

ABUSO DEL DIRITTO E CLAUSOLE ELUSIVE
IN MATERIA TRIBUTARIA *

di Livia Salvini

1. La sentenza *Halifax* e le altre, coeve e successive, in materia di abuso del diritto hanno avuto vasta eco nell'ambito del diritto comunitario e nel diritto dei Paesi membri; ed in effetti, la nozione di abuso che ne è emersa è largamente nuova rispetto al generico concetto di abuso delle disposizioni comunitarie fatto proprio dalla precedente giurisprudenza della CGCE ed è anche – probabilmente – inattesa. L'approccio dei diversi Paesi membri alla questione è stato naturalmente influenzato dal relativo sistema normativo: in Germania, tale nozione è stata utilizzata come parametro interpretativo della clausola generale antiabuso codificata; in Belgio, è stata introdotta una norma antiabuso specifica per l'IVA; nel Regno Unito, si è ritenuto – in armonia con i principi del sistema di *common law* – che la creazione di una norma espressa antiabuso non fosse necessaria.

In Italia, in ragione del fatto che la nozione di abuso alla legge fiscale emergente dalla sentenza *Halifax* (come specificata dalla sentenza *Part Service*) appare analoga a quella contenuta nella clausola (para)generale antielusione di cui all'art. 37 *bis* d.p.r. n.

* È il testo della relazione presentata al Convegno “Elusione tributaria – L'abuso del diritto tra norma comunitaria e norma interna”, tenutosi il 10 luglio 2008 in Roma ed organizzato da Giurisprudenza delle Imposte e dalla LUISS – Guido Carli.

600/1973, il dibattito *de jure condito* - fortemente alimentato dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione - si muove sul peculiare terreno della possibile coesistenza del principio generale antiabuso di matrice comunitaria con tale clausola e con le norme antielusive specifiche di cui il nostro sistema fiscale, soprattutto in materia di imposte sul reddito, è disseminato. Tale dibattito riprende alcuni degli argomenti ampiamente trattati dalla dottrina tanto prima che dopo l'emanazione delle norme generali antielusive (art. 10 l. n. 408/1990 e, poi, art. 37 *bis* cit.), ma si connota per molti elementi di novità, alla luce dell'evoluzione dell'ordinamento interno e dell'interpretazione ed applicazione del diritto comunitario.

Tra i tanti aspetti della questione che meritano di essere esaminati, vorrei soffermarmi – con la brevità imposta dall'occasione - sul fatto che l'elaborazione e l'applicazione della clausola antiabuso interessa i rapporti:

- ✦ tra diversi livelli di normazione, comunitaria e interna;
- ✦ tra principi generali e norme di diritto positivo, sia generali che speciali;
- ✦ tra diversi tipi di fonti, ed in particolare quella normativa e quella giurisprudenziale.

2. La CGCE ha affrontato la questione dell'abuso della legge comunitaria sia con riferimento alle norme di carattere primario (*i.e.* il Trattato CE), sia con riferimento a quelle di carattere secondario (Direttive).

Appartengono al primo gruppo alcune sentenze relative a situazioni rilevanti ai fini delle imposte sul reddito (*Cadbury Schweppes, Thin cap*), nelle quali si fissano i limiti in cui norme interne che reprimono un comportamento abusivo del contribuente sono

compatibili con i principi in materia di libertà di stabilimento e di libera circolazione dei servizi e dei capitali. Si tratta, evidentemente, di un comportamento connotato da elementi transnazionali, in difetto dei quali non potrebbe venire in considerazione la violazione dei ricordati principi. E si tratta di questioni che investono norme antiabuso specifiche ed espresse negli ordinamenti dei Paesi membri, della cui conformità al diritto comunitario appunto si discute.

Appartengono al secondo gruppo le sentenze che vertono su materie specificamente regolate da Direttive comunitarie¹, tanto in materia di imposte sul reddito (*Kofoed*, sullo scambio di azioni), quanto in materia di IVA (*Halifax et a., Part Service*). In questo caso, si chiede alla CGCE di stabilire se un comportamento del contribuente ha le caratteristiche per essere considerato abusivo e dunque se debbono essere disconosciute situazioni fiscali “di vantaggio”, ovviamente attribuite dalle Direttive di riferimento, quali la neutralità di determinate operazioni ai fini delle imposte sul reddito, ovvero il diritto di detrazione o l'esenzione nell'IVA. In queste sentenze, che pure riguardano Direttive in cui esistono clausole generali antiabuso, la CGCE si richiama comunque anche ad un principio di carattere generale che vieta di avvalersi fraudolentemente o abusivamente del diritto comunitario. In esse emerge chiaramente il procedimento logico seguito dalla CGCE, la quale enuclea dal sistema della Direttiva di riferimento il principio con il quale il comportamento asseritamente abusivo si presenterebbe in contrasto, ovvero la finalità della norma abusata. Come è noto, infatti, è insito nel concetto di abuso un giudizio di disvalore del comportamento, alla luce delle

¹ Altre distinzioni – sulle quali tuttavia non posso dilungarmi – potrebbero farsi sul fatto se le clausole antiabuso interne siano o meno applicazione di corrispondenti clausole contenute in tali Direttive.

finalità cui tende la norma che – in condizioni di normalità – tutela il diritto, ovvero attribuisce una situazione di vantaggio.

Restano del tutto estranee al principio comunitario antiabuso l'interpretazione e l'applicazione di norme fiscali interne che, da un lato, non riguardino fattispecie transnazionali e non siano quindi in potenziale conflitto con i principi del Trattato e che, dall'altro, non riguardino materie disciplinate da Direttive comunitarie. Non sembra in altri termini consentito trasporre automaticamente e acriticamente il principio che vieta di abusare del diritto comunitario in un principio che vieta di abusare del diritto interno, senza interrogarsi sulla compatibilità con il nostro sistema di una clausola generale antiabuso e limitandosi a rilevare la sua provenienza dal diritto comunitario. Tanto più che la giurisprudenza della CGCE – proprio perché ragiona nell'ambito di applicazione delle Direttive – ha finora trattato dell'applicabilità di specifiche norme riguardanti prerogative del contribuente (sussumibili nel concetto di “diritti”), mentre nell'applicazione di diritto interno l'abuso viene ad assumere un connotato diverso, fungibile con l'elusione fiscale, di aggiramento della norma al mero fine di conseguire un risparmio di imposta (“abuso della legge fiscale”).

Non va del resto dimenticato che – in via generale – non è consentita l'applicazione *in malam partem* di norme comunitarie non recepite dagli ordinamenti interni. È vero, a tale proposito, che la CGCE ha affermato che anche in mancanza di tale recepimento il principio comunitario può essere utilizzato per interpretare il diritto interno. Si è visto, infatti, che in Germania la giurisprudenza comunitaria ha influito sulla interpretazione della clausola generale antiabuso già presente nell'ordinamento, clausola che si limita a disconoscere il comportamento abusivo del contribuente. Tale

clausola generale senz'altro si presta ad essere arricchita ed integrata dei requisiti del comportamento abusivo individuati dalla CGCE (presenza di una costruzione “di puro artificio”; essenzialità del fine di conseguire un vantaggio fiscale) e assenti nella norma nazionale. Non sembra invece che, per i ricordati limiti dell'applicabilità diretta del diritto comunitario, sia consentita l'applicazione nel diritto interno di una clausola antiabuso di estensione maggiore rispetto a quella già codificata. Anche perché – mi limito ad accennare – una tale operazione sembra esulare dai confini dell'interpretazione per approdare alla sponda della integrazione dell'ordinamento fiscale, ovviamente non consentita per via giurisprudenziale.

L'applicazione del principio comunitario antiabuso a fattispecie puramente interne sembra mostrare il suo limite anche nella individuazione della finalità della norma abusata. Questo essenziale momento logico è sempre presente nelle sentenze della CGCE che si muovono, correttamente, in un sistema autoreferenziale ispirato dai criteri della Direttiva di riferimento, ma appare di assai più ardua focalizzazione quando ci si muove sul piano del generale “risparmio di imposta”. La Corte di Cassazione, in materia di abuso delle norme in materia di imposte sul reddito, si è finora sempre pronunciata su fattispecie oggetto di una norma antielusiva successivamente emanata, di carattere specifico (in materia di usufrutto di azioni) o generale (21221/2006; 8772/2008; 10257/2008). In questi casi ha avuto buon gioco nel richiamarsi, invero implicitamente, al disvalore manifestato sia pure *ex post* dal legislatore.

Deve tuttavia restare fermo che il semplice risparmio di imposta – che è l'elemento che finora la giurisprudenza interna ha privilegiato, seppure contemporaneamente riaffermando (come fa del resto la CGCE, per la quale l'obiettivo

di ridurre il carico fiscale è di per sé una valida finalità commerciale) il principio della libertà del contribuente di ricercare con il proprio comportamento l'ottimizzazione del carico fiscale – non può costituire l'unico elemento sintomatico dell'abuso, dovendosi dimostrare che tale risparmio è contrario alle finalità perseguite dal legislatore. E tali finalità dovrebbero essere quelle specifiche del sistema o sottosistema impositivo considerato, e non essere invece tanto generali da risultare del tutto evanescenti. Sembra evidente infatti che, in questo secondo caso, si riproporrebbe la questione, dibattuta con riferimento all'applicabilità alla materia fiscale dell'art. 1344 cod. civ., se sia possibile individuare direttamente nell'art. 53 Cost. la norma violata. Essendo peraltro il problema reso molto più complesso dal fatto che, per quanto il comportamento abusivo debba concretarsi, secondo la CGCE, in una “costruzione di mero artificio”, ben può mancare in esso qualsiasi connotato fraudolento. Il richiamarsi al principio di capacità contributiva in assenza di comportamenti fraudolenti amplia indefinitamente la nozione di abuso e, conseguentemente, la discrezionalità dell'interprete, a svantaggio della libertà del contribuente di determinare in modo ottimale il proprio carico fiscale.

3. 3.1. L'asserita applicabilità nel diritto interno del principio antiabuso di matrice comunitaria ci porta direttamente al secondo aspetto della questione, e cioè a quello dei rapporti tra tale principio di carattere generale e le norme antielusive interne, sia di carattere (para) generale (art. 37 *bis* d.p.r. n. 600/1973), che di carattere specifico.

Prima di entrare nel merito, va però precisato che le fattispecie di abuso delle leggi fiscali, come individuate dalla CGCE, sembrano travalicare, in concreto, l'ambito dell'elusione fiscale, per ricomprendere anche fattispecie che – secondo le categorie di

diritto interno – apparterrebbero all’area dell’illecito, e quindi dell’evasione fiscale ². Non mi soffermo sull’analisi delle fattispecie esaminate della CGCE, oggetto di altre relazioni, ma mi limito ad osservare, per esempio, che nel caso *Halifax*, con ogni probabilità, la accertata esistenza della “costruzione di puro artificio” portava a qualificare la società che aveva esercitato il diritto di detrazione come una società senza impresa (o, forse, come un interposto fittizio), che quindi aveva violato la norma che stabilisce le condizioni per l’esercizio del diritto; nel caso *BUPA*, le fatture di cui si discuteva avevano molti punti di somiglianza con fatture per operazioni inesistenti; nel caso *Kofoed*, la fattispecie comportava una (ri)qualificazione di dividendi in prezzo di uno scambio di azioni. L’estensione della nozione di abuso al di là del confine generale dell’elusione fiscale - confine costituito dalla liceità del comportamento del contribuente - è senz’altro destinata a creare altre possibili aree di conflitto tra l’applicazione del principio antiabuso e norme e principi generali del nostro ordinamento fiscale; come è del resto dimostrato in modo eloquente dalle sentenze della Corte di Cassazione che applicano il principio antiabuso a fattispecie (21221/2006 e 8772/2008 in materia di usufrutto di azioni) che la stessa Corte aveva precedentemente ritenuto integrare un’evasione di imposta (sanzionando con la nullità civilistica il relativo contratto), ovvero a fattispecie di simulazione/interposizione (14509/2008, in materia di imposte doganali).

² Strettamente collegato al problema accennato nel testo è quello della sanzionabilità del comportamento abusivo. La CGCE, nella sentenza *Halifax*, ha affermato che le sanzioni non sono applicabili; se ne legge una spiegazione nelle conclusioni dell’Avvocato generale, per il quale si tratta della conseguenza necessitata della mancanza di una norma espressa in tal senso. La Corte di Cassazione non ha mai esaminato questo aspetto (dando a quanto sembra per scontata la sanzionabilità del comportamento del contribuente) nelle proprie sentenze in materia.

3.2. Con specifico riferimento all'elusione, la Corte di Cassazione non esita ad affermare che il principio comunitario antiabuso è un canone interpretativo dell'intero sistema fiscale, destinato ad integrare le norme antielusive espresse, e destinato quindi ad operare in tutti i casi in cui queste non sono applicabili, vale a dire in fattispecie verificatesi quando esse non erano ancora entrate in vigore, o estranee al loro ambito oggettivo (p. es. non rientranti nell'elencazione di cui all'art. 37 *bis* o riguardanti imposte diverse dalle imposte sul reddito, come l'IVA, le accise o le imposte doganali). Conclusione questa – si noti – che nello stesso ambito comunitario non pare essere condivisa, come dimostra il fatto che la Commissione europea, con la comunicazione COM(2007)785, ha invitato gli Stati membri a rivedere la propria normativa antiabuso per recepire gli orientamenti della CGCE; ciò, evidentemente, nel presupposto che tali orientamenti non siano di per sé immediatamente applicabili.

L'impostazione della Cassazione ripropone le questioni già lungamente dibattute dalla dottrina in relazione all'introduzione di una clausola generale antielusiva; questioni che sembravano tuttavia sopite a seguito dell'emanazione dell'art. 10 l. n. 408/1990, prima, e dell'art. 37 *bis* d.p.r. n. 600/1973, poi, proprio nel presupposto che la volontà del legislatore, nell'emanare disposizioni antielusive di carattere generale ma limitate comunque ad alcune fattispecie (e alle sole imposte sul reddito), corredate da una vasta serie di norme antielusive specifiche, fosse quella di escludere che accanto ad esse potessero trovare applicazione principi di carattere generale.

Nel lasciare questi importanti argomenti agli altri relatori, vorrei solo osservare che, nel diritto privato, è piuttosto pacifica l'opinione che il ricorso alla generale e per molti versi indefinita nozione di abuso del diritto è superfluo, se non addirittura

precluso, quando l'ordinamento appresta dei rimedi di carattere specifico. Il che condurrebbe anche per questo verso a concludere che non vi può essere sovrapposizione tra norme generali e specifiche antielusive e principio generale antiabuso. Si deve tuttavia rilevare, a questo proposito, che nel nostro ordinamento fiscale esiste già una norma espressa alla quale può attribuirsi la valenza di clausola generale antielusione (che non esisteva quando la dottrina fiscale negli anni '80 – '90 dello scorso secolo affrontava il problema della esistenza di una generale norma antielusiva): si tratta, in particolare, del principio di collaborazione e buona fede recato dall'art. 10 dello Statuto del contribuente. La pregevole sentenza con cui la Corte di Cassazione ha affermato per la prima volta l'applicabilità del principio di affidamento *pro contribuente* (17576/2002) mette giustamente in luce la natura bifronte del principio recato dall'art. 10, affermando che il termine “collaborazione” “*se riferito al contribuente ... allude ad un generale dovere di correttezza, volto ad evitare, ad es., comportamenti del contribuente capziosi, dilatori, sostanzialmente connotati da “abuso” di diritti e/o tesi ad “eludere” una “giusta” pretesa tributaria*”. E si noti che questa affermazione è del tutto conforme alle conclusioni che si raggiungono nell'ambito del diritto privato, in cui comunemente si riconosce che in materia contrattuale ed in ogni altro caso in cui si tratti di rapporti tra soggetti (e dunque, deve ritenersi, anche nell'ambito del rapporto di imposta), il principio specifico della buona fede è espressione del più generale principio antiabuso e lo assorbe.

3.3. Un altro possibile punto di frizione con le norme antielusive dell'applicazione del principio antiabuso non scritto si manifesta sotto il profilo procedimentale. Come è noto, con riferimento alle fattispecie di cui all'art. 37 *bis* il contribuente può previamente avvalersi dello speciale interpello ed ha diritto a ricevere,

prima dell’emanazione dell’atto di accertamento, una specifica richiesta di chiarimenti. L’applicazione del principio generale antiabuso elide *in toto* queste forme di contraddittorio, provocando a favore dell’A.F. un forte sbilanciamento del rapporto: è evidente, infatti, che il contraddittorio – che lungi dall’essere mera forma, attiene alla sostanza del rapporto di imposta – rappresenta un necessario bilanciamento della grande ampiezza delle valutazioni insite nell’applicazione del principio in questione.

3.4. Connaturato alla nozione di abuso è il concetto di prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica, perché il principio antiabuso tende a far emergere la “reale intenzione” del contribuente (oggettivizzata), che qui - trattandosi di materia fiscale - è la realtà economica sottostante. Anche sotto questo profilo si manifestano importanti aspetti di possibile frizione dell’applicazione del principio antiabuso (perlomeno come inteso dalla Cassazione) con i principi e le norme che regolano il nostro sistema fiscale, con particolare riferimento alle imposte sul reddito. Basti qui rilevare che – dovendosi per opinione quasi unanimemente condivisa escludere che il presupposto impositivo sia costituito dal fatto economico, ovvero che le norme fiscali debbano essere interpretate secondo la loro funzione (economica) – il presupposto impositivo risulta – perlomeno di norma – delineato in termini giuridici, ai quali non appare possibile sovrapporre *sic et simpliciter*, senza che emergano cioè altri elementi “patologici” rispetto al “risparmio di imposta”, una diversa realtà economica.

Si noti, incidentalmente, che forse dovremo presto rimeditare questo aspetto della questione, a seguito dell’introduzione, per quanto attiene la determinazione del reddito di impresa, del principio di piena derivazione per i soggetti IAS; come è noto, infatti, anche tali principi contabili sono ispirati dal principio di prevalenza della sostanza

sulla forma, il che ha già portato molti a ritenere che si verifichi nell'ambito dell'IRES un'insanabile frattura tra le regole che determinano il presupposto per i soggetti non IAS, ancorate ai profili giuridici delle fattispecie, e quelle ora applicabili ai soggetti IAS, in base al principio di derivazione, che vedono appunto prevalere i profili sostanziali/economici. E che vi sia una stretta contiguità tra il nuovo principio di derivazione (quasi) piena e le disposizioni antielusive è dimostrato in modo eloquente dal fatto che per i soggetti IAS si è esclusa (art. 109 TUIR, comma 3 *quinquies*) l'applicazione della norma specifica antielusiva sul *dividend washing*.

4. Può infine rilevarsi che l'abuso del diritto può essere visto come questione attinente il rapporto tra fonti, ed in particolare quella legislativa e quella giurisprudenziale.

Non appare dubbio al riguardo – e le brevi considerazioni che precedono ne costituiscono una prova eloquente – che attraverso la applicazione della clausola generale non scritta la giurisprudenza avoca a sé un più ampio spazio “interpretativo” rispetto a quello che sembra essere stato lasciato dal legislatore *in subjecta materia*. Ma anche qui mi limito ad una sintetica considerazione.

Applicare il principio comunitario antiabuso – e non, al limite, quello di carattere interno che potrebbe discendere dall'art. 10 dello Statuto – comporta una specifica conseguenza; conseguenza che la Corte di Cassazione, nelle sue sentenze sull'abuso, ha specificamente esaminato e fortemente voluto (tanto da ritenere ormai superflua la questione posta alle SS.UU. sulla rilevanza d'ufficio della nullità del contratto, anche se non espressamente invocata dall'A.F. nella motivazione dell'accertamento). Tale

principio può essere infatti applicato, in forza della primazia del diritto comunitario, anche se l'A.F. non lo ha fatto valere in sede di accertamento, ed in qualsiasi grado del giudizio. Viene in questo modo enormemente rafforzato l'effetto di "scardinamento" dei principi e delle regole che il legislatore ha posto (come per altro verso la stessa Corte riconosce) a tutela dei diritti di difesa del contribuente, con riferimento sia alla motivazione dell'atto di accertamento, sia al contraddittorio processuale.

5. Personalmente condivido l'opinione secondo cui l'emersione della problematica dell'abuso del diritto segna un'evoluzione dell'ordinamento, mediante una riflessione sulle finalità delle norme e del sistema nel suo complesso ed il riconoscimento dell'esistenza di "aree grigie" in cui è probabilmente insufficiente un'applicazione delle regole che manchi di traguardare tali finalità.

Non mi sembra dubbio, tuttavia, che la reazione a comportamenti abusivi debba essere estremamente cauta quando, come è nel nostro caso, l'ordinamento di riferimento si sia già dotato di disposizioni specifiche ed abbia quindi già effettuato delle precise scelte in ordine ai casi e ai modi di repressione dell'abuso. Rischiandosi, altrimenti, di dare ragione a chi ha osservato (Gambaro) che *"la teoria dell'abuso è divenuta un vago veicolo per manifestare insoddisfazioni personali verso le scelte operate dal legislatore"*.