

Cassazione. Cambio di rotta dal 2005

Il Fisco può far dichiarare la nullità dei contratti

Fino al 2005, la giurisprudenza della Cassazione aveva ritenuto inapplicabile alla materia fiscale l'articolo 1344 del Codice civile («contratto in frode alla legge»), ritenendo quindi che gli effetti civilistici dei negozi fossero esterni al giudizio tributario.

Solo la validità fiscale degli stessi veniva messa in discussione nell'ipotesi di applicabilità degli articoli 37 e 37-bis del Dpr n.600/73, pur lasciando sussistere l'efficacia dei negozi.

Poi è arrivato il cambio di rotta. La Cassazione, sezione tributaria (con sentenze n. 22932 del 10 maggio 2005, n. 20826 del 12 maggio 2005 e n. 20398 del 21 ottobre 2005) ha capovolto il precedente e consolidato indirizzo relativo all'inapplicabilità alla materia fiscale degli istituti del «contratto in frode alla legge» e del negozio «senza causa», ritenendo che il negozio o 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 pronunce citate, che hanno riconosciuto all'amministrazione finanziaria - quale terzo interessato alla regolare applicazione delle imposte - la legittimazione a dedurre (prima in fase 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. L'immanenza del divieto di abuso del

diritto è infatti consolidata nel diritto comunitario.

In questo senso, la Cassazione richiama numerose sentenze della Corte di giustizia nelle quali è stato ripetutamente affermato che i contribuenti non possono avvalersi abusivamente delle norme comunitarie, cosiddetto «abuso del diritto comunitario» (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).

Secondo la Cassazione, l'esistenza di una clausola generale antiabuso, così come definita nelle sentenze della Corte di giustizia, non è stata da questa ancora esplicitamente affermata nell'intero campo dell'imposizione fiscale.

La Suprema corte ritiene infatti che l'esistenza di questo principio svolgerebbe un innegabile effetto di irraggiamento sull'intero sistema impositivo, anche per le imposte dirette, le quali, pur ricadendo nella competenza degli Stati membri, sono comunque soggette ai principi fondamentali dell'ordinamento 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 Cassazione riconosce «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, la Suprema Corte ha affermato che:

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

Il glossario

Abuso del diritto

■ Teoria dei Paesi di *civil law*, in virtù della quale è concesso alle amministrazioni finanziarie di disconoscere un istituto di diritto privato utilizzato dal contribuente, qualora si ravvisi un intento evasivo o elusivo.

Substance over form

■ Principio della prevalenza della sostanza sulla forma, elaborato negli ordinamenti anglosassoni. Consente all'Amministrazione finanziaria di ignorare la forma giuridica di una transazione a favore della sua forma effettiva.

Common Consolidated Corporate Tax Base (Ccctb)

■ Progetto della Commissione europea per l'introduzione di norme comuni e uniformi per il calcolo della base imponibile delle imprese comunitarie. Una proposta di direttiva

in materia è prevista entro la fine del 2008.

Controlled Foreign Companies (Cfc)

■ Disposizioni anti-abuso dirette a impedire il trasferimento di utili in società residenti in Paesi aventi un regime fiscale privilegiato, mediante l'attribuzione di una frazione dell'utile trasferito in tali società all'azionista residente nello Stato in cui vive il regime Cfc.

GLI EFFETTI

Le operazioni contestate sono inefficaci dal punto di vista civile e inopponibili all'amministrazione