

## Lezione T1

# L'abuso del diritto nella giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione

di Fabio Aramini

**Sommario:** 1. Premessa. 2. Dai principi comunitari alla Carta Costituzionale. 3. La nozione. 4. La ripartizione dell'onere della prova. 5. La possibilità che il giudice sollevi l'abuso del diritto in qualsiasi grado di giudizio e la tutela del contribuente. 6. L'applicazione delle sanzioni amministrative.

### 1. Premessa

L'elusione fiscale è zona dai difficili confini: essa è definita in dottrina come quella fattispecie in cui, nonostante il rispetto formale della legge, il contribuente realizza delle operazioni i cui effetti sono contrari alla *ratio* della norma. Secondo taluni, “*siamo in presenza, dunque, di quella linea di confine che separa le regole scritte dai principi metagiuridici*”<sup>1</sup>.

L'elusione fiscale è fenomeno che lo Stato deve combattere. Ciò al fine di evitare che alcuni contribuenti adottino comportamenti volti ad aggirare l'ordinamento giuridico, ottenendo un risparmio di imposta in presenza della medesima espressione di capacità contributiva. D'altro canto una reazione “scomposta” al fenomeno dell'elusione fiscale a livello giurisprudenziale rischia di svuotare di contenuto il principio di legalità e di predeterminazione della fattispecie impositiva.

### 2. Dai principi comunitari alla Carta Costituzionale

La sentenza della Corte di Cassazione sull'abuso del diritto da cui si vuole iniziare è quella del 4 aprile 2008, n. 8772<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> I. Vacca, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Rivista di Diritto Tributario, Dicembre 2008, I, p. 1070. Cfr. anche L. Carpentieri, *L'ordinamento tributario tra abuso e incertezza del diritto*, Rivista di Diritto Tributario, dicembre 2008, I, p. 1058.

<sup>2</sup> Nello stesso senso cfr. la sentenza della Cassazione 21 aprile 2008, n. 10257. Per una

La sentenza n. 8772 del 2008 è ampia nei contenuti e nei riferimenti e non nasconde l'ambizione di proporsi quale punto di arrivo (pur rivelandosi poi il punto di partenza) di un orientamento interpretativo inteso a sostenere la diretta applicabilità del concetto di abuso del diritto, elaborato dalla giurisprudenza comunitaria, anche nell'ordinamento giuridico italiano (indipendentemente dai settori coinvolti)<sup>3</sup>.

Nella sentenza n. 8772 si analizzava un'operazione di *dividend washing* il cui scopo era quello di realizzare delle minusvalenze deducibili a fronte di dividendi esclusi da tassazione per effetto del meccanismo del credito di imposta.

Il credito di imposta sui dividendi serviva, come noto, nel "sistema di imputazione", a scongiurare la doppia imposizione degli utili societari.

Il *dividend washing*, in tale sistema, rimasto in vigore fino al 2004, consentiva di annullare ogni livello di imposizione, posto che il cessionario, dopo aver percepito il dividendo assistito dal credito d'imposta, cedeva la partecipazione realizzando una minusvalenza e ottenendo, di fatto, la restituzione dell'imposta pagata dalla società i cui dividendi erano stati distribuiti.

I giudici di legittimità, nella sentenza n. 8772 del 2008, ricordavano che, nelle prime decisioni in materia di elusione, la Corte si era espressa nel senso di ritenere inefficaci nei confronti dell'Amministrazione finanziaria solo quei comportamenti che tali erano definiti normativamente: all'uopo la Corte di Cassazione richiamava, a titolo esemplificativo, le sentenze di Cassazione, 3 aprile 2000, n. 3979, 3 settembre 2001, n. 11351 e 7 marzo 2002, n. 3345. In base a tale approccio, le operazioni di *dividend washing* dovevano considerarsi pienamente legittime in assenza di una norma che ne statuisse espressamente il carattere di elusività.

Successivamente, ricordava ancora la sentenza, la giurisprudenza si era evoluta, identificando dei mezzi per colpire le operazioni compiute esclusivamente per scopo fiscale (tra cui quelle di *dividend washing* e *dividend stripping*)<sup>4</sup>. In particolare, nelle sentenze 21 ottobre 2005, n.

---

ricostruzione storica degli approcci seguiti dalla Suprema Corte, anche con riferimento all'abuso del diritto, ante 2008, cfr., e.g., A. Lovisolo, *L'art. 53 Cost. come fonte della clausola generale antielusiva ed il ruolo delle valide ragioni economiche tra abuso del diritto, elusione fiscale ed antieconomicità delle scelte imprenditoriali*, GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria, n. 3/2009, p. 216 e ss..

<sup>3</sup> G. Zizzo, *L'abuso dell'abuso del diritto*, GT – Rivista di giurisprudenza tributaria, n. 6/2008, p. 465.

<sup>4</sup> In merito alle due fattispecie del *dividend washing* e *dividend stripping*, seppur a com-

20398 e 14 novembre 2005, n. 22932, la Corte di Cassazione aveva affermato che sono nulle per “difetto di causa” le operazioni effettuate al solo scopo di ottenere un risparmio di imposta. Nella sentenza di Cassazione 26 ottobre 2005, n. 20816 era stato anche affermato il principio secondo cui l'Amministrazione finanziaria, quale terzo interessato alla regolare applicazione delle imposte, è legittimata a dedurre (in sede di accertamento prima ed in sede contenziosa successivamente) la simulazione assoluta o relativa dei contratti stipulati dal contribuente o la nullità per frode alla legge, inclusa la legge tributaria (articolo 1344 c.c.) e la prova può essere fornita con qualsiasi mezzo, anche attraverso presunzioni.

---

mento delle sentenze di Cassazione 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, è stato osservato: *“Le due ipotesi presentano... non secondari tratti distintivi... Un commento... merita peraltro la vicenda concernente il dividend stripping. L'usufrutto su azioni è infatti idoneo a svolgere una funzione economico-imprenditoriale autosufficiente rispetto alla finalità dell'arbitraggio fiscale. L'usufrutto su azioni, infatti, può svolgere, tra le altre, la funzione di «contratto di liquidità», come pure può servire allo scopo di consentire all'usufruttuario di ingerirsi nella gestione di un'impresa, attraverso l'esercizio dei diritti amministrativi – in primis il diritto di voto in assemblea – di cui l'usufruttuario normalmente dispone (salvo diverso accordo tra le parti). Tuttavia, stando a quanto si desume dalle pronunce, che peraltro confermano quanto consta a chi scrive circa la prassi in voga fino all'inizio degli anni novanta, i poteri dell'usufruttuario erano sottoposti a significative restrizioni (sia con riguardo all'ammontare dei dividendi distribuibili che con riferimento all'esercizio dei diritti amministrativi), tanto da mettere il relativo contratto in una cattiva luce (cioè da farlo ritenere sostanzialmente stipulato all'esclusivo o principale fine di ottenere un certo risultato fiscale), se non addirittura da far dubitare della effettiva «realità» (e quindi della spettanza del credito di imposta) dello schema negoziale utilizzato. L'Amministrazione finanziaria, infatti, aveva prospettato, tra alterne vicende, la classificazione del rapporto nell'ambito di quelli a contenuto meramente obbligatorio, di cessione del diritto a percepire i dividendi. Rimane però il fatto che, per le sue tipiche caratteristiche di contratto di durata, l'usufrutto su azioni svolge(va) anche una oggettiva funzione economica di finanziamento, e quindi lo stesso, sotto il profilo della meritevolezza economica e quindi della possibile giustificazione del vantaggio fiscale raggiunto, appariva maggiormente difendibile rispetto al dividend washing (doppia compravendita dei titoli a cavallo dello stacco cedola). Senza contare che, nella impossibilità per una società non residente di accedere al credito di imposta, poteva essere fondatamente vista una ingiustificata penalizzazione, posto che al socio (appunto perché non residente e non tenuto a dichiarare il dividendo in Italia) non sarebbe stato concesso il credito di imposta pur a fronte di utili societari distribuiti ed assoggettati a tassazione in Italia presso la società partecipata”*, D. Stevanato, *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva*, Corriere Tributario, n. 6/2009, p. 403 e ss.. Cfr. anche A. Lovisolo, *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio*, Rivista di Diritto Tributario, gennaio 2009, parte I, p. 51. Nonché le considerazioni di G. Falsitta, *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto “abuso del diritto”*, Rivista di Diritto Tributario, 2010, II, p. 334 e ss., riportate, a nota, subito dopo nel presente paragrafo.

In due dei citati precedenti giurisprudenziali ed, in particolare, nelle sentenze n. 20398 e 22392 del 2005, si era prospettata inoltre la diretta applicazione, nel nostro ordinamento tributario, del principio dell'abuso del diritto affermatosi in ambito europeo. Detto principio aveva poi trovato riscontro formale nella sentenza di Cassazione 29 settembre 2006, n. 21221 che, a parere della Corte, assumeva una particolare importanza, poiché in essa veniva esplicitamente affermato che, in forza del diritto comunitario, non sono opponibili all'Amministrazione finanziaria gli atti che costituiscono abuso del diritto. L'abuso del diritto, si legge nella decisione del 2006, si realizza quando le operazioni sono compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale e trova applicazione in tutti i settori dell'ordinamento tributario; incombe sul contribuente fornire la prova della *“esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di carattere non meramente marginale o teorico”*.

La sentenza n. 21221 del 2006 aveva comunque precisato, come ricordava la decisione n. 8772 del 2008, che il ricorso all'abuso del diritto non può essere esteso a tal punto da comprimere il principio di legalità e di difesa del contribuente e la libertà d'impresa in quanto deve essere riconosciuta la liceità dell'obiettivo della minimizzazione del carico fiscale. La pronuncia del 2006 è importante, si legge nella sentenza n. 8772, anche sul piano processuale. Infatti, in essa era stato sostenuto che, poiché il principio di irrilevanza fiscale degli atti di abuso deriva dalla normativa comunitaria, è consentito introdurre nel giudizio di Cassazione la problematica dell'abuso, purché sia ancora aperto un contenzioso su comportamenti fraudolenti e/o elusivi.

Infine, nella sentenza n. 8772 venivano richiamate le pronunce di Cassazione 5 maggio 2006, n. 10353 e 13 ottobre 2006, n. 22023, a sostegno del fatto che quanto affermato nella causa 21221 del 2006 *“costituisce per altro solo l'espressione più articolata e compiuta di un indirizzo giurisprudenziale che può ormai dirsi pacifico”*. Nella prima, la Corte aveva statuito che costituisce principio consolidato l'affermazione secondo cui la VI Direttiva, in tema di IVA, alla tradizionale bipartizione dei comportamenti dei contribuenti in fisiologici e patologici (propri delle frodi fiscali), aggiunge nell'ordinamento comunitario, direttamente applicabile in quello nazionale, una sorta di *tertium genus*, in dipendenza del comportamento abusivo ed elusivo del contribuente, volto a conseguire il solo risultato del beneficio fiscale, senza una reale ed autonoma ragione economica giustificatrice delle operazioni. Nella seconda sentenza, la Corte aveva ribadito quanto affermato nella decisione n.

21221 del 2006 e cioè che la clausola antielusiva è immanente in diversi settori del diritto tributario nazionale.

La Suprema Corte concludeva rilevando che, alla luce dei principi richiamati nella giurisprudenza citata, l'ottica dei rapporti tra elusione e norma legislativa poteva dirsi ribaltata. E, invero, si legge, le singole norme antielusive (e.g., l'articolo 20 del D.P.R. n. 131 del 26 aprile 1986) sono invocate non più come eccezioni, ma come sintomo dell'esistenza di un divieto di abuso del diritto. Doveva essere in conclusione, a parere della Corte, formulato il seguente principio: *“non hanno efficacia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria quegli atti posti in essere dal contribuente che costituiscano “abuso di diritto”, cioè che si traducano in operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale; ed incombe sul contribuente fornire la prova della esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di carattere non meramente marginale o teorico”*.

Nella sentenza n. 8772 del 2008, quindi, il concetto di abuso del diritto veniva delineato in maniera molto generica identificandolo nelle *“operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale”*.

Essa era stata criticata soprattutto per il fatto di **derivare** la diretta applicazione del concetto di abuso del diritto dalla **giurisprudenza comunitaria**.

Il riferimento all'abuso del diritto ed alla giurisprudenza comunitaria, come rilevato dai giudici della Suprema Corte, era già contenuto nelle sentenze n. 20398 del 21 ottobre 2005 e n. 22932 del 14 novembre 2005 aventi ad oggetto operazioni di *dividend washing* e *dividend stripping*. In tali sentenze, come già ricordato, le fattispecie erano state sottoposte a censura antielusiva utilizzando il concetto civilistico della mancanza di causa. La Corte di Cassazione, nelle sentenze citate, aveva dedicato particolare attenzione alla giurisprudenza comunitaria ed al concetto elaborato dalla Corte di Giustizia Europea di abuso del diritto. A parere della Cassazione, il principio affermato dalla precedente giurisprudenza secondo cui, prima dell'introduzione, da parte dell'articolo 7, comma 1, del D. Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, dell'articolo 37-bis del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973, non esisteva una clausola generale antielusiva nell'ordinamento fiscale italiano, doveva essere riveduto, alla luce dei principi ricavabili dalla Corte di Giustizia Europea sul concetto di abuso del diritto.

In particolare, nella sentenze n. 20398 e 22932 del 2005, la Corte affermava che l'*“esistenza di una clausola generale... antiabuso*

*nell'intero campo dell'imposizione fiscale non è stata ancora affermata dalla giurisprudenza comunitaria... l'esistenza di un tale principio svolgerebbe un innegabile effetto di irraggiamento sull'intero sistema impositivo, anche per tributi, come quelli diretti che, pur ricadendo nella competenza degli Stati membri, sono comunque soggetti, secondo una costante giurisprudenza della Corte di Giustizia, ai principi fondamentali dell'ordinamento comunitario"; "pur non essendo stata affermata in modo radicale, e valevole per tutti i settori dell'imposizione fiscale, l'esistenza di una regola che reprima - attraverso l'inopponibilità dell'atto all'Amministrazione finanziaria - il cosiddetto abuso del diritto, non pare contestabile l'emergenza di un principio tendenziale, che - in attesa di ulteriori specificazioni della giurisprudenza comunitaria - deve spingere l'interprete alla ricerca di appropriati mezzi all'interno dell'ordinamento nazionale per contrastare tale diffuso fenomeno".*

È, quindi, già dal 2005 che la Corte di Cassazione aveva dichiarato di ricercare, in assenza di disposizioni normative espresse, i più "appropriati mezzi" per contrastare il fenomeno dell'elusione fiscale, pur riconoscendo che essi non potevano ancora essere trovati al di fuori dell'ordinamento giuridico nazionale. Come è stato correttamente osservato, "L'aver basato la decisione sulla nullità per difetto di causa invece che sull'abuso del diritto (dopo averne riconosciuto la particolare valenza) deriva probabilmente dall'atteggiamento prudente dei giudici che in tal modo hanno (inconsapevolmente) "preparato il terreno" per un futuro impiego di questo concetto comunitario, non ritenendolo, però, in quel momento, ancora così sufficientemente articolato e consolidato da porlo a base del proprio convincimento... Lo dimostra la circostanza, che immediatamente dopo la pronuncia della sentenza della Corte di giustizia Halifax (sentenza 21 febbraio 2006, causa C-255/02), la giurisprudenza della Cassazione ha dato inizio ad un nuovo orientamento incentrato interamente sul principio dell'"abuso del diritto"<sup>5</sup>.

Tale orientamento trova espressione compiuta nella decisione n. 21221 del 29 settembre 2006, sentenza, anch'essa, citata nella pronuncia n. 8772 del 2008 e sopra sommariamente descritta. In essa si legge, in particolare, "successivamente alle citate sentenze di questa Corte... del 2005 è intervenuta la decisione della Corte di Giustizia 21 febbraio 2006 in causa C-255/02..., da considerarsi vero e proprio leading case in tema

<sup>5</sup> A. Lovisolo, *Il principio di matrice comunitaria dell'"abuso" del diritto entra nell'ordinamento giuridico italiano: norma antielusiva di chiusura o clausola generale antielusiva? L'evoluzione della giurisprudenza della Suprema Corte*, *Diritto e Pratica Tributaria*, 2007, 4, p. 735. Cfr. anche L. Salvini, *L'elusione IVA nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, *Corriere Tributario*, n. 39, 2006, p. 3098.

*di abuso del diritto (o comportamento abusivo) nel campo fiscale... Pur riguardando la pronuncia dei Giudici di Lussemburgo un campo impositivo di competenza comunitaria (l'i.v.a.), questa Corte ritiene che, come ripetutamente affermato dalla giurisprudenza comunitaria, anche nell'imposizione fiscale diretta, pur essendo questa attribuita alla competenza degli Stati membri, gli stessi devono esercitare tale competenza nel rispetto dei principi e delle libertà fondamentali contenuti nel Trattato CE".*

Non stupisce quindi che, alla conclusione del sopra esposto percorso interpretativo, la Corte di Cassazione, nella sentenza n. 8772 del 2008, arrivasse ad utilizzare il principio dell'abuso del diritto di emanazione comunitaria nel campo delle imposte dirette.

Ciò posto, il richiamo al diritto comunitario da parte della Cassazione per quanto concerne le imposte dirette appariva improprio per almeno due motivi<sup>6</sup>.

Innanzitutto, il principio dell'abuso del diritto non è tra quelli fissati dal Trattato, ma è, anche in ambito comunitario, una elaborazione di carattere giurisprudenziale<sup>7</sup>. Tale principio dovrebbe vincolare i giudici nazionali nell'interpretazione e nell'applicazione delle norme "comunitarie", quale, ad esempio, l'IVA, ma non dovrebbe estendersi fino alle imposte dirette che hanno portata prevalentemente "interna". Del resto la stessa Corte di Giustizia Europea prima di analizzare il caso sottoposto alla sua attenzione ne verifica sempre il carattere di transnazionalità. In assenza di tale elemento, la competenza dei giudici del Lussemburgo viene meno nella maggior parte dei casi<sup>8</sup>.

<sup>6</sup> Cfr. V. Ficari, *Clausola generale antielusiva, art. 53 della Costituzione e regole giurisprudenziali*, Rassegna Tributaria, n. 2/2009, p. 391. G. Marini, *Note in tema di evasione fiscale, abuso del diritto e applicazioni delle sanzioni amministrative*, Riv. Trim. Dir. Trib., 2013, p. 325 e ss.

<sup>7</sup> Cfr. S. Gianoncelli, *Contrasto all'elusione fiscale in materia di imposte sui redditi e divieto comunitario di abuso del diritto*, Giur. It., 2008, p. 5; A. Lovisolo, *Abuso del diritto e clausola generale...*, cit., p. 61.

<sup>8</sup> Cfr., e.g., G. Stancati, *Elusione ed abuso della certezza della norma tributaria: "alea iacta est"*, in *I principi comunitari come norma antielusione implicita?*, Dialoghi di diritto tributario, n. 6 del 2008, pp. 7-8; L. Salvini, cit., p. 3103; A. Lovisolo, *Il principio di matrice comunitaria dell'"abuso" del diritto entra...*, cit., p. 735; S. Gianoncelli, cit., p. 5; G. Zizzo, cit., p. 465; M. Beghin, *Note critiche a proposito di un recente orientamento giurisprudenziale incentrato sulla diretta applicazione in campo domestico, nel comparto delle imposte sul reddito, del principio comunitario del divieto di abuso del diritto*, Rivista di Diritto Tributario, Parte II, n. 7-8/2008, p. 468 e ss.; M. Poggioli, *Il modello comunitario della "pratica abusiva" in ambito fiscale: elementi costitutivi essenziali e forza di condizionamento rispetto alle scelte legislative ed interpretative nazionali*, Rivista di Diritto Tributario, 2008, IV, p. 266; L. Carpentieri, cit., pp. 1060-1. D. Stevanato, cit., p. 403

## DISPENSA T1

---

### L'abuso del diritto nella giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione

---

**Corte di Cassazione, sez. V, sentenza 4 aprile 2008, n. 8772**

*Massima ufficiale.* Il principio secondo cui, in forza del diritto comunitario, non sono opponibili alla Amministrazione finanziaria quegli atti posti in essere dal contribuente che costituiscano “abuso del diritto”, cioè che si traducano in operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale, deve estendersi a tutti i settori dell'ordinamento tributario, e dunque anche all'ambito delle imposte dirette, prescindendosi dalla natura fittizia o fraudolenta della operazione; ed incombe sul contribuente la prova della esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti con carattere non meramente marginale o teorico. (Nella specie, la S.C. ha censurato la pronuncia di merito che aveva riconosciuto il credito d'imposta di cui all'art. 14 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, nel testo anteriore alle modifiche apportate dall'art. 7-bis del d.l. 9 settembre 1992, n. 372, ad una società italiana che si era resa cessionaria dell'usufrutto di partecipazioni azionarie intestate ad altra società con sede all'estero al solo fine di procurare a quest'ultima un vantaggio fiscale). (Cassa con rinvio, Comm. Trib. Centrale Bologna, 16 Maggio 2003).

*Stralci della sentenza.* Non sono opponibili alla Amministrazione finanziaria gli atti che costituiscano “abuso di diritto”; ... tale principio trova applicazione in tutti i settori dell'ordinamento tributario e dunque anche nell'ambito delle imposte dirette.

Costituiscono... “abuso di diritto” le operazioni compiute **essenzialmente** per il conseguimento di un vantaggio fiscale; ed incombe sul contribuente fornire la prova della esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di carattere non meramente marginale o teorico, specie quando l'abuso di diritto dia luogo ad un elemento negativo del reddito o dell'imposta. La nozione di abuso del diritto prescinde, pertanto, da qualsiasi riferimento alla natura fittizia o fraudolenta di un'operazione, nel senso di una prefigurazione di comportamenti diretti a trarre in errore o a rendere difficile all'ufficio di cogliere la vera natura dell'operazione. Né comporta l'accertamento della simulazione degli atti posti in essere in violazione del divieto di abuso. Infine, sul piano processuale:



poiché il principio della irrilevanza fiscale degli atti in abuso di diritti deriva dalla normativa comunitaria è consentito introdurre nel giudizio di cassazione la problematica dell'abuso del diritto, purché sia ancora aperto (come nel caso di specie) un contenzioso su comportamenti fraudolenti e/o elusivi.

L'ottica dei rapporti elusione/norma legislativa si è così ribaltata e le singole norme "anti – elusive" vengono invocate non più come **eccezioni** ad una regola, ma come mero **sintomo** dell'esistenza di una regola...

---

**Corte di Cassazione, sez. V, sentenza 17 aprile 2008, n. 25374**

*Massima ufficiale.* In tema di IVA, le pratiche abusive consistenti nell'impiego di una forma giuridica o di un regolamento contrattuale al fine di realizzare quale scopo principale (seppur non esclusivo) un risparmio di imposta, anche se allo stesso si accompagnano secondarie finalità di contenuto economico, consistono in abusi di diritti fondamentali garantiti dall'ordinamento comunitario e pertanto assumono rilievo normativo primario in tale ordinamento, indipendentemente dalla presenza di una clausola generale antielusiva nell'ordinamento fiscale italiano. L'individuazione dell'impiego abusivo di una forma giuridica incombe sull'amministrazione finanziaria, la quale non potrà limitarsi ad una mera e generica affermazione, ma dovrà individuare e precisare gli aspetti e le particolarità che fanno ritenere l'operazione priva di reale contenuto economico diverso dal risparmio di imposta. (Fattispecie nella quale la S.C. ha ritenuto costituissero abuso del diritto il frazionamento di un contratto di leasing in una pluralità di contratti distinti, conclusi con soggetti diversi ed aventi ad oggetto rispettivamente la concessione in uso del bene ed i servizi di finanziamento e di assicurazione contro la perdita del bene o il deterioramento del bene, al fine principale di considerare imponibile soltanto il corrispettivo per l'uso del bene, con esenzione degli altri servizi, ai sensi dell'art. 10 n. 1, 2 e 9 del d.P.R. n. 633 del 1972). (Cassa e decide nel merito, App. Bologna, 12 gennaio 1999)

---

**Corte di Cassazione, sez. unite, sentenze 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056, 30057**

*Massima ufficiale.* In tema di imposte sui redditi, l'inapplicabilità "ratione temporis" dell'art. 14, comma 6-bis, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (introdotto dall'art. 7-bis del d.l. 9 settembre 1992, n. 372, conv. con mod. dalla legge 5 novembre 1992, n. 429) non esclude la possibilità di dichiarare inopponibili all'Amministrazione finanziaria, in applicazione di un principio generale antielusivo desumibile dall'art. 53 Cost., i benefici fiscali derivanti dalla combinazione dell'acquisto di azioni da un fondo comune d'investimento o da una SICAV con la successiva rivendita delle medesime azioni alla stessa società venditrice, dopo la percezione dei dividendi, ad un prezzo inferiore (c.d. "dividend

washing”), qualora tale operazione sia configurabile come abuso del diritto, essendo posta in essere al solo scopo di consentire al fondo o alla SICAV di avvalersi del credito d'imposta previsto dall'art. 14 del d.P.R. n. 917 cit. (altrimenti non fruibile, ai sensi dell'art. 9, primo comma, della legge 23 marzo 1983, n. 77), ed all'acquirente-venditore di ridurre il reddito d'impresa mediante il computo della minusvalenza costituita dal differenziale tra il prezzo d'acquisto e quello di rivendita. (Cassa e decide nel merito, Comm. Trib. Reg. Firenze, 14 dicembre 1999).

*Stralci della sentenza.* Nel merito, ritengono le Sezioni Unite di questa Corte di dover aderire all'indirizzo di recente affermatosi nella giurisprudenza della Sezione tributaria (si veda, da ultimo, Cass. 10257/08, 25374/08), fondato sul riconoscimento dell'esistenza di un generale principio antielusivo; con la precisazione 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.

Ed in effetti, i principi di capacità contributiva (art. 53 Cost., comma 1) e di progressività dell'imposizione (art. 53 Cost., comma 2) 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 ultime norme evidentemente finalizzate alla più piena attuazione di quei principi.

Con la conseguenza che non può non ritenersi 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 giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale.

Non contrasta con l'individuazione nell'ordinamento di un generale principio antielusione la constatazione del sopravvenire di specifiche norme antielusive, che appaiono anzi - come questa Corte ha osservato - mero sintomo dell'esistenza di una regola generale (Cass. 8772/08).

Né siffatto principio può in alcun modo ritenersi contrastante con la riserva di legge in materia tributaria di cui all'art. 23 Cost., in quanto il riconoscimento di un generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario 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.

Che una specifica norma antielusiva abbia espressamente preso in considerazione uno dei benefici fiscali che tipicamente derivano dal negozio abusivo non vuoi dire, pertanto, che il giudice tributario non possa, prendendo atto nella specie della valutazione espressa di elusività dell'operazione da parte del legi-

slatore, utilizzare lo strumento dell'inopponibilità all'amministrazione (adottato dallo stesso legislatore in numerose norme specifiche di carattere antielusivo, quali la L. n. 408 del 1990, art. 10, comma 1, - nel testo dapprima sostituito dalla L. n. 724 del 1994, art. 28, comma 1, e poi modificato alla L. n. 662 del 1996, art. 3, comma 26, - e il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, introdotto dal D. Lgs. n. 38 del 1997, art. 7) 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.

Nessun dubbio può d'altro canto sussistere riguardo alla concreta **rilevabilità d'ufficio**, in questa sede di legittimità, della inopponibilità del negozio abusivo all'erario.

---

**Corte di Cassazione, sez. V, sentenza 21 gennaio 2009, n. 1465**

*Massima ufficiale.* In materia tributaria, integra gli estremi del comportamento abusivo quell'operazione economica che, tenuto conto sia della volontà delle parti implicate che del contesto fattuale e giuridico, ponga quale elemento predominante ed assorbente della transazione lo scopo di ottenere vantaggi fiscali, con la conseguenza che il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove quelle operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi di imposta. La prova sia del disegno elusivo sia delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale, incombe sull'Amministrazione finanziaria, mentre grava sul contribuente l'onere di allegare la esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di reale spessore che giustifichino operazioni in quel modo strutturate. (In applicazione del principio, la S.C. ha escluso la configurabilità di un'operazione elusiva nell'impianto organizzativo di una "corporate joint venture" in cui gli investimenti erano stati effettuati da una società "ad hoc", costituita per l'acquisto di attrezzature e linee di produzione, concesse in comodato gratuito a terzi per la realizzazione di veicoli poi acquisiti dalla comodante ad un minor prezzo, in quanto, pur derivando dall'operazione un risparmio di imposta, essa trovava giustificazione ragionevole nell'obiettivo di assicurarsi vantaggiose posizioni commerciali di competitività sui mercati cui i veicoli prodotti erano destinati). (Cassa e decide nel merito, Comm. Trib. Reg. Firenze, 13 ottobre 2006).

---

**Corte di Cassazione, sez. V, sentenza 8 aprile 2009, n. 8487**

*Massima ufficiale.* La norma antielusiva prevista dall'art. 37 bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 non presuppone un comportamento fraudolento, essendo sufficiente un uso improprio, ingiustificato o deviante (perché non

sorretto da valutazioni economiche diverse dal profilo fiscale) di un legittimo strumento giuridico, che consenta di eludere l'applicazione del regime fiscale proprio dell'operazione che costituisce il presupposto d'imposta. (Rigetta, Comm. Trib. Reg. Torino, 18/04/2007).

---

**Corte di Cassazione, sez. V, sentenze 8 aprile 2009, n. 20029 e 20030**

*Stralcio della sentenza.* in materia tributaria, integra gli estremi del comportamento abusivo quell'operazione economica che, tenuto conto sia della volontà delle parti implicate che del contesto fattuale e giuridico, ponga quale elemento predominante ed assorbente della transazione lo scopo di ottenere vantaggi fiscali, con la conseguenza che il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove quelle operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi di imposta. La prova sia del disegno elusivo sia delle **modalità di manipolazione e di alterazione** degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale, incombe sull'Amministrazione finanziaria, mentre grava sul contribuente l'onere di allegare la esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di reale spessore che giustificano operazioni in quel modo strutturate (Cass. n. 1465/09; v. anche Cass. n. 8772 e 10257/08). Nel caso in esame, la parte erariale, ha opportunamente segnalato la deviazione dallo schema tradizionale dalla soccida, quale contratto associativo agrario (realizzata, nell'ipotesi, principalmente attraverso le pattuizioni attinenti la fase precedente e quella successiva, relative all'acquisto dal soccidario e poi alla rivendita allo stesso del bestiame, da parte del soccidante, alla scadenza del contratto), perché il bestiame è solo formalmente apportato dal soccidante; mentre il contributo effettivo che questi conferisce nell'affare è la disponibilità della propria "quota" di produzione di latte.

Tuttavia, nulla viene specificamente dedotto né documentato dall'Agenzia in ordine al vantaggio fiscale che sarebbe derivato alla società "accertata" dalla descritta manipolazione degli schemi contrattuali classici; mentre è pacifico tra le parti che la stessa sia stata adottata al fine economico/amministrativo di giustificare la diversa allocazione della produzione, onde evitare il prelievo comunitario (gravante sul produttore/soccidario, in caso di sfioramento della sua "quota"). La parte erariale ha esclusivamente dedotto la scarsa economicità dell'operazione per il soccidante e l'inadeguata prova dell'inerenza dei costi verso il soccidario oggetto di deduzione, ma si tratta di elementi che trovano fondamento nelle pattuizioni contrattuali, la cui abusività ai fini fiscali non è stata, come si è detto, specificamente dedotta né asseverata in forza di altri elementi, né corroborata dall'accertamento di vantaggi fiscali abusivi da parte degli allevatori/soccidari.