



**Unione Giovani
Dottori Commercialisti Venezia**

CORSO DI CONTENZIOSO TRIBUTARIO



**Fondazione Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili
Marino Grimani**

Fabrizio Dominici

Dottore Commercialista in Rimini

VENEZIA 02 DICEMBRE 2010

DOMINICI & ASSOCIATI
Studio Legale e Tributario

ABUSO DEL DIRITTO

Se l'elusione tradisce lo spirito della legge, pur rispettandone formalmente la lettera, la confusione di idee sulle norme antielusive, si traduce in una confusione di idee su cosa sia elusivo e su cosa non lo sia.

LA VISIONE DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

allorquando vi siano più regimi fiscali equivalenti sul piano sistematico, il contribuente è tenuto a percorrere quello più oneroso fiscalmente, a meno che l'operazione prescelta non sia fondata su valide ragioni economiche.

QUINDI SECONDO L'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

- il legittimo affidamento
- la libertà di iniziativa economica
- la certezza del diritto

DOVREBBERO RETROCEDERE

la disciplina delle **imposte sui redditi** compresa quella che riguarda forme di elusione e abuso è lasciata, alla competenza dei singoli stati

mentre in ambito **iva** e per gli **altri tributi armonizzati, come i diritti doganali e le accise**, la legislazione e la giurisprudenza della corte di giustizia ue assumono (diretto e immediato) rilievo anche nei confronti dei contribuenti degli stati membri

- 21 febbraio 2006, causa C-255/02, «Halifax», causa C-223/03, «University of Huddersfield»;
- 21 febbraio 2006, causa C-419/02, «BUPA».

Quindi se in merito all'IVA, i richiami alla giurisprudenza della Corte di giustizia, appaiono in linea di principio ed agli effetti del tributo pertinenti,

per le imposte dirette, si è assistito al creativo tentativo di cogliere in ambito comunitario, quei riscontri assenti nel nostro ordinamento e per tale via sono stati rinvenuti nei principi costituzionali, quei presupposti sulla base dei quali fondare le motivazioni delle pronunce.

La fonte dell'abuso del diritto come generale principio antielusivo si trova nei principi costituzionali e in particolare, nel principio di capacità contributiva e di progressività di cui all'articolo 53 della Costituzione

Cass., Sezioni Unite, n. 30055/2008 e 30057/2008

Sono state così poste le basi per affermare l'immanenza ed universalità dell'abuso del diritto in campo tributario.

Deve quindi ritenersi insito nell'ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili (diverse dalla mera aspettativa del risparmio fiscale) che giustificano l'operazione, non può ottenere "indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici".

La fonte dell'abuso del diritto come generale principio antielusivo si trova nei principi costituzionali e in particolare, come detto, nel principio di capacità contributiva e di progressività di cui all'articolo 53 della Costituzione

ONERE PROBATORIO

l'utilizzo abusivo di una forma giuridica, incombe sull'amministrazione finanziaria, **che non può limitarsi ad affermazioni generiche, ma deve individuare e precisare gli elementi che fanno ritenere l'operazione priva di un reale contenuto economico diverso dal risparmio d'imposta.**

Cassazione sentenza del 17.10.2008 n. 25374

“L’amministrazione finanziaria, facendosi rigorosamente carico del correlativo onere probatorio, ha il potere di riqualificare ... i contratti sottoscritti dal contribuente, ovvero di farne rilevare la simulazione o altri profili di invalidità, quale la nullità per mancanza di causa, e applicare un trattamento fiscale meno favorevole di quello conseguente agli effetti ricollegabili allo schema negoziale impiegato”

Cass., Sentenza 19 maggio 2010, n. 12249

La CTP di Bergamo, Sez. X, con la sentenza 26 gennaio 2009, n. 28, ha chiarito che la richiesta al giudice tributario di disporre consulenza tecnica d'ufficio è uno **strumento di garanzia per il contribuente** nelle controversie in materia di operazioni elusive e abuso del diritto. In particolare la Commissione ha disposto la C.T.U. tesa ad ottenere:

- la descrizione degli atti, dei fatti e dei negozi che avevano preceduto l'accertamento impugnato nonché le operazioni successive e correlate;
- l'accertamento dell'eventuale risparmio fiscale ottenuto dalla ricorrente con le predette operazioni ed in caso affermativo l'indicazione dell'entità;
- l'individuazione delle ragioni economiche sottese a tali operazioni.”.

Il principio dell'abuso del diritto, ... **si applica anche ai contratti tipici**. la presenza di un contratto tipico tra le parti, quando cela la natura di un'operazione finalizzata a ottenere risparmi di imposta, non esclude l'abuso del diritto: anche i contratti tipici ritenuti simulati possono essere disconosciuti, in quanto in abuso del diritto l'onere probatorio contrario incombe in questi casi sul contribuente, il quale deve fornire la prova delle “*rigorose*” *ragioni economiche sottostanti il contratto*

Cassazione sentenza n. 12249 del 19.05.2010

ICI

La simulazione di un vincolo di pertinenza, ai sensi dell'art. 817 del codice civile, al fine di ottenere un risparmio fiscale va dunque inquadrato nella più ampia categoria dell'abuso di diritto”

Cassazione 30 novembre 2009, n. 25127

IMPOSTA DI REGISTRO

l'iscrizione in contabilità delle passività trasferite in occasione della cessione d'azienda o di ramo d'azienda, non rende *ipso jure* (ex art. 51, comma 4, del D.P.R. n. 131/1986) indeducibili dalla base imponibile dette passività, “con la sola eccezione che l'Amministrazione finanziaria ne provi il difetto totale o parziale di inerenza”; ovvero che sia fornita la “prova che esse hanno, soltanto o essenzialmente ‘lo scopo di abbassare finanziariamente il valore dell'imponibile’”

Cassazione Sentenza 25 maggio 2009, n. 12042

l'acquisizione a valore di mercato di titoli azionari di una società controllata e la cessione, dopo breve periodo, degli stessi a valore nominale alla società controllante, rappresenta un abuso di diritto e, come tale, rientra nelle previsioni dell'art. 39, del D.P.R. n. 29 settembre 1973, n. 600, il quale "prevede che l'inesistenza di passività dichiarate è accertabile anche con presunzioni semplici, se gravi, precise e concordanti"

Cassazione Ord. 20 maggio 2009, n. 11659

il contratto di *leasing* di beni ammortizzabili stipulati tra due società del medesimo gruppo realizza un abuso di diritto tributario. Tale abuso si manifesta “sia nella detrazione dei canoni di locazione finanziaria da parte della società di gruppo locataria sia nel rinnovato, e perciò, duplice, ammortamento, da parte della società di gruppo locatrice, dei beni oggetto di *leasing*, *senza che ...* si sia realizzato - con riguardo, non alle singole società e, in particolare, alla società locataria, ma con riguardo al gruppo di società - quell’effetto economico che è proprio e caratterizzante della locazione finanziaria e che è costituito da una maggiore disponibilità di danaro”. “Più specificatamente, poi, l’elusione tributaria e il connesso abuso di diritto si realizzano, nella fattispecie in esame, in quanto si riconosca rilevanza tributaria ..., all’unità sostanziale, del gruppo di società”

Cassazione 8 aprile 2009, n. 8481

può essere considerata operazione elusiva anche il *leasing fatto per la vendita di una cosa futura, ad esempio un immobile in ristrutturazione*. Il caso esaminato dalla Suprema Corte riguardava una società “che aveva venduto a una società di leasing un immobile in ristrutturazione, percependo l’80% del valore di questo e accendendo il contratto di leasing prima dell’ultimazione dei lavori”

Cassazione sentenza n. 10388 del 06.05.2009

le operazioni di acquisto e cessione di merce tra società del gruppo possono configurare un'ipotesi di abuso del diritto. Infatti, lo scambio di fatture tra società appartenenti alla stessa famiglia, a fronte della ripetuta vendita di beni a prezzi fuori dal mercato, può apparire ingiustificato, salvo prova contraria, e può nascondere un disegno elusivo volto ad ottenere un indebito risparmio d'IVA, nonostante siano utilizzati strumenti giuridici non vietati dalla legge

Cassazione Sent. 21 aprile 2010, n. 9476

“nell’impianto organizzativo di una *corporated joint venture*, *gli investimenti effettuati da società all’uopo costituita per l’acquisto di attrezzature specifiche ... concesse in comodato gratuito a terzi, ... non costituisce ... operazione elusiva*. Tali costi siccome rivolti a fornire utilità alla proprietaria degli impianti concessi in comodato gratuito e non all’utilizzatrice dei medesimi sono inerenti all’attività propria della comodante così esternalizzata per cui rientrano nel concetto ampio di inerenza riferibile all’attività di impresa in quanto tale e sono pertanto legittimamente deducibili dalla prima a sensi dell’art. 75, comma 5, del D.P.R. n. 917/1986, applicabile *ratione temporis*. *L’inerenza va interpretata*, infatti, come una relazione tra due concetti - la spesa e l’impresa - che implica, un accostamento concettuale tra due circostanze con la conseguenza che il costo assume rilevanza ai fini della quantificazione della base imponibile, non tanto per la sua esplicita e diretta connessione ad una precisa componente di reddito bensì in virtù della sua correlazione con una attività potenzialmente idonea a produrre utili”

Cass., sentenza 21 gennaio 2009, n. 1465

... sono abusivi ... i benefici fiscali derivanti dalle cosiddette operazioni di “*dividend washing*” e di “*dividend stripping*”, qualora risultino poste in essere al solo scopo di eludere la disciplina fiscale dei redditi di partecipazione, non apparendo giustificate da ragioni economicamente apprezzabili.

- Le operazioni di “*dividend washing*” consistono nell’acquisto di azioni da un fondo comune d’investimento o da una Sicav e successiva rivendita delle medesime azioni alla stessa società cedente, dopo la percezione dei dividendi, ad un prezzo inferiore a quello di acquisto.
- Si utilizza l’espressione “*dividend stripping*” con riferimento alla costituzione, in favore di una società residente nel territorio dello Stato, di un diritto di usufrutto su azioni o quote di una società italiana possedute da un soggetto non residente.

il contratto volto all'acquisto del diritto di usufrutto su azioni, non rientra nelle previsioni della disciplina generale dell'abuso di diritto posto che la tassazione diretta non è materia riservata agli indirizzi comunitari, ed in considerazione dell'assenza di una normativa comunitaria di sostegno, in materia, che consenta un'applicazione, quanto meno sotto il profilo interpretativo, di una generale norma di chiusura cosiddetta antielusiva; né può invocarsi l'applicazione di indirizzi interpretativi sorti successivamente all'operazione contestata posto che il giudizio sull'esistenza del requisito causale dei contratti deve fermarsi al momento della stipula ed essere informato ai principi allora vigenti. Deve, inoltre, osservarsi che il costo per l'acquisto del diritto di usufrutto è qualificabile come costo inerente all'attività di impresa la cui partecipazione al reddito di esercizio, sulla base di quote costanti, in relazione alla durata temporale dell'usufrutto ai sensi dell'art. 74 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) in termini analoghi a quelli di un onere pluriennale, è deducibile in base alla quota imputabile per il periodo di imposta

(Cass., Ordinanza 28 aprile 2010, n. 10239)

costituisce abuso di diritto la **cessione (da una società sportiva italiana ad una società estera) dei diritti di sfruttamento dell'immagine di un atleta**, quando manca una valida ragione economica. Sono non opponibili "... all'Amministrazione finanziaria i contratti, tra loro coordinati, attraverso i quali una società sportiva, nell'ingaggiare un atleta, aveva pattuito per le prestazioni di quest'ultimo un compenso, del quale una parte costituiva oggetto del contratto ufficialmente stipulato con l'atleta, un'altra costituiva oggetto di un contratto simulato di sfruttamento di immagine stipulato con una società cessionaria dei diritti di immagine ...”

Cassazione Sent. 26 febbraio 2010, n. 4737

La prova **del disegno elusivo e delle modalità di manipolazione** e di alterazione degli schemi negoziali classici, per pervenire a quel risultato fiscale, **incombe sull'amministrazione finanziaria**. **Grava sul contribuente invece l'onere di allegare la esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti** di reale spessore che giustifichino operazioni in quel modo strutturate

Cassazione 22 settembre 2010, n. 20030

l'a.f. non può contestare alle aziende l'abuso di diritto se, pur avendo provato la deviazione "dagli schemi contrattuali tradizionali", non abbia però "documentato" il vantaggio fiscale

“È onere dell’Amministrazione finanziaria - non solo - prospettare il disegno elusivo a sostegno delle operate rettifiche ma - anche - le supposte modalità di manipolazione o di alterazione di schemi classici rinvenute come irragionevoli in una normale logica di mercato se non per pervenire a quel risultato di vantaggio fiscale così come incombe al contribuente allegare la esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di reale spessore che giustifichino operazioni così strutturate”

Cassazione 21 gennaio 2009, n. 1465

L'onere della prova della pratica abusiva grava sull'Amministrazione finanziaria la quale, nell'assolvere all'obbligo di motivazione degli atti di rettifica e accertamento, **non può limitarsi alla formulazione di generici rilievi**, dovendo bensì indicare gli elementi a sostegno dell'assunto circa lo scopo elusivo e la carenza di effettività economica dell'operazione contestata

Cassazione Sentenza 17 ottobre 2008, n. 25374

L'onere di dimostrare che l'uso della forma giuridica corrisponde a un reale scopo economico, diverso dal risparmio fiscale, è a carico del contribuente. L'individuazione dell'impiego abusivo di una forma giuridica è a carico, invece, dell'Amministrazione finanziaria, la quale non può limitarsi a 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 d'imposta. È posto a carico del contribuente l'onere di provare la sussistenza di ragioni imprenditoriali non meramente teoriche e/o marginali.

Cass., Sentenza 22 settembre 2010, n. 20030

È posto a carico del contribuente l'onere di provare la sussistenza di ragioni imprenditoriali non meramente teoriche e/o marginali. L'individuazione dell'impiego abusivo di una forma giuridica incombe sull'Amministrazione finanziaria, che non può fare un'affermazione generica, ma deve individuare e precisare gli elementi che fanno ritenere l'operazione priva di un reale contenuto economico diverso dal risparmio d'imposta, mettendo il contribuente nelle condizioni di provare il contrario

Cassazione, Sentenza 17 ottobre 2008, n. 25374

Onere dell'Amministrazione finanziaria è "... individuare la corretta operazione fisiologica che il contribuente avrebbe dovuto porre in essere e gli effetti fiscali che il contribuente ha illegittimamente ottenuto grazie alla predisposizione di un'operazione non fisiologica, non sorretta da valide ragioni economiche. **L'ufficio deve infatti indicare, ... quale sarebbe stato il corretto carico fiscale laddove il contribuente non avesse posto in essere l'operazione abusiva** e, nel farlo, deve guardare la pianificazione nel suo complesso e le relative conseguenze, anche negli anni successivi. ..

La contestazione dell'abuso si può quindi 'operativamente' suddividere in:

- 1. individuazione dell'operazione fisiologica aggirata;**
- 2. riqualificazione dell'operazione abusiva;**
- 3. accertamento dei conseguenti effetti fiscali**

rilevabilità d'ufficio delle eventuali cause di
invalidità o di inopponibilità del negozio
stesso

Cass., Sez. Unite Civili, n. 30057/2008

sono rilevabili d'ufficio le eccezioni poste a vantaggio dell'Amministrazione in una materia, come è quella tributaria, da essa non disponibile

Cass., Sez. Unite Sent. 23.12.2008, n. 30055

il principio di abuso del diritto sembra quindi divenuto **immanente nel sistema tributario** per effetto del principio di capacità contributiva e **viene ritenuto rilevabile d'ufficio dai giudici tributari.**

A tutela del contribuente si possono utilizzare gli articoli 7 e 24 del D.Lgs. n. 546/1992 che prevedono che se l'atto impositivo non è affetto da nullità, il giudice debba decidere entrando nel merito della controversia nei limiti adottati dalle parti

La novella di cui alla legge n. 69/2009 afferma che, «**Se ritiene di porre a fondamento della decisione una questione rilevata d'ufficio, il giudice riserva la decisione, assegnando alle parti, a pena di nullità, un termine, non inferiore a venti e non superiore a quaranta giorni dalla comunicazione, per il deposito in cancelleria di memorie contenenti osservazioni sulla medesima questione** » (art. 101 del codice di procedura civile). Con la modifica di cui all'art. 101 c.p.c., il legislatore, sulla falsariga di quanto già previsto per il giudizio di legittimità dall'art. 384, terzo comma, c.p.c., ha previsto che, anche nei gradi di merito, le parti possono depositare memorie scritte, ogniqualvolta il giudice decida di porre a fondamento della decisione una questione rilevata d'ufficio.

La violazione di un principio di ordine generale, qual'è il divieto dell'abuso del diritto, **rende inapplicabili le sanzioni** trovando applicazione **l'esimente di cui all'art. 8 del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546**, in presenza di obiettive condizioni di incertezza sull'ambito e la portata della disposizione violata.

Anche la **Commissione tributaria regionale della Toscana, Sez. XXVI, Sentenza del 1° aprile 2009, n. 26**, **ritiene non applicabili le sanzioni** in considerazione di «*obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria*» ai sensi dell'art. 10 L. n. 212/2000, vista l'incertezza della giurisprudenza sull'ambito e la portata del divieto dell'abuso di diritto, protrattasi per qualche anno fino alle recentissime affermazioni della Corte di Cassazione a Sezioni Unite (pronunce nn. 30055/2008 e 30057/2008), per di più avvertita maggiormente con riguardo all'estensione ai tributi non armonizzati del principio già affermato dalla Corte di giustizia europea per l'ordinamento comunitario riguardo all'IVA

deve trovare accoglimento la domanda del contribuente circa la **disapplicazione delle sanzioni** in dipendenza della violazione di un principio generale quale l'abuso del diritto.

Cassazione sentenza n. 12042 del 25.05.2009

La Cassazione ha recentemente chiesto spiegazioni sull'abuso del diritto negli affari economici transnazionali alla **Corte di giustizia europea** che dovrà stabilire se i principi antielusivi sono applicabili **anche alle imposte non armonizzate.**

Ordinanza 22309 del 3/11/2010,