

Giurisprudenza

I movimenti della giurisprudenza intorno all'abuso del diritto

10 Agosto 2011

Fondamento e portata del principio, già individuato dalla dottrina civilistica, in ambito tributario sono stati specificati attraverso diversi interventi della Cassazione

Thumbnail
Image not found or type unknown

La Cassazione (sentenza n. 16428 del 27 luglio 2011), pur dichiarando l'inammissibilità del ricorso per violazione del principio di autosufficienza dello stesso, ha confermato l'orientamento giurisprudenziale consolidato secondo cui *"in materia tributaria, il divieto di abuso dei 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, 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, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali. Esso comporta 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"*.

La dottrina civilistica individua l'essenza dell'abuso del diritto nel *"tenere un comportamento apparentemente conforme al contenuto di una posizione giuridica soggettiva attribuita dall'ordinamento, ma in realtà in contrasto con le ragioni sostanziali poste a fondamento di tale attribuzione"* (G. MERUZZI, *L'Exceptio doli dal diritto civile al diritto commerciale*, Padova, 2005, pag. 338).

L'abuso del diritto diviene dunque rilevabile soltanto in base ad un'attività di accertamento, eseguita a posteriori, dell'interesse concretamente perseguito dal soggetto (F.D. BUSNELLI e E. NAVARRETTA, *Abuso del diritto e responsabilità civile, Studi in onore di Pietro Rescigno, vol. V, Responsabilità civile e tutela dei diritti*, Milano, 1998, pag. 181).

Sotto questo profilo, l'abuso del diritto si avvicina al principio della prevalenza della sostanza sulla forma, già noto nei Paesi di *Common Law* in tema di interpretazione antielusiva, per effetto del quale le autorità fiscali sono in grado di disconoscere, ad esempio, la forma legale assunta dalle parti in un particolare accordo, ponendo, invece, attenzione sull'effettiva sostanza dell'operazione, ritenuta valida se ispirata e supportata da reali esigenze di carattere economico.

Ma è tramite l'intervento dei giudici di legittimità che viene specificato il fondamento e la portata di tale principio nell'ordinamento tributario. La Cassazione, a sezioni unite (sentenze del 23 dicembre 2008, 30055, 30056 e 30057), facendo seguito ad alcune pronunce che avevano recepito il principio di fonte comunitaria (Cassazione, 21 ottobre 2005, n. 20398; 5 maggio 2006, n. 10353 e 29 settembre 2006, n. 21221 che, per prime, hanno riconosciuto la validità di tale principio anche per le imposte non armonizzate) ha affermato come l'abuso di diritto trovi diretto fondamento nei principi costituzionali e, dunque, caratterizza tutto l'ordinamento tributario.

I giudici di legittimità, quindi, hanno precisato che *"la fonte di tale principio, in tema di tributi non armonizzati, quali le imposte dirette, va rinvenuta non nella giurisprudenza comunitaria quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano"*. I principi della capacità contributiva e della progressività dell'imposizione, infatti, ostano al conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti attraverso strumenti giuridici utilizzati essenzialmente per ottenere un risparmio d'imposta.

In tal senso va anche sentenza emessa della Cassazione 13 gennaio 2011, n. 688. I giudici, in tale circostanza, hanno riconosciuto come i principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione di cui all'articolo 53 della Costituzione impongono di ritenere *"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 giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale"*.

La giurisprudenza di legittimità, inoltre, ha attribuito carattere e valenza generale alla clausola

dell'abuso di diritto, ritenendola immanente all'ordinamento e preesistente anche all'introduzione di norme specifiche quali l'articolo 37-bis del Dpr 29 settembre 1973, n. 600.

Come in materia di Iva dalle disposizioni della sesta direttiva è ricavabile un principio in base al quale gli operatori economici non possono avvalersi di strumenti giuridici con il fine essenziale di ottenere un vantaggio fiscale, così in materia di imposte dirette, visti gli articoli 23 e 53 della Costituzione, non è consentito ai contribuenti utilizzare le norme dell'ordinamento tributario per sottrarsi al loro dovere di concorrere al finanziamento della spesa pubblica.

Sul punto la Suprema corte (sezioni unite, sentenza 23 dicembre 2008 n. 30055) ha chiarito come la circostanza *"che una specifica norma antielusiva abbia espressamente preso in considerazione uno dei benefici fiscali che tipicamente derivano dal negozio abusivo non vuol dire, pertanto, che il giudice tributario non possa, prendendo atto nella specie della valutazione espressa di elusività dell'operazione da parte del legislatore, utilizzare lo strumento dell'inopponibilità all'amministrazione (adottato dallo stesso legislatore in numerose norme specifiche di carattere antielusivo, quali l'art. 10, comma primo, della legge n. 408 del 1990 - nel testo dapprima sostituito dall'art. 28, comma 1, della legge n. 724 del 1994 e poi modificato all'art. 3, comma 26, della legge n. 662 del 1996 - e l'art. 37-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, introdotto dall'art. 7 del d.lgs. n. 38 del 1997) anche per ogni altro profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, commessa anche in data anteriore all'entrata in vigore della norma suddetta"*.

In conclusione, sembra che, tramite l'intervento giurisprudenziale, il principio dell'abuso del diritto venga collocato tra i principi immanenti all'ordinamento giuridico in generale (e quindi anche di quello tributario). Un'operazione che determina un automatico ampliamento della gamma di fattispecie riconducibili alla sfera abusiva, pur in assenza di una espressa norma di richiamo.

di

Marco Viti

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/movimenti-della-giurisprudenza-intorno-allabuso-del-diritto>