

L'abuso del diritto secondo il CNDCEC

di Fabio Carriolo

Aspetti generali

L'abuso del diritto rappresenta, per così dire, la «nuova frontiera» della giurisprudenza in materia di comportamenti elusivi, nell'ottica del contrasto ai fenomeni consistenti nell'aggiramento degli obblighi tributari mediante schemi *ad hoc*.

È nota agli operatori, tuttavia, la notevole difficoltà di individuare dei comportamenti in grado di produrre un'«elusione» reale e attuale, ossia di aggirare le regole, con l'emersione di un vantaggio tributario, se detti comportamenti non sono di per sé perseguiti dall'ordinamento (e anzi, in determinati casi, conseguono proprio l'effetto «desiderato», secondo la *ratio legis*).

Al di là della ricostruzione delle casistiche, che possono essere molteplici, risulta a tale riguardo interessante l'esame compiuto dall'Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (IRDCEC), nella circolare n. 13/IR del 6.2.2010.

Una «nuova frontiera» del contrasto dell'elusione fiscale?

I nuovi orientamenti espressi dalla Corte di Cassazione (sentenze n. 30055 e 30057/2008, 1465/2009, etc.) poggiano sulle affermazioni della Corte di Giustizia comunitaria.

A tale riguardo, è solitamente richiamata la sentenza della CGCE 21.2.2006, nella causa C-255/02 («Halifax»), nella quale la Corte ha precisato che l'applicazione della normativa comunitaria non può estendersi fino ad includere i «comportamenti abusivi» degli operatori economici, ossia le operazioni realizzate non nell'ambito di transazioni commerciali normali, ma con l'unico scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto comunitario. Tale pronuncia comunitaria fa prevalere il principio in base al quale gli interessati non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme giuridiche.

Secondo la Corte di Giustizia, espressasi in materia anche con altre pronunce (tra le quali si rammentano la sentenza del 3.3.2003 in esito alla causa C-8/92, *General Milk Products*, e la sentenza del 14.12.2000, in esito alla causa C-110/99), determinate operazioni effettuate al di fuori di operazioni commerciali ritenute normali, impediscono l'applicazione di qualsiasi beneficio.

Affinché si configuri l'«elusione comunitaria» è necessaria però l'esistenza di un elemento soggettivo, consistente nella volontà di ottenere un vantaggio derivante dalla normativa comunitaria mediante la creazione artificiosa delle condizioni necessarie per il suo ottenimento.

Nella propria circolare n. 67/E del 13.12.2007, l'Agenzia delle Entrate ha evidenziato la prossimità tra il giudizio di elusività che contraddistingue il «funzionamento» dell'art. 37- bis del DPR n. 600/1973 e quello accolto dai giudici comunitari, secondo i quali:

- le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalla sesta direttiva e dalla legislazione nazionale, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da tali disposizioni. A tal fine, l'amministrazione ed il Giudice devono tener conto della circostanza che costituisce principio fondamentale della sesta direttiva e della normativa nazionale che la trasfonde quello della «neutralità fiscale»;
- deve risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo delle operazioni poste in essere è essenzialmente riconducibile all'ottenimento di un vantaggio fiscale.

Quanto agli effetti dell'individuazione del comportamento abusivo, la Corte ha affermato che le operazioni relative a tale comportamento *«devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato»*, affermando quindi, nella sostanza, che l'Amministrazione può legittimamente disconoscere *«... il vantaggio fiscale ottenuto attraverso l'effettuazione di operazioni elusive, ovvero poste in essere al solo fine di ottenere un risparmio di imposta, attraverso la riqualficazione delle medesime operazioni in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato»*.

Ciò significa che il Fisco può chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso delle somme detratte per ciascuna operazione rilevante, consentendo al soggetto passivo di effettuare quelle detrazioni che avrebbe potuto effettuare in assenza del comportamento abusivo.

L'abuso del diritto a fianco dell'elusione «codificata»: qualche riflessione

Senza la pretesa di esaurire in poche battute una riflessione ormai pluridecennale sull'elusione tributaria, intesa come strategia preordinata alla produzione di vantaggi fiscali non spettanti e non associata a «violazioni» della normativa fiscale, è innanzi tutto opportuno distinguere tra:

- l'elusione che trova un supporto nella normativa, il cui contrasto è circondato da particolari garanzie in ragione della natura sempre «discutibile» e interpretabile (*pro* o contro il contribuente) dei comportamenti attuati;
- l'«elusione» che – *sub specie* «abuso del diritto» - viene riconosciuta dalle Corti, ma in assenza di qualsivoglia riscontro nel diritto positivo (financo di un semplice «appoggio» procedurale come è l'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973), sulla base di un ragionamento che, di fatto, estende il «sindacato» antielusivo rimuovendo i vincoli normativamente previsti.

Un brevissimo esame preliminare della materia consente di affermare che:

- il principio di legalità cui è subordinata – a norma di Costituzione – la materia tributaria, si oppone alla produzione di «normative» di origine giurisprudenziale;
- se realmente un principio antielusivo generale fosse immanente nell'ordinamento, ci si dovrebbe interrogare sulla funzione e sullo stesso futuro dell'art. 37-*bis*;
- non è chiara l'estensione dei poteri di contrasto né in termini oggettivi (con riferimento alle tipologie di operazioni attuate), né con riguardo alla presenza o assenza di particolari vincoli che aggravino il procedimento di accertamento (motivazione specifica a pena di nullità, contraddittorio), né, infine, con riguardo alle tipologie di imposte (dirette e indirette, nazionali, regionali e locali, «europee» armonizzate e non, etc.);
- se è «pericoloso» e controverso l'azionamento dell'art. 37-*bis*, la contestazione dell'«abuso» è ancora più rischiosa e controversa, per gli

uffici prima ancora che per i contribuenti (e al di là degli orientamenti per ora positivi dei giudici di legittimità).

Il principio comunitario di abuso del diritto

Secondo le puntualizzazioni fornite dall'IRDCEC, la Corte di Giustizia non si è però espressa solamente sulle ipotesi di «abuso» censurabili, ma anche sulla **legittimità delle norme antiabuso previste dai singoli Stati membri** e applicate dalle amministrazioni fiscali nazionali « .. *al fine di limitare l'esercizio dei diritti previsti dalle disposizioni dei Trattati ove abusivamente esercitati*»¹.

Con particolare riguardo all'ambito impositivo IVA, l'Istituto rimarca che, secondo le formulazioni dei giudici comunitari, « ... *le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta Direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, "procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni"*, risultando altresì « ... *da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale*».

Lo scopo elusivo dev'essere essenziale (anche se non esclusivo), in presenza di «sviamento» della normativa comunitaria rispetto alla sua finalità «normale».

Nel pronunciarsi in materia di «abuso IVA», tuttavia, la Corte ha circoscritto l'applicazione di tale nozione **al solo ambito delle imposte armonizzate** (IVA, accise e imposte doganali), « ... *confermando per il settore delle imposte dirette un atteggiamento di self-restraint, ovvero di volontaria mancata presa di posizione sul tema*»², evitando « ... *di offrire una qualsiasi definizione di cosa debba intendersi per "comportamento abusivo" in questo comparto*».

In assenza di un'esplicita trasposizione nell'ordinamento di uno Stato membro della clausola antielusiva prevista da una direttiva comunitaria, la Corte anzi ha negato che gli Stati membri possano contrastare una condotta «elusiva» facendo diretta applicazione del principio dell'abuso del diritto comunitario senza passare per il tramite di una norma interna.

¹ Così le sentenze 9.3.1999, C-212/97, *Centros*, e 13.3.2007, C-524/04, *Thin Cap*.

² L'IRDCEC richiama sul punto CGCE, 12.9.2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes* (in tema di compatibilità tra normativa nazionale antiabuso e libertà fondamentali comunitarie) e 5.7.2007, causa C-321/05, *H. Kofoed* (in tema di diretta applicabilità nel diritto interno di uno Stato membro del principio comunitario antiabuso in assenza di un qualsiasi atto normativo di trasposizione).

Il principio comunitario generale anti-abuso, dunque, non potrebbe essere direttamente applicato sul piano interno dalle giurisdizioni dei singoli Stati membri, le quali dovrebbero invece « ... *verificare se nel diritto interno la norma comunitaria sia stata trasfusa, ovvero se esista una disposizione o un principio interno volto a reprimere in generale gli **abusi**, o comunque “le frodi e le evasioni”* ».

L'abbandono delle ipotesi di contrasto fondate sulla nullità civilistica

L'indirizzo dapprima seguito dalla Cassazione, inteso a far valere i profili di «nullità civilistica» in presenza di comportamenti elusivi³, è stato abbandonato, secondo l'Istituto di ricerca, in considerazione « ... *degli effetti abnormi che la declaratoria di nullità poteva comportare sulla stabilità delle transazioni commerciali* ».

Chiaramente, andava evitata la sproporzione dei mezzi di contrasto (la nullità del negozio appare eccessiva di fronte alla necessità di precluderne un indebito utilizzo dal punto di vista fiscale), con la possibilità di inficiare degli accordi in realtà validi e suscettibili di produrre i propri effetti tipici.

La Cassazione aveva quindi percorso la strada indicata dalla giurisprudenza comunitaria, cercando però di ricavare nello stesso ordinamento interno una fonte valevole per i **tributi non armonizzati**, e ravvisandola nell'art. 53 Cost.

Il percorso seguito dalla Corte appare come una ricerca incessante e pluriennale di una «clausola generale» antielusiva, che si rivolge infine agli stessi principi-base che presidiano il sistema tributario italiano, e sembra prescindere dall'esistenza di specifiche disposizioni di contrasto a livello normativo «primario» (tali disposizioni antielusive apparendo tutt'al più quale «*mero sintomo*» dell'esistenza della regola generale).

Il carattere programmatico dell'art. 53, Cost.

L'IRDCEC osserva però che l'**art. 53 cost.** è una **norma programmatica**, il cui destinatario il legislatore « ... *cui viene imposto di scegliere i fatti imponibili tra*

³ Ci si riferisce, tra le altre, alle sentenze 21.10.2005, n. 20398, 26.10.2005, n. 20816, e 14.11.2005, n. 22932, che hanno ritenuto possibile l'utilizzo degli strumenti giuridici civilistici (in particolare, gli istituti dell'interposizione, della simulazione, del contratto in frode alla legge e della nullità assoluta del contratto) nell'esame delle fattispecie elusive.

indici concretamente rivelatori di ricchezza, indici che è tuttavia poi compito del legislatore ordinario individuare e precisare».

È solamente attraverso la mediazione della legge, «*fonte diretta della disciplina tributaria*», che il dovere del concorso alla spesa pubblica in ragione della capacità contributiva trova espressione e legittimazione.

Di conseguenza il giudice, «*... anche se a fini di giustizia sostanziale per non mandare indenni condotte manifestamente abusive*», non può «saltare» il passaggio costituito dal riconoscimento di una norma di diritto positivo (e di rango non costituzionale), sostituendovi il proprio giudizio.

Il contrasto con il principio della riserva di legge

L'Istituto di ricerca dissente, pertanto, rispetto all'interpretazione fornita dalla Cassazione, affermando che «*... la creazione di una clausola generale antiabuso si pone in aperto contrasto con il principio di riserva di legge determinando la tassabilità di un presupposto diverso e/o ulteriore rispetto a quello voluto dal legislatore e, dunque, la sostanziale integrazione del presupposto fissato dalla norma fiscale "abusata"*».

Il ragionamento è semplice, e sembra coerente con il noto brocardo «*ubi lex voluit dixit ...*»: insomma, l'integrazione di un «presupposto» da parte del giudice si sovrappone alla presenza dei «presupposti» che si suppongono già presenti nelle norme che regolano i comportamenti posti in essere dai soggetti agenti. In tale prospettiva, l'azione giurisprudenziale sembra voler esercitare una sorta di funzione «supplente» rispetto a una legislazione carente, e di fatto «apre» alla possibilità di un giudizio ampiamente discrezionale.

In contrasto con i principi di certezza del diritto e di affidamento (quest'ultimo codificato nello *Statuto del contribuente*), la Corte è quindi giunta, secondo l'IRDCEC, «*... a censurare condotte che i contribuenti hanno tenuto confidando nei precetti così come scritti dal legislatore tributario e che, all'epoca dei fatti, non infrangevano alcuna norma impositrice, né ricadevano nella sfera di applicazione di norme antielusive esistenti, norme pacificamente considerate quale unico rimedio per contrastare i fenomeni elusivi*».

La necessità di «conciliare» l'abuso con l'elusione

Secondo la circolare, « ... il sopravvenire di specifiche norme antielusive, lungi dall'essere il sintomo o l'indizio dell'esistenza di una regola generale, è all'inverso il sintomo dell'assenza di una tale regola e dell'intento del legislatore di contrastare il fenomeno limitandolo solo ad alcune operazioni (contenute nell'eterogeneo elenco del comma 3 dell'art. 37-bis) ritenute particolarmente esposte al rischio di celare indebiti risparmi d'imposta».

Insomma, la materia dell'elusione è talmente incerta e rischiosa che risulta eccessiva l'adozione di un principio generale talmente vasto e discrezionale da pregiudicare la stessa libertà dei comportamenti imprenditoriali, e in tale prospettiva la norma antielusiva era stata limitata ad alcune ipotesi tassative.

L'intenzione di superare il carattere tassativo e specifico della norma di contrasto attualmente presente nell'ordinamento giuridico italiano potrebbe essere superata non in via «pretoria», bensì espungendo dall'art. 37-bis il terzo comma, con la conseguente trasformazione dell'articolo in norma antielusiva realmente generale.

«Un simile intervento, che ha tempi più brevi rispetto ad un rinvio alla Corte cost., oltre a porsi in sostanziale continuità con i contenuti del divieto di abuso forgiato dai giudici di legittimità, consente anche il recupero in sede di applicazione della norma antielusiva delle garanzie (previste nei commi da 4 a 7 dell'art. 37-bis) sul duplice piano procedurale e processuale».

Le sanzioni tributarie amministrative e penali

Come è noto, per quanto disposto dalla *Statuto del contribuente*, le sanzioni tributarie amministrative presuppongono, per poter essere legittimamente applicate, una situazione di «non obiettiva incertezza» nella normativa o nella sua interpretazione: per tale ragione, appare difficile legittimare in linea di principio la sanzionabilità dell'elusione tributaria (nell'ambito della quale, inoltre, non vengono propriamente commesse delle «violazioni»).

Anche in tale contesto, infatti, devono operare «i corollari tipici del **principio di legalità**», costituiti da:

- tassatività e determinatezza della fattispecie;
- divieto di applicazione analogica;
- irretroattività.

«Per consolidata dottrina, infatti, il fatto che dà luogo all'applicazione di una sanzione deve essere previsto dalla legge in modo "espresso" e non può essere enucleato per via interpretativa da norme – anche se affermate di rango costituzionale come l'art. 53 cost. – che concernono fatti diversi e la fattispecie che lo descrive deve essere formulata con sufficiente determinatezza».

Peraltro, la stessa giurisprudenza comunitaria⁴ ha affermato che il comportamento abusivo può dar luogo solamente a un obbligo di rimborso (delle indebite detrazioni dell'IVA assolta a monte), ma non all'irrogazioni di sanzioni, « ... per le quali è necessario un fondamento normativo chiaro ed univoco».

L'IRDCEC argomenta su tale base che « ... la contestazione del divieto di abuso dovrebbe portare al recupero delle imposte ma **non anche all'applicazione delle sanzioni di qualunque tipo, ivi comprese quelle penali coperte da riserva di legge assoluta (ex artt. 13 e 25 cost.) (...)**»⁵.

Nelle sentenze in materia, i giudici hanno però scelto di non prendere posizione, limitandosi a far ricorso **all'esimente delle obiettive condizioni di incertezza circa l'ambito e la portata applicativa della norma**. In tal modo la sanzionabilità del comportamento non viene esclusa alla radice, rimanendo però subordinata a una valutazione del giudice.

Per ragioni ancora più convincenti, attesa la particolare intensità del principio di legalità che presiede all'applicazione delle norme penali, **la categoria dell'abuso del diritto è ritenuta « ... per sua natura ontologicamente estranea al mondo del diritto penale».**

Considerazioni di sintesi

Il presente contributo fa seguito alle precedenti riflessioni apparse su questo sito, nelle quali si cercava di fornire resoconto delle evoluzioni (o involuzioni) giurisprudenziali e dottrinali in materia di abuso ed elusione, comunque imperniate sul carattere «incerto», astratto, indefinibile, della materia controversa, a fronte dell'esigenza sempre presente di fondare l'azione di contrasto su precise norme di legge (e non sulla mera «creatività» dell'Organo decidente).

⁴ La circolare si riferisce qui « ... proprio nella sentenza Halifax che ha determinato il sostanziale ingresso negli ordinamenti, comunitario ed interno, del divieto di abuso».

⁵ Cfr. Cass., sez. V penale, 7.7.2006, n. 34780.

Giacché la CGCE ha escluso ogni valenza dell'abuso del diritto in ambito extra-IVA, la Cassazione ha elaborato la tesi del principio antielusivo di diretta derivazione costituzionale: ma quali sono le speranze di tenuta nel tempo di tale orientamento?

Secondo l'IRDCEC, la ricostruzione compiuta dalla S.C. non solo va « ... oltre gli obiettivi giustiziali perseguiti dalla Cassazione», ma conduce altresì « ... a conclusioni assai pericolose (lasciando enorme discrezionalità ai giudici e agli uffici nel qualificare e distinguere ciò che è abusivo da ciò che non lo è) e che si pongono in aperto contrasto con le regole costituzionali che informano il nostro sistema impositivo (artt. 53 e 23 cost.)».

Da tale situazione (necessità di contrastare l'elusione *versus* legalità e certezza del diritto), si può uscire mediante l'elaborazione di una nuova normativa antielusiva, ciò che si propongono le tre proposte di legge presentate, in sequenza, dall'On. Leo (Atto della Camera n. 2521), dagli On.li Strizzolo, Ceccuzzi e Fogliardi (Atto della Camera n. 2578), presentata il 2.7.2009, e dalla senatrice Bonfrisco (Atto del Senato n. 1752), presentata il 1° agosto 2009.

In tutte le proposte, si configura « ... la codificazione di una clausola generale antiabuso applicabile ad ogni prestazione avente natura tributaria e volta a censurare non ogni comportamento che importi un risparmio o una riduzione di imposta, ma solo quelli diretti a raggiungere - tramite un utilizzo distorto degli strumenti negoziali - risultati disapprovati dall'ordinamento in quanto volti ad aggirare obblighi o divieti dallo stesso ordinamento previsti e sanzionati».

Anche se, a parere di chi scrive, una simile facoltà di contestazione «a 360 gradi» si traduce nell'attribuzione al Fisco di una discrezionalità vastissima, in primo luogo in ordine all'individuazione del comportamento come «elusivo», la normativa così modificata consentirebbe di recuperare i principi di «civiltà giuridica» trasfusi nell'art. 37-bis (contraddittorio, motivazione dell'atto).

Inoltre, occorrerebbe tener conto dell'ampia valenza esimente del concetto di «valide ragioni economiche» (intese come apprezzabilità economico-gestionale, ossia come motivazione non meramente fiscale del comportamento), e dell'onere a carico dell'ufficio, quanto alla dimostrazione dell'abuso (in termini concreti e attuali).

La lettura compiuta dall'IRDCEC valorizza inoltre, nelle succitate proposte di legge, l'esplicita esclusione delle sanzioni in via normativa.

In conclusione, a parere di chi scrive, non può ignorarsi che l'apertura dell'art. 37-bis a tutte le ipotesi di (adombrato, potenziale, etc.) abuso, consentirebbe ai contribuenti di azionare lo speciale interpello antielusivo di cui all'art. 21 della L. n. 413/1991, con ulteriori benefici in termini di certezza del diritto e *compliance*.

15 marzo 2010
Fabio Carriolo