

---

# Abuso del diritto e principio generale antielusivo

---

di [Francesco Buetto](#)

Publicato il 10 Giugno 2014

in Italia esiste un principio generale antielusivo che permette al Fisco di contestare come fattispecie di abuso del diritto tutte quelle operazioni effettuate dai contribuenti al mero scopo di ottenere un illecito risparmio d'imposta

Con l'ordinanza n. 7300 del 27 marzo 2014 (ud 5 marzo 2014) la Suprema Corte di Cassazione torna sull'abuso del diritto.

## La sentenza

Richiamando un proprio precedente formatosi per una fattispecie analoga (sent. n. 16431/2011), la Corte ribadisce il fondamentale principio, *“secondo cui in materia tributaria, il divieto di abuso del diritto (Cass. n. 30055/2008, n. 10257/2008, n. 8772/2008, n. 20398/2005, n. 1372/2011) si traduce in un principio generale antielusivo, il quale 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 economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici. Esso comporta l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione ed è onere del contribuente di provare i presupposti di fatto, legittimanti l'applicazione dello speciale regime (Cass. n. 14381/2007, 13559/2007, SS.UU. n. 27619/2006 e n. 30057/2008). Va, altresì, evidenziato che la Suprema Corte ha avuto modo di precisare che il cessionario contribuente è onerato di una particolare diligenza nella conclusione delle operazioni di che trattasi, avuto riguardo al fatto che la verifica della regolarità sostanziale delle fatture, è agevolmente riscontrabile attraverso l'esame dei documenti di circolazione dei veicoli, che lo stesso può esaminare all'atto dell'acquisto (Cass. n. 10059/2011, n. 3427/2010)”*.

## Le nostre considerazioni

---

La Corte, nel pronunciamento che si annota, richiama la sentenza n. 16431 del 27 luglio 2011 (ud. del 6 aprile 2011) ove ha ritenuto, per fattispecie analoga, sussistente l'abuso del diritto per *abuso* del regime del margine ai fini Iva. In quell'occasione la CTR aveva accolto l'appello dell'Agenzia, ritenendo, con riferimento all'applicato "*regime del margine*", che male avevano fatto i Giudici di primo grado a ritenere che, nel caso, sussistesse il requisito oggettivo per il diritto alla detrazione dell'IVA, sulla base della conforme annotazione, contenuta nelle fatture dei fornitori, dal momento che, alla stregua delle emergenze dei libretti di circolazione, era agevole desumere che il cedente non poteva utilizzare il particolare regime, dal momento che da detti documenti "*risultava che gli originari intestatari dei veicoli svolgevano attività di autonoleggio e quindi avevano esercitato su tali beni il diritto alla detrazione dell'IVA*"; peraltro, trattandosi di norma agevolativa, il contribuente avrebbe dovuto offrire la prova del proprio assunto ed, oltretutto, usando la dovuta diligenza avrebbe potuto acquisire tutti gli elementi utili per avere contezza che il particolare regime non poteva essere applicato. Rilevava la Corte che la questione giuridica posta andava esaminata tenendo conto del condiviso principio, da ultimo, affermato in tema di abuso del diritto e secondo cui "*In materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale 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 economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici: tale principio trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati, nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, e non contrasta con il principio della riserva di legge, non traducendosi nell'imposizione di 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. Esso comporta l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione*" (Cass. nn. 30055/2008, 10257/2008, 8772/2008, 20398/2005, 1372/2011), ed "*onera il contribuente di provare i presupposti di fatto, legittimanti l'applicazione dello speciale regime* (Cass. nn. 14381/2007, 13559/2007, cass. SS.UU. n. 27619/2006 e cass. n. 30057/2008)". A diverso opinamento, peraltro, non inducono le considerazioni svolte con i due mezzi di impugnazione, tenuto conto che, "*il presupposto indefettibile perchè le disposizioni di legge possano trovare applicazione, è dato dal fatto che si tratti di una operazione vera e reale e non già inesistente, ovvero diversa da quella rappresentata nella documentazione fiscale*". Ciò è stato anche affermato con riferimento al disposto del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, c. 7, il quale (nel prevedere, allo scopo di ricondurre a coerenza il sistema impositivo dell'IVA, fondato sui principi della rivalsa e della detrazione, che, se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, "*l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura*") da un lato incide direttamente sul soggetto emittente la fattura, costituendolo debitore d'imposta sulla base dell'applicazione del solo principio di cartolarità, e, dall'altro, incide indirettamente, in combinato

---

disposto con l'art. 19, c. 1, e art. 26, c. 3, dello stesso D.P.R., anche sul destinatario della fattura medesima, *“il quale non può esercitare il diritto alla detrazione o alla variazione dell'imposta in totale carenza del suo presupposto, e cioè dell'acquisto (o dell'importazione) di beni e servizi nell'esercizio dell'impresa, arte o professione”* (Cass. nn. 12353/2005, 7289/2001). Né a diverse conclusioni possono indurre le argomentazioni svolte in tali mezzi, facenti riferimento ai principi affermati dalla Corte di Giustizia delle Comunità Europee e dalla Corte di Cassazione, tenuto conto del fatto che gli stessi, per un verso, risultano superati da quelli anzi trascritti, e sotto altro profilo, che assumono a fondamento il ben diverso presupposto della realtà e legittimità delle operazioni ed in ogni caso, la buona fede del contribuente, nel caso, come rilevato, insussistenti. Né è sostenibile che l'onere della prova, in tema di regime del margine, graverebbe sull'Agenzia Entrate, non trattandosi di regime agevolativo, non solo perchè disattende l'anzi richiamato principio, in tema di abuso del diritto, ma pure sulla base del condiviso orientamento giurisprudenziale, dal quale discende un principio di generale applicazione, per il quale, *“in tema di IVA, nel caso in cui l'Amministrazione contesti l'inesistenza delle operazioni, - dalla cui fatturazione sia derivata una indebita detrazione od una illegittima esenzione, - e fornisca, pure, attendibili riscontri indiziari sulla inesistenza e strumentalità delle operazioni fatturate, è onere del contribuente dimostrare la legittimità della detrazione o della sussistenza dei presupposti per godere di uno speciale regime fiscale (Cass. nn. 2847/2008, 1727/2007, 1953/2007)”*.

Il filone giurisprudenziale, pur con tutti i doverosi distinguo, sembra attestarsi su una posizione ben precisa, peraltro manifestata dalla stessa Corte di Cassazione, con la sentenza n. 20030 del 22 settembre 2010 (ud. del 2 luglio 2010): *“in materia tributaria, integra gli estremi del comportamento abusivo quell'operazione economica che, tenuto conto sia della volontà delle parti implicate che del contesto fattuale e giuridico, ponga quale elemento predominante ed assorbente della transazione lo scopo di ottenere vantaggi fiscali, con la conseguenza che il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove quelle operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi di imposta. 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, incombe sull'Amministrazione finanziaria, mentre grava sul contribuente l'onere di allegare la esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di reale spessore che giustifichino operazioni in quel modo strutturate (Cass. n. 1465/09; v. anche Cass. nn. 8772/2008, 10257/08)”*.

A sostegno di questo assunto si richiamano alcuni precedenti, fra i più significativi.

- La sentenza n. 1465 del 21 gennaio 2009 (ud. del 17 dicembre 2008), secondo cui l'abuso costituisce una modalità di "aggiramento" della legge tributaria utilizzata per scopi non propri con forme e modelli ammessi dall'ordinamento giuridico per cui vi è stretta correlazione tra condotta ipoteticamente elusiva e "portata" dell'inerenza che sottende l'applicabilità di meccanismi di detrazione e compensazione nella formazione del reddito di impresa, tanto implicando che i due fenomeni non possano essere vagliati l'uno indipendentemente dall'altro. La Suprema Corte, su questo percorso, richiama la pronuncia delle Sezioni Unite (Cass. SS.UU 23.12.2008n. 30057) che

ha puntualizzato, anche in ottica costituzionale, come il divieto di trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, rappresenta un principio generale non scritto vigente nell'ordinamento italiano siccome fondato sull'art. 53 Cost.. Conclude così la sentenza n. 1465/2009: *“Questa Corte ha già avuto modo di precisare che l'onere della prova della ricorrenza dei presupposti di una pratica elusiva - avvalendosi anche dei meccanismi presuntivi di cui la legislazione tributaria fa largo uso - grava sull'Amministrazione che intenda procedere alle conseguenti rettifiche (ex multis Cass. 25.3.2003 n. 4317) così come è compito del giudice nazionale verificare se gli elementi che gli vengono presentati configurino una operazione elusiva... E questa indagine va svolta con tanta più cautela al cospetto di disegni e costruzioni finanziarie - ancorchè non usuali per il tortuoso percorso seguito rispetto ad uno più diretto e lineare - che implicino il parallelo conseguimento di obiettivi economici ispirati a diverse considerazioni rispetto a quelle di ottenere un mero risparmio di imposta”*. La sentenza precisa ancora che il sindacato antielusivo di fronte a tali strategie non può poi non tener conto dell'evoluzione degli strumenti giuridici necessariamente collegata alle rapide mutazioni della realtà economica nella quale possono trovare spazio forme nuove non necessariamente collegate a normali logiche di profitto della singola impresa.

- La sentenza n. 8772 del 4 aprile 2008 (ud. del 16 gennaio 2008) della Corte Cassazione, secondo cui costituiscono *“abuso di diritto”* le operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale; ed incombe sul contribuente fornire la prova dell'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di carattere non meramente marginale o teorico, specie quando l'abuso di diritto dia luogo ad un elemento negativo del reddito o dell'imposta. *“La nozione di abuso del diritto prescinde, pertanto, 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. Nè comporta l'accertamento della simulazione degli atti posti in essere in violazione del divieto di abuso”*.
- La sentenza n. 10257 del 21 aprile 2008 (ud. del 16 gennaio 2008), sostanzialmente confermativa del pronunciamento n. 8772/2008.
- La sentenza n. 4535 del 22 febbraio 2013 (ud. 9 gennaio 2013) dove la Corte di Cassazione conferma la sussistenza nel nostro ordinamento giuridico la sussistenza di una clausola generale antielusiva, che trova fondamento nell'art.37-bis del D.P.R. n. 600/73. *“L'ordinamento tributario è ispirato all'esigenza di contrastare il c.d. abuso del diritto, individuato dalla giurisprudenza comunitaria come lo strumento essenziale, finalizzato a garantire la piena applicazione del sistema comunitario di imposta. In materia tributaria, invero, 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, sebbene non contrastante con alcuna specifica*

*disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio di imposta, in assenza di ragioni economiche apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici (cfr., ex plurimis, Cass. 6800/09, 4737/10, 20029/10 1372/11)".* Rientrano nell'abuso del diritto, *"quelle pratiche che, pur formalmente rispettose del diritto interno o comunitario, siano mirate principalmente ad ottenere benefici fiscali contrastanti con la 'ratio' delle norme che introducono il tributo. L'Amministrazione finanziaria può, inoltre, disconoscere e dichiarare non opponibili le operazioni e gli atti, privi di valide ragioni economiche, diretti solo a conseguire vantaggi fiscali 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 (cfr ex plurimis Cass. Sez. 5, Sentenza n. 25537 del 30/11/2011; Cass. Sez. 5, Sentenza n. 21782 del 20/10/2011)".* Inoltre, *"sia l'Ufficio che il giudice tributario hanno il potere di riqualificare i negozi giuridici a fini fiscali, interpretando e qualificando, anche diversamente dalle parti, la natura e gli effetti giuridici dei vari contratti, quali si possono desumere dalla oggettività del loro contenuto e dalla ricognizione positiva del loro significato, e quindi accertare, come nel caso di specie, la simulazione che pregiudichi il diritto dell'Amministrazione alla percezione dell'esatto tributo".*

Occorre ancora ricordare che, con sentenza n. 15029 del 26 giugno 2009 (ud. del 29 aprile 2009) la Corte di Cassazione, a SS.UU., aveva già affermato che l'utilizzo di strumenti giuridici all'unico scopo del risparmio di imposte (anche qui per necessità di eludere le cd. quote latte), costituisce abuso del diritto, laddove non sussistano ragioni economicamente apprezzabili. A conclusione di un percorso evolutivo che trae spunto proprio dalla giurisprudenza comunitaria (v. Cass. nn. 20398/2005, 22932/2005, 21221/2006) le SS.UU. richiamano un proprio precedente, dove è stato affermato che *"In materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale 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 economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici: tale principio trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati (nella specie, imposte sui redditi), nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, e non contrasta con il principio della riserva di legge, non traducendosi nell'imposizione di 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. Esso comporta l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione"* (Cass. n. 30055/2008).

10 giugno 2014

Francesco Buetto