

Guida Normativa n.77 venerdì 24 aprile 2009

ELUSIONE

L'uso improprio di norme è reato se finalizzato al risparmio fiscale

Corte di cassazione - Sezione tributaria - Sentenza 26 febbraio-8 aprile 2009 n. 8487

(Presidente: Cicala; Relatore: Merone; Pm - conforme - Nardi; ... Srl contro ministero dell'Economia e Finanze e Agenzia delle entrate)

Il testo della sentenza

di *Elvira Licchetta e Maurizio Villani*

La Corte di cassazione, con la recente sentenza 8487/09, si è pronunciata nuovamente sul concetto di elusione fiscale, fornendone una precisa nozione giuridica e confermando i precedenti in materia. In particolare, la Suprema corte ha precisato come la norma antielusiva di cui all'articolo 37-bis del Dpr 600/1973, non richieda «il requisito della fraudolenza del comportamento attraverso il quale si ottiene un risparmio di imposta, poiché è sufficiente un uso improprio o ingiustificato non sorretto da idonee valutazioni di carattere economico che prescindano dal profilo fiscale di uno strumento giuridico legittimo, utilizzato alla luce del sole, che consenta però di eludere l'applicazione di un regime fiscale proprio dell'operazione - presupposto di imposta». Pertanto, perché il fenomeno dell'elusione fiscale sia posto in essere si deve prescindere dall'esistenza o meno di comportamenti fraudolenti, in quanto è sufficiente il mero utilizzo improprio di norme, integranti appunto la realizzazione di un singolo atto finalizzato all'ottenimento di un risparmio fiscale.

Operazioni. In sostanza, la realizzazione di operazioni tese al risparmio fiscale è legittimata soltanto qualora sia sorretta da una valida giustificazione economica, comportando tale assunto la piena conformità all'articolo 41 della Costituzione, che tutela il principio della libertà di iniziativa economica. Infatti, l'unico limite imposto alla libertà di iniziativa economica sancita in siffatta norma costituzionale è costituito dal fatto che l'iniziativa economica stessa non sia in contrasto con l'utilità sociale. Secondo la Cassazione non si può negare che un comportamento esclusivamente teso a un risparmio fiscale sia da valutarsi come contrario all'utilità sociale, dal profilo e della solidarietà sociale e da quello di un'indebita riduzione del gettito fiscale. Da qui, la Cassazione ha ricondotto due diverse forme di elusione fiscale. La prima forma, cosiddetta "mera devianza", consiste nell'utilizzazione impropria di uno strumento normativo; la seconda quella dell'abuso di diritto positivo, secondo cui vengono posti in essere una molteplicità di atti al solo fine di ottenere un risparmio fiscale. Vi è, quindi, nella pronuncia *de qua* il più totale disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali, in conformità con i principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione e soprattutto, allo scopo di salvaguardare il rispetto del principio di uguaglianza del trattamento fiscale: nessuno potrà dolersi di essere stato trattato esattamente come l'ordinamento prevede e non come egli avrebbe desiderato, manipolando uno strumento giuridico dello stesso ordinamento.

Legislazione. L'evoluzione normativa in materia (articoli 10, comma 1, della legge 408/1990 e 37-bis, comma 1, del Dpr 600/1973) sottolinea chiaramente come si sia passati da una nozione più circoscritta di elusione fiscale, consistente nella realizzazione di un fraudolento risparmio d'imposta, a una definizione incentrata genericamente sul mero scopo di ottenere riduzioni di imposte o rimborsi altrimenti indebiti, perché non assistiti da valide ragioni economiche. Le conclusioni cui è giunta la Suprema corte certamente corrette, ancorché rigorose, devono essere interpretate il più limpidamente e ragionevolmente possibile, affinché i già complessi rapporti economici, commerciali nazionali e internazionali non vadano ulteriormente peggiorando.

Conclusioni. È opportuno, quindi, continuare a ritenere che la lotta all'elusione fiscale e all'abuso del diritto siano ancora in cerca del giusto equilibrio tra gli interessi erariali e la libertà di iniziativa economica privata, tutelata ex articolo 41 della Costituzione, non apparendo sufficiente un generico richiamo alla mancata utilità sociale in chiave solidaristica-egualitaristica. Perciò lo strumento dell'abuso del diritto deve essere utilizzato dall'amministrazione finanziaria con particolare cautela, dovendosi sempre tener conto come l'impiego di forme contrattuali e/o organizzative che consentono un minor carico fiscale costituisca esercizio della libertà d'impresa e di iniziativa economica, nel quadro delle libertà fondamentali riconosciute dalla Costituzione e dall'ordinamento comunitario, senza che si opponga indiscriminatamente il limite dell'utilità sociale. Infine, proprio nel rispetto di quanto affermato dalla giurisprudenza di legittimità in esame, è necessario garantire al soggetto, che abbia utilizzato forme giuridiche non usuali, la possibilità concreta di dimostrare l'esistenza di seri e non meramente ipotetici o marginali contenuti economici delle stesse, sia nella preventiva fase amministrativa che in quella successiva ed eventuale del contenzioso.