

9 Gennaio 2009, ore 14:00

Abuso del diritto

Le recenti sentenze delle Sezioni Unite

Il fondamento giuridico del generale principio antielusivo in materia tributaria deve essere ricercato nei principi costituzionali e non nella giurisprudenza comunitaria.

di Piergiorgio Valente - Valente Associati GEB Partners

Le sentenze delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione 2 dicembre 2008, n. 30055 e n. 30057, depositate in data 23 dicembre 2008, giudicando in tema di operazioni di c.d. **dividend washing** e **dividend stripping**, affermano che nel nostro ordinamento esiste un **generale principio antielusivo**, il quale rende sanzionabili gli atti e i negozi che, pur non contrastando con alcuna specifica disposizione, producono ai contribuenti **vantaggi fiscali altrimenti indebiti**.

Secondo la Suprema Corte, il principio *de quo*, con riferimento a tributi non armonizzati, quali le imposte dirette, va rinvenuto non già nella giurisprudenza comunitaria, bensì nelle **norme costituzionali** che disciplinano la **capacità contributiva** (art. 53, co. 1, Cost.) e la **progressività dell'imposizione** (art. 53, co. 2, Cost.). Ne consegue 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 giustificino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale".

Alla luce di tale considerazione, sotto il profilo sistematico, è possibile ritenere che l'**abuso del diritto** si verifica in quanto il contribuente, con l'uso distorto di strumenti giuridici destinati ad evitare una doppia imposizione, esclude qualsiasi tassazione, ponendo in essere un arbitraggio privo di valide ragioni economiche.

Sul piano normativo, le sentenze in commento portano a concludere che una norma positiva antielusiva non può avere lo scopo di escludere o includere nel principio generale comportamenti specifici, ma di definire in modo sistematico i **contorni giuridici dell'abuso**.

Il principio affermato dalla Corte di Cassazione nelle sentenze pronunciate a Sezioni Unite rende sanzionabili i comportamenti dei contribuenti che, **pur non contrastando con alcuna specifica disposizione** e in assenza di "valide" ragioni di tipo imprenditoriale, producono indebiti vantaggi fiscali dall'uso distorto di strumenti giuridici.

Le sentenze "gemelle" in commento si pongono sul solco di un acceso dibattito giurisprudenziale: la Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, con sentenze 10 maggio 2005, n. 22932, 12 maggio 2005, n. 20826 e 21 ottobre 2005, n. 20398, capovolgendo il proprio precedente e consolidato indirizzo relativo all'inapplicabilità alla materia fiscale degli istituti del "contratto in frode alla legge" e del negozio "senza causa", ha ritenuto che i negozi attraverso i quali si realizzano le operazioni contestate come "elusive" debbano essere considerati nulli, e quindi non solo **improduttivi di effetti sul piano civilistico**, ma anche **inopponibili all'Amministrazione finanziaria**. In tal senso si esprimono le citate pronunce della Sezione Tributaria, le quali hanno riconosciuto all'Amministrazione finanziaria, quale terzo interessato alla regolare applicazione delle imposte, la legittimazione 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", vale a dire per abusiva utilizzazione di norme comunitarie per scopi impropri. In tali sentenze, la Suprema Corte ha ravvisato l'**immanenza del divieto di abuso del diritto** come consolidata nel diritto comunitario, richiamando numerose sentenze della Corte di Giustizia nelle quali è stato ripetutamente affermato (si vedano le sentenze 11 ottobre 1977, causa C-125/76, Cremer; 2 maggio 1996, causa C-206/94, Pailletta; 3 marzo 1993, causa C-8/92, General Milk Products; 17 luglio 1997, causa C-28/95, A. Leur-Bloem; 12 maggio 1998, causa C-367/96, Kefalas; 30 settembre 2003, causa C-167/01, Diamantis) che i contribuenti non possono avvalersi abusivamente delle norme comunitarie (cd. "abuso del diritto comunitario").

A fronte dell'affermata esistenza di una regola generale che reprime l'abuso del diritto - attraverso l'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria di atti e comportamenti del contribuente - la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione ha riconosciuto "l'emergenza di un principio tendenziale", che impone una ricerca di appropriati strumenti giuridici all'interno dei diversi ordinamenti nazionali per contrastare il fenomeno elusivo. Di recente, con sentenza 4 aprile 2008, n. 8772 (citata dalle sentenze delle Sezioni Unite n. 30055/2008 e n. 30057/2008), la Suprema

Corte ha affermato che:

- costituiscono **comportamenti abusivi del diritto** le operazioni aventi essenzialmente finalità di **conseguimento di un vantaggio tributario** (i.e., risparmio d'imposta);
- è posto a **carico del contribuente** l'onere di provare la sussistenza di **ragioni imprenditoriali non meramente teoriche e/o marginali**.

Corte di Cassazione, SS.UU., sentenza 23/12/2008, n. 30055

Corte di Cassazione, SS.UU., sentenza 23/12/2008, n. 30057

Copyright © 2008 Wolters Kluwer Italia - P.I. 102

Sviluppato da [OS3 srl](#)