

---

# Abuso del diritto ed interpretazione degli atti nell'imposta di registro

---

di [Maurizio Villani](#)

Pubblicato il 12 Luglio 2016

continuiamo a trattare il sentito tema dell'abuso del diritto approfondendo le diversità fra vecchia e nuova normativa, le casistiche per l'imposta di registro e proponiamo una rassegna delle principali sentenze.

Leggi anche la 1a parte dell'approfondimento: [Abuso del diritto: irrilevanza penale, onere della prova, garanzie procedurali](#)

## 8. Abuso del diritto - Normativa precedente

L'abuso del diritto, prima della definizione contenuta nei commi 1 e 2 dell'art. 10 bis introdotta dal D.Lgs. 128/2015, va considerato come un istituto di evoluzione esclusivamente giurisprudenziale, mancando finora nel nostro ordinamento un'espressa previsione legislativa.

Il concetto di abuso del diritto nel settore tributario, nel corso degli anni, ha subito un processo evolutivo, sia dal punto di vista legislativo che giurisprudenziale, spesso contraddittorio e fumoso, prima di arrivare alle recenti sentenze dei giudici di legittimità.

Ciò comporta che, al fine di poter correttamente inquadrare l'istituto, occorre fare riferimento alle pronunce della Corte di Cassazione succedutesi negli anni.

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con le sentenze n. 30055/08, 30056/08 e 30057/08 del 02 dicembre 2008, depositate il 23 dicembre 2008, ha stabilito dei principi in tema di elusione fiscale ed abuso del diritto che se da un punto di vista giuridico danno dei parametri di riferimento ai giudici dall'altro, invece, creano inquietudine ed incertezza agli operatori economici, nazionali e stranieri, rendendo ancora più difficili e problematiche le operazioni commerciali, soprattutto in un momento di grave crisi economica.

In definitiva, secondo la Corte di Cassazione, esiste un principio generale non scritto volto a contrastare le pratiche consistenti in un abuso del diritto e ciò non soltanto nel settore fiscale ma anche in campi diversi dal diritto tributario.

Ne è testimonianza la sentenza n. 23726/07 sempre delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, nella quale è definita come abusiva la pratica di frazionamento di un credito, nella fase giudiziale dell'adempimento, al fine, principalmente, di scelta del giudice competente.

La lotta all'elusione fiscale, e quindi all'abuso di diritto, deve, però, trovare un giusto ed equilibrato compromesso tra la tutela degli interessi erariali e la libertà d'iniziativa economica, peraltro prevista e disciplinata dall'art. 41 della Costituzione:

*“L’iniziativa economica privata è libera. Non può svolgersi in contrasto con l’utilità sociale o in modo da recare danno alla sicurezza, alla libertà, alla dignità umana. La legge determina i programmi e i controlli opportuni perché l’attività economica pubblica e privata possa essere indirizzata e coordinata ai fini sociali”.*

Con la sentenza n. 16685 del 03 luglio 2013, la Corte ha ribadito il principio generale antielusivo secondo cui al contribuente è precluso 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 giustificano 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.

Ed anche in epoca precedente la Suprema Corte aveva avuto modo di affermare che l'esame delle operazioni poste in essere dall'imprenditore deve essere compiuto anche alla stregua del principio, desumibile dal concetto di abuso del diritto elaborato dalla giurisprudenza comunitaria (Corte di Giustizia 21 febbraio 2006 in causa C-255/02), secondo cui non possono trarsi benefici da operazioni che, seppur realmente volute ed immuni da invalidità, risultino, da un insieme di elementi obiettivi, compiute essenzialmente allo scopo di ottenere un vantaggio fiscale.

Tale principio, che non esclude l'operatività del principio di legalità nè la liceità di comportamenti volti a minimizzare il carico fiscale, trova applicazione anche nel giudizio di cassazione, quale norma di diritto comunitario che impone la disapplicazione delle norme interne con esso eventualmente contrastanti, nonchè in riferimento al periodo anteriore all'entrata in vigore del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 37 bis, introdotto dal Decreto Legislativo 8 ottobre 1997, n. 358, articolo 7, rappresentando, pur in mancanza di una clausola generale antielusiva, all'epoca non configurabile nell'ordinamento fiscale italiano, un canone interpretativo del sistema.

Esso prescinde dall'accertamento della simulazione o del carattere fraudolento dell'operazione, imponendo di valutare quest'ultima nella sua essenza, sulla quale non possono influire ragioni economiche meramente marginali o teoriche, inidonee a fornire una spiegazione alternativa dell'operazione rispetto al mero risparmio fiscale, e tali quindi da potersi considerare manifestamente inattendibili o assolutamente irrilevanti rispetto alla predetta finalità (Cass. 21221/2006).

Da tanto ne discende che, sebbene nel nostro ordinamento non esista una clausola generale antielusiva, tuttavia si è stati soliti finora fare riferimento all'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, il quale non può essere considerato comprensivo di tutte le ipotesi di elusione fiscale, bensì un elenco parziale delle possibili fattispecie di elusione.

In particolare, l'aggiramento della norma fiscale può riguardare tutti

*“... gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra di loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzione di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti...” (art. 37-bis, . 1, D.P.R. n. 600/1973).*

La Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, è ritornata sull'argomento, con ulteriori precisazioni, con le sentenze n. 10257 del 16 gennaio 2008 e n. 25374 del 21 maggio 2008.

Con la prima sentenza (n. 10257/08), la Corte ha formulato il seguente principio di diritto (ripreso anche dalla sentenza n. 8772/08):

*“Non hanno efficacia nei confronti dell'amministrazione finanziaria quegli atti posti in essere dal contribuente che costituiscono 'abuso del diritto', cioè che si traducono in operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale; ed incombe sul contribuente fornire la prova della esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di carattere non meramente marginale o teorico”.*

Successivamente, il suddetto principio è stato, in parte, corretto, con la seconda succitata sentenza della Corte di Cassazione (n. 25374 del 2008).

Infatti:

*“Per una corretta applicazione del principio il Collegio ritiene necessari alcuni chiarimenti sull'affermazione contenuta nella già richiamata sentenza della Corte n. 10257/2008, secondo cui l'onere di dimostrare che l'uso della forma giuridica corrisponde ad un reale scopo economico, diverso da quello di un risparmio fiscale, incombe al contribuente.*

*Nel confermare tale principio, la Corte rileva che l'individuazione dell'impiego abusivo di una forma giuridica incombe all'amministrazione finanziaria, la quale non potrà certamente limitarsi ad una mera e generica affermazione, ma dovrà individuare e precisare gli aspetti e le particolarità che fanno ritenere l'operazione priva di reale contenuto economico diverso dal risparmio d'imposta.*

*Si tratta della stessa regola contenuta nell'art. 37-bis del DPR n. 600/73 e propria, come si è detto, di altri ordinamenti giuridici”.*

Le succitate sentenze della Corte di Cassazione (nn. 10257/08 e n. 25374/08), a parte la differente impostazione circa l'onere della prova, hanno, in definitiva, stabilito i seguenti principi:

- costituiscono “abuso di diritto” le operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale;
- in ogni caso, incombe al contribuente fornire la prova della esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di carattere non meramente marginale o teorico, specie quando l'abuso del 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;
- né comporta l'accertamento della simulazione degli atti posti in essere in violazione del divieto di abuso;
- a seguito delle succitate sentenze della Corte di Giustizia di Lussemburgo, si ritiene che, anche nell'imposizione fiscale diretta, pur essendo questa attribuita alla competenza degli Stati membri, gli stessi devono esercitare tale competenza nel rispetto dei principi e delle libertà fondamentali contenuti nel Trattato CE;
- rispetto alla sentenza comunitaria HALIFAX, in definitiva, c'è un allargamento del solco tracciato, in quanto si considera sempre abusivo il ricorso a forme giuridiche quando il risparmio fiscale sia lo scopo principale della forma di transazione scelta, anche se allo stesso si accompagnino secondarie finalità di contenuto economico; oltretutto, i Giudici comunitari si sono spinti a fornire al giudice nazionale persino una serie di indici o di sintomi rivelatori di abuso;
- infine, è opportuno ribadire che lo strumento dell'abuso del diritto deve essere utilizzato dall'amministrazione finanziaria con particolare cautela, dovendosi sempre tener conto che l'impiego di forme contrattuali e/o organizzative che consentono un minor carico fiscale costituisce esercizio della libertà d'impresa e di iniziativa economica, nel quadro delle libertà fondamentali riconosciute dalla Costituzione e dall'ordinamento comunitario. Oltretutto, non bisogna dimenticare che l'evoluzione degli strumenti giuridici è necessariamente collegata alle rapide mutazioni della realtà economico-finanziaria, nella quale possono trovare spazio forme nuove,

non strettamente legate ad un'angusta logica di profitto della singola impresa.

Tutto ciò premesso, in subjecta materia è importante nondimeno sottolineare come il concetto di abuso non s'identifichi automaticamente con l'ottenimento di un vantaggio fiscale, dal momento che è assolutamente legittimo scegliere, tra diverse operazioni lecite, quella meno onerosa per il contribuente.

E' la stessa Corte di Cassazione ad avere recentemente precisato che l'esistenza di valide ragioni economiche, anche illecite, non consentono, per ciò solo, la configurazione di un abuso del diritto in materia tributaria: l'abuso sussiste, segnatamente, solo in presenza di un vantaggio predominante in riferimento all'operazione oggetto di verifica, con la conseguenza che sarà onere dell'amministrazione finanziaria provare e documentare il raggiungimento di tale beneficio economico (Cass. Civ., Sez. trib., 22-09-2010, n. 20030).

Ed ancora, la Suprema Corte ha sottolineato come

*“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 imposta, in difetto di ragioni economiche apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici. Ne consegue che il carattere abusivo di un'operazione va escluso quando sia individuabile una compresenza, non marginale, di ragioni extrafiscali, che non si identificano necessariamente in una redditività immediata dell'operazione medesima ma possono rispondere ad esigenze di natura organizzativa e consistere in un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda” (Cass. Civ., Sez. trib., 21-01-2011, n. 1372).*

Al riguardo si osserva come proprio gli orientamenti più recenti della Suprema Corte impongono, invece, un maggior rigore del sindacato dell'Amministrazione finanziaria nella configurazione di ipotesi di abuso del diritto ovvero di utilizzo, da parte di una società, di benefici fiscali o comunque di strumenti previsti dalla legge che permettano al contribuente di ottenere gli stessi risultati con un risparmio d'imposta.

In particolare, la Corte di Cassazione ha avuto modo di affermare che

*“per la sussistenza della peculiare fattispecie denominata abuso di diritto, l’operazione economica contestata deve essere stata posta in essere dal contribuente esclusivamente per ottenere un beneficio fiscale indebito, ovverosia una riduzione o una eliminazione dell’imposta altrimenti non dovute”;*

ciò posto risulta evidente che

*“il perseguimento del risparmio fiscale concesso dal legislatore – come nel caso di conferimento di ramo d’azienda – non può mai ritenersi integrare abuso del diritto ..., perché l’esenzione (o il risparmio d’imposta) costituisce la contropartita incentivante di detta costituzione e non una finalità contra ius” (Cass. Civ., Sez. trib., 12–05–2011, n. 10383).*

Ed ancora,

*“incombe all’amministrazione finanziaria l’onere di spiegare ... nell’atto impositivo, perché la forma giuridica (o il complesso di forme giuridiche) impiegata abbia carattere anomalo o inadeguato rispetto all’operazione economica intrapresa; ... la cautela che deve guidare l’applicazione del principio (dell’abuso del diritto) qualunque sia la sua matrice, deve essere massima quando non si tratti di operazioni finanziarie di artificioso frazionamento di contratti” (Cass. n. 1372 del 21 gennaio 2011, cit.).*

Da ultimo, con ordinanza n. 24739 del 05 novembre 2013, la Corte di Cassazione Sezione Tributaria ha sollevato d’ufficio la questione di legittimità costituzionale, per contrasto con gli articoli 3 e 53 della Costituzione, dell’articolo 37-bis, c. 4, del D.P.R. n. 600/1973.

In particolare, la Suprema Corte ha denunciato l’illegittimità della disposizione in considerazione del fatto che, nell’ambito della normativa fiscale, essa è l’unica a prevedere la nullità dell’avviso di accertamento, laddove non venga rispettato il termine dei 60 giorni concessi al contribuente per fornire chiarimenti.

A parere dei giudici di legittimità, la sanzione di nullità prevista dall’art. 37 bis sarebbe troppo vigorosa, in quanto tra abuso del diritto e repressione di comportamenti elusivi deve avere la prevalenza quest’ultima, senza che ciò comporti per il contribuente alcuna limitazione del diritto di difesa.

Nello specifico la Corte ha avuto modo di sottolineare:

*“Come noto, l'interpretazione di questa Corte si e' consolidata nel senso dell'esistenza, nel nostro ordinamento, di un principio generale, ricavabile dalla Costituzione, precisamente dall'articolo 53 della stessa, che vieta di conseguire indebiti vantaggi fiscali abusando del diritto (Cass. sez. un. n. 15029 del 2009; Cass. sez. un. n. 30057 del 2008; Cass. sez. trib. n. 10807 del 2012; Cass. sez. trib. n. 22932 del 2005; Cass. sez. trib. n. 20398 del 2005).*

*La fattispecie antielusiva di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37 bis si presenta, perciò, inevitabilmente, come speciale rispetto a quella piu' generale del cosiddetto abuso del diritto (Cass. sez. trib. n. 12042 del 2009). Come si vede, difatti, in entrambi casi il fondamento della ripresa e' costituito da un vantaggio fiscale che, per mancanza di causa economica, diventa indebito.*

*Tuttavia, irrazionalmente, soltanto per la ripresa antielusiva ai sensi dell'articolo 37 bis cit. e' legge che le forme del preventivo contraddittorio debbano esser seguite sub poena nullitatis.*

*Del resto, ad aumentare l'irragionevolezza della misura in parola, deve essere rilevata l'esistenza di altre norme che, nella comune interpretazione, consentono l'inopponibilità di negozi elusivi, ma senza che però vi sia un'analogha previsione di nullità per difetto di forme del contraddittorio.*

*Tra tutte, per la sua frequenza, si rammenta il Decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, articolo 20 (Cass. sez. trib. n. 9162 del 2010; Cass. sez. trib. 3571 del 2010; Cass. sez. trib. n. 12042 del 2009; Cass. sez. trib. n. 13580 del 2007; Cass. sez. trib. n. 10273 del 2007). Da ultimo, a completamento, deve essere ricordato che, nell'interpretazione della giurisprudenza, il giudice deve, anche d'ufficio, quando ritenga sussistenti gli elementi della fattispecie abusiva, far applicazione della ripresa antielusiva (Cass. sez. un. n. 30057 del 2008; Cass. sez. un. n. 30055 del 2008; Cass. sez. trib. n. 7393 del 2012; Cass. sez. trib. n. 22932 del 2005; Cass. sez. trib. n. 20398 del 2005).*

*Cio' che, ovviamente, implica l'impossibilità di ogni preventivo contraddittorio. Cosicché', a questo punto, la nullità per irregolarità delle forme di che trattasi risulta irragionevolmente stabilita solo nella residuale ipotesi antielusiva di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37 bis".*

La scelta fiscalmente più conveniente ma coerente con le regole dell'ordinamento non può essere attaccata sotto il profilo dell'abuso del diritto.

Questo perché una diversa impostazione condurrebbe a sindacare la libertà economica e imprenditoriale.

E' in questi termini il principio espresso dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 17175 del 26 agosto 2015 che di, fatto, contiene una enunciazione del principio di abuso del diritto che viene recepita nel decreto legislativo n. 128/2015.

Un'altra sentenza n. 17159, del 26 agosto 2015, invece, esprime perplessità sulla applicabilità del principio dell'abuso anche in relazione ai tributi non armonizzati, fattispecie invece chiaramente delineata dal decreto attuativo in oggetto.

Ancora, la Cassazione nella sentenza n. 18354 del 18 settembre 2015, pur ammettendo la rilevanza d'ufficio dell'abuso del diritto, afferma espressamente che ciò non può postulare una ripartizione dell'onere probatorio a carico del contribuente, sul solo presupposto che l'amministrazione finanziaria abbia sostenuto ed affermato l'esistenza di una elusione fiscale; spetta in tal caso quantomeno una ripartizione dell'onere probatorio tra le parti, fisco e contribuente, il quale prevede anche una precisa scansione procedurale (contraddittorio preventivo, richiesta di chiarimenti e obbligo di motivare gli atti sulla base di tali chiarimenti) che non può essere disattesa.

## **8.1. La giurisprudenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite**

Nel corso del vasto e profondo dibattito dottrinario e giurisprudenziale sul concetto fiscale di abuso del diritto, a seguito di due ordinanze della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione (n. 12301 e n. 12302 del 24 maggio 2006), si è ritenuto opportuno devolvere alle Sezioni Unite le seguenti, ulteriori questioni:

1. se l'Amministrazione finanziaria, quale terzo interessato alla regolare applicazione delle imposte, sia legittimata a dedurre (prima in sede di accertamento fiscale e poi in sede contenziosa) la simulazione assoluta o relativa dei contratti stipulati dal contribuente o la loro nullità per "abuso del diritto", cioè per l'abusiva utilizzazione di norme comunitarie a scopi impropri;
2. se il giudice tributario, di fronte ad un atto di accertamento in cui si deduca un procedimento negoziale indiretto, possa ritenere comprese nel thema decidendi e rilevare d'ufficio eventuali cause di nullità dei contratti, la cui validità ed opponibilità all'Amministrazione abbia costituito oggetto dell'attività osservatoria delle parti.

Ai suddetti quesiti, la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con le tre citate sentenze n. 30055/08, n. 30056/08 e n. 30057/08, ha risposto nel modo seguente:

1. "Ritengono le Sezioni Unite di questa Corte di dover aderire all'indirizzo di recente affermatosi nella giurisprudenza della Sezione tributaria (si veda, da ultimo, Cass. 10257/08 e 25374/08), fondato sul riconoscimento dell'esistenza di un generale principio antielusivo; con la precisazione che la fonte di tale principio, in tema di tributi non armonizzati, quali le imposte dirette, va rinvenuta non nella giurisprudenza comunitaria quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano.
2. Ed in effetti, i principi di capacità contributiva (art. 53, primo comma, Cost.) e di progressività dell'imposizione (art. 53, secondo comma, Cost.) costituiscono il fondamento sia delle norme impositivo in senso stretto sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali ultime norme evidentemente finalizzate alla più piena attuazione di quei principi".

Questo aspetto è certamente rivoluzionario perché la Corte di Cassazione sta affermando che è sempre stato così, quindi questo principio coinvolge tutte le operazioni del passato.

2. “Con la conseguenza 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 con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l’operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale”.
3. “Non contrasta con l’individuazione nell’ordinamento di un generale principio antielusione la constatazione del sopravvenire di specifiche norme antielusive, che appaiono, anzi, come questa Corte ha osservato, mero sintomo dell’esistenza di una regola generale (Cass. 8772/08)”.
4. “Né siffatto principio può in alcun modo ritenersi contrastante con la riserva di legge in materia tributaria di cui all’art. 23 Cost., in quanto il riconoscimento di un generale divieto di 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”.
5. “Nessun dubbio può d’altro canto sussistere riguardo alla concreta rilevabilità d’ufficio, in questa sede di legittimità, delle inopponibilità del negozio abusivo all’erario. Infatti, per costante giurisprudenza di questa Corte, sono rilevabili d’ufficio le eccezioni poste a vantaggio dell’amministrazione in una materia, come è quella tributaria, da essa non disponibile (da ultimo, Cass. sent. n. 1605/08)”.

## 8.2 Giurisprudenza

- Cass. civ. Sez. V, 26-08-2015, n. 17175

Il fatto che l’operazione di sale & lease back immobiliare comporti anche un più favorevole regime fiscale della deducibilità dei costi, non è ex se sufficiente ad integrare la figura dell’abuso di diritto, non essendo

giuridicamente sostenibile la tesi secondo cui il contribuente, con lo schema negoziale in questione, aggirerebbe le norme sulle imposte sui redditi che verrebbero applicate laddove, rimanendo proprietario dell'immobile, stipulasse con la banca un nuovo finanziamento.

Tale argomento, infatti, confligge palesemente con il diritto d'impresa costituzionalmente tutelato, ed implica una indebita invasione nella sfera delle scelte imprenditoriali che non possono essere sindacate dagli Uffici finanziari alla stregua dei criteri di opportunità e convenienza, ma soltanto ove le operazioni evidenzino caratteri di antieconomicità ed irrazionalità tali da richiedere una specifica giustificazione della condotta tenuta dall'impresa, non essendo dato rinvenire nell'ordinamento tributario norme che vincolino il soggetto imprenditore a ricorrere a determinate modalità di finanziamento piuttosto che ad altre.

- **Cass. civ. Sez. V, 26-08-2015, n. 17159**

Deve ritenersi integrato l'abuso di diritto quando l'effettiva funzione economica individuale di un contratto di cointeressenza, stipulato da una società con un'altra appartenente al medesimo gruppo, sia diversa da quella astrattamente collegabile al tipo contrattuale adottato, perché i negozi posti in essere hanno la diversa ed unica finalità di ottenere un indebito vantaggio fiscale.

- **Cass. civ. Sez. V, 18-09-2015, n. 18354**

Pur essendo l'abuso fiscale rilevabile d'ufficio sia per i tributi armonizzati che per quelli non armonizzati, si appalesa comunque necessaria la dettagliata indicazione degli elementi fattuali integranti la fattispecie e già risultanti dagli atti.

- **Cass. civ. Sez. V Ordinanza, 05-11-2013, n. 24739**

È rilevante e non manifestamente infondata, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., la questione di legittimità costituzionale dell'art. 37-bis, comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973, laddove sanziona con la nullità l'avviso di accertamento antielusivo che non sia stato preceduto dalla richiesta di chiarimenti nelle forme e nei termini ivi previsti.

All'uopo, infatti, si evidenzia come, a fronte di un principio generale ricavato dall'art. 53 Cost. che vieta di conseguire indebiti vantaggi fiscali abusando del diritto, la fattispecie antielusiva di cui all'art. 37-bis del citato D.P.R. n. 600 si presenta inevitabilmente come speciale rispetto a quella più generale del cd. abuso del diritto.

Orbene, sebbene in entrambi i casi il fondamento della ripresa è costituito da un vantaggio fiscale che, per mancanza di causa economica, diventa indebito, solo per la ripresa antielusiva, la legge prevede che le forme del preventivo contraddittorio debbano essere seguite sub poena nullitatis.

Motivo per cui si ritiene che la nullità per irregolarità delle forme in questione prevista solo per l'ipotesi antielusiva ex art. 37-bis del D.P.R. n. 600 sia irragionevole e non suscettibile di interpretazioni adeguatrici costituzionalmente orientate.

- Cass. civ., sez. Tributaria, 28-06-2012, n. 10807

Dal complessivo ordinamento tributario vigente, infatti, questa Corte (cfr. Cass., trib., 2 novembre 2011 n. 22716, tra le recentissime), "pur in assenza di esplicita enunciazione", ha enucleato la nozione di "abuso del diritto", specificando che un "abuso" del genere è ravvisabile in tutte

*"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":*

siffatta nozione, per la sua generalità e per il fondamento costituzionale (art. 53 Cost.) che la sorregge, naturalmente, è applicabile e deve essere applicata anche al trattamento fiscale degli immobili sì che deve ritenersi costituire, appunto, "abuso del diritto" (comunque a fini fiscali, se non pure a fini edilizi) la pratica costruttiva di sostanziale aggiramento delle disposizioni, anche dei regolamenti comunali, sulla cubatura degli immobili quante volte l'utilizzo di questo specifico elemento non sia dettato da ragioni costruttive e/o economiche (o, comunque, da qualsivoglia valida ragione diversa da quella fiscale) ma assuma soltanto rilievo fiscale per la sua idoneità ad aggirare la "ratio" delle afferenti norme, determinando una indebita minore tassazione.

- Cass. civ., sez. Tributaria, 18-11-2011, n. 24231

E' stato, altresì, precisato 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 giustificano 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. n. 30055/2008, n. 10257/2008, n. 8772/2008, n. 20398/2005).*

- Cass. civ. Sez. V, 02-11-2011, n. 22716

Configura abuso del diritto la donazione di un'area fabbricabile effettuata a favore di un familiare seguita dalla vendita del terreno da parte di quest'ultimo.

La norma oggetto di abuso sarebbe rappresentata dall'art. [68 c. 2](#) del [TUIR](#), che prevede la valorizzazione del costo fiscale delle aree pervenute per donazione in base al valore dichiarato nell'atto di donazione.

In questo modo, il donatario potrebbe "rivalutare" il costo a suo tempo sostenuto dal donante, realizzando sulla vendita una plusvalenza inferiore, o non realizzandola affatto.

Rileverebbe, ad avviso della Suprema Corte, il breve lasso temporale che intercorre tra la donazione e la successiva vendita, elemento che potrebbe fare presumere la preordinazione al solo risparmio d'imposta della sequenza negoziale.

- Cass. civ. Sez. V, 12-05-2011, n. 10383

Il perseguimento del risparmio fiscale concesso dal legislatore tributario ad un insediamento produttivo nelle zone svantaggiate costituisce scopo lecito dell'attività giuridica ed economica rilevante ai fini della costituzione dell'insediamento, della produzione e del conseguente commercio del prodotto ottenuto.

Pertanto, la mera costituzione di iniziative produttive incentivate non può mai ritenersi integrare abuso del diritto anche nei confronti dei soggetti che intrattengono rapporti economici con l'impresa "beneficiaria" perché l'esenzione fiscale costituisce la contropartita incentivante di detta costituzione e non una finalità *contra ius*.

- Cass. civ. Sez. V, 21-01-2011, n. 1372

L'applicazione del principio giurisprudenziale dell'abuso del diritto, inteso come non ammissibilità per l'ordinamento tributario dell'utilizzo distorto dell'autonomia contrattuale e della libera iniziativa privata con finalità esclusivamente rivolte al risparmio d'imposta, comporta per l'Amministrazione finanziaria l'onere di provare le anomalie o le inadeguatezze delle operazioni intraprese dal contribuente al quale compete allegare le finalità perseguite - diverse dal mero vantaggio consistente nella diminuzione del carico tributario.

Il sindacato dell'Amministrazione finanziaria per l'individuazione di un eventuale aggiramento di norme fiscali non può spingersi fino ad imporre una misura di ristrutturazione societaria diversa tra quelle giuridicamente possibili solo perché tale misura avrebbe comportato un maggior carico fiscale.

La cautela che deve guidare l'applicazione del principio di abuso del diritto deve infatti essere massima quando si tratti di ristrutturazioni societarie, soprattutto se le stesse avvengono nell'ambito di grandi gruppi d'impresa, ben potendo in questi casi non essere finalizzate al conseguimento di una redditività in tempi brevi.

Il carattere abusivo deve quindi essere escluso per la compresenza, non marginale, di ragioni extrafiscali che non si identificano necessariamente in una redditività immediata dell'operazione, ma possono essere anche di natura meramente organizzativa, e consistere in un miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa.

## **9. Abuso ed interpretazione degli atti nell'imposta di registro**

E' stato sovente affrontato il tema del rapporto dell'abuso di diritto con l'attività di interpretazione degli atti nell'imposta di registro.

Sull'art. 20 T.U.I.R. la Corte si spinge ad affermare:

*"... gli stessi concetti privatistici sull'autonomia negoziale regrediscono a semplici elementi della fattispecie tributaria. Ciò comporta che ... dovrà darsi la preminenza assoluta alla causa reale sull'assetto cartolare, con conseguente tangibilità, sul piano fiscale, delle forme negoziali, in considerazione della funzione antielusiva sottesa alla disposizione in parola..." (Cass. Sez. Trib. n. 5877/2014).*

E' il caso del conferimento di azienda (agricola) in società di capitali previa acquisizione delle azioni di questa e successiva cessione di partecipazioni sociali (a conferitaria e soci) (Cass. Sez. Trib. n. 6835/2013).

Sul punto la Corte argomenta:

*"Peraltro in tema di imposta di registro, la scelta, compiuta dal legislatore con il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20, di privilegiare, nella contrapposizione fra <la intrinseca natura e gli effetti giuridici> ed <il titolo o la forma apparente> di essi, il primo termine, unitariamente considerato, implica, assumendo un rilievo di fondo, che gli stessi concetti privatistici sull'autonomia negoziale regrediscano a semplici elementi della fattispecie tributaria.*

*Ciò comporta che, ancorché non possa prescindersi dall'interpretazione della volontà negoziale secondo i canoni generali, nell'individuazione della materia imponibile dovrà darsi la preminenza assoluta alla causa reale sull'assetto cartolare, con conseguente tangibilità, sul piano fiscale, delle forme negoziali, in considerazione della funzione antielusiva sottesa alla disposizione in parola, sicché l'autonomia contrattuale e la rilevanza degli effetti giuridici dei singoli negozi (e non anche di quelli economici, riferiti alla fattispecie globale) restano necessariamente circoscritti alla regolamentazione formale degli interessi delle parti, perché altrimenti finirebbero per sovvertire i detti criteri impositivi, come nella specie (v. pure Cass. sentenze n. 9162 del 16/04/2010, n. 1913 del 2007)".*

Qui di seguito le principali pronunce della giurisprudenza di legittimità in materia di imposta di registro:

Cassazione n. 21526/2013

*Va sottoposta a tassazione la reale attività giuridica posta in essere dal contribuente, a prescindere da come essa sia formalmente manifestata nell'atto presentato per la registrazione;*

Cassazione n. 8655/2015; Cassazione n. 1102/2013

*L'interpretazione di un atto ai fini della sua tassazione è da svolgere con criteri autonomi rispetto a quelli alle ordinarie regole interpretative civilistiche;*

Cassazione n. 22492/2014; Cassazione n. 15319/2013; Cassazione n.10273/2007; Cassazione n. 2713/2002

*Nella tassazione hanno preminenza gli effetti giuridici degli atti presentati per la registrazione, e non gli effetti economici;*

Cassazione n.15319/2013; Cassazione n. 15192/2010; Cassazione n. 9162/2010; Cassazione n. 11769/2008; Cassazione n. 8098/2006; Cassazione n. 2713/2002; Cassazione n.14900/2001

*Si afferma la rilevanza del risultato conseguito dal collegamento tra più negozi;*

Cassazione n. 3932/2014; Cassazione n. 2713/2002; Cassazione n. 14900/2001

*Sulla riqualificazione come trasferimento immobiliare del conferimento di un immobile in una società e successiva cessione delle partecipazioni derivanti dal conferimento;*

Cassazione n.1955/2015; Cassazione n. 19752/2013; Cassazione n.17956/2013; Cassazione n.16684/2013; Cassazione n. 15743/2013; Cassazione n.1405/2013; Cassazione n. 23584/2012; Cassazione n. 9163/2010; Cassazione n.11769/2008; Cassazione n.13580/2007; Cassazione n. 11457/2005

*Sulla riqualificazione come cessione di azienda di una pluralità di contratti aventi a oggetto assets aziendali.*

## 10. Conclusioni

Dalla lettura del dettato normativo di cui in apertura si comprende la portata innovativa della norma, volta a perseguire ed assicurare maggiore certezza ed uniformità alla figura dell'abuso del diritto e alla sua concreta applicazione; del resto, siffatta esigenza, alla luce dei differenti orientamenti sia dottrinali sia giurisprudenziali, era avvertita da tempo da tutti gli operatori del diritto, nonché dai contribuenti stessi, ai

fini di una corretta ed effettiva applicazione della legge giacchè finora regnavano incertezze nelle regole di comportamento alle quali gli imprenditori dovevano attenersi per evitare accertamenti su operazioni ritenute sospette dall'Amministrazione finanziaria.

In sostanza, la norma formula un vero e proprio rafforzamento del diritto di difesa del contribuente, quanto mai opportuno nel contesto dell'abuso del diritto.

Si conclude così un dibattito dottrinario e giurisprudenziale serrato che si era sviluppato in precedenza: con tale disposizione si chiarisce la differenza tra la condotta evasiva – che presuppone la violazione diretta delle norme ed è suscettibile, in presenza dei relativi presupposti, di sanzione penale – e la condotta abusiva/elusiva che aggira solo le finalità delle stesse.

**Leggi anche**

la 1a parte dell'approfondimento: [Abuso del diritto: irrilevanza penale, onere della prova, garanzie procedurali](#)

[Imposta di registro e casi di abuso del diritto](#)

1 luglio 2016

Avv. Maurizio Villani

Avv. Iolanda Pansardi