



Lunedì 22/12/2014

## Abuso del diritto o sopruso sui diritti dei contribuenti? Approfondimento

A cura di: Studio Dr. Paolo Soro

In attesa della legge delega, la cui emanazione diventa sempre più urgente, le due ultime pronunce della Cassazione (25758 del 05.12.2014 e 25972 del 10.12.2014) sull'abuso del diritto sembrano confermare un decisivo cambio di rotta, richiedendo quanto meno che l'Amministrazione sia molto rigorosa nell'assolvere l'onere della prova.

Le fattispecie che ingenerano maggiori preoccupazioni e minano le fondamenta del principio della certezza del diritto, sono, senza dubbio, quelle che configurano le presunte ipotesi di abuso del diritto, perpetrato tramite comportamenti qualificati come elusivi. Ma quali sono i parametri sulla base dei quali un'operazione viene considerata elusiva?

Nel campo tributario, oggi, i professionisti si trovano spesso in grossa difficoltà nel consigliare ai loro clienti le operazioni giuridiche ottimali da mettere in atto, al fine di perseguire i loro scopi economici. Le ragioni sono da ricondurre al sempre più frequente disconoscimento, da parte dell'Agenzia delle Entrate, dell'atto eventualmente posto in essere, il quale viene qualificato come abuso del diritto, configurando dei comportamenti giudicati elusivi.

L'evasione consiste in azioni illecite, finalizzate a non rendere conoscibile all'Erario l'esistenza del presupposto imponibile, ovvero a occultare, in tutto o in parte, la base imponibile su cui andrebbe calcolata l'imposta dovuta, in forza del presupposto imponibile.

L'elusione, invece, è quell'operazione mediante la quale il contribuente, al fine di risparmiare, aggira il presupposto di determinati obblighi o divieti stabiliti dall'ordinamento tributario.

In altre parole, l'evasione è una violazione diretta della norma, mentre l'elusione è una sorta di trasgressione indiretta della disposizione fiscale obbligatoria.

Non esiste, in Italia, una precisa norma di valenza generale in materia, ma possiamo definire l'abuso del diritto come quell'utilizzo di forme giuridiche lecite, messe in atto al fine di perseguire un illecito risparmio d'imposta; ossia, l'ottenimento di un vantaggio contrario allo spirito del sistema, tale che, se il Legislatore avesse previsto questa ipotesi, avrebbe espressamente vietato detto particolare comportamento.

Ciò, peraltro, non significa che il contribuente debba sempre e soltanto scegliere la strada che comporta il maggior esborso fiscale: è assolutamente lecito, in linea di principio, quel comportamento che consenta di avere un risparmio tributario.

Sebbene, come detto, al momento non sia configurabile nel sistema tributario italiano una norma antielusiva vera e propria, esiste comunque una disposizione parziale, l'art. 37 bis del DPR 29 settembre 1973 n. 600, che prevede la facoltà dell'Amministrazione Finanziaria di disconoscere gli atti, i fatti o i negozi: privi di valide ragioni economiche; volti a ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti; posti in essere mediante comportamenti diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario.

La citata disposizione prevede la possibilità per l'Agenzia delle Entrate di disconoscere i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi sopra indicati, solo se ricorra una delle situazioni tipiche individuate al terzo comma del citato articolo. Al di fuori dello specifico ambito della disposizione, non dovrebbe essere, quindi, possibile eccepire l'elusione, con la conseguenza che la fattispecie concreta che non sia inquadrabile tra le ipotesi menzionate, dovrebbe rientrare necessariamente tra i casi consentiti dalla legge e non rappresentativi di elusione, ex art. 37 bis, D.P.R. 600/73.

Nel dettaglio, sulla base di tali fonti normative, con espresso riferimento ai comportamenti inopponibili all'Amministrazione Finanziaria, in dottrina si è precisato che sono tali quelli per i quali si verificano contemporaneamente determinate condizioni. Si deve trattare di operazioni: prive di valide ragioni



economiche; dirette ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario; tendenti a ottenere riduzioni d'imposte o rimborsi, altrimenti indebiti; comportanti l'utilizzo di una o più delle operazioni - per l'appunto - indicate al comma 3, del menzionato art. 37 bis, DPR 600/73. Mancando, pertanto, anche uno solo dei requisiti di cui sopra, il comportamento non potrebbe essere considerato elusivo.

Anche la Relazione ministeriale di accompagnamento al decreto con cui è stato introdotto l'art. 37 bis, ha evidenziato come la normativa antielusione scatti solo se il contribuente abbia commesso un abuso del diritto, utilizzando una delle operazioni specificamente indicate, e che è sempre lecito per il contribuente scegliere un'operazione che gli consenta un risparmio fiscale. Ergo, operazioni diverse da quelle tassativamente menzionate non potrebbero comunque essere considerate elusive, seppure l'unica ragione economica che ha indotto il contribuente a farle, in realtà, fosse quella di conseguire un vantaggio fiscale. E, d'altronde, la stessa Agenzia delle Entrate ha affermato che: "L'art. 37 bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, consente all'Amministrazione di disconoscere i vantaggi tributari conseguiti mediante 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 a ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti, a condizione che nell'ambito di tale comportamento siano utilizzate una o più delle operazioni specificamente individuate dal terzo comma".

Il Giudice comunitario, poi, ha avuto modo di statuire che: "A un soggetto passivo che ha la scelta tra due operazioni, la VI Direttiva non impone di scegliere quella che implica un maggior pagamento IVA. Perché possa parlarsi di comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della VI Direttiva e dalla legislazione nazionale che la traspone, portare a un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni. Non solo. Deve altresì risultare da un insieme di elementi obiettivi che le dette operazioni hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale" (sentenza Halifax - 2006). Nello specifico, inoltre, sono state precisate le regole per la ripartizione dell'onere probatorio tra Ufficio e contribuente: al primo, incombe "la prova sia del disegno elusivo sia delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale"; al secondo, "l'onere di allegare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di reale spessore che giustificano operazioni in quel modo strutturate".

In particolare per quello che concerne l'Ufficio: "Tale prova può ritenersi raggiunta ove l'Amministrazione, in base agli elementi indiziari offerti, individui e precisi gli aspetti e le particolarità che fanno ritenere che le operazioni, attuate mediante utilizzo di schemi negoziali tipici o atipici, debbano essere considerate come irragionevoli in una normale logica di mercato".

La Corte avverte, altresì, che: "L'applicazione del principio deve essere guidata da una particolare cautela, essendo necessario trovare una giusta linea di confine tra pianificazione fiscale eccessivamente aggressiva e libertà di scelta delle forme giuridiche, soprattutto quando si tratta di attività d'impresa".

Con la sentenza in commento, la Corte di Giustizia, inoltre, da un lato, ha precisato che sono abusivi i comportamenti caratterizzati dalla realizzazione di situazioni create artificialmente con l'unico scopo di ottenere un vantaggio fiscale, e, dall'altro, ha circoscritto l'immediata applicabilità del divieto comunitario di abuso al solo ambito delle imposte armonizzate (IVA, accise e imposte doganali), tralasciando il comparto relativo all'imposizione diretta.

Relativamente alle eventuali sanzioni nelle ipotesi di comportamento abusivo, la pronuncia ha, altresì, specificato che la constatazione dell'esistenza di un comportamento abusivo non può condurre all'applicazione di una sanzione - dato che per la sua configurazione sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro e univoco - bensì semplicemente a un obbligo di rimborso di parte (o di tutte) le indebite detrazioni IVA.

Nel 2008, a seguito di rinvio pregiudiziale promosso dalla Corte di Cassazione italiana, i Giudici



lussemburghesi sono tornati sull'argomento dell'abuso del diritto (sentenza Part Service), chiarendo che:

- il primo elemento del comportamento abusivo è il perseguimento del vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria a uno o più obiettivi delle direttive in materia;
- il vantaggio fiscale dev'essere lo scopo essenziale e, pertanto, non è necessario che tale scopo sia anche l'unico scopo dell'operazione;
- il Giudice nazionale deve innanzitutto verificare se il risultato perseguito sia un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria a uno o più obiettivi della sesta direttiva e, successivamente, se abbia costituito lo scopo essenziale della soluzione contrattuale prescelta;
- quando un soggetto 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 diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale.

Non basta, insomma, che vi sia un risparmio, e non basta che questo sia l'unico obiettivo dell'operazione, ma occorre che si dimostri positivamente che quel vantaggio sia immeritato, contrario all'art. 53 Cost. e del tutto asistemico.

Nella prassi, però, si assiste spesso a un modus operandi, quanto meno, fuorviante, sia da parte dell'Agenzia delle entrate, sia - quel che è peggio - da parte della Giurisprudenza di Cassazione. Assai di frequente, infatti, le contestazioni di abuso si limitano a constatare che: vi è un vantaggio fiscale; la condotta era artificiosa, nel senso di essere stata fatta apposta per ottenere il vantaggio, ma non era sorretta da valide ragioni economiche diverse.

Ciò, innanzitutto, costituisce un travisamento del concetto di abuso, che viene privato del suo presupposto strutturale centrale: non si tratterebbe più dell'ottenimento di un vantaggio non meritato e contrario allo spirito del sistema (come, viceversa, dovrebbe essere), ma semplicemente di un vantaggio preordinato o voluto. In secondo luogo, l'assenza di valide ragioni economiche finisce per assumere il ruolo di elemento essenziale, quando, al contrario, è la sussistenza (e non l'assenza) di tali ragioni a costituire un'esimente (e non un presupposto).

Anche le valutazioni espresse nelle pronunce della Giurisprudenza di Legittimità hanno lasciato non poche perplessità.

Seppure, infatti, in un primo momento, il Supremo Giudice ha negato la contestabilità di operazioni economiche poste in essere in conformità agli schemi legali, ma dirette a ottenere risparmi fiscali indebiti, affermando che atti, fatti e negozi posti in essere dal contribuente potessero essere causa di disconoscimento o riqualificazione fiscale esclusivamente in presenza di una norma espressa che ne prevedesse la natura elusiva (3979/2000, 11351/2001 e 3345/2002), nel 2005 la Corte di Cassazione si è pronunciata (sentenze: 20398, 20816 e 22932) diversamente dalle decisioni precedenti, affermando, invece, la possibilità di qualificare un atto o una serie di atti come elusivi, anche in assenza di una specifica norma antielusiva, facendo richiamo agli istituti del Codice Civile (nullità per frode alla legge di cui all'art. 1344, nullità per difetto di causa di cui agli articoli 1418 e 1325).

Nel 2006, poi, sulla scorta della citata sentenza Halifax della Corte di Giustizia del Lussemburgo, la Cassazione (sentenza 10535) ha abbandonato il precedente iter argomentativo fondato sul rinvio a istituti di matrice civilistica, e considerato sussistente anche nell'ordinamento interno il concetto generale di abuso del diritto di origine comunitaria, quale presupposto per il disconoscimento della detraibilità di operazioni IVA volte a conseguire il solo risultato del beneficio fiscale, senza una reale e autonoma ragione economica



giustificatrice delle operazioni.

Sempre lo stesso anno (sentenza 21221), i Giudici di legittimità si sono spinti anche oltre, affermando, sorprendentemente, l'applicabilità del principio comunitario di abuso del diritto in tutti i settori della fiscalità e, dunque, anche nell'ambito delle imposte dirette, in contrasto, quindi, con quanto espressamente statuito dalla Corte Europea che aveva delimitato la materia soltanto all'IVA e agli altri tributi armonizzati. Detta estensione operata dalla Corte di Cassazione anche al comparto interno delle imposte dirette, ha provocato notevoli critiche, fondate soprattutto sull'inappropriata applicazione da parte del Giudice di Legittimità del concetto di abuso del diritto comunitario.

Successivamente (sentenze 8772 e 25374 del 2008), la S. C. ha determinato che:

- incombe sul contribuente fornire la prova dell'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di carattere non meramente marginale o teorico;

- non hanno efficacia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria gli atti posti in essere dal contribuente che costituiscano abuso di diritto e che, quindi, si traducano in operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale;

- la nozione di abuso del diritto assume il ruolo di clausola generale dell'ordinamento tributario e la sua matrice comunitaria comporta, da un lato, un ambito operativo esteso a tutte le fattispecie di entrate tributarie (oltre le ipotesi di armonizzazione normativa relativa all'imposta sul valore aggiunto, accise, prelievi doganali) e, dall'altro, l'obbligo per il Giudice nazionale di applicazione d'ufficio, anche al di fuori di specifica deduzione e allegazione di parte;

- il principio dell'inopponibilità delle operazioni perfezionate in abuso del diritto può essere introdotto anche nel giudizio di Cassazione a condizione della pendenza di un contenzioso relativo a comportamenti elusivi o fraudolenti (affermazione alquanto criptica e di difficile comprensione).

L'anno dopo, poi, sono intervenute le Sezioni Unite a statuire determinati principi, con le sentenze 30055, 30056 e 30057 del 23 dicembre 2008:

- il divieto di abuso del diritto è principio immanente del sistema giuridico, derivando direttamente dalla Costituzione e, pertanto, può essere eccepito anche ex post in relazione a fatti avvenuti prima della sua elaborazione da parte della Cassazione;

- l'inopponibilità del negozio abusivo all'Erario è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del processo, pur riconoscendo l'onere in capo all'Amministrazione di far valere la pretesa tributaria nell'atto impositivo. Ciò sulla base del fatto che sono rilevabili d'ufficio le eccezioni poste dall'ordinamento a vantaggio dell'Amministrazione in una materia, come quella tributaria, che non rientra nella disponibilità della medesima Amministrazione.

Fortunatamente, l'illogico e pericolosissimo orientamento mirante a un'indiscriminata applicazione del principio dell'abuso del diritto, sembra avere maturato un'inversione di tendenza in tempi più recenti. Con la sentenza 1372/2011, infatti, la Cassazione, Sezione Tributaria, evidenzia la necessità del cauto utilizzo di tale istituto, soprattutto nelle ipotesi in cui l'attività d'impresa riguardi gruppi societari i quali, per forza di cose, sono mossi da logiche economiche e finanziarie diverse da quelle del singolo imprenditore.



La Corte, richiamando i precedenti giurisprudenziali comunitari in materia, afferma la necessità di verificare che l'operazione oggetto di accertamento rientri in una normale logica di mercato, escludendone il carattere abusivo in presenza di ragioni extra-fiscali, le quali non si identifichino necessariamente nel conseguimento di una redditività in tempi brevi, potendo avere anche scopi di natura meramente organizzativa, funzionali a un miglioramento strutturale dell'impresa.

I giudici, inoltre, stabiliscono, in modo innovativo rispetto al passato: "Che il sindacato dell'Amministrazione non può spingersi a imporre una misura di ristrutturazione diversa da quelle giuridicamente possibili, solo perché tale misura avrebbe comportato un maggior carico fiscale".

Pertanto, prima di tutto è necessario stabilire se l'operazione sia o meno elusiva, ossia diretta ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento e a ottenere riduzioni d'imposta o rimborsi altrimenti indebiti; se l'operazione non è elusiva, la valutazione del requisito delle valide ragioni economiche diventa irrilevante, ai sensi dell'art. 37 bis, DPR 600/73.

Quanto al fondamentale assolvimento dell'onus probandi, nel ribadire che incombe sull'Amministrazione l'onere di spiegare perché la forma giuridica (o il complesso di forme giuridiche) impiegata abbia carattere anomalo o inadeguato rispetto all'operazione economica intrapresa e, di contro, che è onere del contribuente provare l'esistenza di un contenuto economico dell'operazione diverso dal mero risparmio fiscale, i Giudici di Legittimità affermano che tale regime trova espressione nei diritti costituzionalmente protetti della libertà d'impresa e di iniziativa economica di cui all'art. 42 della Costituzione, nonché nel diritto di difesa di cui all'art. 24 della Costituzione.

La Cassazione ha avuto modo di pronunciarsi anche in questi giorni, con le sentenze 25758 del 05.12.2014 e 25972 del 10.12.2014, il Giudice delle Leggi ha ribadito alcuni concetti fondamentali.

"Secondo la giurisprudenza comunitaria, perché si possa parlare di pratica abusiva, occorre che si verifichino due condizioni: le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della direttiva IVA e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui attribuzione sia contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni; deve risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo essenziale, o comunque non meramente marginale, dell'operazione controversa è l'ottenimento di detto vantaggio fiscale."

"L'elemento integrante l'indebito vantaggio fiscale, per contrarietà allo scopo perseguito dalle norme tributarie eluse, va ricercato nella causa concreta dell'operazione negoziale sottesa al meccanismo giuridico contorto, volto ad aggirare la normativa tributaria e posto in atto per raggiungere lo scopo essenziale del risparmio d'imposta, che in altro modo non sarebbe possibile conseguire, rimanendo precluso l'utilizzo di strumenti o combinazioni negoziali, pur se esenti da vizi di nullità ex art. 1418 Cod. Civ., volti a realizzare un risultato fiscale non conforme a quello normale e cioè non conforme allo scopo voluto dalla norma tributaria elusa, avuto riguardo alla realtà effettuale dell'operazione economica e non al suo mero rivestimento giuridico.

"La mera astratta configurabilità di un vantaggio fiscale, realizzato in elusione delle norme tributarie sui redditi (e dunque un vantaggio fiscale indebito), non è evidentemente sufficiente a integrare la fattispecie abusiva, essendo richiesta anche la concomitante condizione dell'inesistenza di non marginali ragioni economiche diverse dal risparmio d'imposta (ossia il c.d. scopo esclusivo o, quanto meno, prevalente, di conseguire un vantaggio fiscale), e quindi l'accertamento del carattere recessivo della volontà diretta alla produzione degli effetti giuridici conformi alla causa astratta, ovvero concreta, dello schema negoziale utilizzato dalle parti, rispetto all'effettiva volontà del contraente-contribuente di conseguire, appunto in via assolutamente prevalente, il risultato fiscale ulteriore."

"Tale accertamento deve essere compiuto avendo come riferimento non la mera intenzione del soggetto di conseguire un risparmio d'imposta, ma l'elemento oggettivo della condotta negoziale, dovendo trovare necessario riscontro lo scopo del risparmio d'imposta, in elementi circostanziali quali, a esempio, l'impiego improprio o distorto dello strumento negoziale, ovvero l'anormalità della complessiva operazione in quanto



non rispondente alle normali logiche che regolano le scelte economiche e lo svolgimento dell'attività d'impresa."

"Come più volte ribadito dalla giurisprudenza comunitaria e di legittimità, l'opzione del soggetto passivo per l'operazione negoziale che risulti fiscalmente meno gravosa non costituisce, ex se, condotta contraria allo scopo della disciplina normativa tributaria, laddove sia lo stesso ordinamento tributario a prevedere tale facoltà di scelta. Esercitata tale facoltà, l'operatore rimane soggetto al regime fiscale previsto in relazione ai presupposti impositivi o agevolativi previsti dalla norma."

Tutte considerazioni assolutamente inappuntabili, sia sotto il profilo giuridico, sia da un punto di vista logico, e finanche di puro buon senso. Atteso, infatti, che non risulta sia ancora previsto nella Costituzione che il contribuente debba andare a cercarsi l'operazione la quale lo obblighi a sopportare i maggiori oneri fiscali complessivi, avvallando l'attuale modus operandi dell'Agenzia delle Entrate si arriverebbe al rischio di subire un accertamento anche in situazioni assolutamente paradossali.

Facciamo l'esempio di un contribuente, ditta individuale che, avendo aumentato il proprio fatturato e il conseguente utile dell'esercizio, decida di passare a una gestione della propria attività nella forma della società a responsabilità limitata, tramite una di quelle operazioni straordinarie espressamente indicate dall'art. 37 bis, terzo comma. Ebbene, tale fatto costituirebbe un abuso del diritto, posto che l'aliquota d'imposta fissa prevista per i soggetti IRES consentirebbe un risparmio fiscale notevole rispetto all'aliquota progressiva più elevata a cui, i maggiori redditi prodotti, sarebbero stati assoggettati nel caso in cui il contribuente avesse continuato a gestire la sua attività nella veste di impresa individuale.

Francamente, ci pare proprio che stiamo giungendo al ridicolo.

Perlomeno in materia penale, esiste un consolidato (più che condivisibile) orientamento, in base al quale, i comportamenti elusivi possono avere rilevanza penale solo quando determinano la violazione di norme antielusive specifiche, codificate dalla legge (Cassazione, Terza Sezione Penale, N. 33197, del 31 luglio 2013).

In ogni caso, considerato tutto quanto precede, risulta imprescindibile una definizione della clausola generale antiabuso, in modo tale da escludere dal suo ambito applicativo quei comportamenti che integrino un risparmio d'imposta lecito. Oltre a ciò, l'individuazione delle imposte accertabili sulla base del principio generale antiabuso (dirette, indirette). Ancora, stabilire le garanzie procedurali da rispettare nel caso in cui venga emesso un avviso di accertamento che contesti una fattispecie di abuso del diritto. Specificare, poi, se siano applicabili o meno, in caso di condotta abusiva, le sanzioni penali o quelle amministrative. Delimitare, inoltre, il potere del Giudice nel rilevare d'ufficio, in ogni stato e grado del procedimento, la condotta abusiva. Infine, prevedere un'obbligatoria clausola di salvaguardia per quei comportamenti qualificabili come abusivi, ma realizzati prima dell'eventuale entrata in vigore della norma sull'abuso del diritto.

Per concludere, dunque, a livello nazionale, si attende con molta impazienza la legge delega di prossima uscita, posto che è assolutamente indispensabile una definizione normativa della materia che, a parere di chi scrive, abbia pure il carattere di principio generale dell'ordinamento tributario, al pari dello Statuto dei Diritti del Contribuente. Non è possibile accettare che la Giurisprudenza si sostituisca al Legislatore e lo supplisca nella funzione legislativa che spetta al Parlamento. È il Legislatore a dover stabilire le regole che l'Amministrazione e i contribuenti devono seguire, e che i Giudici tributari devono applicare.

Contrariamente, il confine tra coloro i quali (contribuenti) si rendono colpevoli di un abuso del diritto e chi (Uffici finanziari) si rendono autori di un sopruso sui diritti dei contribuenti, sarà puramente aleatorio e lasciato all'inaccettabile soggettiva interpretazione di qualunque giudice.

Dr. Paolo Soro

Fonte: <http://www.paolosoro.it>