



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

Successioni e diritto tributario: i limiti dell'abuso di diritto

di Carlo Magri

Dotore di ricerca in "Istituzioni e politiche ambientali, finanziarie e tributarie"

Università degli Studi di Napoli "Federico II"

Il concetto di abuso del diritto nel settore tributario, ha subito nel corso degli anni un processo evolutivo, sia dal punto di vista legislativo che giurisprudenziale, spesso contraddittorio, prima di arrivare alle recenti pronunce giurisprudenziali attraverso le quali il giudice di legittimità ha cercato di creare un indirizzo univoco nella individuazione della definizione di abuso di diritto.

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, nelle tre recenti sentenze n.30055/08, 30056/08 e 30057/08, richiamate anche nella sentenza n.10981/09, ha stabilito dei principi in tema di elusione fiscale ed abuso di diritto che se da un punto di vista giuridico hanno il pregio di dare dei parametri di riferimento agli operatori del diritto, dall'altro, invece, creano non poca incertezza ed inquietudine negli operatori economici.

Secondo la Suprema Corte, infatti, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione e che siano diverse dalla mera aspettativa di quei benefici.

Tale principio trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati, nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, e non contrasta con il principio della riserva di legge, non traducendosi nell'imposizione di obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge stessa, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi dei negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali.

Da esso deriva l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione.

Tuttavia, se è vero che il riconoscimento di un generale divieto di abuso non si traduce nella imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere

L'applicazione di norme fiscali, è pur vero che si è in presenza di affermazioni che risultano fin troppo ampie, essendo non troppo remoto il rischio che il principio di abuso del diritto possa tramutarsi in abuso di potere.

Ad una attenta analisi, infatti, non può non risultare evidente come l'abuso del diritto sia diventato una sorta di "espediente" da cui far discendere la legittimazione di qualsivoglia pretesa tributaria, come dimostrano anche alcune recenti affermazioni, sia di prassi che di giurisprudenza, che pretendono di allargare l'abuso anche in tema di imposta di successione e di imposta di registro.

Con la risoluzione n.234/E del 24 agosto 2009 l'Agenzia delle entrate, infatti, in tema di successioni ha precisato che, in caso di trasmissione del diritto di accettare l'eredità, a causa del decesso del trasmittente che non abbia accettato l'eredità a lui devoluta, il trasmissario possa accettare l'eredità trasmessagli se accetta anche l'eredità del trasmittente. Tale vicenda sarebbe espressione di due momenti di capacità contributiva (l'eredità trasmittente e l'eredità trasmessa), così comportando un doppio obbligo di dichiarazione di successione ed un conseguente doppio obbligo di pagamento dell'imposta di successione.

Nel caso preso in esame dall'Agenzia delle entrate l'istante chiedeva di sapere se, essendo decedute in ordine temporale prima la madre e poi la sorella, unica altra chiamata all'eredità della defunta madre, potesse indicarsi quale unica erede in considerazione del fatto che la sorella fosse morta senza aver compiuto alcun atto di accettazione espressa o tacita dell'eredità della madre.

Inoltre, l'istante chiedeva di sapere se, qualora l'amministrazione finanziaria avesse confermato quale soggetto passivo di imposta il chiamato che non ha accettato l'eredità, potesse essere considerata unica erede della madre, nel caso in cui avesse proceduto alla rinuncia dell'eredità della medesima, in nome e per conto della sorella deceduta di cui è l'unica erede.

Nel sistema giuridico italiano, titolo primario ed assorbente della vocazione ereditaria è il testamento, considerato come suprema espressione della volontà umana, avendo la successione legittima funzione esclusivamente suppletiva ed intervenendo solo in mancanza della prima.

La successione necessaria ha, invece funzione limitatrice e correttiva della volontà testamentaria, rappresentando un argine al potere di disposizione *mortis causa* del testatore.

Dall'apertura della successione si distingue la delazione dell'eredità, essendo presupposto necessario e sufficiente della prima l'apertura della successione, e della seconda l'esistenza di almeno un chiamato e la sua sopravvivenza alla successione del defunto.

Con il termine delazione il legislatore fa, quindi, riferimento alla possibilità per un soggetto di acquisire, subentrando in tutto o in parte, specifiche situazioni soggettive già facenti capo al *de cuius*.

La delazione consiste, in altri termini, nell'offerta dell'eredità ad un soggetto che ha la possibilità di acquistarla, sia in relazione al fenomeno successorio a titolo universale, sia alla successione a titolo particolare. Nel primo caso sarà immediatamente praticabile per il chiamato un atto di accettazione, mancando il quale l'effetto acquisitivo non potrà prodursi (*delata hereditas intelligitur, quam qui possit adeundo consequi*), mentre nel secondo l'effetto acquisitivo del lascito a titolo di legato si produrrà automaticamente all'apertura della successione, fatta salva la facoltà riconosciuta al legatario di rinunziarvi.

La delazione ereditaria può essere sia diretta che indiretta, la quale si verifica nell'ipotesi di rappresentazione, fenomeno che ha luogo allorché un soggetto venga alla successione in luogo di un altro che non può o non vuole accettare l'eredità (art. 467 c.c.). Il rappresentante può essere qualificato come primo chiamato, con tutto ciò che ne deriva in relazione ai poteri di amministrazione di cui all'art. 460 c.c., o anche come chiamato ulteriore, a seconda della concreta ipotesi dalla quale la rappresentazione discende. Infatti, se in caso di premorienza o di assenza dell'erede nominato, il rappresentato può definirsi come immediatamente delato, non altrettanto può dirsi quando venga alla successione a seguito della rinuncia, della dichiarazione di indegnità o della intervenuta decadenza dal diritto di accettare del rappresentato.

Sulla sussistenza o meno della possibilità di acquistare l'eredità mediante accettazione si basa la distinzione tra chi è solo vocato, cioè designato come successibile, senza avere la possibilità attuale di procedere ad accettazione, e chi è anche delato e ha, invece, tale possibilità essendogli stata offerta l'eredità.

Vocazione e delazione operano di norma entrambe al momento dell'apertura della successione, ad eccezione delle ipotesi in cui la delazione è differita ad un momento successivo, come accade, ad esempio, all'avveramento della condizione in caso di istituzione sotto condizione sospensiva.

L'articolo 479 c.c. dispone che se il chiamato all'eredità muore senza averla accettata, il diritto di accettarla si trasmetta agli eredi; è il fenomeno della trasmissione del diritto di accettare l'eredità che è, peraltro, ammessa nella sola ipotesi di successione a causa di morte a titolo universale, vale a dire a favore dell'erede legittimo o dell'erede testamentario.

Il citato articolo parla di trasmissione del diritto di accettazione, ma come è stato osservato

da parte della dottrina, si deve ritenere che ad essere trasmesso non sia il solo diritto di accettare ma l'intera posizione giuridica del chiamato trasmittente.

Esemplificando, se muore Tizio lasciando due figli, Caio e Sempronio, e Caio muore, senza discendenti, dopo Tizio, ma senza aver accettato o rinunciato all'eredità di quest'ultimo, Sempronio per conseguire la parte di eredità di Tizio trasmessa a Caio dovrebbe necessariamente accettare anche l'eredità del fratello Caio, non potendo essere accettata da Sempronio la parte di eredità del padre Tizio trasmessa da Caio senza aver accettato anche l'eredità dello stesso Caio.

Il fenomeno della trasmissione, sopra esemplificato, non va confuso con la rappresentazione, di cui all'articolo 467 c.c., la quale si verifica quando, ad esempio, il *de cuius* Tizio abbia avuto un figlio Sempronio, il quale, non possa o non voglia accettare l'eredità di Tizio: in questo caso l'eredità sarà devoluta a Mevio e Calpurnia, discendenti di Sempronio, i quali ben potrebbero accettare l'eredità di Tizio senza accettare quella di Sempronio. In tal caso, anche sotto il profilo fiscale avrebbe luogo un solo trasferimento, da Tizio a Mevio e Calpurnia, e conseguentemente un'unica dichiarazione ed un unico debito di imposta.

Prima di procedere nell'analisi della posizione espressa dall'amministrazione finanziaria occorre precisare che, secondo consolidata giurisprudenza, lo "*status*" di delato assume in ambito tributario una connotazione peculiare rispetto a quella che assume, invece, in ambito strettamente civilistico.

In tal senso si è espressa la Corte di Cassazione affermando che nell'ambito della legge tributaria delle successioni non sono del tutto applicabili i principi del codice civile che regolano l'acquisto della qualità di erede, atteso che in detto ambito già la sola delazione determina per se stessa l'acquisto dell'eredità.

L'obbligo tributario grava, quindi, sul soggetto che è chiamato all'eredità ancorché questi goda del diritto di accettare l'eredità.

Da ciò discende che il presupposto del tributo successorio va individuato nell'apertura della successione, che coincide con la morte, indipendentemente dall'accettazione dell'eredità.

Di conseguenza chi acquisisce il patrimonio relitto in via definitiva, a seguito di plurimi e temporalmente successivi decessi dei propri danti causa, dovrà soggiacere all'onere di presentare, oltre alla propria dichiarazione di successione anche le precedenti e sottoporsi, quindi, a più tassazioni per effetto del meccanismo successorio, secondo cui chi è chiamato all'eredità, abbia manifestato o meno la volontà di accettare, è soggetto all'obbligo di presentare

la dichiarazione di successione e di corrispondere l'imposta dovuta.

Alla luce di tali considerazioni, tornando al caso sottoposto all'attenzione dell'Amministrazione finanziaria, l'istante sarebbe, quindi, tenuta alla presentazione di due dichiarazioni di successione, quella relativa alla successione della propria madre, indicando in essa, quali chiamati, sé stessa e la sorella defunta e quella relativa alla successione della predetta sorella.

Con riguardo, poi, alle conseguenze fiscali dell'eventuale rinuncia all'eredità della madre, in nome e per conto della defunta sorella, occorre precisare che, ai sensi dell'articolo 479, comma 1, del codice civile, laddove il chiamato all'eredità muoia senza averla accettata il diritto di accettarla si trasmette agli eredi.

Per effetto di tale disposizione, quindi, il diritto di accettare, come sopra anticipato, non si estingue con la morte del chiamato prima dell'accettazione ma si trasmette ai suoi successori a titolo universale, determinando la "successione nella delazione".

Pertanto, il trasmissario, accettata l'eredità del trasmittente, potrà successivamente accettare l'eredità dell'originario dante causa ovvero rinunciare alla stessa.

Ciò premesso in linea generale, occorre inoltre soffermarsi sui particolari effetti che dall'eventuale rinuncia all'eredità della madre, effettuata dall'istante in nome e per conto della sorella defunta, deriverebbero nel caso di specie.

Non può trascurarsi, infatti, la circostanza che, in tale particolare ipotesi, la rinuncia non produrrebbe alcun mutamento nella devoluzione ereditaria, che opererebbe comunque in favore della contribuente istante, divenendo la medesima erede universale della propria madre.

Pertanto, secondo l'Amministrazione finanziaria, l'unico scopo della suddetta rinuncia sarebbe quello di acquisire un vantaggio in tema di imposte sulle successioni, ipotecarie e catastali. Detto vantaggio si realizzerebbe, infatti, attraverso l'omissione di un passaggio successorio e si concretizzerebbe nella differenza di aliquote e franchigie che intercorre fra le devoluzioni in linea retta e quelle in linea collaterale.

Un siffatto comportamento, consistente nell'utilizzare i poteri e le facoltà attribuiti dall'ordinamento al soggetto titolare sarebbe inammissibile in quanto finalizzato al perseguimento di finalità diverse da quelle riconosciute e tutelate dal legislatore.

Partendo da tale considerazione, e non sussistendo nell'ordinamento tributario italiano una norma antielusiva di carattere generale, la Corte di Cassazione ha ritenuto di poter porre rimedio a tale carenza ricorrendo ancora una volta alla teoria dell'abuso di diritto, secondo la quale la

strumentalizzazione degli istituti giuridici per conseguire indebiti risparmi d'imposta stravolge lo scopo dei principi fondamentali dell'ordinamento.

La nozione di abuso di diritto, quindi, assumerebbe, secondo la Suprema Corte, il ruolo di una clausola generale utilizzabile per l'intero ordinamento tributario, potendo in essa essere individuato, come sopra ricordato, un principio generale antielusivo, la cui fonte sarebbe rinvenibile negli stessi principi costituzionali, di capacità contributiva e di progressività, che informano l'ordinamento tributario italiano.

Infatti, la Corte ha affermato che i principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione costituiscono il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali norme finalizzate all'attuazione di quegli stessi principi.

Da ciò discende che non può non considerarsi insito nell'ordinamento 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 giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale.

Alla luce di quanto affermato, quindi, secondo l'Amministrazione finanziaria, lo strumento della rinuncia, se anche non contrastante con alcuna specifica disposizione, sarebbe utilizzato al solo scopo di ottenere un indebito vantaggio fiscale e concretizzerebbe, pertanto, un abuso di diritto.

L'abuso, nel caso sottoposto all'attenzione dell'Amministrazione finanziaria, si concretizzerebbe nel fatto che, morte prima la madre e la sorella, l'altra sorella superstite abbia manifestato l'intenzione di rinunciare all'eredità della sorella deceduta, in modo di evitare la trasmissione dell'eredità dalla madre, nonostante ciò ottenendo l'eredità medesima per essere diventata, a seguito della rinuncia fatta in nome e per conto della sorella deceduta, l'unica erede dell'originario *de cuius*.

Concludendo, e prescindendo dal caso sottoposto all'attenzione dell'Amministrazione finanziaria, nel quale l'istante ha probabilmente esposto le motivazioni poste alla base della sua richiesta non con la dovuta attenzione, non può non rilevarsi come, anche secondo quanto osservato da attenta dottrina, sentire parlare di un "utilizzo distorto" della rinuncia all'eredità, che ne determinerebbe la qualificazione in termini di attività abusiva sotto il profilo fiscale, lascia abbastanza sorpresi.

Infatti, se è vero che quello della rinuncia all'eredità è un istituto potenzialmente volto a tutela anche di ragioni economicamente rilevanti, è pur vero che essa ben può trovare il proprio fondamento in una pluralità di altre considerazioni di carattere etico, familiare, morale e, pertanto, non squisitamente economico.

Da ciò discende che la tendenza a giudicare come “abusiva” qualsiasi attività di diritto civile, che non poggi su ragioni economicamente apprezzabili, non può che apparire eccessiva.

Un tale orientamento, infatti, finirebbe con il ritenere abusiva qualsiasi attività, pur seria sotto il profilo strettamente civilistico, laddove non sia valutabile in termini economici.

In tale direzione può senz'altro inserirsi la sentenza della Corte di Cassazione n.15029 del 26 giugno 2009, nella quale i giudici, pur confermando l'orientamento espresso nelle precedenti sentenze circa la qualificazione e la configurabilità di un'attività “abusiva”, hanno precisato che l'onere di provare la reale sussistenza dell'abuso spetta in concreto all'Amministrazione finanziaria.

Alla luce di quanto osservato, quindi, lo strumento dell'abuso di diritto dovrebbe essere utilizzato dall'Amministrazione finanziaria con particolare cautela e mai prescindendo dalla puntuale analisi dei casi concreti e, soprattutto, dalla considerazione che l'impiego di forme contrattuali e/o organizzative, così come degli strumenti offerti dal nostro ordinamento giuridico, che siano volti a consentire un minor carico fiscale, costituisce esercizio della libertà personale, di impresa e di iniziativa economica, nel quadro delle libertà fondamentali riconosciute dalla Costituzione.

Bibliografia essenziale

ATTARDI, *L'elusione nell'Iva: l'impatto del divieto comunitario di abuso del diritto*, in “*il fisco*”, 2007, p. 1816.

ATTARDI, *Elusione fiscale. Orientamenti recenti in tema di abuso del diritto*, in “*il fisco*”, 2008, 3995.

BEGHIN, *L'elusione tributaria tra inopponibilità dei vantaggi fiscali, nullità dei contratti ed “invasivo” esercizio della funzione giurisdizionale*, in “*il fisco*”, 2006, all. 11.

BEGHIN, *Proventi derivanti da operazioni di dividend washing e problematiche processuali*, in *Giust. trib.*, 2006, n.3, p. 323.

BERTOLASO-ZANONI, *Come evitare l'elusione fiscale nelle operazioni straordinarie*, Rimini, 2008.

- BRECCIA, *Morte e resurrezione della causa: la tutela*, in *Il contratto e le sue tutele. Prospettive di diritto europeo*, a cura di MAZZAMUTO, Torino, 2002.
- C.M. BIANCA, *Diritto civile*, III, *Il contratto*, 2a ed., Milano, 2000.
- CAPOLUPO, *Elusione e abuso di diritto*, in “*il fisco*”, 2007, p. 6073.
- CARINGELLA, *Alla ricerca della causa nei contratti gratuiti atipici*, in *Giur. cost. e civ.*, 1993, p. 1508.
- CARRARO, *Il negozio in frode alla legge*, Padova, 1943.
- CARRARO, *Frode alla legge*, in *Noviss. Dig. It.*, VII, Torino, 1961.
- CHECCHINI, *Collegamento tra negozi a prestazioni corrispettive e nullità per mancanza di causa*, in “*il fisco*”, 2006, all. 11;
- CHINELLATO, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, Padova, 2007.
- CHITI, *The Role of the European Court of Justice in the Development of General Principles and Their Possible Codification*, in “*Riv. It. Dir. Pubb. Com.*”, 1995, p. 661.
- CIAN E TRABUCCHI, *Commentario breve al codice civile*, 6a ed., Padova, 2003, p. 1355.
- CIPOLLINA, *Elusione fiscale*, in *Digesto Disc. Priv., Sez. Comm.*, vol. V, Torino, 1990.
- CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale*, Padova, 1994.
- CIPOLLINA, *I confini giuridici nel tempo presente. Il caso del diritto fiscale*, Milano, 2003.
- COCIANI, *Alcune precisazioni (necessarie) in tema di elusione tributaria. Considerazioni generali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, I, p. 751.
- COCIANI, *Spunti ricostruttivi sulle tecniche giuridiche di contrasto all'elusione tributaria. Dal disconoscimento dei vantaggi tributari all'inopponibilità al Fisco degli atti, fatti e negozi considerati elusivi*, in *Riv. Dir. Trib.*, pp. 701 e ss.;
- CONTRINO, *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto*, Bologna, 1996.
- COPPOLA, *La dichiarazione tributaria e la sua rettificabilità*, Padova, 2005.
- CORASANITI, *La nullità dei contratti come strumento di contrasto delle operazioni di dividend washing nella recente giurisprudenza della Suprema Corte*, in *Obbl. e Contr.*, 2006, p. 302.
- DE NOVA, *Il contratto contrario a norme imperative*, in *Riv. critica dir. priv.*, 1985, p. 435.
- DRIGANI, *Risparmio di imposta e nullità del contratto: una strada non percorribile dal Giudice tributario*, in “*il fisco*”, 2006, all. 11.
- DUS, *Dividend washing. Corte di Cassazione e profili di illegittimità della tesi del Secit*, *Rass. trib.*, 2000, p. 1267.
- FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 1999.
- FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003.

- G.B. FERRI, *Causa e tipo nella teoria del negozio giuridico*, Milano, 1966.
- FIorentino, *L'elusione tributaria. Scelte di metodo e questioni terminologiche*, Napoli, 1996.
- FORTUNA, *L'evoluzione dell'abuso di diritto quale principio antielusione dall'ordinamento comunitario a quello nazionale*, in "il fisco", 2008, p. 5251;
- GALGANO, *Il negozio giuridico*, in *Tratt. Cicu e Messineo*, III, 1, Milano, 1988.
- GALLO, *Elusione, risparmio di imposta e frode alla legge*, in *Giur. comm.*, 1989, I, p. 385.
- GALLO, *Brevi spunti in tema di elusione e frode alla legge (nel reddito di impresa)*, in *Rass. trib.*, 1989, I, p. 17.
- GALLO, *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione*, in *Dir. e prat. trib.*, 1992, I, p. 1761.
- GAMMIE, *The Role of the European Court of Justice in the Development of Direct Taxation in the European Union*, in "Bulletin", 2003, p. 86;
- GARCEA, *Il legittimo risparmio di imposta. Profili teorici e casi materiali*, Padova, 2000.
- GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, 8a ed., Napoli, 2000.
- GIACOBBE, *Frode alla legge*, in *Enc. dir.*, XXVIII, Milano, 1968.
- M. GIORGIANNI, *Causa (diritto privato)*, in *Enc. dir.*, VI, Milano, 1960.
- GITTI, *Il contratto in frode alla legge: itinerari della giurisprudenza*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1989, pp. 705 e ss..
- GITTI, *Divieto del patto commissorio, frode alla legge, "sale and lease back"*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1993, pp. 457-492.
- MAGNANI, *L'interposizione fittizia ed imputazione del reddito*, in *Leggi civ. comm.*, 1990, p. 1247.
- MARIOTTI, "Dividend washing" e norme antielusive, in *Giust. trib.*, 2006, 1, p. 29.
- MIRABELLI, *Causa subiettiva e causa obiettiva*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1951, pp. 323 e ss..
- MORELLO, *La frode alla legge*, Milano, 1969.
- MORELLO, *Il problema della frode alla legge nel diritto tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 1991, I, pp. 8 e ss..
- MOSCHETTI, *La capacità contributiva*, Padova, 1993.
- CAPOZZI, *Successioni e Donazioni*, Giuffrè, 2002.