

L'elusione fiscale. Un delicato equilibrio tra norme nazionali specifiche ed un generale principio comunitario di abuso di diritto

di Fabrizio Nieddu

Nel maggio del 2006, la Sezione tributaria della Cassazione(1) ha rimesso al Primo Presidente della Corte, per l'eventuale decisione a Sezioni Unite, una questione di particolare interesse a lungo dibattuta in dottrina. La problematica sollevata, per la cui importanza si ritiene necessario l'intervento della Cassazione a Sezioni Unite, è relativa alla possibilità di considerare radicalmente nulli il contratto o i contratti tra loro collegati, per i quali non sussista alcun vantaggio economico se non quello di ottenere un risparmio fiscale. L'ulteriore questione posta attiene al profilo della cosiddetta *ultra petita*, ossia se il Giudice tributario può, d'ufficio ed autonomamente, rilevare la causa di nullità non sollevata dalle parti. La necessità di una pronuncia di tale livello scaturisce da due sentenze dell'Alta Corte dell'ottobre e del novembre 2005(2) che hanno riguardato casi di *dividend washing* e *dividend stripping*. Nella prima sentenza è stato delineato un percorso e dei principi innovativi in tema di valutazione delle operazioni elusive, suscettibili di sicuri sviluppi nell'ambito del sistema fiscale sostanziale e processuale, principi che sono stati poi integralmente richiamati e confermati nella seconda sentenza.

Il caso discusso dalla Corte nella prima sentenza riguarda un'operazione limite ed a carattere eccezionale di azioni comprate e rivendute tra le stesse parti nel giro di poche ore, al solo fine di consentire un risparmio fiscale connesso all'ottenimento del dividendo (*dividend washing*). Nel secondo, la situazione appare ancora più di maggiore interesse, in quanto riguarda un meccanismo negoziale relativo all'usufrutto di azioni non al limite e, di fatto, utilizzato da diverso tempo dalle più importanti società italiane (*dividend stripping*).

L'efficacia dirompente delle due sentenze consiste nel fatto che sino ad ora la finalità di risparmio fiscale perseguita dalle parti con uno o più atti negoziali non determinava la nullità del o dei contratti a tale scopo posti in essere. In precedenza, infatti, la stessa Cassazione aveva più volte affermato che *"la frode fiscale trova soltanto nel sistema delle disposizioni fiscali la sua sanzione"* e che tale sanzione non è quella della nullità o della annullabilità del negozio(3).

Peraltro, sia la dottrina che la giurisprudenza di merito avevano già negato che la pratica del *dividend washing* potesse essere ricondotta ad una fattispecie elusiva, a causa dell'assenza di una previsione normativa che la considerasse, al contrario di ciò che avviene per altre operazioni attraverso l'articolo 37-bis del D.p.r. 600 del 1973(4). L'Amministrazione finanziaria, in sostanza, non possedeva strumenti giuridici idonei nemmeno per riqualificare i contratti posti in essere dalle parti al fine di assoggettarli ad un trattamento fiscale meno favorevole di quello ottenuto. A nulla si riteneva potessero essere utili le previsioni recate dall'articolo 1344(5) sulla causa illecita quando il contratto costituisca *"il mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa"* o dall'articolo 1418(6), secondo il quale il contratto è nullo quando è *"contrario a norma imperativa"*. Ciò, in ragione del fatto che tali disposizioni considerano l'illiceità quale causa di mera nullità e non di conversione del contratto in frode alla legge in una diversa forma che costituisca il presupposto per l'applicazione della norma elusa. D'altro canto, il presupposto perché le norme siano imperative è che siano a carattere proibitivo e che siano poste a tutela di quegli interessi generali a cui l'ordinamento riserva il massimo livello di considerazione. Al riguardo, la dottrina maggioritaria ritiene che le norme tributarie, essendo poste a tutela di interessi pubblici di settore e non ponendo, in linea di massima, divieti, pur essendo inderogabili, non possono qualificarsi imperative. La giurisprudenza della Corte di Cassazione non è stata però nel tempo del tutto concordante. Con una recente sentenza(7), ha asserito che le norme tributarie appaiono essere imperative, in quanto poste a tutela dell'interesse generale del concorso alla spesa pubblica. Con la prima delle sentenze sopracitate (n. 20398/2005 - rif. nota n. 2), tali considerazioni sono state riprese e riviste alla luce di alcuni recenti indirizzi della Corte di Giustizia europea che ha elaborato anche per la materia fiscale un nuovo principio antielusivo strutturato sul concetto di abuso di diritto. La Corte di

Giustizia non individua una regola generale antielusiva al pari di quella prevista in Germania, secondo cui: “La legge tributaria non può essere aggirata mediante abuso di forme giuridicamente ammesse” (articolo 42 Abgabenordnung), ma riconosce l'emergenza di un principio tendenziale secondo cui non si può trarre beneficio da operazioni intraprese ed eseguite al solo scopo di procurarsi un risparmio fiscale. Traendo spunto da tale indirizzo, nelle operazioni prese in considerazione, la Corte di Cassazione ha ritenuto sussistere un difetto di causa, che dà luogo a nullità del contratto ex articoli 1418 e 1325 del codice civile, in ragione della mancanza di “ragione di scambi (lgs. economiche) fra le parti”. La Cassazione detta inoltre un percorso logico per rilevare tale mancanza. Essa deve essere verificata con riferimento sia all'equivalenza tra prestazione e controprestazione sia alla ragione giustificativa di ciascuna prestazione, ritenendo prive di causa quelle operazioni negoziali in cui le parti non conseguono alcun vantaggio economico, al di fuori di quello fiscale.

Nella successiva sentenza (n. 22932/2005 – cfr. nota n. 2), la Cassazione ha ritenuto priva di causa un'operazione su usufrutto di azioni. Il soggetto estero alienava l'usufrutto sulle azioni di proprie controllate italiane ottenendo così una disponibilità anticipata di denaro, già prevista e pari ai futuri dividendi distribuibili. Il vantaggio era quello di ottenere, di fatto, un mutuo pluriennale senza interessi, a fronte del credito di imposta relativo ai dividendi, maturato da chi ha acquisito l'usufrutto. Sebbene specificamente riferito a casi di *dividend washing*, il principio ha indiscutibilmente una valenza generale, che va oltre l'inefficacia ed l'inopponibilità del contratto all'Amministrazione finanziaria, allargandosi al campo civilistico e cancellandone così ogni effetto giuridico, a causa della nullità sostanziale del contratto.

L'ordinanza del 2006, evidenziata in premessa, però, rimette la questione al giudizio delle Sezioni Unite rispetto anche ad altri aspetti di natura processuale, evidenziati nella prima delle due sentenze citate, che riguardano la possibilità per il giudice tributario, d'ufficio ed in assenza di specifica censura di parte, di riqualificare autonomamente i rapporti negoziali e di rilevare la nullità dei contratti. In dottrina, appare vi sia concordia sul fatto che nel giudizio tributario sussista la possibilità di riqualificare in via incidentale il contratto in termini diversi da quelli configurati dalle parti o di ritenerne nullo il contratto senza necessità di un accertamento preventivo in sede civile. La stessa previsione della legge 448 del 28 dicembre 2001(8) è stata, di fatto, ritenuta un'esplicitazione di quella che era considerata un regola generale già esistente. La stessa sentenza prima citata (n. 20398/2005 – cfr. nota n. 2) non rileva un vizio di *ultra petitum* nel comportamento del Giudice che riqualifica autonomamente la fattispecie alla base della pretesa fiscale. In sintesi, il carattere impugnatorio del processo tributario, pur comportando l'identificazione del *petitum* e della *causa petendi* con la domanda ed i motivi del ricorso, non esclude il potere del giudice di rilevare d'ufficio eventuali cause di nullità dei contratti.

La stessa Cassazione civile, in una recente sentenza(9) ha affermato che la nullità può essere rilevata d'ufficio, in qualsiasi stato e grado del giudizio, a condizione che la pronuncia si basi su quanto delineato dalle allegazioni delle parti (*thema probandum*), ottenendo così un giusto contemperamento tra il potere del giudice di dichiarare d'ufficio la nullità ex articolo 1421 del codice civile ed il principio della domanda.

La dottrina sin qui formatasi sul recente ed innovativo indirizzo della Corte di Cassazione si chiede se è poi necessario che la Corte si esprima sul tema a sezioni unite, atteso proprio l'allargamento al settore fiscale del principio dell'abuso di diritto operato dalla Corte di Giustizia.

Il 21 febbraio 2006, la Corte di Giustizia ha depositato due importanti sentenze(10). Entrambe negano la deducibilità dell'imposta sul valore aggiunto per “abuso di diritto”. In estrema sintesi, la Corte ha ritenuto che le operazioni fiscali fossero state poste in essere per motivi essenzialmente antifiscali o, per meglio dire, di aggiramento a proprio vantaggio del sistema fiscale.

Nell'ordinamento tributario italiano, il concetto di elusione è stato sempre inteso in termini assolutamente tassativi e limitato alle sole imposte sui redditi(11). Al di là dell'interposizione fittizia di cui all'articolo 37, 3° comma del D.p.r. 600 del 1973(12), l'inopponibilità fiscale vale solo per determinate operazioni tassativamente indicate nell'ambito dell'articolo 37-bis (cfr. nota n. 4) e solo nel campo delle imposte dirette, mai in quello Iva o negli altri settori impositivi. Al contrario, in Germania, in Austria e in Argentina, esiste un concetto di abuso di diritto

assolutamente generale: *“La legge tributaria non può essere aggirata mediante abuso di forme giuridicamente ammesse”* (articolo 42 Abgabenordnung). Se tale principio generale sembra aver ispirato la Corte di Giustizia, al contrario da noi non è mai stato accettato, in quanto ritenuto contrario o dissonante con i principi della riserva di legge e della certezza del diritto. Del resto, in dottrina, si è sempre invocato l’assunto che il contribuente dovrebbe conoscere in anticipo il trattamento fiscale di ogni operazione per calcolarne la convenienza economica e questo non sarebbe possibile in presenza di un principio generale che attribuisce un forte potere discrezionale all’Amministrazione finanziaria e al giudice.

Comunque, alla luce delle sentenze della Corte di Giustizia, si tratta di stabilire se tale principio vale anche nel nostro ordinamento e, in caso positivo, di valutarne l’effettiva e pratica estensione nonché le relative ricadute. Con una recente ordinanza del 2006(13) la Corte di Cassazione ha nuovamente riaffermato il principio, ritenuto ormai indiscutibile, della prevalenza del diritto comunitario rispetto a quello nazionale, con i relativi effetti sostanziali ma anche processuali. Sotto quest’ultimo punto di vista, in particolare, la Cassazione rileva che il principio dell’abuso di diritto si impone come *jus superveniens* anche sul carattere “chiuso” del giudizio di Cassazione, tanto più che si tratta di stabilire nell’ambito del processo tributario se una pratica sia elusiva, evasiva o lecita, per cui l’abuso concorre direttamente a definire la fattispecie in termini giuridici e quindi dall’inizio della controversia. In un certo senso, l’affermazione sembra ribaltare radicalmente l’obiezione secondo cui il giudizio tributario, dato il suo carattere essenzialmente impugnatorio, non poteva svolgersi oltre i confini indicati dalla “motivazione” dell’accertamento e, quindi, dai motivi del ricorso introduttivo. Estremamente significativa allo scopo è anche un’altra recente sentenza del 2006(14) con cui la Cassazione, pur ammettendo l’inesistenza di una clausola generale antielusiva nell’ordinamento italiano, aggiunge che sussiste *“un principio tendenziale”* desumibile dalle fonti comunitarie e dal *“concetto di abuso di diritto elaborato dalla giurisprudenza comunitaria”*, secondo il quale non possono essere tratti benefici da operazioni intraprese o eseguite al *“solo scopo di procurarsi un vantaggio fiscale”*.

Se, come pare indiscutibile a mente di quanto esposto dalla Corte di Cassazione, il principio affermato dalla Corte di Giustizia “vive” anche nel nostro ordinamento, devono essere affrontati alcuni delicati problemi. In prima istanza, se il concetto di abuso di diritto esiga, senza alternative, l’esclusività della finalità antifiscale oppure se rimanga comunque abusivo il comportamento negoziale anche quando sia individuabile uno scopo coerente con la tipicità dell’accordo. Gli stessi articoli 37 e 37-bis del D.p.r. 600 del 1973 non esigono più, nel testo oggi in vigore e diversamente da prima, l’esclusività del motivo antifiscale. Gli atti devono essere *“privi di valide ragioni economiche”* e *“diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti”* dalla legge fiscale. La stessa sentenza Halifax(15) sembra esprimersi nel solo senso dell’*“essenzialità”* e nemmeno l’art. 42 dell’Abgabenordnung esige l’esclusività. Peraltro, tale ultima nozione, come precisa la stessa Cassazione, potrebbe collimare proprio con la figura delineata dalla Corte di Giustizia nella stessa sentenza. Pertanto, il principio sembra inquadrare un aggiramento delle norme tributarie anche in presenza di un motivo o di un obiettivo estraneo alla finalità antifiscale, ancorché equivalente o addirittura prevalente.

Ulteriore aspetto da valutare è l’eventuale efficacia dal punto di vista penale tributario, ove vigono profili di tassatività delle fattispecie e di dolo specifico. Ai sensi dell’articolo 16 del D.lgs. 74 del 2000(16), si può dire che attualmente l’elusione coincide con l’evasione, anche agli effetti penali, solo a particolari condizioni. Se il contribuente si sottrae, in tutto o in parte, al pagamento delle imposte od ottiene un indebito rimborso non avendo chiesto il parere del Ministero o del Comitato anti-elusione, ovvero non essendosi uniformato ad esso, ed il giudice ritenga che il contribuente non si è attenuto alla normativa antielusiva. In attesa che si consolidi una posizione in merito, l’attuale dottrina sembra propendere per ritenere che attraverso il principio dell’abuso di diritto, anche l’elusione sia ormai a rischio di sanzioni penali. La tesi parte dalla considerazione che l’articolo 16 opera solo a favore del contribuente. Quindi se il contribuente non chiede il parere o non vi si uniforma (su un’operazione che potrebbe configurarsi come elusiva), il giudice potrà concludere tranquillamente che è un evasore ad ogni effetto. Fermo

restando che il contribuente potrà opporre l'assenza del dolo, tanto più che l'onere della prova è in ogni caso a carico dell'accusa. A tal ultimo riguardo, però, è anche vero che il mancato interessamento del Comitato o del Ministero, ovvero il comportamento difforme dal parere formulato, operano come forte indizio di sussistenza dello stesso dolo. Naturalmente la conclusione che l'onere di provare il dolo resta a carico dell'accusa o del giudice vale esclusivamente in sede penale, visto che l'art. 21 della legge 413 del 1991(17) dispone espressamente che il parere formulato dal Comitato ha efficacia soltanto ai fini e nell'ambito del rapporto tributario e che, nell'eventuale giudizio contenzioso, l'onere della prova è posto a carico della parte che non si è uniformata al parere.

Per quanto concerne il delicato l'aspetto delle ricadute nel nostro ordinamento, occorre fare un breve premessa. Come anticipato, attualmente le norme antielusive si riferiscono esclusivamente alle imposte sui redditi nonché a singole e tassativamente individuate operazioni. Anche nell'ordinamento civilistico l'abuso di diritto è sempre stato tassativamente regolato. Però, con la pacifica preminenza dell'ordinamento comunitario su quello nazionale, si ritiene che ci sia da aspettarsi un forte impatto nel sistema tributario che non sarà limitato al solo campo dell'Iva, oggetto delle sentenze. Tanto più che mai, prima d'ora, la Corte si era espressa in termini così netti in materia fiscale. Peralto, le recenti prese di posizione della Corte di Cassazione, con l'applicazione anche in materia fiscale del principio della nullità del negozio per frode alla legge, sembrano in qualche modo aver anticipato le sentenze della Corte di Giustizia. Al fine di disegnare un possibile scenario di ricaduta, in dottrina si è provato a ragionare con riferimento allo stesso campo Iva, oggetto delle citate sentenze. La fatturazione di operazioni comunque riconducibili a cessione o a prestazione di servizi (anche inesistenti) comporta l'obbligo del pagamento dell'Iva. Da questo punto di vista, pertanto, non sembra sorgere alcun problema, in quanto la scelta di protezione dell'Erario è la massima teoricamente possibile. Ma per la detrazione o deduzione di quanto eventualmente pagato in anticipo a titolo di imposta da parte del contribuente, secondo la Corte, occorrerà stabilire se vi siano o meno valide ed effettive ragioni economiche e se il contribuente non miri invece ad un illecito vantaggio tributario. Appare chiaro che la genericità dell'assunto può preoccupare, atteso che l'Amministrazione finanziaria si potrebbe sentire in obbligo di negare un rimborso o una detrazione anche solo dubbia o discutibile. Il timore è che, di fatto, si possano affermare prassi amministrative fondate sul "principio del sospetto" e dell'ormai abbandonato *in dubio pro fisco*, nonché tendenze giurisprudenziali alla giustizia sommaria ed al rigetto dei ricorsi ogniqualvolta si sia in presenza di comportamenti anomali e di questioni giuridiche appena più complesse dell'ordinario. Non può però non sottolinearsi che il concetto di abuso di diritto, come definito dalla Corte di Giustizia coincide in linea di massima con il concetto di elusione fiscale di cui all'art. 37-bis del D.p.r. 600 del 1973 (cfr. nota n. 4) e che la possibilità di interpello dell'Amministrazione finanziaria non è limitata ad operazioni specificamente determinate, ma è prevista anche per ogni atto o negozio di discutibile trattamento fiscale, se ciò dipende da "*obiettive condizioni di incertezza sulla portata e l'ambito di applicazione*", così come previsto dall'11 della legge 212/2000(18). Secondo alcuni autori, quindi, l'interpello previsto dallo Statuto potrebbe aggiungersi o, addirittura, sostituirsi all'art. 21 della legge 413/1991, nel senso che il contribuente potrebbe comunque rivolgersi all'Amministrazione finanziaria obbligandola ad esprimere un parere alla luce del nuovo principio generale antielusivo circa la correttezza di una sua eventuale interpretazione della normativa fiscale. L'Amministrazione finanziaria è tenuta a rispondere all'interpello entro 120 giorni dall'istanza. A ciò aggiungiamo che in caso di mancata risposta è inteso che l'Amministrazione concordi con il punto di vista del contribuente. La risposta vincola l'una e l'altro e, comunque, il silenzio-assenso dell'Amministrazione impedisce ogni atto sanzionatorio. In pratica, se il contribuente si attiene alla risposta dell'Amministrazione, ovvero alla propria interpretazione, se non contestata, il dolo è escluso, sia in base all'articolo 16 del D.lgs. 74/2000 (cfr. nota n. 16), sia in base ai principi generali in materia di colpevolezza. Se il contribuente prospetta una soluzione che poi non segue oppure non si uniforma alla risposta, non opera formalmente alcuna presunzione di dolo, ma sicuramente il comportamento del contribuente appare fortemente sospetto, e, in un

certo senso, risulta gravemente affetto da rilevanti indizi di volontà evasiva. Il punto problematico è che manca una disposizione precisa che vincoli o autorizzi il contribuente ad esigere dall'Amministrazione una risposta al quesito se una certa interpretazione della norma sia corretta ovvero si risolva in un abuso di diritto. In assenza di una disposizione vincolante, appare difficile che il contribuente si possa avvalere di tale possibilità proprio per il rischio che vi è naturalmente connesso, preferendo il più delle volte arroccarsi sulla sua tesi difensiva, nell'eventualità che l'Amministrazione finanziaria ritenga integrata l'ipotesi dell'abuso.

BIBLIOGRAFIA

- Abuso del diritto ed Iva: tra interpretazione comunitaria ed applicazione nazionale di Carmela Piccolo (commento su sentenze cause C-255/02 e C-223/03) – Fisconline;
- Il Dividend washing rimesso alle Sezioni Unite: ma forse sarebbe preferibile che fosse il legislatore a ribadire le sue scelte di Roberto Lunelli (commento su sentenza Cassazione n. 12301/06 – Fisconline;
- Processo tributario di Pierfranco Turis (commento su ordinanza Cassazione n. 26996/07) – Fisconline;
- Libertà di stabilimento di Pierfranco Turis (commento su sentenza Corte di Giustizia causa C-105/07) – Fisconline;
- Iva di Domenico Placido (commento su sentenza Corte di Giustizia C-425/06) – Fisconline;
- Elusione di Pierfranco Turis (commento su sentenza Cassazione n. 8772/08) – Fisconline;
- Solidità e equilibrio della disciplina antielusiva nei rapporti internazionali (relazione Biasco 3 luglio 2007) – Fisconline;
- Brevi cenni sulle relazioni tra abuso del diritto e clausola di buona fede. Alla ricerca di una norma generale antielusiva di Mauro Trivellin – Fisconline;
- Il principio comunitario del divieto di abuso e la sua incidenza sull'ordinamento tributario nazionale. Spunti di riflessione di Marcello Poggioli – Fisconline;
- L'elusione fiscale come abuso del diritto: allo stato dell'arte, più problemi che soluzioni di Roberto Schiavolin – Fisconline;
- L'elusione nel sistema penale nelle prospettive della recente giurisprudenza di legittimità e comunitaria di Ennio Fortuna – Fisconline;
- L'elusione tributaria tra inopponibilità dei vantaggi fiscali, nullità dei contratti ed "invasivo" esercizio della funzione giurisprudenziale di Mauro Beghin – Fisconline;
- La nullità civilistica come strumento generale antielusivo: riflessioni a margine di recenti orientamenti della Cassazione civile di Franco Latti – Fisconline;
- Nullità civilistica come strumento antielusivo di Alessio Vaccariello – Fisconline;
- Una svolta (pericolosa) dopo 15 anni sul "dividend washing" e sul "dividend stripping"? di Roberto Lunelli – Fisconline;
- La dialettica tra "aggiramento" e valide ragioni economiche, in una serie di ipotesi applicative della norma antielusiva di Michele Andriola (in "Rassegna Tributaria" n. 6 di novembre –dicembre 2006, pag. 1897);
- Risparmio di imposta e nullità del contratto: una strada non percorribile dal giudice tributario di Oliviero Origani (in "Il fisco" n. 46 dell'11 dicembre 2006, pag. 1-7065);
- La nullità civilistica come strumento generale antielusivo: riflessioni a margine di recenti orientamenti della Cassazione civile di Vincenzo Busa (in "Il fisco" n. 45 del 27 novembre 2006, pag. 1-6916);
- Nullità dei contratti con fine esclusivo di risparmio fiscale. La decisione alle sezioni unite? Di Alberto Rossi (in "Il fisco" n. 26 del 26 giugno 2006, pag. 1-3990);
- Dividend washing e dividend stripping nella giurisprudenza della Corte di Cassazione: tra validità, nullità radicale, invalidità relativa ed inopponibilità. Alcune riflessioni sulla "specialità" delle regole tributarie di Roberto Lunelli (in "Il fisco" n. 25 del 19 giugno 2006, pag. 1-3810);

- Elusione ed abuso di diritto di Saverio Capolupo (in "Il fisco" n. 42 del 19 novembre 2007, pag. 1-6073);
- Abuso del diritto ed elusione nell'Iva di Michele Pisani (in "Il fisco" n. 38 del 22 ottobre 2007, pag. 1-5617);
- Transfer pricing: le preziose indicazioni della Corte di Cassazione per smascherare le operazioni infragruppo con finalità elusive di Francesco Contempo (commento su sentenza Cassazione n. 11226 del 27 marzo 2007 – in "Il fisco" n. 33 del 17 settembre 2007, pag. 1-4874);
- La normativa antielusiva tra nullità negoziale e assenza di valide ragioni economiche di Lorenzo Bresciani (in "Il fisco" n. 25 del 25 giugno 2007, pag. 1-3719);
- L'abuso di diritto come principio generale antielusione anche agli effetti penali di Ennio Fortuna (in "Il fisco" n. 15 del 16 aprile 2007, pag. 1-2105).
- "Il diritto tributario" di Fantozzi Augusto, UTET edizione 2003.
- "Compendio di diritto tributario" di Tesoro Francesco, UTET edizione 2003.

Note

(1) Cass. civ. Sez. V, Ord., 24-05-2006, n. 12301.

(2) Cass. civ. Sez. V, 21-10-2005, n. 20398 - Cass. civ. Sez. V, 14-11-2005, n. 22932.

(3) Tra le altre Cass. civ. Sez. III, 05-11-1999, n. 12327 - Cass. civ. Sez. lavoro, 20-08-1987, n. 6970.

(4) D.P.R. 29-9-1973 n. 600, art. 37-bis: "**Disposizioni antielusive.**

1. Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti.

2. L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione.

3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano a condizione che, nell'ambito del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni: a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili; b) conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende; c) cessioni di crediti; d) cessioni di eccedenze d'imposta; e) operazioni di cui al D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 544, recante disposizioni per l'adeguamento alle direttive comunitarie relative al regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni, nonché il trasferimento della residenza fiscale all'estero da parte di una società; f) operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni e le classificazioni di bilancio, aventi ad oggetto i beni ed i rapporti di cui all'articolo 81, comma 1, lettere da c) a c-quinquies), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; f-bis) cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra i soggetti ammessi al regime della tassazione di gruppo di cui all'articolo 117 del testo unico delle imposte sui redditi; f-ter) pagamenti di interessi e canoni di cui all'art. 26-quater, qualora detti pagamenti siano effettuati a soggetti controllati direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in uno Stato dell'Unione europea; f-quater) pattuizioni intercorse tra società controllate e collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, una delle quali avente sede legale in uno Stato o territorio diverso da quelli di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168-bis del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, aventi ad oggetto il pagamento di somme a titolo di clausola penale, multa, caparra confirmatoria o penitenziale.

4. L'avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si

reputano applicabili i commi 1 e 2.

5. Fermo restando quanto disposto dall'articolo 42, l'avviso d'accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente e le imposte o le maggiori imposte devono essere calcolate tenendo conto di quanto previsto al comma 2.

6. Le imposte o le maggiori imposte accertate in applicazione delle disposizioni di cui al comma 2 sono iscritte a ruolo, secondo i criteri di cui all'art. 68 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, concernente il pagamento dei tributi e delle sanzioni pecuniarie in pendenza di giudizio, unitamente ai relativi interessi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale.

7. I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni dei commi precedenti possono richiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito dei comportamenti disconosciuti dall'amministrazione finanziaria; a tal fine detti soggetti possono proporre, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo o è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza di rimborso all'amministrazione, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.

8. Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente deve presentare istanza al direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione. Con decreto del Ministro delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinate le modalità per l'applicazione del presente comma."

(5) Codice Civile, art. 1344: "Contratto in frode alla legge. Si reputa altresì illecita [c.c. 1354] la causa quando il contratto costituisce il mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa [c.c. 743, 1418]."

(6) Codice Civile, art. 1418. "Cause di nullità del contratto. Il contratto è nullo quando è contrario a norme imperative [c.c. 1352, 1422, 1462, 2331, 2332], salvo che la legge disponga diversamente [c.c. 1876]. Producono nullità del contratto la mancanza di uno dei requisiti indicati dall'articolo 1325, l'illiceità della causa [c.c. 1343, 1344], l'illiceità dei motivi nel caso indicato dall'articolo 1345 e la mancanza nell'oggetto dei requisiti stabiliti dall'articolo 1346. Il contratto è altresì nullo negli altri casi stabiliti dalla legge [c.c. 162, 458, 771, 778-781, 785, 786, 788, 794, 1338, 1341, 1349, 1350] [c.c. 1354, 1355, 1471, n. 2, 1472, 1894, 1895, 1904, 1963, 1972]."

(7) Cass. civ. Sez. V, 26-10-2005, n. 20816.

(8) Legge 28-12-2001, n. 448 – Finanziaria 2002.

(9) Cass. civ. Sez. I, 17-03-2006, n. 6003.

(10) Corte di Giustizia – sentenza del 21 febbraio 2006 nella causa C-255/02 (Halifax). Corte di Giustizia – sentenza del 21 febbraio 2006 nella causa C-223/03 (Huddersfield).

(11) Articolo 37, 3° comma e 37-bis del Dpr n. 600/1973.

(12) D.P.R. 29-9-1973 n. 600, art. 37: "Controllo delle dichiarazioni.

Gli uffici delle imposte procedono, sulla base di criteri selettivi fissati annualmente dal Ministro delle finanze tenendo anche conto delle loro capacità operative, al controllo delle dichiarazioni e alla individuazione dei soggetti che ne hanno omissa la presentazione sulla scorta dei dati e delle notizie acquisiti ai sensi dei precedenti articoli e attraverso le dichiarazioni previste negli articoli 6 e 7, di quelli raccolti e comunicati dall'anagrafe tributaria e delle informazioni di cui siano comunque in possesso. I criteri selettivi per l'attività di accertamento di cui al periodo precedente, compresa quella a mezzo di studi di settore, sono rivolti prioritariamente nei confronti dei soggetti diversi dalle imprese manifatturiere che svolgono la loro attività in conto terzi per altre imprese in misura non inferiore al 90 per cento.

In base ai risultati dei controlli e delle ricerche effettuati gli uffici delle imposte provvedono, osservando le disposizioni dei successivi articoli, agli accertamenti in rettifica delle dichiarazioni presentate e gli

accertamenti di ufficio nei confronti dei soggetti che hanno omesso la dichiarazione.

In sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona.

Le persone interposte, che provino di aver pagato imposte in relazione a redditi successivamente imputati, a norma del comma terzo, ad altro contribuente, possono chiederne il rimborso. L'amministrazione procede al rimborso dopo che l'accertamento, nei confronti del soggetto interponente, è divenuto definitivo ed in misura non superiore all'imposta effettivamente percepita a seguito di tale accertamento."

(13) Cass. civ. Sez. V, Ord., 04-10-2006, n. 21371.

(14) Cass. civ. Sez. V, 05-05-2006, n. 10352. Massima: "In tema di IVA, nell'ordinamento comunitario, in base all'art. 17 della direttiva CEE 17 maggio 1977, n. 388, e, quindi, anche in quello interno (cfr. la pronuncia del 21 febbraio 2006, resa dalla Corte di Giustizia CE, in causa C - 419 - 2002), deve considerarsi in ogni caso vigente (anche a prescindere dall'applicabilità "ratione temporis" di norme interne antielusive, quale quella introdotta dall'art. 37 bis del d.P.R. n. 600 del 1973) il principio di indetraibilità dell'IVA assolta in corrispondenza di comportamenti abusivi, volti cioè a conseguire il solo risultato del beneficio fiscale, senza una reale ed autonoma ragione economica giustificatrice delle operazioni, che, perciò, risultano eseguite in forma solo apparentemente corretta ma, in realtà, sostanzialmente elusiva. (Rigetta, Comm. Trib. Reg. Torino, 25 Febbraio 1999)".

(15) Corte di Giustizia – sentenza del 21 febbraio 2006 nella causa C-255/02 (Halifax). Massima: "La sesta direttiva deve essere interpretata come contraria al diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA assolta a monte allorché le operazioni che fondano tale diritto integrano un comportamento abusivo. Perché possa parlarsi di comportamento abusivo, 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 quelle stesse disposizioni. Non solo. Deve altresì risultare da un insieme di elementi obiettivi che le dette operazioni hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale. Ove si constati un comportamento abusivo, le operazioni implicate devono essere ridefinite in maniera da ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato."

(16) D.Lgs. 10-3-2000 n. 74, art. 16: "Adeguamento al parere del Comitato per l'applicazione delle norme antielusive. 1. Non dà luogo a fatto punibile a norma del presente decreto la condotta di chi, avvalendosi della procedura stabilita dall'articolo 21, commi 9 e 10, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, si è uniformato ai pareri del Ministero delle finanze o del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive previsti dalle medesime disposizioni, ovvero ha compiuto le operazioni esposte nell'istanza sulla quale si è formato il silenzio-assenso."

(17) Legge 30-12-1991 n. 413, art. 21:

"1. È istituito, alle dirette dipendenze del Ministro delle finanze, il comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, cui è demandato il compito di emettere pareri su richiesta dei contribuenti.

2. La richiesta di parere deve riguardare l'applicazione, ai casi concreti rappresentati dal contribuente, delle disposizioni contenute negli articoli 37, comma terzo e 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni. La richiesta di parere può altresì riguardare, ai fini dell'applicazione dell'articolo 74, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, la qualificazione di determinate spese, sostenute dal contribuente, tra quelle di pubblicità e di propaganda ovvero tra quelle di rappresentanza.

3. Il parere reso dal comitato ha efficacia esclusivamente ai fini e nell'ambito del rapporto tributario. Nella eventuale fase contenziosa

l'onere della prova viene posto a carico della parte che non si è uniformata al parere del comitato. [omissis]"

(18) Legge 27-7-2000 n. 212, art. 11: "Interpello del contribuente.

1. Ciascun contribuente può inoltrare per iscritto all'amministrazione finanziaria, che risponde entro centoventi giorni, circostanziate e specifiche istanze di interpello concernenti l'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti e personali, qualora vi siano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni stesse. La presentazione dell'istanza non ha effetto sulle scadenze previste dalla disciplina tributaria.

2. La risposta dell'amministrazione finanziaria, scritta e motivata, vincola con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza di interpello, e limitatamente al richiedente. Qualora essa non pervenga al contribuente entro il termine di cui al comma 1, si intende che l'amministrazione concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal richiedente. Qualsiasi atto, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanato in difformità dalla risposta, anche se desunta ai sensi del periodo precedente, è nullo.

3. Limitatamente alla questione oggetto dell'istanza di interpello, non possono essere irrogate sanzioni nei confronti del contribuente che non abbia ricevuto risposta dall'amministrazione finanziaria entro il termine di cui al comma 1.

4. Nel caso in cui l'istanza di interpello formulata da un numero elevato di contribuenti concerna la stessa questione o questioni analoghe fra loro, l'amministrazione finanziaria può rispondere collettivamente, attraverso una circolare o una risoluzione tempestivamente pubblicata ai sensi dell'articolo 5, comma 2.

5. Con decreto del Ministro delle finanze, adottato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, relativo ai poteri regolamentari dei Ministri nelle materie di loro competenza, sono determinati gli organi, le procedure e le modalità di esercizio dell'interpello e dell'obbligo di risposta da parte dell'amministrazione finanziaria.

6. Resta fermo quanto previsto dall'articolo 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, relativo all'interpello della amministrazione finanziaria da parte dei contribuenti."