

## L'abuso o l'uso distorto del diritto

di [Francesco Buetto](#)

Pubblicato il 13 novembre 2008

il muro che divide l'evasione dall'elusione sfocia spesso nel cd. abuso del diritto, ovvero nell'uso distorto del diritto stesso, tematica di cui spesso in quest'ultimo periodo si sta occupando la Corte di Cassazione (Francesco Buetto)

Il muro che divide l'evasione dall'elusione sfocia spesso nel cd. abuso del diritto, ovvero nell'uso distorto del diritto stesso, tematica di cui spesso in quest'ultimo periodo si sta occupando la Corte di Cassazione **(1)**.

Proprio la Suprema Corte, con la sentenza n. 25374 del 21 maggio 2008, dep. il 17 ottobre 2008, è ritornata sull'argomento ribadendo che la nozione di abuso del diritto assume il ruolo di clausola generale dell'ordinamento tributario.

### **La sentenza della Cassazione: la n. 25374/2008**

Il fatto prende avvio da una verifica fiscale seguita nei confronti della I. s.p.a. (poi P.S. s.p.a.), ove la Guardia di Finanza contestava che la società aveva partecipato, insieme ad altra società di leasing dello stesso gruppo (I. s.a.s.), ad operazioni di locazione finanziaria e di costituzione di usufrutto aventi ad oggetto, per la maggior parte, autoveicoli.

La ricostruzione operata dai verbalizzanti è la seguente: *"la partecipazione della società consisteva nell'assicurare il bene contro rischi diversi dalla responsabilità civile e nel garantire, con cauzione pari al costo del bene non coperto dai canoni e con fideiussione illimitata, l'adempimento degli obblighi assunti dall'utilizzatore verso la società concedente. Ciò verso un corrispettivo pagato anticipatamente dall'utilizzatore alla I.. A tale corrispettivo faceva riscontro una compressione dell'importo globale dei canoni convenuti dall'utilizzatore con la società di leasing, fino a ridurre, nella maggior parte dei casi, i canoni ad importi di poco superiori al costo del bene, oltre ad una provvigione dell'1% corrisposta ad un consulente. Il ricavo della società di leasing veniva integrato da un compenso a titolo di intermediazione corrisposto da I.; in caso d'inadempimento dell'utilizzatore, l'integrazione era costituita da una somma promessa dalla società a quest'ultimo a titolo di sconto condizionato al puntuale pagamento verso la concedente"*.

Per i verbalizzanti, *"le operazioni conseguivano il risultato pratico di contrarre la base imponibile I.V.A. dell'operazione di leasing a causa della riduzione dei canoni, mentre i*

*corrispettivi che l'I. riceveva dall'utilizzatore e quelli che a sua volta pagava alla società di leasing venivano fatturati in esenzione da I.V.A., ai sensi dell'art. 10 del D.P.R. n. 633 del 1972. Tali pattuizioni, anche se contenute in distinti contratti tra I. e la società di leasing (convenzione generale), tra la prima e l'utilizzatore (convenzione assicurativa, riguardante anche le garanzie) e tra società di leasing e utilizzatore (contratto di locazione finanziaria), costituivano, nel loro complesso, un negozio unitario a tre parti: il corrispettivo pagato dall'utilizzatore per la locazione finanziaria veniva artificiosamente frazionato per ridurre l'imponibile, mentre il ruolo di concedente il leasing veniva ripartito tra la società di leasing e la I."*

### **La sentenza: i principi espressi**

La sentenza - lunga, complessa ed articolata - fissa dei principi che qui riproduciamo riassuntivamente:

- *"come già emerge dalla precedente giurisprudenza..., la nozione assume il ruolo di Generalklausel antielusiva o di General Anti-Avoidance Rule nell'ordinamento tributario: pur non esistendo una corrispondente enunciazione nelle fonti normative nazionali, la sua applicazione, come già riconosciuto dalla Corte (sentenza 21 settembre 2006, n. 21221 e, da ultima, 21 aprile 2008 n. 10257, entrambe in materia di imposizione diretta) s'impone per essere la stessa di formazione comunitaria. Con la conseguenza che la stessa opera anche al di fuori dei tributi armonizzati o comunitari, quali l'I.V.A., le accise e i diritti doganali";*
- *"l'esistenza di un principio generale - di formazione comunitaria - di divieto delle pratiche abusive è stata affermata da una pluridecennale giurisprudenza comunitaria, a partire dal 1974 nella sentenza Van Binsbergen c. Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid in causa 33/74...che nel riaffermare la portata del principio....deve essere considerato di generale applicazione, che trascende, non solo i limiti delle aree dei c.d. tributi armonizzati, ma addirittura l'intera materia tributaria";*
- *viene richiamato l'art. 9.5 del Commentario al modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni, secondo cui "È importante notare, comunque, che non dovrebbe essere facilmente ammesso che un contribuente diventi parte di transazioni abusive...Un principio guida è che i benefici di una convenzione in materia di doppia imposizione non debbano essere accordati quando scopo principale per concludere determinati transazioni o affari sia quello di assicurare un regime di tassazione più favorevole e di ottenere che, in tali circostanze, questo trattamento più favorevole debba essere contrario all'oggetto e alla finalità delle disposizioni rilevanti";*
- *"la libertà di scegliere le forme giuridiche negoziali e/o i modelli organizzativi meno onerosi dal punto di vista fiscale, oltre ad essere espressione della libertà d'impresa riconosciuta dall'art. 42 Cost., costituisce esercizio di fondamentali diritti riconosciuti dal diritto comunitario, in particolare, quelli di libera circolazione dei servizi e dei capitali, e di stabilimento. Il limite costituito dall'impiego abusivo di forme giuridiche, se ben si considera, è addirittura coesistente alle stesse libertà fondamentali, di cui il ricorso a forme organizzative o contrattuali che assicurino un minore carico fiscale costituisce*

*espressione, giacchè non può essere consentito o garantito un esercizio abusivo di tali diritti o libertà. Quindi, le pratiche abusive, consistenti nell'impiego di una forma giuridica o di un regolamento contrattuale al principale scopo di realizzare un risparmio d'imposta, qualunque sia il tributo in questione, consistono, inevitabilmente, in un abuso di diritti fondamentali garantiti dall'ordinamento comunitario, e pertanto assumono rilievo normativo primario in tale ordinamento";*

- *"la figura dell'abuso del diritto costituisce un mezzo di contrasto all'elusione fiscale, che ha un carattere di strumento di accertamento semplificato per l'amministrazione, il quale, come avviene per i meccanismi presuntivi di cui la legislazione fiscale fa un largo uso, non impedisce certamente l'uso di strumenti più penetranti, nei quali si fanno valere le categorie di patologia negoziale, quali la nullità nelle sue varie ipotesi (causa illecita o inesistente, motivi illeciti, frode alla legge, simulazione). La contiguità del fenomeno a quelli della simulazione e della frode....., non deve, quindi portare ad una confusione dei due concetti";*
- *lo strumento dell'abuso del diritto va utilizzato "con particolare cautela, dovendosi sempre tener presente che l'impiego di forme contrattuali e/o organizzative che consentano un minore carico fiscale costituisce esercizio della libertà d'impresa e di iniziativa economica, nel quadro delle libertà fondamentali riconosciute dalla Costituzione e dall'ordinamento comunitario. L'approccio dell'amministrazione in materia deve essere, quindi, oltremodo pragmatico, dovendosi rilevare 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 una angusta logica di profitto della singola impresa";*
- *- nel confermare il principio secondo cui l'onere della prova - cioè di dimostrare che l'uso della forma giuridica corrisponde ad un reale scopo economico, diverso da quello di un risparmio fiscale -, spetta al contribuente, si afferma però 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 nel D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, e propria, come si è detto, di altri ordinamenti giuridici";*
- *il rango comunitario della regola comporta l'obbligo della sua applicazione d'ufficio a prescindere da specifiche deduzioni di parte, anche per la prima volta nel giudizio di cassazione. Il Collegio richiama, oltre alle già citata giurisprudenza comunitaria e nazionale, la sentenza delle Sezioni Unite n. 26948 del 18 dicembre 2006, e la sentenza n. 1221/06, nella quale è stato affermato l'obbligo dell'applicazione d'ufficio della regola dell'abuso del diritto in materia di imposizione diretta;*
- *è abusiva la pratica contrattuale in contestazione, poiché il finanziamento costituisce uno strumento diretto a consentire l'utilizzazione del bene. "Le diverse prestazioni sono state effettuate da imprese appartenenti al medesimo gruppo; infine, il contratto avente ad oggetto la fornitura del bene appare manifestamente privo di adeguata redditività, mentre l'imposizione I.V.A. viene limitata proprio all'operazione che produce un valore aggiunto praticamente irrilevante. Inoltre, come rilevato dalla Corte di Giustizia, il carattere abusivo dell'operazione consiste proprio nei suo frazionamento, circostanza che le commissioni tributarie e la corte d'appello hanno considerato quale esercizio - insindacabile dall'amministrazione finanziaria - della libertà negoziale e che, invece, deve*

*essere superato in presenza di una finalità complessiva incontestabilmente unitaria. Infine non possono essere trascurate le circostanze evidenziate nel ricorso, e non contestate dalla P.S., e in particolare il fatto che nella scheda contrattuale e nella convenzione assicurativa l'intero affare era denominato come leasing. Proprio la scelta compiuta dalla corte di merito di arrestarsi alla presenza di una pluralità di negozi, considerando come vincolo insuperabile il regime giuridico della forma scelta dall'operatore, costituisce un implicito riconoscimento che la presenza di finalità economiche specifiche dei contratti diversi da quello avente ad oggetto la fornitura del bene è del tutto marginale rispetto a quella di conseguire un trattamento fiscale più favorevole. Il meccanismo dell'abuso del diritto costituisce, come la Corte di Giustizia ha sottolineato, proprio un superamento della forma giuridica in vista di cogliere l'esatta finalità economica di un negozio o di un complesso negoziale". In sostanza, "il frazionamento di un'operazione in distinti contratti, il cui contenuto economico è di far ottenere ad un altro soggetto, ad un tempo stesso, l'utilizzazione di un bene, il procacciamento della provvista finanziaria necessaria e l'assicurazione contro i rischi di perdita o di deperimento economico del bene fornito ha come scopo principale quello di realizzare un risparmio d'imposta attraverso una diminuzione del corrispettivo soggetto ad I.V.A. e che, perciò, non assumono rilievo, ai fini dell'imposizione, finalità economiche marginali dell'operazione".*

Francesco Buetto

13 Novembre 2008

**NOTE**

**(1)** Cfr. l'ordinanza della Corte di Cassazione n. 26996 (21.12.2007) che affronta la questione relativamente alla pregiudiziale del giudicato esterno, confermando il principio del c.d. abuso del diritto inteso come una clausola generale dell'ordinamento. Cfr. anche la sentenza del 21 febbraio 2006, emessa nella causa C-255/02, con cui la Corte di Giustizia delle Comunità Europee ha preso in esame una serie complessa di operazioni, collegate tra loro, poste in essere da diversi soggetti al fine di fruire di determinati vantaggi fiscali diversamente non conseguibili: un istituto bancario inglese intendeva effettuare lavori di costruzione di alcuni immobili su terreni di proprietà o in locazione; tuttavia, essendo la maggior parte delle proprie prestazioni "attive" (servizi bancari e finanziari) in regime di esenzione da IVA, lo stesso istituto avrebbe potuto recuperare sui lavori direttamente ad esso fatturati soltanto una parte minima dell'imposta assolta su tali lavori. L'istituto bancario ha predisposto quindi un piano che consentiva, attraverso una serie di operazioni che coinvolgevano diverse società controllate (alle quali l'istituto medesimo forniva la relativa provvista), di recuperare integralmente l'IVA assolta a monte sui predetti lavori di costruzione. Mediante una serie di contratti e di subappalti i predetti lavori erano stati affidati dall'istituto bancario a società controllate operanti in regime di imponibilità e con diritto alla detrazione, e da queste - a loro volta - affidati a terzi costruttori indipendenti; tuttavia, il pagamento dei lavori risultava imputabile (ai diversi livelli) allo stesso controllante, il quale finanziava l'operazione complessiva attraverso la concessione di prestiti alle proprie controllate. Il Fisco britannico ha contestato ai predetti soggetti di aver posto in essere le diverse operazioni al solo fine di

recuperare l'intero importo dell'IVA sui lavori; infatti, a parere del Fisco britannico l'analisi delle operazioni nel loro complesso mostrava che era stato l'istituto bancario ad ottenere prestazioni edilizie dai costruttori indipendenti e poteva quindi recuperare l'IVA su questi lavori solo nella misura della sua ordinaria percentuale di recupero. Secondo la Corte di Giustizia, al fine di stabilire se una operazione costituisca una cessione di beni ovvero se una prestazione di servizi è un'attività economica ai sensi degli artt. 4 e seguenti della sesta direttiva, non rileva il fatto che la stessa sia posta in essere al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale, senza altro obiettivo economico, bensì che risultino soddisfatti i criteri oggettivi sui quali le predette nozioni sono fondate. La Corte, in sostanza, riconosce e motiva l'esistenza in ambito IVA di una clausola generale antiabuso sulla base delle medesime argomentazioni sottese alla norma generale antielusiva di cui all'art. 37-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600, applicabile nel nostro ordinamento nazionale con riferimento all'imposizione diretta. Secondo la Corte, il soggetto passivo ha sempre il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale; tale scelta, tuttavia, secondo una giurisprudenza costante, trova un preciso limite nel divieto per gli interessati di avvalersi abusivamente del diritto comunitario.

**Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l**

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l