# Avvisaglie di supplenza del giudiziario al legislativo, nelle sentenze delle Sezioni Unite in tema di «utilizzo abusivo di norme fiscali di favore»

*di Francesco Moschetti*

Le Sezioni Unite della Cassazione si sono pronunciate sull'esistenza di un «principio generale non scritto volto a contrastare le pratiche consistenti in un abuso del diritto» in materia tributaria (1):

a) fornendo un concetto completo di «utilizzo abusivo di norme fiscali di favore»;

b) seguendo un *iter* argomentativo proprio;

c) in parte differenziandosi dalla precedente sentenza sullo stesso tema della Sezione tributaria della Corte Suprema, 17 ottobre 2008, n. 25374 (2).

La precedente sentenza, che aveva affrontato un caso di artefatto spezzettamento di un unico (in senso economico e funzionale) contratto di *leasing*, finalizzato a restringere la base imponibile soggetta ad IVA, aveva:

a) affermato che il principio generale «di divieto delle pratiche abusive» era principio del diritto europeo, in quanto tale applicabile a tutte le imposte (anche quelle non armonizzate) (par. 5.2);

b) nel delineare il concetto, messo in luce più l'aspetto dello «scopo» di realizzare un risparmio di imposta (par. 5.4 della sentenza), che l'aspetto (oggettivo) di una architettura contrattuale artefatta;

c) indicato come sufficiente a tal fine che lo scopo fosse quello «principale» (par. 5.4);

d) chiarito infine che «il meccanismo dell'abuso del diritto costituisce un superamento della forma giuridica in vista di cogliere l'esatta finalità economica» (par. 5.8).

Emergeva pertanto una elaborazione dell'istituto ancora non conclusa: era una derivazione comunitaria o un mero criterio interpretativo già patrimonio del nostro ordinamento? Se di derivazione comunitaria, era corretto applicarla anche ai tributi non armonizzati?

Inoltre, come si è detto, la implicita definizione contenuta al par. 5.4 non indicava espressamente l'elemento del «vantaggio indebito», né quello dell'artificiosità delle forme contrattuali poste in essere (anche se tali elementi emergevano dalla descrizione del fatto e dal complesso della sentenza).

Le Sezioni Unite, dovendo risolvere, ai fini delle imposte dirette, un caso di *dividend wa-*

**Francesco Moschetti** - *Professore ordinario di Diritto tributario - Avvocato in Padova*

**Note:**

(1) Ci si riferisce qui specificamente alla sentenza 23 dicembre 2008, n. 30055, in tema di cd. dividend washing, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

Nella stessa data del 23 dicembre sono state depositate la sentenza n. 30056, parimenti in tema di *dividend washing* e la sentenza n. 30057, in tema di *dividend stripping*, entrambe in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

Per la nota a queste sentenze, si vedano R. Lupi e D. Stevanato, «Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva», in *C.T.* n. 6/2009, pag. 403 ss.; G. Falsitta, «L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali», in *Corr. Giur.* n. 3/2009, pag. 293; G. Corasaniti, «Sul generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario», in corso di pubblicazione in *Obbligazioni e contratti*, 2009.

Per alcuni orientamenti dottrinali espressi immediatamente prima delle citate sentenze delle Sezioni Unite, si vedano i contributi di C. Berliri, F. Paparella, R. Lunelli, I. Vacca, I. Caraccioli, G. Marongiu, P. Gentili, nel fascicolo «Elusione fiscale e abuso di diritto», in *Νεωτερα*, n. 1/2009.

(2) In *Banca Dati BIG*, IPSOA.

*shing* anteriore alla specifica norma antielusiva del 1992 (3), hanno ritenuto di «dover aderire all'indirizzo di recente formatosi nella giurisprudenza della Sezione tributaria (si veda, da ultimo, Cass. 10257/2008, 25374/2008) (4), fondato sul riconoscimento dell'esistenza di un generale principio antielusivo».

Se detto principio era già insito nell'ordinamento, allora: a) preesisteva alla specifica norma antielusiva; b) non richiedeva una legge che contrastasse espressamente l'architettura posta in essere; c) non violava l'affidamento.

Ma come crearlo?

A differenza della sentenza n. 25374/2008, sopra citata, le Sezioni Unite distinguono tra tributi armonizzati e non: per i primi si affidano all'insegnamento della Corte di giustizia UE, per i secondi «derivano» la norma antiabuso dai principi di capacità contributiva e progressività di cui all'art. 53 Cost., aggiungendo poi che essa trova conferma nelle norme specifiche antielusive della legislazione ordinaria.

Da tali norme viene tratta altresì la conseguenza dell'abuso in termini di «inopponibilità» (degli effetti) all'Amministrazione finanziaria. Sembra strano che, se la derivazione è dall'art. 53 Cost., questa valga solo per i tributi non armonizzati e non anche per quelli armonizzati, che, parimenti, rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 53 Cost.

Ma, venendo ad un esame particolareggiato della sentenza delle Sezioni Unite (5) emergono i seguenti punti:

a) il concetto di «utilizzo abusivo di norme fiscali di favore»;

b) la «derivazione» di tale concetto dall'art. 53 Cost.;

c) l'asserita conferma tratta dalle norme «specifiche» antielusive della legislazione ordinaria.

Il principio che si condivide (e che potrebbe essere «formalizzato» in una, sempre auspicata, codificazione del diritto tributario) è il seguente: «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».

E ancora affermano correttamente le Sezioni Unite: «non è lecito utilizzare abusivamente e cioè per un fine diverso da quello per il quale sono state create, norme fiscali (*lato sensu*) di favore».

La definizione sembra apprezzabile, individuando ogni aspetto, sia la condotta, sia lo scopo.

La condotta è «l'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale». Si ravvisa qui l'elemento dell'ingegnosa architettura, del rispetto delle forme e non della sostanza; lo scopo è l'indirizzo di tale condotta all'ottenimento di «indebito vantaggio» (laddove «indebito» indica un contrasto con il fine «per il quale sono state create le norme fiscali di favore») e ciò in «difetto di ragioni economicamente apprezzabili ... diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio».

Si noti che qui (quanto allo scopo) le Sezioni Unite si allontanano dalla citata sentenza n. 25374/2008. Quest'ultima riteneva sussistente l'abuso malgrado l'esistenza di giustificazioni economiche, se queste non erano «la ragione principale» (e parallelamente trascuravano, come s'è detto, nella implicita definizione, l'aspetto della condotta artefatta) (6); le Sezioni Unite forniscono una defi-

**Note:**

(3) Si fa riferimento all'art. 7-*bis* del D.L. 9 settembre 1992, n. 372, convertito dalla legge 5 novembre 1992, n. 429, che ha inserito nell'art. 14 del T.U.I.R. («credito di imposta per utili distribuiti da società ed enti») i commi 6-*bis* e 7-*bis*. Era dunque questa la norma «specifica» antielusiva in tema di *dividend washing* e *dividend stripping*. Sulla differenza tra i due casi, atteso che, nel secondo, il socio ha indirettamente subito la tassazione societaria, così che l'utilizzo del credito di imposta non è «norma di favore» ma «norma di sistema», cfr., per tutti, R. Lunelli, «Dividend washing e dividend stripping nella giurisprudenza della Corte di Cassazione», in *il fisco* n. 25/2006, pag. 3810.

(4) Cass., Sez. trib., 21 aprile 2008, n. 10257, in *Banca Dati BIG*, IPSOA; Id., 17 ottobre 2008, n. 25374, cit.

(5) Sono estranee al presente lavoro le questioni processuali riguardanti la natura del giudizio tributario, i poteri del giudice e la rilevabilità di ufficio in cassazione dell'abuso di diritto. Questioni da valutare alla luce del principio costituzionale che tutela il diritto al contraddittorio, evidentemente in tutti i gradi del processo.

(6) Aspetto richiesto invece nella sentenza 21 febbraio 2008, causa C-425/06 della Corte europea (cd. sentenza *Part Service s.r.l.*), in questa Rivista n. 9/2008, pag. 750, con commento di P. Centore, «Lo "spettro" dell'abuso sulle operazioni soggette a IVA», in cui, oltre all'aspetto del «risultato perseguito» (par. 58), si mette in luce, come «secondo criterio» di giudizio, il carattere puramente «artificioso», «artefatto», delle operazioni (par. 62 della sentenza). Su tale sentenza, cfr. da ultimo, 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», in *Riv. dir. trib.*, 2008, IV, pag. 252.

nizione più completa (estesa anche al piano della condotta) e sono (forse per ciò stesso) più aperte sul piano dello scopo, applicando il principio antiabuso solo in «difetto di ragioni economicamente apprezzabili».
La definizione sopra descritta delle Sezioni Unite sembra condivisibile ed il principio sembra altresì immanente nella logica di ogni singola norma tributaria «di favore».
Nel disciplinare il credito d'imposta, il legislatore ha pensato ad un vero socio che abbia indirettamente subito (sul piano economico) il peso della tassazione societaria. Non ha certo pensato ad un commercio del credito d'imposta, con acquisto ed immediata rivendita della partecipazione, del tipo «mordi e fuggi».
Nel disciplinare la minusvalenza sulla vendita di partecipazioni, non ha certo pensato ad una creazione artefatta dei presupposti della minusvalenza.
Il legislatore ipotizza comportamenti «leali», fisiologici, normali, non «predisposti ad arte» per creare presupposti di «norme tributarie di favore», disancorati dalla sostanza di una vera realtà di socio che abbia subito una perdita nella cessione di partecipazioni.
Ma nel contrastare (come è giusto e doveroso) comportamenti «artefatti» per captare «norme di favore» pensate dal legislatore per situazioni diverse; nell'affermare che non si può applicare una «norma di favore» in contrasto con la sua *ratio*, si compie nulla più che una operazione di interpretazione della norma.
Non è necessario invocare «derivazioni» da norme costituzionali o da norme antielusive.
Invero ogni «norma tributaria di favore»:
– corrisponde ad un disegno legislativo;
– si applica ad una fattispecie concreta, che è (e deve essere) armonica con tale disegno.
Se la fattispecie è artefatta e l'applicazione della norma sarebbe di conseguenza contrastante con la *ratio legis*, quella norma è inapplicabile per mancata realizzazione della norma stessa (quanto alla *ratio* e alla condotta).
Ed è vero che non occorre una norma generale che lo dica (anche se è certo auspicabile «de futuro» per ragioni di «certezza del diritto»).
Si tratta semplicemente di un principio di serietà, di non irrisione, di non banalizzazione, di non inganno, che è certamente «insito», ma, senza invocare principi generali dell'«ordinamento», in ogni singola norma che deve essere interpretata logicamente (senza fermarsi alla mera forma) e teleologicamente (7).
Si condivide dunque la non applicazione di «norme di favore» se la condotta è «artefatta» e porterebbe ad una applicazione di tale norma in contrasto con il fine perseguito.
Ma è un principio interpretativo di:
– ricostruzione della realtà al di là della forma;
– valorizzazione della *ratio legis*.
È vero altresì che, a questa stregua, non è violato l'art. 23 Cost., perché in tal modo ci si limita ad applicare la legge vigente (la «legge presa sul serio» e non irrisa).
Più discutibile (per i problemi che fa sorgere di supplenza del potere giudiziario al legislativo) è l'asserita «derivazione diretta» dall'art. 53 Cost.
Certamente esiste armonia con l'art. 53 Cost., ma problema diverso è «chi» debba fare «cosa».
Non condivisibile, poi, l'utilizzo che viene fatto delle norme «specifiche» antielusive, di cui è colto solo l'aspetto antielusivo e non il «coessenziale» aspetto di «certezza del diritto».
Passando dunque all'*iter* argomentativo, le Sezioni Unite parlano di un «generale principio antielusivo», che è «diretta derivazione» dai principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione (primo e secondo comma dell'art. 53 Cost.) (8), che «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».
Conferma di questo principio generale viene poi ricavata dalle singole norme antielusive («che appaiono come mero sintomo dell'esistenza di una regola generale»).
Su un piano generale certamente si condivide il richiamo all'art. 53 Cost. (ed ai principi di capacità

**Note:**
(7) Sulla rilevanza dell'interpretazione a fini antielusivi, cfr. G. Falsitta, «L'influenza dell'opera di Albert Hensel sulla dottrina tributaristica italiana e le origini dell'interpretazione antielusiva della norma tributaria», in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, pag. 569.
(8) «L'interpretazione antiabuso discendente dall'art. 53 Cost.» è sostenuta altresì recentemente in dottrina da A. Lovisolo, «Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio», in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, pag. 49.

contributiva e di progressività) per ricercare la soluzione «giusta» del caso concreto, ma le stesse Sezioni Unite parlano (solo) di «fondamento» di norme impositive e di norme (lato sensu) «di favore» (9), ed il «fondamento» della norma non è ancora la norma: richiede un intervento della fonte primaria e non sempre può supplire ad una norma mancante.
Se si richiamano (come fanno le Sezioni Unite) i principi costituzionali, non si può invocare l'art. 53 Cost. senza ricordare nel contempo l'art. 23 Cost.: è la legge la fonte diretta della disciplina tributaria, mentre il principio di capacità contributiva è condizione di legittimità della stessa.
La questione non è di poco momento perché involge una certa concezione della democrazia.
Esistono i valori di giustizia (nella specie, il principio di capacità contributiva); esiste, altresì, un concetto costituzionale dei valori di giustizia (nella specie, il principio di capacità contributiva, interpretato alla luce del sistema costituzionale); ma, se il legislatore detta una disciplina delle norme tributarie in contrasto con tale disegno costituzionale, la conseguenza deve essere il rinvio al giudice delle leggi.
Lo stesso dicasi se la legge contiene una disciplina lacunosa (ad esempio, lacunosa in tema di contrasto all'elusione di norme fiscali impositive o alla illecita captazione di norme fiscali di favore): la lacuna contrastante con il principio di capacità contributiva non può essere riempita da una *regula iuris* derivante immediatamente dall'art. 53 Cost., ma deve essere portata al giudizio della Corte costituzionale.
Diversamente, l'interprete sostituisce se stesso alle scelte (legittime o illegittime, che siano) del legislatore.
Certo con i migliori intendimenti di adeguamento ai valori costituzionali di giustizia, ma violando regole parimenti costituzionali in tema di riparto di competenza tra potere giudiziario e potere legislativo e sottraendo al giudice delle leggi il diritto-dovere di sindacare la lacuna normativa contrastante con l'art. 53 Cost.

Non è certo estranea alla sentenza in esame la considerazione delle scelte del nostro legislatore.
Le Sezioni Unite constatano il «sopravvenire di specifiche norme antielusive» e le considerano «sintomo dell'esistenza di una regola generale».
La «fonte diretta» sarebbe il principio di capacità contributiva; le specifiche norme antielusive sarebbero «sintomo» della regola di «fonte» costituzionale.
Sulla asserita «derivazione diretta» dall'art. 53 Cost., si è già detto.
Dobbiamo ora parlare della «indiretta conferma» derivante dalle «specifiche norme antielusive».
Orbene, anche qui sembra di dover ravvisare una non condivisibile semplificazione: non più sul piano (per così dire «verticale») della produzione delle norme, ma sul piano (per così dire «orizzontale») del contenuto delle «specifiche norme» considerate.
Le «specifiche norme» antielusive sono «specifiche» non a caso, perché sono sempre frutto di un contemperamento tra esigenze antielusive ed esigenze di certezza del diritto.
Sono da decenni (e costantemente) mai disancorate dal riferimento a casi «tipici», perché la *voluntas legis* è stata proprio quella di perseguire l'equità senza attribuire all'interprete un potere a tal punto ampio da poter diventare creativo.
Anche l'art. 37-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 è diventato ad ampio spettro, ma non disancorato da casi tipici.
Se dunque dalle norme antielusive con tipizzazione, si doveva trarre il «sintomo» di un principio generale, questo non poteva consistere in un aspetto antielusivo disancorato da quello della tipizzazione, solo nell'aspetto dell'eguaglianza e non anche contemporaneamente in quello della certezza.
Se la tipizzazione rende (come leggiamo nella sentenza in esame) qualche norma «palesemente illegittima per violazione del principio di uguaglianza» (ed è vero), i casi sono due: o esisteva spazio per l'interpretazione adeguatrice, o, se non esisteva (come non esisteva), era dovuta l'eccezione di illegittimità costituzionale per violazione del principio di uguaglianza.

Si noti poi la sopraggiunta asistematicità sul piano dei «contrappesi procedimentali». Invero, se oggi si applica l'art. 37-*bis*, sussistono le garanzie dei commi da quarto a settimo; se si applica il «principio generale non scritto» di contrasto alle «pratiche abusive», non solo difettano tali garanzie, ma addirittura il principio potrebbe essere af-

**Nota:**
(9) L'espressione «di favore» è intesa in senso lato, in contrapposizione a norme creative di obblighi o divieti (che potremmo invece chiamare «impositive»).

fermato per la prima volta in Cassazione, senza previo contraddittorio.
Con il rinvio alla Corte costituzionale i tempi sarebbero stati più lunghi, ma alla fine la soluzione sarebbe stata assunta dal legislatore in tutti i suoi aspetti non solo sostanziali e di equità, ma anche procedimentali (e di garanzia).
Quanto all'effetto dell'applicazione del principio antiabuso, esso, nella sentenza in esame, è tratto dalle specifiche norme antielusive ed è definito in termini di «inopponibilità» all'Amministrazione finanziaria (par. 2.4 della sentenza).
Anche qui ci sembra di dover fare alcune puntualizzazioni.
Ad avviso di chi scrive, nel caso dell'elusione *ex* art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, correttamente la legge parla di inopponibilità soggettiva, atteso che gli effetti (sia pure con aggiramento della norma impositiva) sarebbero stati *ex se* raggiunti: sono stati ottenuti, ma sono immeritevoli di riconoscimento fiscale, da ciò l'inopponibilità.
Nel caso invece di una realizzazione solo formale e non sostanziale di «norma di favore», e di contrasto con la *ratio legis*, la *voluntas* agevolativa del legislatore non ha trovato realizzazione nei fatti e dunque, esistendo contrasto tra fatto e «norma presa sul serio», l'effetto non è mai stato raggiunto.
Prima che inopponibile (all'Amministrazione finanziaria), è inesistente.
In sintesi, le Sezioni Unite, dapprima hanno affermato di ricavare un principio generale antielusivo da una norma costituzionale, che deve invece operare come condizione di legittimità della norma ordinaria; poi, rivoltesi alla legislazione ordinaria, hanno ricavato da norme riferite a previsioni tipiche, un principio di carattere generale, scorporando la *ratio* della parificazione dalla coessenziale *ratio* della tipizzazione e violando la scelta legislativa (mantenuta e confermata nel tempo) di coesistenza e contemperamento delle stesse.
Il tutto con riferimento ad una fattispecie (*dividend washing*) in cui era sufficiente rilevare che il presupposto della «norma di favore» era stato realizzato nella forma, non già nella sostanza.