

Elusione fiscale e abuso del diritto: due istituti in cui l'interpretazione è sovrana

Analisi della sentenza della Corte di Cassazione civile, sez.VI, sottosezione tributaria, n. 25131/2021

1. Introduzione

L'elusione fiscale e l'abuso del diritto sono due istituti giuridici che ricoprono un ruolo centrale all'interno del diritto tributario. In questa analisi si descrive – almeno per sommi capi – l'evoluzione normativa all'interno del nostro ordinamento fiscale che ha condotto il Legislatore, grazie alla influenza della giurisprudenza euro-unitaria, a coniare l'istituto dell'abuso del diritto nell'ottica di tutelare sia la certezza del prelievo fiscale sia il diritto di difesa del contribuente.

2. Il caso

Il ricorso è incardinato dall'Agenzia delle Entrate che contesta ai contribuenti la natura elusiva delle operazioni che hanno posto in essere, in quanto – secondo tesi di parte del ricorrente – la cessione delle quote, previa la loro rivalutazione, in una nuova società non è supportata da valide ragioni economiche, ma ha il solo scopo di garantire un risparmio di imposta rispetto al conferimento diretto delle quote.

3. Istituti rilevanti

La pronuncia oggetto dell'analisi si sofferma sugli elementi fondativi dell'elusione fiscale e verifica se gli stessi siano o meno presenti nella fattispecie concreta portata alla propria attenzione. In particolare, la ricorrente chiede di ravvisare l'abusività delle operazioni poste in essere dal contribuente, in quanto secondo la sua interpretazione il medesimo risultato poteva essere raggiunto attraverso un numero inferiore di operazioni giuridiche che – al contempo – avrebbero generato una imposta maggiore. Per far ciò non è

sufficiente la mera comprensione della correttezza degli atti compiuti dal contribuente, ma è necessario analizzare se negli stessi vi sia o meno una ragione economica giustificativa. Solamente in caso positivo, si potrà accettare la non elusività della concatenazione di operazioni giuridiche dei contribuenti e, di conseguenza, rigettare l'esegesi proposta dall'Agenzia delle Entrate.

Considerato che la controversia è giunta fino al giudizio di legittimità, è congeniale anticipare fin da subito che nei due gradi di merito le relative pronunce hanno avvalorato le ragioni addotte dal contribuente, anche se – come si espliciterà nel prosieguo – lo snodo logico – interpretativo che riguarda il parametro della elusione fiscale e dell'abuso del diritto rimane tutt'altro che pacifico.

Prima di procedere allo studio analitico dell'interpretazione adottata dalla Suprema Corte, è bene soffermarsi sulle origini e sull'evoluzione dell'istituto dell'elusione fiscale che oggi – a seguito della sempre maggiore influenza della giurisprudenza euro-unitaria – viene ricompreso nel più ampio concetto dell'abuso del diritto.

Il giurista ha il compito di interpretare le disposizioni di legge secondo quelli che sono i parametri dettati dall'art. 12 delle Preleggi. Di conseguenza, in prima battuta si deve attribuire alla legge il senso *“fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse”* e successivamente – qualora la lettera della legge non sia chiara – si passa alla ricerca *“della intenzione del legislatore”*. L'operazione ermeneutica si può, a ben vedere, suddividere in due momenti: il primo basato sull'interpretazione letterale ed il secondo incentrato sull'interpretazione teleologica¹. In altre parole, riprendendo la teorizzazione sulla normatività di Norberto Bobbio², il giurista ha il compito di trarre la

1 Per approfondire l'origine della interpretazione teleologica, si consiglia di leggere la spiegazione della teoria sulla *causa finalis* e sulla sua evoluzione in *ratio legis* in E. Cortese, *Le grandi linee della storia giuridica medievale*, Il Cigno GG Edizioni, Roma, 2000

2 Bobbio intende la proposizione come *“un insieme di parole aventi un significato nel loro complesso”*. Per avere una maggiore comprensione della teoria della norma come proposizione prescrittiva, si consiglia la lettura di N. Bobbio, *Teoria della norma giuridica*, Giappichelli, Torino, 1958

proposizione dall'enunciato linguistico. Alle medesime considerazioni e, forse, in termini più comuni, giunge anche Vezio Crisafulli quando asserisce che l'operatore giuridico deve trovare la norma dall'interpretazione della disposizione³.

Proprio nelle operazioni logico-giuridiche appena descritte si annida il concetto di elusione della norma fiscale. In sostanza, si interpreta la disposizione riguardante la normativa fiscale attribuendole un senso che le è alieno e talvolta finanche contrario allo scopo perseguito dal Legislatore. Queste considerazioni sono state introdotte nel panorama giuridico europeo dal giurista tedesco Enno Becker, che ha soffermato la propria attenzione sulla ricerca dello scopo del diritto tributario e dell'interpretazione teleologica in questo ambito⁴.

In Italia le teorie di Becker sono recepite nel XX secolo dalla Scuola di Pavia, che ravvisa due finalità in seno al diritto tributario: l'incameramento del maggiore introito possibile da parte dello Stato e la tassazione dell'equivalente economico. Fin da subito si può affermare che il primo scopo individuato non è conforme al sistema tributario, in quanto non tiene conto dell'interesse del contribuente e del precipuo compito della norma fiscale di delimitare il presupposto d'imposta⁵. Per completezza di esposizione, si consideri anche che Griziotti – uno dei principali esponenti della Scuola di Pavia – sostiene che il diritto tributario non sia annoverabile nel diritto d'eccezione e, di conseguenza, ritiene che l'ermeneuta possa ricorrere sia alla *analogia legis* sia alla *analogia iuris*. Entrambe queste tecniche hanno la funzione di auto-integrazione rispetto all'ordinamento⁶ fiscale: in altre parole possono essere applicate quando vi è una lacuna normativa da "colmare".

3 V. Crisafulli, voce Disposizione (e norma), in Enc. dir., vol. XIII, Milano, 19

4 Nel diritto tedesco viene introdotto l'art. 9 della L. 22 maggio 1931 (Reichsabgabenordnung), che statuisce che l'ermeneuta nell'interpretazione delle norme tributarie debba considerare "il relativo scopo, il significato economico e lo sviluppo dei rapporti".

5 G. Melis, *Manuale di diritto tributario*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2021

6 F. Caringella, *Manuale unico. I fondamenti comuni di diritto civile, penale e amministrativo. Approccio critico e interdisciplinare*, Dike Giuridica, Roma, 2021

Esaurita questa prima premessa di carattere generale, a questo punto si può entrare nel vivo della problematica analizzando l'art. 37-bis del d.p.r. 600/1973, rubricato "*disposizioni antielusive*". Il Legislatore ha sancito che "*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*". Intanto, è necessario porre l'accento sul fatto che l'art. 37-bis non incide sulla validità degli atti e dei fatti dal punto di vista civilistico. Significa che una concatenazione di atti giuridici – seppur privi di ragioni economiche – è valida dal punto di vista privatistico, ma non è opponibile per quanto attiene agli effetti fiscali alla Amministrazione finanziaria. La *ratio* della norma è la salvaguardia delle entrate dello Stato, in modo tale da evitare che il contribuente attraverso uno o più atti o fatti possa far venire meno il presupposto d'imposta e, quindi, la pretesa del gettito da parte dello Stato. Nel prosieguo della disposizione che si sta analizzando, e in particolare nel comma 3, vengono enumerate delle operazioni alle quali si applica l'inefficacia nei confronti della Amministrazione finanziaria, allorquando sono effettuate in modo elusivo. Tale elenco è considerato dalla giurisprudenza come un insieme di ipotesi tassative e, di conseguenza, non estendibile ad altre fattispecie.

Rimane di peculiare rilevanza la garanzia procedimentale, prevista al comma 4, che il Legislatore ha dato al contribuente. Difatti, l'ente impositore prima di emanare l'avviso di accertamento ha l'obbligo di chiedere chiarimenti al contribuente, nell'ottica di comprendere quali siano state le ragioni economiche dei vari atti che ha posto in essere. Qualora venga omessa la richiesta di chiarimenti, l'avviso di accertamento è nullo.

Il punto di svolta a livello interpretativo si rinviene nella cosiddetta sentenza *Halifax* della Corte di Giustizia dell'Unione Europea (CGUE). Al paragrafo 71 della sentenza, la CGUE

statuisce che *“la lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso è, infatti, un obiettivo riconosciuto e promosso dalla sesta direttiva (v. sentenza 29 aprile 2004, cause riunite C-487/01 e C-7/02, Gemeente Leusden e Holin Groep, Racc. pag. I-5337, punto 76)”*⁷. Più specificatamente si afferma la presenza all’interno dell’ordinamento euro-unitario di un principio antiabuso, funzionale a garantire la certezza del diritto e, allo stesso tempo, del prelievo fiscale.

A livello domestico, la pronuncia della Grande Sezione ha implicato la presenza di un cosiddetto doppio binario: da una parte le fattispecie che ricadono nell’art. 37-bis (in materia di anti-elusione) e dall’altra tutte le altre fattispecie non tipizzate nell’articolo, ma rientranti nel concetto di abuso del diritto di matrice europea. Gli effetti prodottisi hanno fatto sì che il contribuente cadesse in uno stato di incertezza, a causa dei due differenti trattamenti. E, ancor più grave, è la menomazione del diritto di difesa che riesce ad esplicitarsi pienamente solamente nelle ipotesi tipizzate *ex art. 37-bis* del d.p.r. 600/1973.

Considerata la situazione di contrasto fra la normativa vigente e l’interpretazione giurisprudenziale, il Legislatore ha risolto la questione attraverso l’introduzione dell’art. 10-bis della L.212/2000. Il nuovo articolo, introdotto nello Statuto dei diritti del contribuente, regola un istituto comprensivo anche della elusione fiscale in quanto sancisce che *“configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti”*. In altri termini, è abusiva l’operazione che non ha una propria ragion d’essere dal punto di vista economico ma ha come precipuo fine quello di diminuire o rendere completamente nullo il carico fiscale nei confronti del contribuente.

L’evoluzione della disciplina, ed è per questo che riesce a superare l’*impasse* prima esposto, sta nella previsione per la quale l’atto di accertamento dell’operazione che si ritiene abusiva debba essere preceduto, a pena di nullità, dalla richiesta di chiarimenti. Grazie a

⁷ CGUE, 21 febbraio 2006, C-02

questa omogeneizzazione della tutela si può ritenere che sia rispettato sia l'art. 24 Cost. (il diritto di difesa) sia l'art. 3 Cost (il principio di ragionevolezza).

Concluso questo *“excursus”* sull'evoluzione degli istituti giuridici oggetto della pronuncia in analisi, è necessario a questo punto volgere l'attenzione rispetto all'indirizzo interpretativo adottato dai giudici di legittimità.

Il ricorso è stato incardinato dall'Agenzia delle Entrate che ritiene elusive la *“sequela di operazioni societarie”*⁸ concernenti nella *“cessione delle quote, previa la loro rivalutazione, della società Alfa alla società neocostituita Beta partecipata dagli stessi cedenti con pagamento del corrispettivo “a debito” e successivo rimborso del debito mediante i dividendi distribuiti alla società Beta da parte della società partecipata”*⁹. La parte ricorrente sostiene che, in un'ottica di regolarità, i contribuenti avrebbero dovuto conferire direttamente le quote nel patrimonio della nuova società. Più nello specifico, l'elusione si configurerebbe nel risparmio di imposta in relazione ai dividendi. A seguito dell'operazione posta in essere, difatti, l'imposta si calcolerebbe all'11%, al posto che al 26% (seguendo l'interpretazione dell'erario)¹⁰.

È necessario premettere che, in ragione dei periodi oggetto dell'accertamento fiscale, si applica la disciplina *ex art. 37-bis* del d.p.r. 600/1973.

Anche in questo caso, i giudici di piazza Cavour si assestano sul consolidato principio per cui la configurazione della fattispecie elusiva non si definisce al solo risparmio di imposta, ma è necessaria la *“concomitante condizione di inesistenza di ragioni economiche”*¹¹. In questo caso, le ragioni economiche delle operazioni eseguite sono giustificate con la medesima motivazione enunciata dalla Commissione Tributaria del Veneto. In ispecie, *“in*

8 Cass. 25131/2021, par.1

9 Cass. 25131/2021, par.1

10 F. Gallio, *Le operazioni di passaggio generazionale non possono essere considerate abusive*, *IlSocietario.it*, Giuffrè Francis Lefebvre, 2 novembre 2021

11 Cass. 25131/2021, par. 2.4

conseguenza della situazione familiare dei tre fratelli soci (tutti coniugati con figli) emerge la convenienza, se non la necessità, di rendere agevole la liquidazione dei soci non intenzionati, nel tempo a condividere le vicende aziendali. In questa situazione, la scelta tra due opzioni, cessione o conferimento, comporta risultati radicalmente diversi: nel caso di cessione, il vantare un credito nei confronti della società consente al socio, in caso di liquidazione, di entrare nel possesso di somme liquide senza necessariamente perdere il controllo della proprietà, mentre il conferimento obbliga, in caso di liquidazione del socio, alla cessione della partecipazione con conseguente modifica delle percentuali di proprietà sociale”¹².

In definitiva, i giudici legittimità hanno considerato come valida ragione economica della concatenazione di operazioni societarie la necessità di una pronta e più semplice liquidazione dei soci che non volevano proseguire l'attività; sempre tenendo conto della necessità di una rapida e razionale riorganizzazione dell'assetto societario.

4. La soluzione

- I giudici di legittimità ritengono che la tesi di parte ricorrente non sia provata e confermano la tesi prospettata dalla Commissione tributaria provinciale e regionale.

5. Approfondimenti: ulteriori sentenze rilevanti

- Corte di Cassazione Civile, Sez. Trib., n° 35398 del 2021: *“In tema di elusione fiscale, sono prive di carattere elusivo e non integrano l'abuso del diritto le operazioni straordinarie sul capitale della società giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche d'ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa (come in caso di fusione di più società finalizzata alla riduzione del numero degli enti partecipanti all'operazione tramite la creazione di una nuova compagine societaria), volte non già a realizzare un indebito risparmio d'imposta e l'erosione della base imponibile, ma a semplificare e razionalizzare l'intera struttura gestionale e ad abbattere i costi complessivi. (Nell'affermare il riportato principio di diritto, la S.C. ha cassato con rinvio la sentenza di appello che aveva ritenuto elusiva un'operazione di fusione in quanto asseritamente volta solo ad evitare l'imposizione sulle plusvalenze che sarebbero conseguite alla formale liquidazione di due società di persone incorporate, insieme con la società di*

12 Cass. 25131/2021, par. 2.7

capitali di cui erano socie, in un'altra società di capitali, anch'essa socia della società di capitali incorporata.)”¹³

- Corte di Cassazione Civile, Sez. Trib., n° 37174 del 2021: *“In tema di imposte sui redditi, le perdite di natura realizzativa (di realizzo), che si distinguono da quelle di natura valutativa poiché riconducibili al venir meno della titolarità giuridica del credito, sono deducibili ove il contribuente dimostri, prima della rinuncia a quel credito, di averne tentato il recupero mediante l’esperimento di azioni rimaste infruttuose. (Nella specie, la S.C. ha rigettato il ricorso avverso la sentenza che aveva escluso la sopravvenienza passiva per perdite su crediti dovuta all’emissione di note di credito, non avendo il contribuente indicato le ragioni di tale emissione)”¹⁴*

Approfondimenti – Articoli

- N. Bobbio, *Teoria della norma giuridica*, Giappichelli, Torino, 1958
- F. Caringella, *Manuale unico. I fondamenti comuni di diritto civile, penale e amministrativo. Approccio critico e interdisciplinare*, Dike Giuridica, Roma, 2021
- F. Gallio, *Le operazioni di passaggio generazionale non possono essere considerate abusive*, *IlSocietario.it*, Giuffrè Francis Lefebvre, 2 novembre
- G. Melis, *Manuale di diritto tributario*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2021
- V. Schlegel, [L’elusione fiscale](#), *DirittoConsenso*, 12 maggio 2021

13 Giustizia Civile Massimario 2022

14 Giustizia Civile Massimario 2022