

## ELUSIONE FISCALE MEDIANTE ABUSO DEL DIRITTO.

Cenni introduttivi e rassegna di giurisprudenza 2011-2012.

di Giuseppe Farina

### L'ELUSIONE FISCALE

Eludere significa evitare, sfuggire sottrarsi. L'elusione fiscale è perciò un'attività con la quale si evita un'imposta.

Ma in tanto essa è *rilevante giuridicamente*, in quanto si risolve nella evasione di un'imposta. Altrimenti non assume rilievo in ambito tributario (pur potendo assumerne in altri campi del diritto).

Quanto allo *strumento*, si usa dire, sulle orme di una giurisprudenza prima della Corte di giustizia dell'Unione europea e poi della Cassazione e degli altri giudici italiani, che essa *si compie mediante un abuso* del diritto. Vale a dire per mezzo dell'*uso distorto* (abuso, appunto) di strumenti messi a disposizione dall'ordinamento giuridico.

Quanto al modo di *riconoscerla*, è anche corretto affermare, secondo formule utilizzate in alcune leggi, che l'elusione può essere individuata in attività che, di per sé, sono *prive di valide ragioni economiche*.

Il sintomo (presunzione, in termini giuridici) o la prova dell'elusione si trovano nel fatto che le attività poste in essere non corrispondono, se viste di per sé, in un sicuro ed indiscutibile interesse economico di chi le compie. Per esempio: una serie di contratti di compravendita

fra soggetti che non svolgono attività commerciali o fra società collegate ed a prezzi che palesemente non corrispondono a quelli correnti di mercato; oppure la costituzione di pegno di azioni o di usufrutto di esse, senza che vi sia una sottostante causa di garanzia o di trasferimento di poteri; o il collocamento di sedi di società in paesi a cosiddetta fiscalità privilegiata, dove far confluire dividendi di società collegate, senza nessuna seria ragione economica per stabilire ivi la sede di un'attività industriale o di commercio o di necessaria intermediazione.

Quanto all'*accertamento dell'elusione*, se portato dinanzi ai giudici, esso esige che, chi la afferma, ne dia la prova o, in termini più concreti, esponga le ragioni che, per essere serie e di comune percepibilità (il codice civile le definisce "gravi precise e concordanti" art. 2729), consentono di risalire da un fatto noto (l'antieconomicità o l'irrazionalità delle operazioni eseguite) ad un fatto ignorato (l'evasione fiscale che ne è derivata).

Dalla parte opposta, si può avversare la tesi col dare la prova che le attività compiute sono state tutte reali, necessarie, e rispondenti a ragioni economicamente fondate.

Le precisazioni qui fatte sono avvalorate dalla rassegna di giurisprudenza della Cassazione italiana, che segue.

Danno perciò la dimostrazione che l'elaborazione sin qui compiuta dei caratteri dell'*elusione fiscale o abuso del diritto rilevante per*

*il diritto tributario non ha bisogno di alcun intervento legislativo, salvo che non si miri a disattivare strumenti che Cassazione e giudici comunitari hanno precisato con puntualità, e che non abbisognano di definizioni migliori.*

#### LA GIURISPRUDENZA.

1. Cassazione 16 febbraio 2012, n. 2193:

il riconoscimento da parte di una società, in una operazione di finanziamento, ai propri soci finanziatori, di un interesse a loro favore di misura notevolmente maggiore rispetto a quello praticato poi, dagli stessi soci, ad un diverso gruppo societario, acquirente della società contribuente, *configura una operazione elusiva* (consistente nel far apparire come passività deducibili dai redditi, le somme erogate per interessi, concordati in misura elevata, rispetto alle quotazioni correnti, senza nessuna valida ragione economica, ma materialmente risolvendosi nella corresponsione di dividendi).

CASO. La società A ha dedotto, ai fini dell'imposta sui redditi e dell'IRAP, come costi, per i periodi di imposta 1999-2000, interessi passivi corrisposti ai soci statunitensi, in quanto finanziatori in una operazione di acquisizione di un'altra società.

L'amministrazione finanziaria ha disconosciuto tali costi, perché ha ritenuto sussistere *elusione fiscale* nel riconoscimento di un tasso di interesse, pattuito fra tra la contribuente ed i soci finanziatori (esteri), pari al tasso *euribor* maggiorato del 6%. E ciò ha desunto dalla

comparazione del tasso in parola con quello concordato, successivamente, con un altro gruppo che ebbe ad acquisire l'intero pacchetto azionario della società contribuente (quindi concordato dai soci stessi) con una maggiorazione dell'1,50% soltanto.

#### MOTIVAZIONE DELLA SENTENZA.

La specifica forma elusiva è stata contemplata *esplicitamente* dall'art. 37-bis, co. 3, lett. f-ter, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 (in materia di accertamento delle imposte sui redditi) che elenca fra le operazioni di tale carattere, se prive di valide ragioni economiche, quelle dirette ad aggirare obblighi o divieti e ad ottenere riduzioni di imposte e consistenti in “pagamenti di interessi ..., qualora siano effettuati a soggetti controllati direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in uno stato dell'Unione europea”.

Questa ipotesi è stata introdotta, nel citato art. 37-bis, con d. lgs. 30 maggio 2005, n. 143, e quindi con decorrenza 26 luglio 2005. Dunque in epoca successiva ai fatti presi in considerazione dai contestati avvisi di accertamento per gli anni 1999 e 2000.

Ma la Cassazione ha precisato che ciò non escludeva “il potere dell'amministrazione di contestare la deducibilità della componente passiva ... *in forza del generale principio antielusivo, immanente nell'ordinamento*”. Il principio è di diretta derivazione dall'art. 53, commi 1 e 2, Cost. ed è stato definito nel senso che

“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.”

“La circostanza che siano disciplinate specifiche norme antielusive *non contrasta con l'individuazione nell'ordinamento del cennato principi antielusione*, ma, anzi, conferma l'esistenza di una regola generale in tal senso.”

2. Cass. 12 gennaio 2011, n. 608:

sono inopponibili all'amministrazione finanziaria i contratti, in quanto oggetto di *simulazione* (artt. 1414 e ss. cod. civ.), ed in particolare quello finale di acquisto di beni o servizi con addebito di IVA, quando derivi da una serie di contratti precedenti congegnati per lo scopo di rendere apparentemente regolari le operazioni di cessione, quando sia possibile, nell'ambito di tale cosiddetta *frode carosello*, supporre la partecipazione dell'ultimo acquirente allo scopo fraudolento.

CASO. È precisato nella sentenza che l'amministrazione finanziaria aveva negato la detraibilità dell'IVA ad una “impresa, ultima beneficiaria di una filiera di società appositamente costituita per <regolarizzare> (*id est* rendere apparentemente regolari) una serie di operazioni in evasione o *elusione* dell'IVA”.

La ragione della decisione va individuata nella simulazione di una serie di contratti (artt. 1414 e ss. cod. civ.), nei quali le cessioni avevano consentito evasione o elusione dell’IVA.

#### MOTIVAZIONE DELLA SENTENZA.

La commissione tributaria regionale ha annullato gli atti impositivi senza alcuna motivazione sulle ragioni, per le quali opina che l’impresa “beneficiaria di un congegno asseritamente studiato ed attuato allo scopo di frodare il fisco (e di ottenere guadagni attraverso l’alterazione del mercato) possa andare esente da responsabilità nel momento in cui realizza tale scopo, *compiendo operazioni che solo formalmente appaiono regolari.*”

“Si deve invece intendere – prosegue il giudice – che *l’acquisto, apparentemente effettivo, contabilmente e fiscalmente regolare – compiuto da un’impresa ... realizzi esso stesso la comune intenzione fraudolenta dell’intero meccanismo*, creato proprio in vista di questo risultato finale; e che pertanto l’IVA, in tal caso, *non è detraibile* dal beneficiario finale dell’apparato fraudolento, *anche se le fatture e l’intera documentazione contabile relativa alle operazioni contabili da lui effettivamente compiute* sembrano perfettamente regolari (Cass. n. 867/2010)”.

“È vero, infatti, che, in una catena di cessioni soggette ad IVA, poste in essere successivamente da diversi operatori, quelle che soddisfano i criteri obiettivi sui quali è fondata la detraibilità dell’impo-

sta, non sono pregiudicate dal fatto che una delle operazioni, precedente o successiva, compresa nella catena, *sia viziata da frode all' IVA*, senza che il soggetto passivo lo sappia o lo possa sapere (CGE, sent. C-354/03 del 12.1.2006). Ma *il meccanismo fraudolento*, cui si riferiscono i rilievi oggetto della presente causa – meccanismo ... appartenente al genere delle cc.dd. *frodi carosello*, essenzialmente fondate sul mancato versamento dell'IVA incassata da società cartiere a seguito di acquisti intracomunitari, o altrimenti esenti ..., e successive rivendite anche attraverso l'interposizione, come nel caso, di una o più società "filtro" – *suppone*, per sua natura e per gli scopi che si propone, la piena conoscenza della frode e la piena partecipazione del beneficiario finale all' *accordo simulatorio*. In simile ipotesi, è imperativo il richiamo all'art. 17 della Direttiva CEE n. 388/77, del 17 maggio 1977, ove si afferma il *principio dell'indetraibilità dell'IVA* assolta in corrispondenza di *comportamenti abusivi, volti cioè a conseguire il solo risultato del beneficio fiscale, senza una reale e autonoma ragione economica* giustificatrice della catena di cessioni successive."

3. Cass. 31 marzo 2011, n. 7343:

ha fine elusivo, e perciò consente l'accertamento di ricavi non dichiarati, il trasferimento di beni a consociate estere a prezzi inferiori a quelli praticati a società non collegate.

CASO. Una società ha impugnato avvisi di accertamento di "re-

cupero a tassazione” di omessa contabilizzazione ed omessa dichiarazione di ricavi, desunti

a) dalla cessione di beni a consociate estere, vale a dire in rapporto di collegamento, a *prezzi inferiori a quelli applicati a società terze indipendenti*, pur essendo identici i prodotti ceduti, e

b) dalla applicazione di una percentuale di riduzione sulle vendite effettuate nei confronti di alcune collegate estere domiciliate nell’Unione europea.

Come si vede, pur se definiti in forma diversa, i due tipi di operazioni consistevano in tecniche di *aggiustamento dei prezzi di trasferimento*, intese fondamentalmente a spostare su altre imprese, all’ estero, flussi di reddito prodotti dalla impresa cedente in Italia. E quindi di carattere elusivo, quanto alla misura del reddito ed alla sua tassazione nello Stato.

#### MOTIVAZIONE DELLA SENTENZA.

In tema di valutazione del costo dei beni, il d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, (TUIR) prevedeva all’art. 76, comma 5, vigente all’epoca degli accertamenti, (poi, dal 2004, art. 110, comma 7) che i componenti di reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, ed in rapporto di controllo diretto o indiretto, sono valutati in base al *valore normale* dei beni e dei servizi, determinati a norma del comma 2 (il quale rinvia, in sostanza, all’art. 9 del medesimo TUIR).

La norma, è stato precisato dal giudice, “mira a contrastare ... il fenomeno ... denominato *transfer pricing*, ...dato dall’artificiale aggiustamento del prezzo di scambio di beni e/o di servizi (possibile tra società ...facenti capo ad un unitario centro di interesse economico) teso fondamentalmente (comunque nell’ottica del *legislatore fiscale, non solo italiano*) a spostare all’estero flussi di reddito prodotti nello stato.”

Aggiunge la Cassazione che “per contrastare tale fenomeno, avvenute comunque anche *carattere elusivo fiscale* (cfr. Cass. trib. 16 maggio 2007, n. 11226, e 13 ottobre 2006, n. 22033, nelle quali si evidenzia che trattasi di <*clausola antielusiva*> immanente <in diversi settori del diritto tributario nazionale ...>) la disposizione nazionale impone ...di considerare ...il criterio del *valore normale* del bene ...e/o del servizio ...anzi che quello ordinario, previsto dall’art. 53 (ora art. 85) del cit. TUIR, del <*corrispettivo*> *convenuto*.”

Conclude quindi la corte che, per determinare il *valore normale*, si fa applicazione (come si è detto) dell’art. 9, che ha recepito tra quelli proposti dall’OCSE, il metodo cosiddetto “tradizionale del confronto dei prezzi”. Esso è definito nel terzo comma dell’art. 9, nel senso che si intende, per valore normale, il prezzo mediamente praticato, per beni o servizi della stessa specie, alle stesse condizioni, nel tempo e nel luogo di acquisto e nei più vicini. E “si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto” fornitore e, in mancanza “alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe pro-

fessionali ... tenendo conto degli sconti d'uso.”

Ha precisato il giudice che gli sconti d'uso “*sono unicamente quelli praticati sui listini o sulle tariffe dello stesso soggetto che ha fornito i beni o i servizi*”, ma non mai gli sconti d'uso “*applicati solo nei rapporti infragruppo*”. È infatti evidente che “*siffatta pratica ... siccome limitata alle società dello stesso gruppo economico, non rappresenta affatto il <prezzo o corrispettivo mediamente praticato... e quindi non è idoneo a fissare quel valore normale che il legislatore prescrive di considerare...*”.

Ne è derivato che le riduzioni percentuali, fatte dalla società nei soli rapporti con le società collegate, non potevano costituire gli sconti d'uso e che, di conseguenza, il giudice del rinvio doveva attenersi a queste conclusioni per definire il ricorso avverso gli accertamenti in discussione.

4. Cass. 31 marzo 2011, n. 7343:

ha carattere elusivo il trasferimento a società collegate di beni acquistati da terzi, con possibilità per esse di derivarne margini di commessa, e così di coprire perdite pregresse, senza valide ragioni economiche di tale trasferimento, giacché la copertura di perdite può eseguirsi con conferimento, di diversa rilevanza fiscale, della necessaria provvista finanziaria.

CASO. Una società ha impugnato avvisi di accertamento di “re-

cupero a tassazione” di omessa contabilizzazione ed omessa dichiarazione di ricavi.

L'accertamento rilevava che era stato *neutralizzato*, per l'anno 1998, il reddito ai fini dell'imposta sui redditi delle persone giuridiche (IRPEG) con perdite fiscali pregresse “riferite al margine da commessa conseguito in seguito al conferimento di beni e servizi” in una società estera, “conferimento posto in essere *senza una valida ragione economica*, ma al solo fine di conseguire componenti positivi di reddito compensabili con perdite pregresse in scadenza”.

#### MOTIVAZIONE DELLA SENTENZA.

La Cassazione ha preliminarmente sottolineato che le Sezioni Unite si erano già pronunciate sui principi, in tema di disconoscimento di determinati costi e crediti di imposta, con onere per il contribuente – una volta che abbia affermato esistenza, validità ed opponibilità dei negozi, dai quali assuma che si originano costi e crediti – di *provare* i presupposti di fatto per applicare le norme da cui discendono costi e crediti vantati (SS. UU. nn. 30055, 30056, 30057 del 23 dicembre 2008, seguite poi da conformi decisioni della stessa Corte).

Ha poi ricordato che le stesse sentenze avevano aderito alla giurisprudenza “fondato sul riconoscimento di un *generale principio antielusivo*”, con la precisazione che la sua fonte, per i tributi non armonizzati (in sede comunitaria), va rinvenuta nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, pre-

dicati dall'art. 53 Cost.

Ha infine riaffermato che, per effetto di questa premessa, “deve 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 ... di strumenti giuridici ... in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione...*”.

Perciò la impugnata decisione della commissione tributaria regionale è stata qualificata come errata,

a) per non aver considerato “gli aspetti eventualmente *elusivi* dell' operazione, perché effettuata dalla società italiana senza una valida ragione economica <propria> della stessa contribuente... diversa dal mero risparmio d'imposta tratto dall' assunzione del costo di un' operazione *costituita dal mero trasferimento* alla società” estera “di beni acquistati da terzi ... invece che con il semplice conferimento (di diversa rilevanza fiscale) della necessaria provvista finanziaria”;

b) per avere affermato in modo apodittico, per omessa esposizione degli elementi di supporto, la sussistenza di “valide ragioni economiche”, ed aver asserito genericamente, vale a dire senza averne fatta individuazione, l'esistenza del “soggetto” (la società conferente o la conferitaria) “del quale sono state ritenute <valide> le <ragioni economiche> dell' operazione.”

5. Cass. 20 ottobre 2011, n. 21782:

assume carattere elusivo la fusione per incorporazione con una società, quando è possibile portare in diminuzione del reddito della incorporante le perdite dell'incorporata, che in anni precedenti non aveva subito costi per personale dipendente e che soltanto nell'ultimo anno utile, al fine della possibilità suddetta, risultava aver assunto un unico dipendente.

CASO. La società A si è fusa per incorporazione con la società B. La legge consente (TUIR art. 177, comma 7, e, fino al 2003, art. 123) che “le perdite delle società che partecipano alla fusione ... possono essere portate *in diminuzione del reddito* della società risultante dalla fusione o incorporante”.

Questo evidente beneficio, che riduce il reddito imponibile della società incorporante, è subordinato dalla legge ad alcune condizioni. Una di esse è che, nell'esercizio precedente a quello di deliberazione della fusione, dal conto economico della società, le cui perdite sono *riportabili*, risultino ricavi e proventi dell'attività caratteristica e spese per lavoro subordinato, con i relativi oneri contributivi, superiori al 40% di quello medio dei due esercizi anteriori.

L'amministrazione finanziaria aveva disconosciuto questo requisito, perché conseguito, nell'esercizio previsto dalla legge, con l'assunzione, da parte della società incorporata (che dapprima era senza dipendenti), di un unico dipendente, con il ruolo di amministratore

delegato.

#### MOTIVAZIONE DELLA SENTENZA.

La Cassazione ha precisato che il requisito disconosciuto riguarda l'operatività delle imprese partecipanti alla fusione e che hanno perdite *scomputabili*. E “la circostanza che la società avesse nei due anni precedenti ... *costi zero per lavoro e oneri previdenziali* la metteva evidentemente fuori dal campo di operatività del riporto dei debiti.”

Nella decisione si premette che la giurisprudenza comunitaria e nazionale hanno costantemente ritenuto che “costituiscono abuso del diritto quelle pratiche che, pur formalmente rispettose del diritto interno o comunitario, siano *mirate principalmente ad ottenere benefici fiscali contrastanti con la ratio delle norme che introducono il tributo*”. Sicché vi è una clausola generale *antielusiva*, che comporta “*la necessità della sua applicazione d'ufficio*”, in base alla giurisprudenza suddetta.

Nel caso in esame la società contribuente “avrebbe dovuto spiegare”, perché l'onere della prova ricadeva su di essa, il motivo per cui “una società che per gli anni precedenti non aveva sostenuto costi per lavoro, *senza nulla mutare nell'oggetto e attività*, ... decida di assumere un dipendente e sopportare il relativo costo per lavoro”. L'affermazione che l'assunzione corrispondeva ad un interesse previdenziale della persona significava che non ricorreva un interesse economico della società.

Ancora si rileva, nella sentenza, che quella assunzione va considerata come un'operazione elusiva, che rientra fra quelle descritte nel comma 1 dell'art. 37 bis del d.p.r. 29 settembre 1973, che recita: “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.”

Infine, nella decisione si ricorda, a proposito dell'ora citato art. 37 bis, che le Sezioni unite della Cassazione (sent. N. 30055 del 2008) hanno affermato che “non contrasta con *l'individuazione nell'ordinamento di un generale principio antielusione* la constatazione del sopravvenire di specifiche norme antielusive [quelle dell'art. 37 bis, nel caso deciso], che appaiono anzi ... mero sintomo dell'osservanza di una regola generale (Cass. 8772/08).”

A titolo di completamento, si può ricordare che, con la quasi coeva sentenza 10 novembre 2011, in causa C-126/10, Foggia, la Corte G.U.E. ha **analogamente** statuito che “nel caso di un'operazione di fusione fra due società di uno stesso gruppo, può costituire una presunzione che tale operazione non è stata effettuata per <valide ragioni economiche> ai sensi” dell'art. 11, n. 1, lett. a), della direttiva 23 luglio 1990, 90/434/CEE, del Consiglio, “il fatto che, al momento dell'operazione di fusione, la società incorporata non esercita alcuna attività, non detiene alcuna partecipazione finanziaria e si limita a

trasferire alla società incorporante solo perdite fiscali di importo elevato e di origine indeterminata, anche se tale operazione ha un effetto positivo in termini di economia di costi per tale gruppo.” È stata rimessa, come è regola, al giudice nazionale (portoghese) la verifica se sussistevano gli “elementi costitutivi della presunzione di frode o di evasione fiscali” ai sensi della disposizione comunitaria.

6. Cass. 15 aprile 2011, n. 8663:

il diniego di disapplicazione di una norma tributaria, domandata, su *interpello* ex art. 37 bis, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, è immediatamente lesivo e quindi impugnabile davanti alla commissione tributaria.

CASO. Un gruppo bancario ha proceduto all’interpello dell’amministrazione finanziaria, come previsto dall’art. 37 bis del d.p.r. 600 del 1973, per la disapplicazione di una norma tributaria (art. 3, comma 3, lett. c, del d. lgs. 466 del 1997, in tema di *dual income tax*) riguardante una operazione che si accingeva ad attuare.

Ricevutone diniego dalla direzione regionale dell’Agenzia delle entrate, ha impugnato il provvedimento dinanzi al giudice tributario. La commissione tributaria provinciale e, poi, quella regionale, hanno dichiarato inammissibili i ricorsi per difetto di interesse ad agire.

MOTIVAZIONE DELLA SENTENZA.

La Cassazione ha, prima di tutto, stabilito che la cognizione della controversia appartiene alla giurisdizione del giudice tributario, perché, fra l'altro, "non è dubbio che si verta in tema di diritti soggettivi". Ma ha anche precisato che l'attribuzione al giudice tributario di tutte le controversie in materia di tributi – ex art. 12, comma 2, l. 448 del 2001 – comporterebbe comunque la stessa soluzione, anche se si discutesse di interessi legittimi.

In ogni caso, il potere di disapplicazione è dato allorchè, riguardo alle norme antielusive, il contribuente dimostri che l'effetto elusivo non può verificarsi. Con la conseguenza che "il contribuente che assolve all'onere non ha un mero interesse alla soluzione ad una decisione favorevole dell'amministrazione, ovvero un interesse legittimo, ma un diritto soggettivo perfetto, *una volte verificata la condizione di non elusività della operazione prospettata*, alla non applicazione della legge limitativa."

Sono state fatte le seguenti precisazioni:

1) il diniego di disapplicazione di una norma di legge antielusiva, ai sensi del comma 8 dell'art. 37 bis citato, è *atto recettizio di immediata rilevanza esterna*;

2) è diniego di un'agevolazione fiscale e quindi è *direttamente impugnabile dinanzi alle commissioni tributarie*, come prevede, per tale tipo di atti, l'art. 19, comma 1, lett. h, d. lgs. 542 del 1992 (sul processo tributario);

3) con l'azione giurisdizionale il destinatario del diniego è in grado di evitare un effetto per sé pregiudizievole;

4) in tema di diritti soggettivi, il giudizio tributario è “a cognizione piena, per cui ... è possibile una decisione di merito sulla fondatezza o meno della domanda di disapplicazione”.

La Corte ha infine sottolineato che una autonoma domanda di rimborso di quanto versato, in esecuzione della norma tributaria antielusiva, è *superflua*. Invero, la domanda di esenzione, tempestivamente e ritualmente formulata, “non può non implicare anche la *implicita ma inequivoca richiesta del contribuente stesso, volta alla restituzione*, totale o parziale, di quanto già versato in via cautelativa, ovvero per obbligo di legge in carenza di autorizzazione.”

7. Cass. 26 ottobre 2011, n. 22258:

la concatenazione di due vendite successive dello stesso bene immobile, consistente nella loro breve distanza temporale, nella tenue differenza fra i prezzi concordati successivamente, nella persistente disponibilità del bene venduto in capo al cedente originario e nell'omesso pagamento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta sulla prima vendita, è sufficiente per rilevare l'applicabilità del generale principio antielusivo (con riguardo al primo trasferimento di proprietà).

CASO: con riguardo a fatture concernenti la vendita di un immobile, e supponendo l'esistenza di una fittizia interposizione di altra

società, l'amministrazione finanziaria ha disconosciuto il diritto del secondo acquirente al rimborso dell'IVA, non versata per la prima vendita, ed ha anche accertato una maggiore IVA oltre alle connesse sanzioni.

Il provvedimento è stato adottato per l'illogica concatenazione degli atti, consistenti nel fatto che la prima acquirente, ovvero la società interposta fittiziamente, aveva acquistato l'immobile soltanto un mese prima di rivenderlo; e che, inoltre, la società originaria venditrice ne aveva continuato a detenere il possesso, in virtù di un contratto di locazione stipulato nella stessa data dell'atto di vendita.

La commissione tributaria aveva ritenuto non sussistente la ipotizzata simulazione, perché si trattava "di due vendite effettivamente intervenute ... nonostante i ravvicinati tempi di acquisto e la tenue differenza di prezzo tra il prezzo della prima e della seconda".

#### MOTIVAZIONE DELLA SENTENZA.

La Corte di cassazione ha preliminarmente posto in rilievo di dovere, secondo la sua costante giurisprudenza, rilevare le eventuali cause di inopponibilità del negozio portato all'esame del giudice; e che "le pratiche abusive *consistenti nell'impiego di una forma giuridica o di un regolamento contrattuale ... al fine di realizzare quale scopo principale ... un risparmio di imposta ... assumono rilievo normativo primario*" nell'ordinamento comunitario: si trattava infatti di indebita pretesa al rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, la cui disciplina

è basata su direttive comunitarie ed i cui introiti vanno anche alla UE.

Ha quindi sottolineato che la “immediata successione temporale tra i due negozi di vendita; la tenue differenza tra i corrispettivi pagati in ciascuno di essi e la persistente disponibilità dell’immobile in capo alla originaria cedente”, insieme con l’omesso pagamento dell’IVA nella prima delle due operazioni, “e perciò *la concatenazione di fatto tra le negoziazioni*”, avrebbero dovuto *costituire materia già sufficiente* perché il giudice del merito rilevasse avanti a sé la questione dell’applicabilità del *generale principio antielusivo*”.

8. Cass. 15 aprile 2011, n. 8671:

è possibile, ex art. 37, co. 3, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, l’imputazione ad un contribuente dei redditi di cui appaiono titolari altri soggetti, quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni, che il contribuente stesso ne è l’effettivo possessore per interposta persona. La norma si occupa inequivocamente del caso di interposizione fittizia: perciò non è legittimo l’accertamento ove risulti che un’operazione di trasferimento del reddito, da una ad altra società di un gruppo, è stata reale. La regola in questione non può essere applicata quando si affermi che l’intento elusivo vi sia stato, ma il giudice del merito ha escluso “in radice l’esistenza della **prova, a carico dell’ufficio**, che la traslazione elusiva vi sia stata, tramite gli artifici” de-

nunciati.

CASO: nei riguardi di una società di un gruppo sono state, con accertamento ex art. 37, comma 3, d.p.r. 600/1973, recuperate a tassazione varie somme, di cui la maggiore concerneva un ritenuto trasferimento di reddito ad altra società del gruppo, controllato da una società estera, con il risultato di “una diminuzione artificiosa di reddito” della prima e corrispondente “aumento del reddito della seconda, pareggiato tuttavia a fini fiscali da perdite pregresse di quest’ultima.”

#### MOTIVAZIONE DELLA SENTENZA.

La norma applicata riguarda l'imputabilità ad un contribuente di redditi, dei quali appaiano titolari altri soggetti, quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore *per interposta persona*.

Si tratta, in particolare (Cass. n. 3979 del 2000), del caso dell'“interposizione *fittizia* in senso proprio ... caratterizzata dalla *divaricazione fra situazione esteriore e situazione sostanziale*, ... non anche dell'interposizione cosiddetta *reale* ... ove la forma e la sostanza coincidono, e si può porre soltanto un problema di validità ed efficacia dell'atto negoziale” che ha comportato la variazione soggettiva nella titolarità del bene.

È invece pacifico, per stessa ammissione dell'ufficio finanziario, che le operazioni di “traslazione del reddito ... erano reali e che non vi

era alcuna interposizione fittizia”.

La tesi dell’ufficio, secondo la quale vi è stato un accordo trilaterale (tra società controllante e le due società controllate) può consentire di discutere del relativo *intento elusivo*, ma certo non implica la simulazione sottostante all’interposizione fittizia.

Quanto all’aspetto elusivo, il giudice del merito ha “in fatto, escluso in radice la esistenza della prova, *a carico dell’ufficio*, che la traslazione elusiva vi sia stata, tramite gli artifici evidenziati (aumento e diminuzioni ingiustificate di prezzi).”

La contestazione che ne è stata fatta, col ricorso per cassazione, è stata dichiarata inammissibile, sia perché postulava una rivalutazione delle prove, non ammessa nel giudizio di legittimità, sia perché non documentava alcunché, né spiegava “in base a quali elementi presuntivi concreti *gravi precisi e concordanti* (e non semplici sospetti) le variazioni di prezzo delle operazioni” fra le due società infragruppo fossero “state ritenute artificiose e fuori mercato.”

9. Cass. 13 maggio 2011, n. 10549:

può costituire elusione fiscale un’operazione consistente nella promessa di vendita di una partecipazione azionaria, ma eseguita mediante trasferimento delle azioni dapprima dalla società promittente ad altre società del proprio gruppo, che, colle plusvalenze ottenute, hanno potuto ripianare le proprie perdite, ed infine alla originaria

promissaria acquirente (nella specie, la Cassazione ha investito la commissione tributaria regionale, in sede di giudizio di rinvio, a verificare in punto di fatto le modalità delle cessioni, alla luce del *generale principio antielusivo* e con valutazione della effettiva operatività della società del gruppo ultima cessionaria e della possibile genesi delle sue perdite alla vicenda in questione).

CASO: una società promette di vendere azioni di altra società ad un determinato prezzo. Anziché vendere direttamente al promissario acquirente, segue però un percorso indiretto, nel senso di venderle ad altre società del gruppo cui appartiene, affinché esse le trasferissero poi allo stesso promissario. Con questo meccanismo aveva ottenuto una plusvalenza minore di quella derivabile dalla vendita diretta, mentre le società intermedie avevano potuto, essendo in perdita, azzerare l'utile che ne avevano tratto, senza pagare imposte.

#### MOTIVAZIONE DELLA SENTENZA.

Non è stato adeguatamente dimostrato che vi fosse un accordo simulatorio, con interposizione fittizia delle società controllate, sicché non può esser applicato l'art. 37 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, che imputa al contribuente i redditi di cui appaiano titolari altri soggetti, quando, per presunzioni gravi, precise e concordanti, si dimostri che il contribuente ne è l'effettivo possessore per interposta persona.

Tuttavia una forma di *abuso del diritto*, risolvendosi in operazioni

aventi carattere elusivo, va verificata e il fatto va accertato dal giudice *a quo*. Invero il “*compimento di atti privi di apprezzabili ragioni economiche ed essenzialmente diretti a ridurre il carico fiscale*”, in cui si sostanzia l’elusione, va preso in esame dal giudice del fatto,

- sia con riguardo al profilo del “generale divieto dell’abuso del diritto”, essendo stato asserito, dallo stesso giudice, che “il risparmio fiscale era stato il vero scopo” della società originariamente venditrice, anche se poi aveva affermato che “la serie negoziale aveva avuto delle valide ragioni economiche, in considerazione dei vantaggi derivati ad entrambe le società dalla copertura delle perdite della controllata”;

- sia con riguardo alla considerazione che una autonoma ragione della copertura delle perdite, “anziché una semplice modalità attuativa di un piano elusivo”, non poteva affermarsi “senza nemmeno accertare” se la società, che ha poi trasferito all’esterno del gruppo la partecipazione azionaria, “fosse una *società realmente operativa* o soltanto un <docile strumento> della” originaria promittente e “se le sue perdite fossero riconducibili ad una vera attività d’impresa o trovasse-ro la loro genesi all’interno della vicenda in questione”.

10. Cass. 20 maggio 2011, n. 11236:

ha carattere elusivo un insieme di operazioni, svolte in tempi brevi, fra società, mediante associazione in partecipazione, acquisto di usufrutto di azioni, cessione di dividendi, acquisto di azioni, perce-

zione e distribuzione di dividendi e infine successive svalutazioni di partecipazioni azionarie.

CASO:

a) nel 1994 la soc. SW stipula con la soc. A un contratto di associazione in partecipazione, dietro corrispettivo di 500 milioni di lire e con la clausola che gli utili di SW saranno divisi al 50%;

b) la SW acquista, dieci giorni dopo, dalla soc. estera GN, l'usufrutto del capitale azionario della soc. DC per due anni al prezzo di 600 milioni;

c) l'apporto di 500 milioni, di cui alla operazione sub a), è versato direttamente alla soc. DC, ed alla soc. A la soc. SW cede una quota dei dividendi minimi garantiti dalla soc. DC;

d) dopo pochi giorni la soc. SW cede alla soc. ETD , della quale sono soci due persone, socie anche della SW, l'usufrutto della totalità delle proprie quote sociali per un anno e per un prezzo di 20 milioni;

e) dopo 4 giorni la SW acquista il 10% del capitale della soc. DC, dietro corrispettivo di un miliardo di lire. Il valore del patrimonio netto di questa soc. DC è, in quel momento, di 260 sterline soltanto; al finanziamento di tale acquisto provvede la soc. estera GN (v. sopra: lett. b) alla quale la SW cede il suo credito verso DC (v. lett. c);

f) successivamente la SW registra la percezione di dividendi dalla DC (lett. b) per 1.034 milioni e

g) delibera la distribuzione di un acconto di un miliardo sui dividendi alla ETD, titolare dell'usufrutto sulle sue quote societarie (lett. d), acquistate per 20 milioni;

h) nel bilancio 1994 la SW svaluta la partecipazione in DC (lett. e) da un miliardo a 66 mila lire, rapportandola al patrimonio netto dichiarato dalla DC nell'ultimo bilancio;

i) anche la ETD, in sede di bilancio 1994, svaluta l'usufrutto sulle quote sociali della SW (lett. d);

l) in conseguenza la SW (fatto posto alla base dell'accertamento che considerava elusive tutte le operazioni elencate) ha portato le perdite – che le derivavano dalle stesse operazioni e in particolare, dalla svalutazione massiccia dell'usufrutto (lett. h) su DC – in compensazione con i redditi di impresa, con un'eccedenza di perdite utilizzata anche per gli anni successivi.

Per l'anno 1994 e per i tre anni successivi l'amministrazione finanziaria disconosceva le deduzioni operate sulla base delle perdite dichiarate ai fini IRPEG ed ILOR.

#### MOTIVAZIONE DELLA SENTENZA.

Il mero esame degli atti compiuti ha evidenziato, secondo la Cassazione, che.

“1) nessuna operazione ha la minima attinenza con la attività commerciale svolta dai soggetti economici interessati; 2) il complesso

meccanismo posto in essere ... *non ha alcuna convenienza apparente* anche dal punto di vista finanziario, in quanto in sostanza si conclude in pareggio, con passaggio circolare di valori espressi in forma cartolare ...; 3) le operazioni principali contrastano con le più elementari regole di mercato”, come quella di acquisto per un miliardo del 10% di una società che ha un patrimonio di 260 sterline, società che quasi immediatamente versa un dividendo di oltre un miliardo, proveniente da attività non nota; 4) “nessuna spiegazione è stata fornita dalla parte su *tale singolare e complicato coacervo di transazioni e finanziamenti...*”.

La Corte ha perciò condiviso la conclusione del giudice di merito, per la quale: “l’unica finalità delle operazioni era la **elusione delle imposte ed il conseguimento di vantaggi fiscali**”, consistenti in crediti di imposta per i soci della ETD e, per la SW, in “esposizione di perdite da mettere in compensazione con le poste attive”.

La Cassazione ha quindi ricordato che, “in materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un **principio generale antielusivo**, il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l’uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un’agevolazione o un risparmio d’imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l’operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici”.

Il principio, secondo i giudici di legittimità, “comporta l’ **inoppo-**  
**nibilità del negozio all’amministrazione** finanziaria, per ogni profilo  
di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far di-  
scendere **dall’operazione elusiva**”.

11. Cass. 10 giugno 2011, n. 11788:

la vendita di merci, destinate ad un mercato finale, ad un sog-  
getto con sede in un diverso mercato nazionale e che non è dimostra-  
to che sopporti costi di produzione, trasporto o distribuzione dei beni,  
da trasferire ad un terzo (e finale) mercato nazionale, si configura co-  
me operazione antieconomica e fiscalmente elusiva, se non è data la  
prova della utilità del passaggio intermedio.

CASO: una società italiana trasferiva i propri prodotti ad una so-  
cietà svizzera, la quale li rivendeva ad un società tedesca. Esse erano  
state costituite e venivano gestite da un medesimo soggetto, il quale  
era proprietario ed amministratore della società intermedia (svizzera)  
ed era socio delle altre due, esercitandovi una influenza determinan-  
te, tramite propri collaboratori, e stabilendo le strategie di vendita dei  
prodotti e gli interscambi interni al gruppo.

Le tre fasi di negoziazione *non apparivano rispondenti* ad effettive  
esigenze produttive o commerciali, con la conseguenza che la riparti-  
zione fra le società, secondo percentuali prestabilite, del margine di  
utile ricavato dalle successive vendite fra le tre società *non trovava*

*giustificazione*. Da tali elementi l' amministrazione finanziaria aveva tratto la convinzione che il reddito della società italiana, produttrice, veniva “depurato” del margine di guadagno attribuito alla società svizzera e sottratto a tassazione per beneficiare del migliore trattamento fiscale riservato agli utili nel paese estero.

#### MOTIVAZIONE DELLA SENTENZA.

La Cassazione ha ritenuto che il giudice del merito aveva erroneamente escluso, nell'accogliere il ricorso della società (italiana), che potesse applicarsi l'art. 37, comma 3, del d.p.r. n. 600 del 1973.

Secondo il detto articolo, va fatta imputazione diretta al contribuente dei “redditi di cui appaiono titolari altri soggetti, quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona.”

Il giudice di ultimo grado ha sottolineato che questa norma “ha evidenti finalità *antielusive* – nel senso che mira ad impedire che, *attraverso operazioni commerciali* compiute mediante negozi giuridici *conformi all'ordinamento giuridico*, si realizzi lo scopo di *sottrarre alla corretta tassazione*, in tutto o in parte, il reddito prodotto ed imputabile al medesimo soggetto” e che essa non presuppone necessariamente “un comportamento fraudolento (diretto ad aggirare il divieto imposto da una norma imperativa: art. 1344 c.c.)” [contratto in frode alla legge, la cui causa è illecita, “quando costituisce il mezzo per *eludere* l'applicazione di una norma imperativa”, ed è perciò un contratto

affetto da nullità, secondo quel che *dispone il secondo comma dell'art. 1418 c.c.*].

Invece è “sufficiente un *uso improprio, ingiustificato o deviante* (perché non sorretto da valutazioni economiche diverse dal profilo fiscale) di *un legittimo strumento giuridico*, che consenta di *eludere l'applicazione del regime fiscale proprio dell'operazione* che costituisce il presupposto d'imposta (Cass. 5<sup>^</sup> Sez., 8.4.2009, n. 8487):”

È stato, di conseguenza, ricordato che il fenomeno della *simulazione relativa*, nella quale si può ricomprendere l'interposizione fittizia accertata dall'amministrazione finanziaria, non esaurisce il campo di applicazione dell'art. 37, co. 3, del d.p.r. 600 del 1973, perché ben si può attuare “*lo scopo elusivo mediante operazioni effettive*” – che il giudice di appello aveva ritenuto sussistere – nelle quali difetta l'elemento dei negozi simulati, consistente nella divergenza fra dichiarazione esterna e volontà effettiva dei contraenti.

Nella specie, poi, l'amministrazione aveva assolto l'onere probatorio su di essa incombente, col porre “in luce il *carattere antieconomico della triangolazione* della cessione dei medesimi beni, non essendo razionalmente spiegabile secondo i criteri di logica aziendale, se non con l'intento di dirottare in un Paese a regime fiscale più favorevole una quota di utili altrimenti assoggettati a tassazione in Italia, la attribuzione di una quota di utili (altrimenti percepiti dalla società alienante) anche alla società che effettua la negoziazione <intermedia>,”

sebbene questa *non sopporti alcun costo inerente*” all’attività di produzione, trasporto e distribuzione dei beni destinati al mercato finale.

Spettava, in conclusione, alla società contribuente addurre i fatti e le ragioni che potessero ricondurre “l’anomalia del fenomeno descritto nell’ambito delle logiche aziendali, fornendo i dati (ad esempio attestanti i costi inerenti il ciclo del prodotto sopportati dalla società intermedia) e le ragioni economiche o giuridiche” coesistenti.

È stato rinviato al giudice di appello l’esame di questi eventuali fatti e ragioni sottostanti, per verificare, se sul piano probatorio, essi potevano far cadere le presunzioni di antieconomicità e di scopo elusivo delle operazioni prese in considerazione.

12. Cass. penale 28 febbraio 2012, n. 7739:

*una condotta elusiva sul piano fiscale può essere penalmente rilevante*, quando corrisponde ad una specifica ipotesi di reato prevista dalla legge penale, come nel caso in cui si concreta in una infedeltà dichiarativa consistente, per le imposte sui redditi e l’IVA, nella omessa dichiarazione, secondo l’art. 5 del d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74, o nella dichiarazione infedele, secondo l’art. 4 dello stesso d. lgs.

CASO: due persone fisiche hanno l’intera partecipazione di una soc. a r.l. italiana e, tramite questa, di una holding italiana, che detiene l’80% di una subholding lussemburghese. Questa, a sua volta, detiene al 100% un’altra subholding lussemburghese, alla quale sono

stati ceduti i marchi di fabbrica e commerciali delle due persone a capo della catena. Il prezzo di acquisto dei marchi è stato considerato “notevolmente inferiore a quelli di mercato” (di circa due terzi) ed inoltre l'imposta sul reddito, nel paese estero, è pari al 4%. Le due persone continuano “ad essere i beneficiari effettivi dei marchi stessi – e quindi percettori effettivi delle royalties – attraverso” la catena societaria in questione.

Il g.u.p. aveva dichiarato il non luogo a procedere nei confronti di quelle persone e dei loro collaboratori, in ordine al reato di truffa (ai danni dello Stato) ed anche in ordine al reato di dichiarazione infedele (art. 4 d. lgs. 74 del 2000). La Cassazione ha diversamente concluso nel senso che la possibile condotta elusiva delle persone in questione si poteva risolvere nei reati di infedele od omessa dichiarazione.

Ha perciò cassato la decisione, con rinvio al tribunale *a quo*.

#### MOTIVAZIONE DELLA SENTENZA.

Sulla rilevanza penale di una condotta elusiva in materia fiscale, la Cassazione si è espressa in senso negativo e positivo. Ma i reati da condotte elusive sono collegabili, per l'effetto che possono produrre, tanto ad una omessa dichiarazione quanto ad una dichiarazione infedele: tanto si desume dagli artt. 4 e 5 del d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

Depongono a sostegno della rilevanza penale di una condotta elusiva: l'art. 1, lett. f), del suddetto d. lgs. (che definisce l'imposta e-

vasa rilevante ai fini penali); la previsione di istanze di interpello più norme legislative, a fini di conoscenza della legittimità di operazioni economiche rilevanti o meno per l'ordinamento tributario, *in connessione con l'art. 16* del citato d. lgs. 74/2000, nel quale si afferma che "non dà luogo a fatto punibile a norma del presente decreto la condotta di chi, avvalendosi" della procedura prevista dall'art. 21 della l. 30 dicembre 1991, n. 413 (sull'interpello antielusivo), si è uniformato ai pareri resigli ovvero al silenzio-assenso formatosi.

Il giudice penale, quindi, di fronte a una condotta elusiva, come quella in esame, dovrà valutare se la società produttiva del reddito è da considerare, ai fini fiscali, con sede in Italia o all'estero; deve anche riscontrare se sussiste l'elemento psicologico del reato e se è stata raggiunta la soglia quantitativa minima, prevista dalla legge perché possa configurarsi uno dei reati in questione.

La Cassazione ha, in conclusione, precisato che la diversità fra l'accertamento tributario e quello del reato ipotizzato sarà

- nel fatto che in materia tributaria si può procedere per presunzioni,

- mentre in campo penale i principi fondamentali in materia di prove sono quelli: del libero convincimento del giudice, della libertà della prova, della inesistenza di limiti legali per essa, della valenza probatoria degli *indizi, soltanto se gravi, precisi e concordanti*.

Le presunzioni tributarie, se possono dar luogo ad una notizia di

reato, non possono assumere valore di prova nel giudizio penale, nel quale vengono meno l'inversione dell'onere della prova e le limitazioni alle prove poste dalla legge tributarie. Il che "non esclude però che esse possano acquistare il *valore di indizi*, come tali valutabili dal giudice penale ... comparandoli con quelli eventualmente acquisiti *aliunde*."

Da qui la possibilità che giudizio tributario e giudizio penale possano coincidere o meno, quanto ai risultati: "la valutazione del giudice penale può non coincidere con quella effettuata in sede tributaria, in conseguenza del principio della *reciproca indipendenza* (*c.d. doppio binario*) che caratterizza i rapporti tra accertamento e contenzioso fiscale da una parte e processo penale dall'altra (d. lgs. n. 74 del 2000, art. 20, e art. 64 c.p.p.)."

GIUSEPPE FARINA