principi, in tema di elusione fiscale e di abuso del diritto, che si propongono di fornire ai Giudici (e all'Amministrazione Finanziaria) alcuni parametri per censurare di illegittimità i comportamenti che, pur essendo esteriormente rispettosi del dettato legislativo, utilizzano in modo distorto alcuni strumenti giuridici con lo scopo di perseguire un risparmio fiscale avulso da valide ragioni economiche. In altri termini, il contribuente, per porsi al riparo da possibili contestazioni, non può più limitarsi ad applicare con zelo la lettera della norma, ma deve essere anche in grado di dimostrare che il compimento di una determinata operazione o il ricorso ad una particolare fattispecie contrattuale che ha condotto a una riduzione dell'onere tributario è sorretto da concrete ragioni economiche, alternative o concorrenti rispetto al vantaggio fiscale. Il rischio di una indiscriminata applicazione dell'abuso del diritto da parte del Fisco e dei Giudici tributari è duplice: da un lato, il principio della certezza del diritto potrebbe essere fortemente affievolito insinuando nei protagonisti della vita economica un senso di precarietà delle proprie scelte che, in un periodo già contraddistinto da scenari di grave incertezza, potrebbe contribuire a deprimere ulteriormente alcune iniziative imprenditoriali; dall'altro lato, si potrebbe assistere ad una esplosione del contenzioso tributario in contraddizione con la volontà del legislatore di prevenirlo o ridurlo testimoniata dai nuovi istituti di deflazione delle liti fiscali (quali la definizione degli inviti al contraddittorio e l'adesione agevolata ai processi verbali di constatazione).

di Pier Federico Carrozzo

Il concetto di "abuso del diritto"

L'evasore fiscale è colui che, con comportamenti fraudolenti e dolosi, violando le leggi tributarie, si sottrae all'obbligo di pagare le imposte e di concorrere, secondo la propria capacità contributiva, alle spese pubbliche (obbligo sancito dall'art. 53 della Costituzione). L'elusore fiscale, invece, è colui che, uniformandosi a modelli legali e applicando strumenti considerati in astratto leciti dalla legge, riesce, anche approfittando di alcune la-



Pier Federico Carrozzo

cune della normativa, a conseguire una attenuazione del carico tributario. Ebbene, l'abuso del diritto si propone proprio di contrastare, alla radice, il fenomeno della elusione fiscale considerandolo socialmente ed eticamente riprovevole.

E' importante sottolineare che, a differenza di quanto avviene in altri Stati europei (per esempio, la Germania), in Italia non esiste affatto

¹. Sentenze nn. 30055, 30056 e 30057 del 23 dicembre 2008.

una disciplina generale e organica dell'abuso del diritto. Il legislatore nazionale, infatti, non ha mai ritenuto necessario codificare tale principio, limitandosi, come vedremo più avanti, a individuare soltanto alcune fattispecie specifiche di operazioni potenzialmente elusive.

L'abuso del diritto nella giurisprudenza comunitaria

Nel sistema descritto dalla sesta direttiva in materia tributaria², l'elusione fiscale attraverso l'abuso di forme giuridiche impiegate artificiosamente, era prevista soltanto in casi tassativamente individuati e, quindi, con effetti limitati. La svolta si ha nel 2006 con la sentenza "Halifax"³, con la quale, per la prima volta, viene espressamente affermato che il diritto a detrarre l'IVA pagata sugli acquisti di beni o servizi viene meno allorché le operazioni integrino un comportamento abusivo. La Corte di Giustizia, in particolare, afferma che "...perché possa parlarsi di comportamento abusivo le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle disposizioni legislative, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni. Deve altresì risultare, da un insieme di elementi obiettivi, che le operazioni hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale". L'ulteriore conseguenza pratica, fortemente incisiva sul piano tributario, è che "...ove si constati un comportamento abusivo, le operazioni implicate devono essere ride-



finite in modo da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato". Nella motivazione della sentenza la Corte precisa che "...il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove le operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di vantaggi fiscali" (lasciando, pertanto, chiaramente intendere che l'abuso del diritto è scongiurato tutte le volte che all'origine dell'operazione che comporta il risparmio fiscale vi siano anche altre ragioni). In sostanza, pare che la giurisprudenza comunitaria consideri abusivi solo i comportamenti caratterizzati da situazioni create artificialmente (surrettiziamente) con l'unico scopo di ottenere un vantaggio fiscale.

L'abuso del diritto nella legislazione italiana

Nell'ordinamento nazionale esistono alcune norme che, in via astratta, permettono di sanzionare comportamenti tesi ad abusare di diritti. Ad esempio, il nostro Codice Civile prevede, in materia di obbligazioni, il comportamento secondo correttezza⁴, l'esecuzione di buona fede del contratto⁵ e l'interpretazione di buona fede del contratto medesimo⁶. Tuttavia, come già sopra evidenziato, nel nostro ordinamento non esiste una nozione giuridica di "abuso del diritto". In ambito tributario, l'elusione fiscale (come previsione normativa) è limitata a precise fattispecie oggettivamente individuate. Infatti, il legislatore tributario⁷ prevede che sono inopponibili

2. Direttiva CEE n. 77/388.

3. Sentenza Corte di Giustizia 21 febbraio 2006 nel procedimento C-255/02.

4. Art. 1175: "Il debitore e il creditore devono comportarsi secondo le regole della correttezza".

5. Art. 1375: "Il contratto deve essere eseguito secondo buona fede".

6. Art. 1366: "Il contratto deve essere interpretato secondo buona fede".

7. Art. 37-bis del D.p.r. 29 settembre 1973, n. 600.





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. Tuttavia, il disconoscimento del vantaggio fiscale può essere azionato soltanto a condizione che il contribuente abbia fatto ricorso a 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) scambi di azioni e trasferimento della residenza fiscale all'estero da parte di una società;
- f) cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra le imprese ammesse al regime della tassazione consolidata di gruppo;
- f) pagamenti di interessi e canoni qualora detti pagamenti siano effettuati a soggetti controllati direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in uno Stato dell'Unione europea;
- g) pattuizioni intercorse tra società controllate e collegate, una delle quali avente sede legale in uno Stato o territorio a fiscalità privilegiata, aventi ad oggetto il pagamento di somme a titolo di clausola penale, multa, caparra confirmatoria o penitenziale.

L'abuso del diritto nella giurisprudenza tributaria della Cassazione

Nel corso degli ultimi anni⁸ la Corte di Cassazione ha affermato che nulla osta alla trasposizione nel diritto tributario dei principi, già sopra richiamati, che sono propri del diritto civile, sancendo la nullità di taluni contratti per "carenza di causa concreta" e asserendo, da ultimo, la diretta applicabilità, nell'ordinamento tributario nazionale, del principio dell'abuso del diritto mutuato dalla giurisprudenza comunitaria. In quest'opera di trasposizione del principio dell'abuso del diritto dall'ambito comunitario a quello nazionale, la Cassazione ne ha fortemente amplificato l'ambito applicativo stabilendo, tra l'altro, che:

- il principio stesso può essere invocato non solo per l'I.V.A. (ambito impositivo nel quale il principio è nato a livello di giurisprudenza comunitaria) ma anche per altri comparti tributari (imposte sui redditi e imposta di registro);
- relativamente alle imposte sui redditi, il principio può essere applicato anche nei casi in cui il vantaggio fiscale consegua dal ricorso a forme giuridiche e/o a operazioni diverse dai casi editattali previsti dalla legge (sopra analiticamente rappresentati);
- il principio può essere invocato con effetto retroattivo anche per sanzionare comportamenti posti in essere in anni anteriori a quelli nei quali il principio medesimo non aveva ancora fatto la sua apparizione nella giurisprudenza e nella prassi amministrativa;
- l'onere di dimostrare che l'uso di una forma giuridica corrisponde ad uno scopo economico reale, diverso dal mero risparmio fiscale, grava sul contribuente;

8. Vedasi, ad esempio, le sentenze 3 settembre 2001, n. 11351, 14 novembre 2005, n. 22932 e 5 maggio 2006, n. 10353.

- la contestazione dell'impiego abusivo di una forma giuridica da parte dell'Amministrazione Finanziaria dovrà comunque essere supportata dalla individuazione degli aspetti e dei profili che possono fare ritenere che l'operazione sia priva di reale causa economica.

Una particolare applicazione del principio dell'abuso del diritto da parte della Cassazione è quella della sindacabilità dei comportamenti antieconomici degli imprenditori. Con numerose sentenze⁹ la Suprema Corte riconosce, di fatto, all'Amministrazione Finanziaria la possibilità di valutare la congruità dei ricavi e, soprattutto, dei costi indicati nelle dichiarazioni fiscali addirittura a prescindere dall'accertamento della simulazione degli atti e dalla presenza di una contabilità regolarmente tenuta. Così, a titolo esemplificativo, i Giudici hanno ritenuto di poter contestare l'entità dei prezzi di trasferimento di beni e servizi tra imprese appartenenti allo stesso Gruppo (c.d. "transfer price"), giudicare antieconomiche le prestazioni rese da una società di servizi a favore di un libero professionista, considerare in palese contrasto con i principi di ragionevolezza economica l'apertura di un nuovo negozio da parte di un'impresa con bilanci in perdita da più anni o ancora affermare che il contratto di leasing stipulato tra due società del medesimo Gruppo può integrare un abuso di diritto tributario.

Le riflessioni per evitare che l'abuso del diritto possa condurre all'abuso del potere
Il quadro che è stato fin qui rappresentato non può non suscitare preoccupazione sia tra gli imprenditori che tra i professionisti che li assistono. Per non compromettere il principio della certezza del diritto e per evitare che i Giudici e i funzionari

dell'Amministrazione Finanziaria possano, a loro volta, "abusare dell'abuso del diritto" è assolutamente necessario che il legislatore intervenga con una norma di interpretazione autentica che confermi che l'elusività può essere contestata solo nei casi espressamente previsti dal citato art.37-bis del D.p.r. n. 600/73 o che, tutt'al più, la gamma delle operazioni potenzialmente elusive sia ampliata a nuove fattispecie giuridiche e/o contrattuali chiaramente individuate.

È auspicabile che lo stesso legislatore, peraltro, in questa opera di delicato temperamento tra "abuso di diritto" e "certezza di diritto", non dimentichi che:

- la norma costituzionale tutela la "libertà di iniziativa economica" che può anche comportare il ricorso a forme sempre nuove e complesse di contratti e forme giuridiche (spesso imposte dalla frenetica evoluzione delle regole del mercato);
- l'apparente "irrazionalità economica" di una scelta imprenditoriale non può costituire, di per sé, automaticamente una presunzione grave, precisa e concordante tale da legittimare un accertamento;
- non è corretto che costi di entità eccedente un presunto "valore normale" siano considerati non inerenti (atteso che il requisito dell'inerenza attiene alla qualità e natura dell'oneri e non già al suo ammontare).

Pier Federico Carrozzo
Dottore Commercialista

⁹ Vedasi, ad esempio, le sentenze n. 10802/2002, n. 11240/2002, n. 23635/2008, n. 24436/2008, n. 21170/2009 e n. 8481/2009.

