

L'abuso del diritto nella giurisprudenza tributaria della cassazione: da nomofilachia a nomogenesi

di Stefano Fiorentino, Oriana Lombardi

Sommario: 1) L'evoluzione del pensiero della Corte di Cassazione fino alla tesi del fondamento costituzionale del principio dell'abuso del diritto – 2) L'estensione del principio dell'abuso del diritto al settore dell'Iva – 3) Da nomofilachia a nomogenesi: la Corte di Cassazione estende il principio alle imposte dirette – 4) Valutazioni conclusive de iure condito e de iure condendo

1) *L'evoluzione del pensiero della Corte di Cassazione fino alla tesi del fondamento costituzionale del principio dell'abuso del diritto*

La tormentata vicenda dell'applicazione dell'abuso del diritto, ma soprattutto la questione del suo fondamento, pare essere giunta ad un punto di svolta con le pronunce di dicembre 2008 delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione(1) in tema di dividend washing e dividend stripping.

In realtà, precedentemente (nel 2005) la Corte di Cassazione(2), nel pronunciarsi proprio in materia di dividend washing e dividend stripping, aveva ritenuto di contrastare le operazioni poste in essere in apparente assenza di "valide" ragioni economiche, con il ricorso a strumenti mutuati dal diritto civile, quali la nullità per difetto di causa(3).

La "stagione", però, caratterizzata dall'applicazione delle categorie civilistiche si è rivelata, come è noto, breve: la Corte di Cassazione, infatti, abbandona ben presto gli strumenti del diritto civile per accogliere il principio comunitario dell'abuso del diritto.

L'inesco è fornito dalla Corte di Giustizia che, il 21 febbraio 2006, ha emesso tre importanti sentenze (sentenze Halifax, University of Huddersfield, e Bupa Hospitals(4)) con le quali ha esteso il principio dell'abuso del diritto alla materia dell'Iva, sottolineando come la VI Direttiva(5) non consenta al soggetto passivo di detrarre l'imposta assolta a monte, allorché le operazioni che fondano tale diritto integrino un comportamento abusivo(6).

La Corte di Cassazione, in una controversia in materia di Iva discussa lo stesso giorno in cui venivano emesse tali sentenze, ha immediatamente applicato i principi enunciati dalla Corte di Giustizia(7).

Ben presto, però, i giudici nazionali si sono spinti ben al di là di quanto espresso dalla Corte di Giustizia nel caso Halifax, enunciando la piena operatività del principio dell'abuso del diritto in tutti i settori dell'imposizione fiscale, e quindi anche nel comparto dell'imposizione sui redditi(8). Nella sentenza n. 21221 del 2006, infatti, i giudici di legittimità, dopo aver ribadito che "non sono opponibili all'amministrazione Finanziaria gli atti che costituiscono abuso di diritto", hanno assegnato a tale principio portata generale, reputandolo applicabile in tutti i settori dell'ordinamento tributario, e, quindi, sia nell'ambito delle imposte dirette che indirette(9).

Più precisamente, secondo la Corte di Cassazione(10), la clausola antiabuso, ha assunto il ruolo di "Generalklausel antielusiva o di General Anti-Avoidance Rule nell'ordinamento tributario" (11). Rinviano al prosieguo ogni commento in proposito, preme ora e ai fini che qui interessano sottolineare come i giudici nazionali precisavano soprattutto che, pur non esistendo un tale principio nelle fonti normative nazionali, "la sua applicazione[...] s'impone per essere la stessa di formazione comunitaria" e proprio da tale origine comunitaria del principio antiabuso traevano la conseguenza (alquanto discutibile, come si vedrà) che la clausola opera anche al di fuori dei tributi armonizzati, poiché gli Stati europei sono comunque vincolati al rispetto dei diritti e principi fondamentali dell'ordinamento comunitario(12).

Rispetto a tali conclusioni, con le sentenze di dicembre 2008(13) cui sopra si accennava, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, pur ribadendo l'esistenza nell'ordinamento tributario di un generale principio antielusivo, seguono un diverso percorso argomentativo: la fonte di tale principio, infatti, "in tema di tributi non armonizzati, quali le imposte

dirette, non va rinvenuto nella giurisprudenza comunitaria quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario" (14).

I giudici nazionali, più precisamente oltre a negare, in tali sentenze, una derivazione comunitaria al divieto dell'abuso del diritto in materia di imposte non armonizzate, negano anche la necessità di un rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia (richiesto nel caso di specie dal contribuente) «avente a oggetto la compatibilità con il diritto comunitario del trattamento fiscale riservato dall'ordinamento tributario, perché trattasi di imposte dirette e cioè di tributi non armonizzati; sicché resta esclusa qualsiasi rilevanza della normativa comunitaria nel trattamento fiscale di uno Stato membro».

La giurisprudenza nazionale, dunque, che finora - come si è visto - sembrava aver trovato una origine comunitaria al divieto di abuso del diritto sia per i tributi armonizzati che per quelli non armonizzati, assume ora, limitatamente a quest'ultimi, una posizione diversa, allontanando ogni riferimento al diritto comunitario.

Per le imposte dirette, infatti, secondo i Giudici nazionali, la fonte del principio in parola è da rinvenirsi nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività (articolo 53, primo e secondo comma(15)), in quanto «I principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione costituiscono il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali ultime norme evidentemente finalizzate alla 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 a ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale»(16).

Con il divieto di abuso del diritto così inteso, aggiunge la Cassazione, non contrasta la sopravvenuta introduzione nell'ordinamento tributario di specifiche norme antielusive che appaiono, anzi, un sintomo dell'esistenza della regola generale(17).

L'art. 53 della Costituzione, legando l'imposizione fiscale alla capacità economica del contribuente, non può che esprimere la volontà di colpire una effettiva e vera "forza economica", non potendo questa essere mascherata da schemi formali che nascondono tale realtà economica con il fine di ridurre o addirittura annullare ogni obbligazione tributaria.

I Supremi Giudici nazionali, dunque, ribadiscono un principio incontrovertito del nostro ordinamento secondo il quale è la capacità contributiva reale a dover essere posta a fondamento dell'imposizione fiscale, a prescindere dalle singole leggi impositive che tale "capacità" vanno a tassare.

Il principio dell'abuso del diritto così inteso, inoltre, seguendo l'orientamento dei giudici nazionali, non sarebbe in alcun modo "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" (18).

E' interessante notare come il ragionamento della Corte di Cassazione che fa leva sull'art. 53, rispecchia questioni già nate anni fa nella prospettiva di scorgere una connessione tra abuso del diritto, frode alla legge (art. 1344 c.c.) e normativa costituzionale(19). L'orientamento al quale si fa riferimento(20) individuava quale premessa logica, la natura concettuale e precettiva dell'art. 53 "non solo come limite vincolante per il legislatore ordinario, ma anche come norma imperativa che importi un limite rilevante per la libera esplicazione dell'autonomia privata". Tale dottrina, dunque, già quattro lustri orsono, ipotizzava un'integrazione della valenza precettiva della singola norma tributaria che, con il filtro della citata disposizione costituzionale, risultava idonea alla definizione di un risultato vietato concretamente perseguibile e consistente "nel danno sociale connotato alla elusione fraudolenta della norma tributaria" (21). A tale impostazione è stato obiettato come un'interpretazione dell'art. 53 mirante alla enucleazione di un generico divieto di eludere le norme tributarie e sanzionabile con l'applicazione dell'art. 1344 c.c. fosse assolutamente impraticabile, considerando

l'insanabile contrasto che ne sarebbe derivato con altrettanto importanti principi della Costituzione: si è sottolineato, infatti come una tale ipotesi avrebbe comportato un grave pericolo per la certezza e la stabilità dei rapporti giuridici privati, determinando una illegittima compressione dell'articolo 41 della Costituzione(22); dall'impostazione criticata, inoltre, poteva derivare una violazione dell'art. 23 della Costituzione, dal momento che l'imprevedibile individuazione concreta "del danno sociale connaturato all'elusione fraudolenta della norma tributaria" avrebbe determinato una grande incertezza sugli elementi fondamentali delle scelte impositive(23).

In primo luogo è bene chiarire che le obiezioni allora formulate al più risalente orientamento dottrinario testé esposto, si ritengono tuttora valide. In particolare appare ancora oggi contestabile la considerazione che dall'art. 53, così come dal complesso di valori recato dalle norme Costituzionali, si possano direttamente enucleare regole formali certe in materia impositiva, di cui l'atto elusivo rappresenti l'abuso.

E' d'uopo, in proposito, precisare che tali obiezioni appaiono decisive per confutare l'opinione dottrina più risalente(24), anche in considerazione dell' "abnormità" delle conseguenze allora paventate per il comportamento antielusivo, riconducibile cioè ad una condotta "fraudolenta" implicante la nullità del contratto in concreto posto in essere.

Diverse sono, invece, le conseguenze riconducibili al recente orientamento della Cassazione in relazione ad un paventato comportamento "fiscale" che viola il principio generale di abuso ex art. 53.

La Corte, infatti, almeno nei percorsi motivazionali più recenti, ha di fatto confermato il radicamento sistematico di una reazione ai comportamenti fiscalmente elusivi nel senso della inopponibilità; di fronte ad una condotta fiscalmente "abusiva" ai sensi dell'art. 53, quindi, l'ordinamento reagisce sancendo l'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria degli atti o negozi "coinvolti", non inficiando per converso la validità civilistica dell'operazione.

Ferma la maggiore conformità delle conseguenze enucleate dalla Corte per le condotte antielusive ed una sostanziale omogeneità al percorso argomentativo oggi vigente nell'art. 37 bis DPR n. 600/1973, si ribadiscono le obiezioni allora formulate(25). Obiezioni che solo un intervento legislativo che generalizzi la norma contenuta nell'art. 37-bis citato potrà mettere definitivamente a tacere.

Rinviando al prosieguo del lavoro alcuni cenni in merito a tale auspicabile soluzione legislativa, preme sottolineare sin da ora come dall'assenza allo stato dell'arte di una disposizione antielusiva di carattere generale, non possa che derivare l'inapplicabilità del principio dell'abuso del diritto (sia di origine civilistica ex art. 1344 c.c., che di matrice comunitaria), dato che, al di fuori della previsione di una specifica disposizione tributaria, la pretesa di ricondurre un atto formalmente permesso nell'ambito di quelli vietati fuoriesce chiaramente dall'operatività di una regola formale data, implicando, per converso, la creazione di una nuova e diversa regola formale(26).

In conclusione, sebbene debba riconoscersi, si ritiene, al recentissimo orientamento dei giudici di Cassazione (dicembre 2008), rispetto a quanto espresso in precedenti sentenze, il merito di una lettura del principio antiabuso più conforme al nostro sistema tributario, la verità è che l'enucleazione in via ermeneutica di una norma antielusiva generale sembra incompatibile con un sistema tributario che dal punto di vista della definizione dei presupposti tassabili in tema di reddito è ancora legato al metodo casistico(27).

Il ragionamento svolto dalla Corte di Cassazione, infatti, indurrebbe a ritenere che la seconda parte dell'articolo 37-bis è solo esemplificativa o praticamente soppressa, ma comunque non tassativa, al contrario di ciò che eravamo abituati a credere seguendo il processo storico che aveva formalmente introdotto nell'ordinamento norme antielusive particolari(28).

Ai fini di completezza, si sottolinea come anche successivamente(29) la Corte di Cassazione ha avuto modo di ribadire quanto affermato nelle sentenze di dicembre 2008, sottolineando che "Il principio costituzionale della capacità contributiva (art. 53 Cost.), canone informatore dell'ordinamento tributario, costituisce causa ostativa al conseguimento di risparmi di imposta o vantaggi fiscali attraverso l'esercizio dell'autonomia privata laddove non siano riscontrabili obiettive ragioni economiche a giustificazione del ricorso agli strumenti negoziali utilizzati

dal contribuente nell'ambito della libera iniziativa imprenditoriale" (30).

2) *L'estensione del principio dell'abuso del diritto al settore dell'Iva*

Si è già accennato come, prima di tali interventi della giurisprudenza nazionale che hanno individuato una base costituzionale al principio dell'abuso del diritto, la Corte di Giustizia (sentenze Halifax, University of Huddersfield, e Bupa Hospitals(31)), seguita dalla Corte di Cassazione(32), aveva esteso il principio dell'abuso del diritto alla materia dell'Iva, definendo i presupposti che in tale ambito integrano un comportamento abusivo e ritenendo che la lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso sia un obiettivo promosso e riconosciuto dalla VI Direttiva.

In realtà, dalla mancanza sia in ambito comunitario che in ambito nazionale di una disposizione che in materia tributaria espressamente sancisca il divieto di abuso del diritto così come enucleato dalla giurisprudenza comunitaria, discende la delicata problematica della diretta applicabilità del principio nel nostro ordinamento(33).

Con riguardo proprio a tale questione e ai fini di una corretta impostazione del discorso, è necessario distinguere nettamente il settore delle imposte sui redditi da quello dell'Iva.

L'analisi prenderà le mosse proprio da quest'ultimo comparto, per il quale, già si enuncia, si ritiene che non si frappongono ostacoli alla diretta valenza nell'ordinamento interno dei principi tracciati dai giudici europei.

Ratione materiae, infatti, solo nei settori fiscali disciplinati dal diritto comunitario - cioè, solo per le imposte armonizzate - può legittimamente ipotizzarsi una diretta efficacia del principio in parola. E' noto, in proposito, come l'Iva(34) sia stata ideata proprio in sede comunitaria per armonizzare le legislazioni fiscali nazionali sugli scambi: il Trattato Ce, all'art. 93(35), infatti, riconosce al Consiglio il potere di armonizzare le legislazioni degli Stati membri in materia di imposte indirette, nella misura in cui ciò è necessario ai fini della realizzazione di un mercato unico e della instaurazione di un regime di libera concorrenza, non alterato da distorsioni fiscali.

Da ciò si evince che la Comunità europea ha una competenza limitata in materia fiscale: non può influire in modo illimitato sui sistemi fiscali nazionali, essendo la sua competenza circoscritta ad alcuni settori impositivi specifici (imposta sulla cifra d'affari, imposta sui consumi, altre imposte indirette); inoltre, essa può intervenire, "armonizzando", solo "nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno".

Con riguardo, invece, alle imposte dirette, nel Trattato non è espressamente sancita l'armonizzazione delle legislazioni nazionali, ma si riconosce comunque alla Comunità la possibilità di intervenire in tale settore, in virtù della portata generale della norma in materia di ravvicinamento delle legislazioni contenuta nell'art. 94 del Trattato(36).

La Corte di Giustizia, dunque, ha dettato, ed in modo legittimo, trattandosi, come si è visto, di materia di competenza comunitaria, principi in grado di surrogare per l'Iva una norma antielusiva come quella di cui al citato art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973. Di conseguenza, attualmente, nel sistema tributario si può giungere ad una valutazione di elusività del comportamento dei soggetti passivi Iva, pur non potendosi applicare la norma di cui all'art. 37-bis, sulla base di un principio enucleato in via suppletiva dalla Corte di Giustizia(37).

All'interno dello spazio giuridico europeo, invece, come è noto, gli Stati membri godono di autonomia normativa nel settore delle imposte sui redditi(38).

L'unico vincolo indiretto, come si è accennato, deriva dalla necessaria osservanza dei principi fondamentali dell'Unione, nella prospettiva del funzionamento del mercato interno senza barriere per la circolazione transfrontaliera dei capitali e delle persone fisiche e giuridiche.

Nel comparto dell'imposizione sul reddito, i parlamenti nazionali sono, dunque, liberi di determinare e modificare le basi imponibili e di agire sulle aliquote d'imposta, fermo restando l'intervento dell'Unione qualora le norme tributarie esponano a rischio il funzionamento del mercato interno o minaccino le libertà fondamentali dei singoli, come nel caso di indebite discriminazioni o compressioni delle libertà di circolazione e stabilimento.

Ne deriva una primissima conclusione - cioè l'efficacia in ambito

nazionale del principio limitatamente alla materia dell'Iva - che è suffragata, si ritiene, oltre che dalla competenza comunitaria in materia, dalle seguenti considerazioni.

In primis, la Corte di Giustizia, nel contesto di controversie afferenti proprio all'Iva, ha delineato in modo sufficientemente definito i connotati dell'istituto dell'abuso del diritto in tale materia ed è proprio tale definizione piuttosto puntuale che ne rende possibile l'impiego nel diritto interno che - come è noto - non conosce né una definizione, né un apparato antagonista, riferibili all'elusione in materia di Iva.

Inoltre, se si evidenziano i punti delle decisioni della Corte di Giustizia, nei quali si definisce l'abuso, non si può non cogliere la sostanziale identità definitoria tra la disciplina antielusiva contenuta nell'art. 37-bis citato (non applicabile all'Iva) e la nozione di abuso delineata dalla Corte di Giustizia con riguardo alla materia dell'Iva: "l'inopponibilità delle operazioni "elusive", delineata in generale dal comma 1 dell'art. 37-bis, richiede la sussistenza di due requisiti: (1) l'aggiramento di una fattispecie imponibile legalmente preconstituita e (2) l'assenza di valide ragioni economiche" (39).

Senza voler in questa sede insistere ulteriormente su tale aspetto, è sufficiente richiamare il seguente passaggio fondamentale della sentenza Halifax(40) laddove si enuncia che: "[...] perché possa parlarsi di comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della VI Direttiva e dalla legislazione nazionale che la traspone, portare ad un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni. Non solo. Deve altresì risultare da un insieme di elementi obiettivi che le dette operazioni hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale [...]", per scorgere significative somiglianze con l'art. 37-bis laddove, al primo comma, è stabilito 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 [...]".

Le analogie, dunque, sono evidenti(41). Sulla scorta, pertanto, di quanto enunciato dalla Corte di Giustizia, pur non potendosi applicare direttamente l'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 nel settore dell'Iva, oggi è comunque possibile una valutazione di elusività anche in questo ambito, proprio in virtù di una clausola antielusiva non scritta e analoga a quella presente nel nostro art. 37-bis citato(42).

Ora, proprio questo parallelismo tra i requisiti necessari per considerare una condotta elusiva in materia di imposte dirette in virtù di una espressa legge nazionale e i requisiti richiesti dalla giurisprudenza comunitaria con riguardo all'Iva, rendono, si ritiene, l'applicazione interna del principio dell'abuso del diritto delineato dalla Corte di Giustizia in sintonia rispetto al sistema tributario nazionale.

Aldilà, però di questa similitudine che potremmo definire "sostanziale", molti sono gli spunti di riflessione che il ragionamento offre.

Si pensi, ad esempio, al profilo procedimentale connesso all'applicazione dell'abuso del diritto in materia di Iva: l'applicazione di tale principio così come delineato in sede comunitaria consente di "scavalcare" tutte quelle garanzie relative al contraddittorio ed alla riscossione che, come è noto, il legislatore ha riconosciuto, a garanzia del contribuente, nell'art. 37-bis(43).

Si pensi, poi, al delicato problema della sanzionabilità delle condotte elusive: sanzionabilità, enunciata attualmente dalla legislazione interna, e espressamente negata dalla Corte di Giustizia(44), la quale ha avuto modo di sottolineare (ed in modo condivisibile) come la irrogabilità della sanzione presuppone la violazione diretta e frontale di un precetto la cui portata è del tutto chiara così nella definizione del comportamento richiesto come in quella della conseguenza della violazione(45) (per un tentativo di soluzione di tali questioni si rinvia al paragrafo 4).

3) Da nomofilachia a nomogenesi: la Corte di Cassazione estende il principio alle imposte dirette

Passando ad analizzare la possibilità di applicare il principio in parola alla materia delle imposte dirette, si sottolinea, da subito, come la sentenza "Halifax" si riferisce all'Iva e non si rinvergono in questa come nelle altre sentenze della stessa data elementi che consentano di

affermare l'esistenza di un canone ermeneutico antiabuso generale e quindi applicabile anche alle imposte dirette(46).

E' noto, inoltre, come per le imposte sui redditi il legislatore nazionale per contrastare le condotte elusive ha ritenuto di adottare una ben precisa tecnica consistente nell'enunciazione di norme ad hoc: si pensi, in proposito, all'art. 37-bis citato che, sebbene sia una previsione a carattere ampio, ha comunque un'applicazione circoscritta a fattispecie analiticamente individuate; si pensi, poi, alla molteplicità di disposizioni specifiche tra le quali, a mero titolo esemplificativo, si ricorda la previsione di cui all'art. 118, comma 2, del Tuir, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, in materia di utilizzo delle perdite fiscali nell'ambito del consolidato nazionale.

Questa, così come altre disposizioni del nostro ordinamento aventi la medesima finalità antielusiva, costituisce prova della modalità con la quale il legislatore nazionale ha deciso di contrastare le condotte elusive in materia di imposte sui redditi e, di conseguenza, in un sistema rigido come il nostro, si ritiene non sia possibile reprimere i comportamenti elusivi in casi diversi da quelli contemplati da specifiche disposizioni antielusive, facendo leva sull'interpretazione estensiva delle norme esistenti.

Già la sola esistenza, nel nostro ordinamento, di tali specifiche disposizioni potrebbe costituire una conferma dell'inesistenza di una generale regola di divieto di comportamenti abusivi. Questi ultimi, infatti, sono colpiti dalle norme a ciò specificamente destinate, e non appare coerente con un approccio sistematico al comparto in esame la possibilità di invocare un principio di portata così ampia ogni qualvolta le norme antielusive non siano in grado di operare.

Sicuramente, come si è accennato poco sopra, la terminologia impiegata dalla giurisprudenza comunitaria rende manifesti molteplici aspetti di analogia tra il principio comunitario e la parte generale dell'art. 37-bis, tali da legittimare una lettura che intravede nei due assunti un medesimo principio.

Nonostante l'analogia tra la nozione di elusione fiscale ex art. 37-bis e quella di abuso del diritto di matrice comunitaria sia a nostro parere evidente, non è comunque possibile la trasposizione nel comparto delle imposte dirette del principio comunitario sulla base di un percorso ermeneutico che faccia leva proprio sull'art. 37-bis. Tale via, infatti, si rivela assolutamente non praticabile per le valutazioni che seguono.

Innanzitutto, anche dopo l'introduzione nel nostro ordinamento di tale specifica disposizione antielusiva continua a mancare una enunciazione del tipo di quella sancita nell'art. 42 della legge generale fiscale tedesca del 1977, secondo cui "la legge fiscale non può essere elusa attraverso abuso di forme giuridiche ammesse. Se ricorre un abuso, la pretesa fiscale sussiste come se fosse presente una forma giuridica adeguata ai fenomeni economici".

L'art. 37-bis, infatti, resta una norma settoriale, essendo collocata all'interno di un testo normativo che racchiude "disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi" (D.P.R. 600/1973), dal qual dato si evince un campo di riferimento limitato alle sole imposte dirette e contenendo, al comma 3, un'elencazione tassativa delle ipotesi a cui si applica.

Aldilà degli ostacoli - che si ritiene siano insormontabili - che si frappongono alla diretta traslazione del principio nell'ordinamento nazionale, si sottolinea come la conclusione appena enunciata sia in linea con quanto affermato dai giudici comunitari nella sentenza Kofoed(47). In tale occasione, infatti, sottolineando come l'abuso del diritto nel settore delle imposte dirette può essere contrastato o attraverso norme interne espressamente antiabuso, oppure interpretando le disposizioni nazionali, laddove possibile, in conformità con le regole comunitarie, la Corte di Giustizia ha implicitamente confermato l'inesistenza di una clausola generale antiabuso, negando, così, la possibilità di un'applicazione generalizzata anche al comparto dell'imposizione diretta(48).

Tale orientamento è profondamente diverso rispetto a quello sposato dalla nostra Corte di Cassazione, la quale, come si è accennato, ha esteso il principio in parola anche alle imposte dirette, rinvenendo, almeno inizialmente, il fondamento di una generale clausola antielusiva nella giurisprudenza comunitaria e assumendo così una posizione che provocatoriamente potremmo definire nomogenetica piuttosto che nomofilattica(49); successivamente, come si è visto, ha riconosciuto una base costituzionale al principio in parola con un ragionamento che, pur

approdando sempre alla stessa conclusione (l'esistenza, nell'ordinamento nazionale, di una clausola generale non scritta) si rivela sicuramente meno criticabile rispetto al precedente. Anche tale ultimo arresto della giurisprudenza nazionale, peraltro, lascia perplessi per le ragioni già esposte nel paragrafo introduttivo, nonché perché "tace" su profili di preminente importanza: gli aspetti sanzionatori e la tutela del contribuente nel procedimento di accertamento delle condotte elusive, aspetto quest'ultimo che, invece, il legislatore nell'art. 37-bis ha tenuto in debita considerazione.

4) *Valutazioni conclusive de iure condito e de iure condendo*

Volendo ora trarre le fila del discorso fin qui compiuto, dobbiamo concludere per la sicura applicabilità nel nostro ordinamento del principio in parola, in ambito Iva. Tale conclusione, però, sebbene appare, a nostro avviso, come la più coerente rispetto al sistema non è indenne da questioni problematiche.

Contrastando, infatti, i fenomeni elusivi in materia d'Iva attraverso l'utilizzo del divieto di abuso, si delineerebbero, in ambito domestico, come si accennava, due diversi percorsi di contrasto alla costruzione di scappatoie giuridiche. In particolare, per le imposte sul reddito avremmo un procedimento particolarmente garantista per il contribuente, precontenzioso, caratterizzato dal contraddittorio; per l'Iva, invece, un iter "deformalizzato" e "semplificato", privo di tutte quelle garanzie relative al contraddittorio e alla riscossione che pure il legislatore ha ritenuto di accordare a garanzia del contribuente nell'art. 37-bis. Per l'Iva, insomma, il disconoscimento del diritto alla detrazione, non essendo dominato da un modello legale, sarebbe in concreto affidato alle valutazioni dei soggetti tenuti alla formazione dell'avviso di accertamento, assumendo così un peso determinante, per la qualificazione della fattispecie come "abusiva", la preparazione del funzionario, laddove, invece, per le imposte sui redditi prevarrebbero le scelte "oggettive", cristallizzate nel testo legislativo ed esplicantesi in un elenco tassativo di ipotesi.

In realtà, riteniamo che la soluzione a tale inaccettabile divaricazione di procedimenti in relazione a condotte tutte elusive non possa che provenire dal legislatore.

E' quanto mai necessaria, infatti, una regolamentazione ex lege del tema dell'abuso del diritto con conseguente rivisitazione di quelle norme a funzione antielusiva presenti nell'attuale ordinamento tributario.

Più precisamente, la clausola di cui all'art. 37-bis, si ritiene, possa essere elevata al rango di clausola generale dell'ordinamento tributario, disancorandosi da uno specifico settore, e da applicazioni circoscritte ad ipotesi tassative, così estendendo le cautele procedurali ivi previste e soprattutto escludendo l'irrogabilità di sanzioni (sia amministrative che penali). Oltretutto, come si è visto, l'attuale formulazione dell'art. 37-bis è abbastanza omogenea, sia con l'elaborazione giurisprudenziale recente della Corte di Giustizia⁽⁵⁰⁾, sia con le clausole adottate dagli altri sistemi fiscali europei.

L'auspicata generalizzazione, inoltre, soprattutto se la Corte di Cassazione dovesse insistere nell'applicazione del principio comunitario al campo delle imposte sui redditi, avrebbe una modesta ricaduta sull'estensione della sfera delle condotte da qualificare come inopponibili all'Amministrazione, ma: consentirebbe di uniformare le condotte per qualificare le condotte come elusive, assicurando una maggiore coerenza e trasparenza nell'accertamento della ricorrenza del fenomeno; offrirebbe maggiori e più uniformi garanzie procedurali; e, soprattutto, contribuirebbe non poco alla certezza del diritto, principio di civiltà giuridica.

La strada, dunque, intrapresa nel 1990 non va abbandonata, bensì proseguita: il progressivo ampliarsi delle ipotesi alle quali l'art. 37-bis può applicarsi ha di fatto "scolorito" il carattere di tassatività della stessa, rendendo ormai maturi i tempi per l'introduzione di una clausola generale.

Ciò nella convinzione che una clausola antielusiva limita i fenomeni più distorsivi di pianificazione fiscale, senza incidere sulla certezza giuridica e sull'affidamento⁽⁵¹⁾ cosa che, al contrario avverrebbe se il contrasto all'elusione passasse attraverso clausole generali non scritte (e, prima di ciò, attraverso declaratorie di nullità o di simulazione dei contratti).

In un certo senso il percorso a cui abbiamo assistito con riguardo al

principio dell'abuso del diritto e che in questo lavoro si è tentato di sintetizzare è opposto rispetto a quello a cui siamo adusi. Di solito si comincia con una legge, per poi passare alle applicazioni giurisprudenziali; in questo caso, al contrario, l'input è stato fornito dalla giurisprudenza comunitaria, per poi proseguire con la giurisprudenza nazionale, i cui interventi, ora quasi nomogenetici (si pensi alle sentenze con le quali la Cassazione ha esteso il principio alle imposte dirette) ora più vicini ad un'"interpretazione evolutiva" (si pensi alle recenti sentenze di dicembre 2008), hanno avuto comunque il merito di sottolineare l'indifferibilità di un intervento legislativo.

NOTE:

(1) Il riferimento è alle sentenze della Corte di Cassazione, Sez. un., sent. n. 30055 e n. 30057 del 23 dicembre 2008. Per un commento, si vedano, A. AMATUCCI, Elusione fiscale e capacità contributiva, in il fisco n. 2 del 2009, fascicolo n. 2, 277 ss.; B. SANTACRICE, L'antielusione allarga i confini, in Il Sole-24 Ore del 30 dicembre 2008; E. DE MITA, L'anti-elusione trova una base in Costituzione, in Il Sole-24 Ore del 2 gennaio 2009; M. MANCA, Abuso del diritto e principi costituzionali, in il fisco n. 3, 2009, 366 ss.

(2) Cfr. Corte di Cassazione, sent. n. 20398 del 2005 con nota di D. STEVANATO, Le "ragioni economiche" nel dividend washing e l'indagine sulla "causa concreta" del negozio: spunti per un approfondimento, in Rass. Trib., n. 1, 2006, 309; sent. n. 22932 del 2005, in Riv. giur. Trib., 2006, 213, ss., con nota di M. BEGHIN, L'usufrutto azionario tra lecita pianificazione fiscale, elusione tributaria, e interrogativi in ordine alla funzione giurisdizionale.

(3) La tesi sostenuta dalla Corte di Cassazione nelle sentenze n. 20398 e n. 22932 del 2005 si basa sull'assunto per cui, mancando una valida ragione economica che sia diversa dal mero risparmio fiscale e che giustifichi l'esistenza di due contratti tipici collegati, di acquisto e successiva rivendita dei titoli in un caso (dividend washing) e di costituzione del diritto di usufrutto sui titoli (dividend stripping), nell'altro, ne deriverebbe la nullità assoluta dei negozi collegati per difetto di causa, ai sensi del disposto degli artt. 1325 e 1418 c.c. Nei casi sottoposti all'attenzione della Corte di Cassazione, dunque, le attribuzioni patrimoniali derivanti dalla concatenazione negoziale realizzata sarebbero prive di una apprezzabile ragione economica diversa dal mero risparmio fiscale (le parti conoscono e vogliono esattamente gli effetti giuridici della vendita e per questo scambiano i titoli verso un prezzo, trasferendo così la titolarità delle azioni da un soggetto all'altro, poco prima dell'imputazione dei dividendi; la successiva retrocessione dei titoli consente la realizzazione di una minusvalenza deducibile). La motivazione puramente fiscale dei due negozi collegati ha indotto i giudici a concludere per la mancanza di una apprezzabile ragione economica (e, quindi, per la mancanza della causa), sostenendo che "attraverso i due contratti, prevedenti un acquisto e un trasferimento di azioni pressoché contestuali e previamente programmati, nessuna delle parti conseguiva alcun vantaggio economico".

(4) Corte di Giustizia, causa C-255/02 del 21.02.2006, Halifax et alii; causa C-223/03, del 21.02.2006, University of Huddersfield Higher Education Corporation vs. Commissioners of Customs & Excise; causa C-419/02, del 21.02.2006, Bupa Hospitals. Sul tema si veda: M. BASILAVECCHIA, Norma antielusione e "relatività" delle operazioni imponibili iva, in Corr. Trib., n. 19 del 2006, 1935 ss.

(5) Direttiva n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977. Tale direttiva ha sostituito la seconda ed ha un ruolo fondamentale in quanto detta regole uniformi per la determinazione della base imponibile. Sul tema si veda: A.E. GRANELLI, L'attuazione in Italia della VI direttiva CEE, in dir. prat. trib., 1979, I, 301 ss.; F. BOSELLO, L'attuazione delle direttive comunitarie in materia di imposta sul valore aggiunto: l'esperienza italiana, in riv. Dir. trib., 1997, I, 705 ss.

(6) Con tali pronunce, in particolare, i giudici comunitari hanno definito i presupposti che in materia d'iva integrano un comportamento abusivo, ritenendo che la lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso sia

un obiettivo promosso e riconosciuto dalla VI Direttiva.

(7) Corte di Cass., Sez. trib., sent. n. 10353 del 21 febbraio 2006, (dep. il 5 maggio 2006), in "il fisco" n. 21/2006, fascicolo n. 1, 3299 ss. I giudici nazionali, infatti, enunciano che "[...] nell'ordinamento comunitario e, quindi, anche in quello interno deve considerarsi vigente il principio di indetraibilità dell'Iva (art. 17 della citata Direttiva n. 77/388/CEE) assolta in corrispondenza di comportamenti abusivi, volti cioè a conseguire il solo risultato del beneficio fiscale, senza una reale ed autonoma ragione economica giustificatrice delle operazioni economiche che, perciò, risultano eseguite in forma solo apparentemente corretta ma, in realtà, sostanzialmente elusiva". La giurisprudenza comunitaria, in questo modo, detta, per una materia di competenza comunitaria e quindi in modo legittimo, principi in grado di surrogare per l'Iva una norma antielusiva come quella di cui al citato art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973.

(8) Corte di Cass., Sez. trib., sent. n. 21221 del 29 marzo 2006 (dep. il 29 settembre 2006), sent. n. 8772 del 4 aprile 2008.

(9) In proposito: G. ZIZZO, Abuso del diritto, scopo di risparmio d'imposta e collegamento negoziale, in *Rass. Trib.*, n. 3, 2008, 873-874.

(10) Cfr. punto 3.5 della sent. 21221 del 2006, cit.: "[...] 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. Tale principio, affermato dalla Corte di Giustizia nella sentenza del 14 febbraio 1995, C - 279/93, F.K.A. c. R.S., è stato confermato dalla successiva giurisprudenza della Corte (sentenze 13 luglio 1993, C - 330/91, C.; 12 aprile 1994, C - 1/9, H.S.; 15 maggio 1997, C - 250/95, F.P.) [...]".

(11) Corte di Cass., sent. n. 25374 del 17 ottobre 2008, dove, pronunciandosi in merito ad operazioni di leasing artificiosamente frazionate per ridurre la base imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, aveva ancora una volta ribadito come la clausola antiabuso, pur avendo fatto la sua apparizione nel contesto delle libertà di prestazione di servizi e di stabilimento, ha assunto il ruolo di "Generalklausel antielusiva o di General Anti-Avoidance Rule nell'ordinamento tributario".

(12) M. MANCA, Abuso del diritto e principi costituzionali, cit., 366 ss.

(13) Le sentenze delle Sezioni Unite del dicembre 2008 scaturiscono da due distinti ricorsi proposti all'Amministrazione in tema, di dividend washing (sent. n. 30055) e dividend stripping (sent. n. 30057). La prima questione scaturiva da un avviso di accertamento che, ai sensi del combinato disposto degli artt. 6 del Tuir e 37, comma 3, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, disconosceva la deducibilità di minusvalenze conseguenti ad operazioni di acquisto e rivendita di titoli dopo la riscossione di dividendi in quanto "poste in essere a soli fini di elusione fiscale"; nel secondo caso, l'Amministrazione finanziaria contestava la simulazione di un contratto di cessione di usufrutto di azioni (si trattava della partecipazione di controllo di una società residente in Italia) posto in essere tra un cedente non residente (in particolare, una società americana priva di stabile organizzazione in Italia) ed un cessionario residente. Il corrispettivo della cessione era costituito da un pagamento anticipato pari al totale dei dividendi che le parti concordemente presumevano che la società avrebbe distribuito nel periodo di vigenza del contratto. La contestazione dell'Amministrazione comportava il disconoscimento sia della deducibilità della quota di ammortamento del costo di acquisto dell'usufrutto che della spettanza del credito d'imposta per i dividendi incassati.

(14) Per fugare il campo da eventuali equivoci, si sottolinea come, nonostante queste sentenze riguardino fatti verificatisi anteriormente all'entrata in vigore dell'art. 37-bis, tale precisazione non vale assolutamente ad inficiare il discorso portato avanti in questa sede, dato che dal chiaro tenore delle pronunce si deduce che la Corte di Cassazione ha voluto enunciare principi di portata generale e quindi valevoli ben aldilà del caso di specie.

(15) Sull'art. 53 della Cost. si veda GIARDINA E., *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961, MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965; GAFFURI G.F., *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969; MAFFEZZONI F., *La capacità contributiva nel diritto finanziario*,

Torino, 1970, MOSCHETTI-LORENZON-SCHIAVOLIN-TOSI, La capacità contributiva, Padova, 1993; BATISTONI FERRARA F., Capacità contributiva, in Enc. Dir., Agg., III, Milano, 1999, 345.

(16) E. DE MITA, L'anti-elusione trova una base in Costituzione, cit.

(17) Corte di Cass., Sez.Un., Sent. n. 30055/2008, cit., punto 2.3.

(18) Corte di Cass., Sez.Un., Sent. n. 30055/2008, cit., punto 2.3.

(19) SANTONASTASO, I negozi in frode alla legge fiscale, in dir. prat. trib., I, 1970, 505 ss.; GALLO, Brevi spunti in tema di elusione e frode alla legge (nel reddito d'impresa), in Rass. Trib., 1989, I, 11 ss.

(20) Per approfondimenti su tale orientamento, si rinvia a S. FIORENTINO, L'elusione tributaria. Scelte di metodo e questioni terminologiche, Napoli, 1996, 165 ss. e 178-179.

(21) Così, GALLO, Brevi spunti in tema di elusione e frode alla legge, cit., 18 ss. che richiama quanto statuito in Corte di Cass., sent. n. 5 del 1985 in foro it, 1985, I, 704 e in Corte di Cass., Sez. Un., sent. n. 6445 del 1985 in Giust. Civ., 1986, I, 21.

(22) In tal senso si vedano le critiche di TABELLINI, L'elusione fiscale, Milano, 1982, 142; VERDE, Frode alla legge e fisco: uno spunto da una recente sentenza delle sez. un. della Cassazione in tema di applicabilità dell'art. 1344 c.c., in Dir. prat. trib., 1990, II, 83 ss.; CIPOLLINA, La legge civile e la legge fiscale (Il problema dell'elusione tributaria), Pavia, 1990, 158.

(23) S. FIORENTINO, L'elusione tributaria. Scelte di metodo e questioni terminologiche, cit. 179.

(24) Così, GALLO, Brevi spunti in tema di elusione e frode alla legge, cit., 18 ss.

(25) Mancanza di una regola formale certa, che discenda direttamente dall'art. 53 e la cui violazione rappresenti un "abuso" ex se censurabile nell'ordinamento tributario.

(26) S. FIORENTINO, L'elusione tributaria. Scelte di metodo e questioni terminologiche, cit. 169-170.

(27) E. DE MITA, L'anti-elusione trova una base in Costituzione, cit..

(28) E. DE MITA, L'anti-elusione trova una base in Costituzione, cit..

(29) Corte Cass., Sez. tributaria, sent. n. 1465 del 21 gennaio 2009.

(30) In tale ultima occasione, in particolare, i giudici nazionali con riguardo all'onere della prova hanno sottolineato: "Questa Corte ha già avuto modo di precisare che l'onere della prova della ricorrenza dei presupposti di una pratica elusiva - avvalendosi anche dei meccanismi presuntivi di cui la legislazione tributaria fa largo uso- grava sull'Amministrazione che intenda procedere alle conseguenti rettifiche (ex multis Cass. 25.3.2003 n. 4317)". Compete, dunque, all'Amministrazione finanziaria allegare i fatti e gli elementi costitutivi della pretesa tributaria e, nella specie, le circostanze a dimostrazione dell'oggettiva natura elusiva delle operazioni poste in essere dal contribuente; parimenti, quest'ultimo è chiamato ad assolvere l'onere di illustrare e giustificare le motivazioni di carattere economico - concrete, effettive ed essenziali - poste a fondamento delle scelte operate nell'esercizio dell'attività d'impresa

(31) In proposito si rinvia alla nota n. 4.

(32) Corte di Cass., Sez. trib., sent. n. 10353 del 21 febbraio 2006, (dep. il 5 maggio 2006), cit. In proposito si rinvia alla nota n. 7.

(33) Sul tema: POGGIOLI M., La Corte di giustizia elabora il concetto di "comportamento abusivo" in materia d'iva e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria?, in Riv. Dir. Trib., 2006, n. 5, 135 ss.; M. PISANI, Abuso del diritto ed elusione nell'Iva, in il fisco, 2007, n. 38, 5617 ss.

(34) R. PERRONE CAPANO, L'imposta sul valore aggiunto, Napoli, 1977; A. COMELLI, Iva comunitaria e Iva nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto, Padova, 2000; Aa. Vv., L'imposta sul valore aggiunto. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario, diretta da F. Tesaro, Torino, 2001.

(35) L'art 93 del Trattato Ce enuncia che "il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative all'imposta sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte dirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno entro il termine previsto dall'art. 14."

(36) L'art. 94 dispone che: "Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, stabilisce direttive volte al riavvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione e sul funzionamento del mercato comune." Per un approfondimento sull'armonizzazione delle imposte indirette e sul riavvicinamento delle imposte dirette, si veda F. TESAURO, Istituzioni di diritto tributario, Parte speciale, Utet, 2008, 341 ss.; G. FALSITTA, Manuale di diritto tributario, Parte speciale, Cedam, 2008, 899 ss.

(37) M. BASILAVECCHIA, Norma antielusione e "relatività" delle operazioni imponibili iva, in Corr. Trib., n. 19 /2006, 1466 ss.

(38) Si veda: C. ATTARDI, Il divieto di abuso del diritto nel settore delle imposte dirette, in il fisco, n. 37, 2008, fascicolo n. 1, 6661 ss.

(39) Cfr. S. FIORENTINO, I crediti delle imprese nell'Ires, 2007, Cedam, 272 ss.

(40) Corte di Giustizia, 21 febbraio 2006, causa C-255/02, Halifax, cit., paragrafo 86.

(41) M. BASILAVECCHIA, Norma antielusione e "relatività" delle operazioni imponibili iva, cit., 1466 ss.: l'Autore sottolinea l'analogia, mette in evidenza come da un lato gli atti e comportamenti sono definiti come funzionali alla fruizione di un vantaggio fiscale non consentito dai principi e dalle norme dell'ordinamento, e avulsi dalla compresenza di ulteriori ragioni economiche non fiscali, dall'altro la loro sterilizzazione nei confronti del Fisco è praticata mediante una sorta di inopponibilità, che consente di procedere ad una nuova rideterminazione del tributo sulla base della stessa situazione che si sarebbe verificata se quegli atti o comportamenti non fossero venuti ad esistenza. Contra, G. ZIZZO, Abuso del diritto, scopo di risparmio d'imposta e collegamento negoziale, cit., 874-875: "Non concordo pertanto con la Cassazione, laddove generalizza il principio comunitario dell'abuso del diritto. Questo principio non dovrebbe infatti filtrare nell'area delle imposte sui redditi, né direttamente, appunto, né indirettamente, quale criterio interpretativo della clausola antielusione di cui all'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 [...] Per la giurisprudenza comunitaria, dunque, nella verifica intorno all'esistenza della pratica abusiva l'indagine si muove su un piano solo quello dell'interesse al risparmio d'imposta, il quale, da un insieme di elementi obiettivi, deve risultare essenziale nella decisione di realizzare la manovra. L'interesse al risparmio d'imposta deve pertanto manifestarsi indispensabile, nel senso che la decisione non sarebbe stata assunta senza i vantaggi tributari che la accompagnano. La presenza di concorrenti interessi extrafiscali importa solo nella misura in cui consente di individuare un autonomo percorso alla giustificazione dell'operazione. Di affermare, cioè, che la stessa sarebbe stata realizzata anche senza i connessi vantaggi tributari. Per l'art. 37-bis, invece, il giudizio sugli interessi extrafiscali, sulle valide ragioni economiche, è chiaramente autonomo, e parallelo, rispetto a quello che riguarda l'interesse al risparmio d'imposta, declinato nell'esigenza che la manovra sia diretta ad ottenere un risparmio d'imposta. Con la conseguenza che, ancorché quest'ultimo si concluda con esito positivo (nel senso, cioè, della sussistenza del prescritto interesse al risparmio d'imposta), l'enucleazione di valide - cioè serie, apprezzabili, significative - ragioni economiche impedisce di affermare l'inopponibilità dell'operazione. Questo duplice livello di analisi differenzia l'accertamento, richiesto dalla clausola di cui all'art. 37-bis, da quello delineato dalla giurisprudenza comunitaria, per la quale la valutazione è unitaria, e si sviluppa essenzialmente sul piano soggettivo, riguardando la concreta ricorrenza del predetto scopo essenziale, ancorché desunta "da un insieme di elementi obiettivi".

(42) M. BASILAVECCHIA, Norma antielusione e "relatività" delle operazioni imponibili iva, cit., 1466 ss.

(43) L. SALVINI, L'elusione iva nella giurisprudenza nazionale e comunitaria, cit., 3097 ss.

(44) Chiarissimo in proposito è il par. 93 della decisione C-255/02, "Halifax", cit.

(45) L. SALVINI, L'elusione iva nella giurisprudenza nazionale e comunitaria, cit., 3097: "Si deve infine rilevare che, nel caso di applicazione nel nostro ordinamento dei principi antiabuso affermati nella sentenza, non sembra potersi prescindere dal loro integrale recepimento, con alcuni rilevanti corollari. Primi fra tutti, quelli relativi alla necessità che il fine elusivo sia esclusivo, alla necessità che gli effetti

fiscali della fattispecie siano interamente ricostruiti (ove possibile) "nel bene e nel male", alla non irrogabilità delle sanzioni."

(46) L. SALVINI, L'elusione iva nella giurisprudenza nazionale e comunitaria, cit., 3097 ss.

(47) Corte Giust., sent. 5 luglio 2007, causa C-321/05, caso Kofoed, in il fisco, n. 36, 2007, fascicolo n. 2, 5078 ss. e in Rass. Trib., n. 1, 2008, 261

(48) In dottrina ha recentemente affermato la correttezza dell'interpretazione della Corte di Cassazione e, quindi, la condivisibilità della tesi che predica l'estensione del principio antiabuso anche nel settore delle imposte sui redditi: E. FORTUNA, L'evoluzione dell'abuso di diritto quale principio antielusione dall'ordinamento comunitario a quello nazionale, cit., 5251. Contra M. BEGHIN, L'inesistente confine tra pianificazione, elusione e "abuso del diritto", in Corr. Trib., 2008, 1777, secondo il quale "il divieto di abuso non può prescindere dall'innesto, nel percorso negoziale, di disposizioni comunitarie". In particolare, vi sarebbe "una differenza abissale tra le questioni che possono emergere con riferimento ai tributi armonizzati e le questioni che, al contrario, riguardino i tributi esclusi dalla citata armonizzazione". Quindi, secondo l'Autore, nel caso in cui si discuta circa la deducibilità di una minusvalenza patrimoniale, la disciplina interna non ha nulla a che vedere con il diritto sopranazionale e, in definitiva, "la linea argomentativa impiegata dalla Cassazione, dunque, non è armonica rispetto alle conclusioni raggiunte nella giurisprudenza della Corte di giustizia CE, laddove ritiene applicabile il suddetto principio (di divieto di abuso del diritto) anche a situazioni prive di qualsiasi punto di contatto con la disciplina comunitaria".

(49) Cass., Sez. trib., 5 maggio 2006, n. 10352, ove si afferma che "... nella disciplina anteriore all'entrata in vigore dell'art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'art. 7 del D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, pur non esistendo nell'ordinamento fiscale italiano una clausola generale antielusiva, non può negarsi l'emergenza di un principio tendenziale, desumibile dalle fonti comunitarie e dal concetto di abuso del diritto elaborato dalla giurisprudenza comunitaria, secondo cui non possono trarsi benefici da operazioni intraprese ed eseguite al solo scopo di procurarsi un risparmio fiscale ..."; ma anche la recente sent. n. 8772 del 4 aprile 2008. In tale occasione la Corte di Cassazione, infatti, ha finito per applicare il principio comunitario dell'abuso del diritto ad un'ipotesi di dividend washing.

(50) M. BASILAVECCHA, Norma antielusione e "relatività" delle operazioni imponibili iva, cit., 1935 ss.

(51) M. BASILAVECCHA, Norma antielusione e "relatività" delle operazioni imponibili iva, cit., 1935 ss.