

Persistenti equivoci giurisprudenziali sull'applicazione con finalità antielusiva dell'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 ai casi di interposizione reale

Persistent jurisprudential misunderstandings on the application with anti-avoidance purpose of art. 37, paragraph 3, presidential decree n. 600/1973 to the cases of real interposition

di Federica Campanella – 26 aprile 2021

Abstract

Recenti pronunce della Corte di Cassazione confermano la perdurante incertezza che si registra in ordine alla portata applicativa dell'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, nella misura in cui viene affermata la finalità antielusiva della norma e la sua riferibilità a qualunque ipotesi di interposizione nel possesso del reddito, sia fittizia che reale. Tale indirizzo giurisprudenziale desta, invero, molte perplessità, posto che vengono accumulati due fenomeni che risultano tra loro profondamente diversi, quali l'elusione/abuso del diritto e l'evasione fiscale. L'orientamento dei giudici, e prima ancora del Fisco, certamente non condivisibile, può essere eccezionalmente giustificato in una prospettiva di giustizia sostanziale, atteso che, all'epoca dei fatti, mancava una regolamentazione legislativa e generale dell'abuso che consentisse agli Uffici di contestare qualsiasi condotta elusiva posta in essere dai contribuenti. Con l'introduzione dell'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente, il legislatore ha inteso porre rimedio a tale lacuna, predisponendo una disciplina generale antiabuso che, in relazione alle contestazioni mosse più di recente in punto di interposizione reale, dovrebbe consentire di superare definitivamente le forzature interpretative del Fisco e della giurisprudenza.

Parole chiave: interposizione nel possesso del reddito, simulazione, evasione fiscale, abuso del diritto, norma generale antiabuso

Abstract

Recent judgements of the Court of Cassation confirm the persistent uncertainty that exists regarding the scope of art. 37, paragraph 3, Presidential Decree n. 600/1973, to the extent that the anti-avoidance purpose of this rule and its traceability to any hypothesis of interposition in the possession of the income, both fictitious and real, is affirmed. Indeed, this jurisprudential approach raises many perplexities, given that two phenomena that are very different from each other are combined, such as tax avoidance/abuse of law and tax evasion. The Judicial Orientation, and even before that of the tax authorities, certainly not acceptable, can be exceptionally justified from a perspective of substantial justice, considering that, at the time, there was still no legislative and general regulation of the abuse that would allow the tax offices to challenge any elusive conduct put in place by the taxpayers. With the introduction of art. 10-bis of the Statute of Taxpayers' Rights, the legislator intended to bridge this

regulatory gap by providing a general anti-abuse regulation which, in relation to the most recent complaints concerning cases of real interposition, should make it possible to definitively overcome the forced interpretation provided by the tax authorities and judges.

Keywords: *interposition in the possession of the income, simulation, tax evasion, abuse of law, general clause against tax avoidance*

SOMMARIO: **1.** Premessa. – **2.** Interposizione fittizia e interposizione reale tra evasione, elusione e lecito risparmio di imposta. – **3.** L'incertezza circa l'ambito di applicazione dell'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 in alcune recentissime sentenze della Cassazione. – **4.** Le origini del discutibile orientamento giurisprudenziale secondo cui anche l'interposizione reale può essere contestata dagli Uffici applicando l'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973. – **5.** I riflessi sulla motivazione dell'atto impositivo nel caso di inesatto inquadramento giuridico della rettifica nell'ambito di una delle due forme di interposizione. – **6.** Conclusioni: l'introduzione della norma generale antiabuso consente di superare le forzature interpretative sull'applicazione dell'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 in merito alle contestazioni fiscali di interposizione reale.

1. L'ordinanza Cass. n. 27982/2020 e le recenti sentenze Cass. n. 26947/2020 e n. 2083/2021 confermano la perdurante incertezza che si registra in ordine alla portata applicativa dell'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, il quale, in materia di accertamento delle imposte sui redditi, conferisce all'Amministrazione finanziaria il potere di imputare al contribuente sottoposto a controllo i 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.

Sin dalla sua introduzione, tale disposizione ha dato luogo a dubbi interpretativi, essenzialmente riconducibili a due questioni, tra loro parzialmente connesse: l'una afferisce alla natura fittizia o reale dell'interposizione i cui effetti possono essere disconosciuti dall'Amministrazione finanziaria, sul piano tributario, in base al suo disposto; l'altra alla riconducibilità delle condotte interessate dalla stessa previsione normativa al fenomeno dell'evasione ovvero dell'elusione fiscale.

Nelle pronunce in rassegna, la Corte di Cassazione ha affermato che l'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, è riferibile *“a qualsiasi ipotesi di interposizione, anche quella reale”* e che la sua applicazione *“non presuppone necessariamente un comportamento fraudolento da parte del contribuente”*. Secondo la Suprema Corte, la disposizione in esame sarebbe, infatti, diretta a colpire *“ogni uso improprio o ingiustificato di strumenti giuridici, pur di per sé legittimi, quando l'uso che se ne fa è volto a realizzare l'elusione”* e sarebbe destinata ad essere utilizzata ogni qualvolta vi sia la necessità di contestare l'elusività di operazioni che, *“simulate o reali che siano, costituiscono il mezzo per aggirare l'applicazione della normativa fiscale”*

sfavorevole”. Ne deriva che “*il fenomeno della simulazione relativa, nell’ambito della quale può ricomprendersi l’interposizione fittizia di persona, non esaurisce il campo di applicazione della norma, ben potendo attuarsi lo scopo elusivo anche mediante operazioni effettive e reali, nelle quali difetta del tutto l’elemento caratteristico dei negozi simulati costituito dalla divergenza tra la dichiarazione esterna e l’effettiva volontà dei contraenti*”.

Questo indirizzo giurisprudenziale desta, invero, molte perplessità, dal momento che vengono accomunati due fenomeni del tutto differenti (la simulazione/evasione fiscale da un lato e l’elusione fiscale/abuso del diritto dall’altro), creandosi indebite sovrapposizioni tra l’art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 – che concerne il contrasto al fenomeno dell’interposizione fittizia nel possesso di redditi – e l’art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente (che ha sostituito l’art. 37-*bis*, D.P.R. n. 600/1973), il quale, tra l’altro, consente di contestare e disconoscere fiscalmente imputazioni reddituali effettive (cioè casi di c.d. interposizione reale), laddove il fine essenziale dell’operazione posta in essere sia quello di ottenere un indebito risparmio di imposta, aggirando gli obblighi o i divieti previsti dalle norme tributarie (per la confutazione di una possibile lettura in chiave antielusiva del citato art. 37, comma 3, v. già CONTRINO A., *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto*, Bologna, 1996, 215-223; in sede di primo commento, nel senso della delimitazione dei confini applicativi della disposizione in esame all’area dell’interposizione fittizia di persona anche MAGNANI C., *Interposizione fittizia e imputazione del reddito*, in *Le nuove leggi civili commentate*, Padova, 1990, 1247-1248 e GALLO F., *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusive*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, I, 1761; più di recente, fra gli altri, PAPARELLA F., *Possesso di redditi ed interposizione fittizia*, Milano, 2000, 270 ss.)

Cogliendo lo spunto offerto dalle summenzionate pronunce della Corte di Cassazione, intendiamo affrontare la questione relativa all’individuazione dell’esatto ambito di applicazione della norma di cui all’art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, distinguendo dalla fattispecie dell’abuso del diritto le finitime figure dell’evasione fiscale e del lecito risparmio d’imposta. L’analisi sarà condotta ripercorrendo, brevemente, l’evoluzione della giurisprudenza di legittimità sul tema dell’interposizione nel possesso del reddito, per poi prospettare le conseguenze dell’eventuale commistione nella motivazione dell’atto di accertamento del fondamento giuridico che consente di contestare le figure dell’interposizione fittizia e reale.

2. Ai fini di un’ordinata analisi delle questioni sopra prospettate, occorre, innanzitutto, chiarire succintamente il distinguo tra interposizione fittizia e interposizione reale, nonché tra i fenomeni di interposizione e di abuso del diritto.

Al riguardo, si rammenta che, secondo la dottrina civilistica tradizionale, si ha interposizione fittizia in presenza di una simulazione soggettiva, e cioè nei casi in cui un soggetto (l’interposto) figura soltanto come parte del negozio, mentre gli effetti di quest’ultimo si producono direttamente nei confronti di un soggetto diverso (l’interponente) che vi rimane formalmente estraneo. L’interposto fittizio ed il terzo

contraente – il quale è consapevole dell’interposizione, la accetta e vi aderisce – creano, così, la parvenza esteriore di un contratto che, sotto il profilo soggettivo, è diverso da quello voluto: la comune volontà è, infatti, che i suoi effetti si producano non in capo al contraente formale (interposto), ma in capo all’interponente (GIANONCELLI S., *Interposizione, simulazione soggettiva e reato di dichiarazione fraudolenta*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2017, 4, 510). Attraverso la simulazione si ottiene, dunque, l’intestazione di un reddito in capo ad un soggetto (l’interposto) che, tuttavia, ne è solo il titolare apparente, laddove, in forza di un contratto dissimulato, il titolare effettivo è un soggetto diverso (l’interponente). In simili circostanze, dal punto di vista tributario, si configura una vera e propria evasione fiscale: il perfezionamento di una simulazione, quale appena descritta, determina, infatti, un autentico occultamento di materia imponibile, quanto meno sotto il profilo soggettivo, nella misura in cui essa viene imputata ad un soggetto diverso da quello cui dovrebbe essere ascritta (FRANSONI G., *Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*, in *Corr. trib.*, 2011, 1, 13 ss.; sul tema del rapporto tra abuso del diritto e fattispecie fraudolenta o di simulazione, GALLO F., *L’abuso del diritto nell’art. 6 della direttiva 2016/1164/UE e nello Statuto dei diritti del contribuente: confronto fra le due nozioni*, in *Rass. trib.*, 2018, 2, 271 ss. e FALSITTA G., *Note critiche intorno al concetto di abuso del diritto nella recentissima codificazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 6, 707 ss.). Diversamente, nelle ipotesi di interposizione reale il soggetto interposto agisce come effettivo contraente, assumendosi in proprio i diritti derivanti dal contratto ed impegnandosi a ritrasferirli all’interponente con un successivo negozio di trasferimento. Quella realizzata attraverso l’interposizione reale è, dunque, una realtà assolutamente vera e voluta dal contribuente, così strutturata per conseguire vantaggi fiscali altrimenti non spettanti, diversamente dall’interposizione fittizia, per la quale vi è, invece, una chiara asimmetria tra situazione reale e quella formale.

Ai fini del distinguo tra interposizione fittizia e interposizione reale, occorre, quindi, avere riguardo al concreto atteggiarsi della volontà dei soggetti coinvolti: così, se l’interposto interviene in maniera del tutto passiva, si avrà un’ipotesi riconducibile all’interposizione fittizia; se, al contrario, l’interposto assume un’effettiva funzione gestoria nell’operazione, si avrà un fenomeno di interposizione reale.

Fatte queste precisazioni, appare evidente che, con riferimento alle fattispecie di interposizione reale, non si possa propriamente parlare di evasione fiscale, non riscontrandosi alcuna diretta violazione delle norme tributarie; piuttosto, al ricorrere dei necessari presupposti, potrà ravvisarsi un’ipotesi di elusione, a fronte dell’impiego effettivo ma strumentale di istituti e forme giuridiche, posto in essere al solo fine di carpire vantaggi fiscali altrimenti non spettanti (BEGHIN M., *L’elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, 2013).

Ed è proprio il carattere indebito del vantaggio fiscale conseguito che consente di distinguere le fattispecie di elusione/abuso del diritto dalle differenti ipotesi in cui, a fronte di operazioni effettive e reali, non si configura l’elusione, bensì una lecita pianificazione fiscale, posta in essere al fine di conseguire un legittimo risparmio di imposta. Quest’ultima circostanza, come emerge dalla relazione di accompagnamento

all'introduzione dell'art. 37-bis, D.P.R. n. 600/1973, si verifica *“quando, tra vari comportamenti posti dal sistema fiscale su un piano di pari dignità, il contribuente adotta quello fiscalmente meno oneroso. Non c'è aggiramento fintanto che il contribuente si limita a scegliere tra due alternative che in modo strutturale e fisiologico l'ordinamento gli mette a disposizione [...] La norma antielusione non può, quindi, vietare la scelta tra una serie di possibili comportamenti cui il sistema attribuisce pari dignità di quello fiscalmente meno oneroso”*. Anche l'art. 10-bis dello Statuto, riprendendo quanto già stabilito dal previgente art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973, chiarisce che, *“ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale”* (comma 4), *“non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono alla finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente”* (comma 3).

Da ciò si evince, dunque, che non sempre l'interposizione reale dà luogo ad una situazione paradigmatica di abuso del diritto. Ciò avviene soltanto laddove il vantaggio fiscale conseguito risulti indebito e non siano individuate valide ragioni extrafiscali in grado di giustificare l'operazione.

3. Una volta chiarito che l'interposizione fittizia integra una particolare fattispecie di evasione, in relazione alla quale non trova applicazione la disciplina antiabuso, e che, invece, l'interposizione reale è vicenda accostabile all'abuso del diritto solo se il vantaggio conseguito risulti indebito, è possibile formulare delle considerazioni in merito alla qualificazione giuridica delle fattispecie esaminate dalla Corte di Cassazione nelle recenti pronunce in rassegna, al fine di evidenziarne i profili di criticità.

Orbene, la vicenda all'esame della sentenza n. 26947/2020 riguardava la donazione ai figli di due terreni seguita, dopo pochi mesi, dalla vendita degli stessi terreni da parte donatori a un soggetto terzo per un valore di poco superiore a quello della donazione. Per l'Agenzia delle Entrate, l'operazione complessiva era stata posta in essere al fine esclusivo di evitare che i genitori donanti dovessero dichiarare (quale reddito diverso nell'ambito dell'IRPEF) la plusvalenza che avrebbero realizzato qualora avessero venduto direttamente i terreni al terzo, ottenendo così un indebito vantaggio fiscale. In proposito, la Corte di Cassazione, dopo aver confermato la legittimità dell'operato dell'Ufficio circa la riconducibilità della contestazione nell'ambito dell'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, ha stabilito che, nel caso di specie, il risparmio di imposta conseguito non potesse considerarsi indebito, dato che l'operazione negoziale posta in essere nella sequenza donazione-vendita rientrava nell'ambito di una lecita pianificazione fiscale familiare. Trattandosi di rapporti patrimoniali tra padre e figli, *“deve tenersi conto della libertà di pianificazione della successione da parte del genitore e del carattere genuino della donazione ai figli. Inoltre, nulla impone al contribuente di optare, nell'esercizio della propria attività negoziale, per la soluzione più onerosa sul piano fiscale”*. I giudici di legittimità hanno, dunque, confermato la

decisione del giudice d'appello, riconoscendo che la finalità dell'operazione fosse una pianificazione familiare, valorizzando, quale elemento di fatto decisivo, la plusvalenza comunque realizzatasi con la successiva vendita. I figli donatari, infatti, non avevano ceduto i terreni per un corrispettivo identico al valore delle donazioni ricevute, ma a un prezzo maggiorato, pagando correttamente le imposte sulla plusvalenza scaturita dalla vendita. Inoltre, i coniugi donanti, negli stessi anni oggetto di contestazione, avevano effettuato altre quattro vendite, a dimostrazione dell'esigenza di sistemazione del patrimonio immobiliare familiare. Per ultimo, è stato evidenziato che l'Ufficio non aveva individuato altri indizi idonei a dimostrare l'imputazione del reddito derivante dalla plusvalenza per la cessione dei terreni in capo ai genitori donanti, quali, ad esempio, il versamento di acconti in loro favore o la partecipazione di questi alle trattative per la vendita.

La conclusione della Corte di Cassazione è da ritenere, per questo aspetto, assolutamente condivisibile. Ciò che suscita perplessità è, tuttavia, il fatto che, nella pronuncia in esame, la Corte abbia riconosciuto l'applicabilità dell'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 anche nei casi di interposizione reale, quale norma con finalità antielusiva (sebbene, con riferimento alla fattispecie oggetto del giudizio, abbia poi escluso l'intento elusivo della condotta posta in essere dai contribuenti). Trattandosi di interposizione reale, la fattispecie in questione avrebbe dovuto, invero, essere ricondotta nell'ambito dell'elusione fiscale; tuttavia, all'epoca dei fatti, per questa specifica fattispecie non vi era una copertura normativa nell'ambito dell'allora vigente art. 37-bis, D.P.R. n. 600/1973, il quale – come si preciserà meglio più avanti – non aveva un ambito di applicazione generalizzato.

La vicenda esaminata nell'ordinanza n. 27982/2020 riguardava, invece, la cessione di un'area edificabile effettuata da alcune persone fisiche a favore di una s.r.l., la quale, nella stessa giornata, aveva proceduto alla rivendita di quello stesso terreno ad un'altra società per un prezzo superiore rispetto a quello di acquisto. L'Agenzia delle Entrate – in considerazione degli stretti legami tra i primi cedenti e la società s.r.l., nonché del fatto che la doppia cessione fosse avvenuta, addirittura, nella stessa giornata – aveva ritenuto che la società prima acquirente fosse un mero soggetto interposto tra gli originari comproprietari del bene e il reale acquirente (società terza). L'intera operazione sarebbe stata effettuata al solo fine di evitare che la plusvalenza derivante dalla cessione del bene risultasse imputabile ai primi cedenti quale reddito diverso, soggetto ad aliquota IRPEF presumibilmente più elevata rispetto all'aliquota ordinaria IRES al 24% prevista per i redditi imputabili alla società, generando, così, un notevole risparmio di imposta. In questa occasione, la Corte di Cassazione ha riconosciuto il carattere abusivo della condotta posta in essere dai contribuenti, confermando la legittimità della pretesa dell'Amministrazione finanziaria, fondata sull'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, sul presupposto che la stretta correlazione tra le quote societarie ed i rapporti di parentela intercorsi tra gli originari proprietari dell'area ed i successivi acquirenti costituissero presunzioni gravi, precise e concordanti per affermare la responsabilità fiscale dei contribuenti-interponenti.

Infine, con la sentenza n. 2083/2021, la Corte di Cassazione ha respinto il ricorso presentato da un notaio avverso la decisione della CTR Lazio, la quale aveva confermato la legittimità dell'avviso di accertamento emesso nei confronti del professionista dall'Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, *“sul presupposto che il contribuente, valendosi di una società interposta, che agiva come intermediaria, avesse gonfiato i costi dei servizi dalla stessa acquistati e a lui girati per l'esercizio dell'attività professionale allo scopo di ottenere un indebito risparmio di imposta”*. Più precisamente, i giudici di merito avevano evidenziato più elementi di fatto (quali, essenzialmente, l'antieconomicità dei servizi prestati dalla società al notaio, l'intestazione delle quote societarie a soggetti legati al contribuente da stretti vincoli di parentela, nonché il fatto che la società in questione – avente come oggetto sociale l'attività di servizi in favore di studi notarili – si fosse occupata solo dello studio di cui era titolare il ricorrente) che, *“integrando presunzioni gravi, precise e concordanti, comprovavano la finalità elusiva della condotta negoziale attuata finalizzata a realizzare, attraverso l'acquisto da parte della società interposta di una serie di servizi, poi girati allo studio notarile del ricorrente a prezzi non conformi a quelli di mercato, un notevole risparmio di imposta, in difetto di allegazione da parte del contribuente di ragioni economiche alternative o concorrenti che potessero giustificare tali operazioni, non spiegabili secondo i criteri di logica economica, se non con l'intento del ricorrente di ottenere un abbattimento dell'imponibile”*. Tale operazione aveva, infatti, avuto l'effetto di aumentare il reddito imponibile della società e di diminuire quello del contribuente, soggetto ad aliquota fiscale più elevata (45%), generando, così, un indebito risparmio d'imposta. La Corte di Cassazione ha, dunque, ritenuto legittima la contestazione dell'elusione a carico del professionista effettuata ai sensi dell'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, sebbene nel caso in esame fosse pacifico che le operazioni che avevano condotto alla “traslazione” del reddito fossero reali e non risultasse, pertanto, ravvisabile un'interposizione fittizia.

4. Com'è evidente, ciò che accomuna tutte e tre le pronunce in esame è l'affermazione, da parte dei giudici di legittimità, del principio secondo cui l'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 sarebbe applicabile in tutti i casi di interposizione, anche quella reale, e ciò in base all'assunto che tale norma avrebbe evidenti finalità antielusive, in quanto diretta a colpire *“ogni uso improprio, ingiustificato o deviante di un legittimo strumento giuridico”* che consenta di eludere il carico fiscale pur nella sostanziale presenza del presupposto impositivo, *“non presupponendo necessariamente un comportamento fraudolento da parte del contribuente”*.

Tali affermazioni destano, invero, serie perplessità, dal momento che contribuiscono ad alimentare le incertezze relative all'individuazione dell'esatto ambito di applicazione della predetta norma, accomunando fenomeni che risultano tra loro profondamente diversi, quali l'elusione/abuso del diritto e l'evasione fiscale.

Come si è detto, sin dalla sua introduzione (ad opera dell'art. 30, D.L. n. 69/1989, convertito dalla legge n. 154 dello stesso anno), l'art. 37, comma 3, D.P.R. n.

600/1973 ha dato luogo a dubbi interpretativi, concernenti, principalmente, la sua funzione antielusiva o antievasiva, nonché la natura fittizia o reale dell'interposizione i cui effetti possono essere disconosciuti dall'Amministrazione finanziaria, sul piano tributario, in base al suo disposto.

Al riguardo, si osserva che in un primo momento, per orientamento consolidato della dottrina e della giurisprudenza, è stato sostenuto che l'ambito applicativo di tale norma fosse limitato ai soli fenomeni di interposizione fittizia di persona (in questo senso è stata emblematica la prima pronuncia della Corte di Cassazione che sembrava aver risolto qualsiasi dubbio residuo: per conferma, si veda Cass., 26 gennaio 2000, n. 3979 in *Rass. trib.*, 2000, 4, 1267, con ampia nota adesiva di PAPARELLA F., *Primi punti fermi della Cassazione sull'art. 37, comma 3, del DPR n. 600 del 1973*). In tale prospettiva, i giudici di legittimità erano giunti ad affermare che il disconoscimento degli effetti fiscali di condotte differenti, riconducibili al fenomeno dell'interposizione reale, dovesse trovare il proprio fondamento nel ricorso a strumenti diversi e ulteriori – e, dunque, nell'applicazione delle norme finalizzate al contrasto all'elusione fiscale (in tal senso, cfr. Cass. civ., 3 aprile 2000, n. 3979, laddove si afferma che l'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, “*stabilendo l'imputabilità al possessore effettivo dei redditi di cui «appaia» titolare altro soggetto in base ad interposizione di persona, inequivocabilmente si occupa del caso dell'interposizione fittizia in senso proprio, caratterizzata dalla divaricazione fra situazione esteriore e situazione sostanziale, rispettivamente riferibili all'interposto ed all'interponente, non anche del caso dell'interposizione cosiddetta reale, [...] ove la forma e la sostanza coincidono*”).

Pertanto, si riteneva che l'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 non potesse rappresentare una regola generale di contenuto antielusivo, in quanto specificamente prevista per contestare i casi di “*riferibilità apparente del reddito ad un soggetto interposto*”. La dottrina maggioritaria rilevava, inoltre, come la norma in questione avesse chiaramente natura procedimentale, essendo diretta a consentire all'Amministrazione finanziaria “*di disconoscere la rappresentazione negoziale apparente direttamente nell'ambito dell'attività amministrativa svolta in sede di accertamento tributario, senza necessità di ricorrere ad una previa azione giudiziale contro il negozio simulato di fronte al giudice ordinario*” (cfr. BORIA P., *Il sistema tributario*, Torino, 2008, 191, anche per gli ulteriori riferimenti bibliografici).

Nel tempo, tuttavia, la Corte di Cassazione è progressivamente pervenuta ad estendere, in via interpretativa, l'ambito applicativo della citata disposizione, in un contesto radicalmente connotato dalla strenua ricerca, da parte dei giudici di legittimità, di un appiglio normativo idoneo a reprimere condotte elusive delle disposizioni fiscali.

Per cogliere le ragioni per cui si è consolidato questo orientamento, bisogna, infatti, tenere a mente che, prima dell'introduzione della clausola generale antiabuso di cui all'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente (L. n. 212/2000), il contrasto all'elusione fiscale avveniva principalmente sulla base dell'art. 37-*bis*, D.P.R. n. 600/1973, il cui ambito di applicazione risultava limitato in considerazione sia della

sua collocazione all'interno di un testo normativo contenente la disciplina dell'accertamento delle sole imposte sui redditi, sia dalla previsione, al suo interno, di un'elencazione tassativa di fattispecie in relazione alle quali la norma poteva trovare concreta applicazione (comma 3). Tale circostanza aveva inevitabilmente determinato il problema del disconoscimento dei vantaggi fiscali indebiti connessi ad operazioni poste in essere dal contribuente e non incluse nell'elencazione di cui al comma 3 dell'art. 37-*bis*, D.P.R. n. 600/1973. In mancanza di una clausola generale antiabuso, in situazioni simili, per l'Ufficio non vi era, infatti, altro modo di contestare l'elusione se non "forzando" l'interpretazione dell'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 ed ammettendo la sua applicabilità anche nei casi di interposizione reale, quale norma con finalità antielusiva. In questo modo, l'Ufficio aveva, difatti, la possibilità di contestare e disconoscere fiscalmente gli effetti di un'operazione evidentemente elusiva – in quanto priva di sostanza economica e finalizzata esclusivamente ad ottenere un indebito vantaggio fiscale – sebbene questa non risultasse direttamente riconducibile ad una delle operazioni espressamente previste dal comma 3 dell'art. 37-*bis*, D.P.R. n. 600/1973.

La Corte di Cassazione, conscia dei limiti di tale disciplina, è così giunta ad un sostanziale *révirement* delle posizioni originarie, affermando la legittimità delle contestazioni di elusione fiscale fondate sull'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, sull'assunto che tale norma si iscriverebbe a tutti gli effetti nel quadro degli strumenti antielusivi approntati dal legislatore tributario (Cass. civ., sez. trib., 10 giugno 2011, n. 12788).

Non va poi trascurato che, in altre occasioni, la giurisprudenza ha risolto il problema della contestazione dell'interposizione reale attraverso l'applicazione d'ufficio del principio di abuso del diritto (Cass. civ., SS.UU., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056, 30057). Si è, invero, esteso anche ai tributi non armonizzati la tesi prospettata dalla Corte di Giustizia europea in tema di IVA (con la nota sentenza del 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax*), evidenziando che esiste un "*generale principio antielusivo*" la cui fonte, per le imposte dirette, "*va rinvenuta non nella giurisprudenza comunitaria quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano*", vale a dire i principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione di cui all'art. 53 Cost. (CORASANITI G., *Il dibattito sull'abuso del diritto o elusione nell'ordinamento tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 2, 465 ss.; INGRAO G., *L'evoluzione dell'abuso del diritto in materia tributaria: un approdo con più luci che ombre*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 4, I, 1433 ss.).

5. Alla luce dell'attuale contesto normativo, tuttavia, non appare più possibile giustificare una tale lettura dell'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 in chiave "antielusiva", così come affermato, sino ad oggi, dalla Corte di Cassazione.

Con l'introduzione dell'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente (ad opera dell'art. 1, comma 1, D.Lgs. n. 128/2015), il legislatore ha inteso, infatti, porre rimedio agli inconvenienti e alle incertezze emerse nell'applicazione della disciplina antielusiva di cui all'art. 37-*bis*, D.P.R. n. 600/1973 – rilevatasi insufficiente a

contrastare efficacemente i comportamenti abusivi dei contribuenti – disponendo l’abrogazione di tale disposizione ed introducendo, in sua sostituzione, una nuova disciplina di portata generale, indistintamente riferibile a tutti i tributi ed applicabile a qualunque ipotesi elusiva.

Dalle disposizioni dell’art. 10-*bis* dello Statuto, è possibile ricavare agevolmente l’esatta delimitazione del fenomeno abusivo rispetto alle finitime figure del lecito risparmio d’imposta e dell’evasione fiscale, essendo espressamente esclusa la possibilità di contestare e accertare l’abuso ogniqualvolta la condotta vagliata configuri un’ipotesi di lecito risparmio di imposta (comma 4) o di evasione fiscale (comma 12).

Ad oggi, dunque, non è più possibile confondere l’ambito di applicazione dei predetti istituti e l’eventuale commistione, nell’atto di accertamento, tra abuso del diritto ed evasione fiscale è suscettibile di determinare l’invalidità della pretesa impositiva.

Al riguardo, merita di essere attenzionata una recente pronuncia della Corte di Cassazione (Cass., sez. trib., ordinanza n. 18767/2020), con cui i giudici di legittimità hanno chiarito la differenza tra abuso del diritto ed interposizione fittizia, prospettando le conseguenze dell’eventuale commistione tra i due istituti sulla legittimità dell’avviso di accertamento.

La fattispecie posta all’esame della Suprema Corte originava dalla notificazione di un avviso di accertamento a una società cooperativa edilizia a responsabilità limitata, con il quale l’Agenzia delle Entrate recuperava a tassazione costi non deducibili ai fini IRAP e l’IVA indebitamente detratta. In particolare, era stato contestato dall’Ufficio che la costituzione della società cooperativa edilizia, avvenuta formalmente allo scopo di consentire ai tre soci (legati da vincoli di parentela) l’accesso ai servizi abitativi a condizioni economiche più favorevoli di quelle di mercato, costituiva un mero schermo societario, in quanto il reale acquirente del complesso immobiliare era, difatti, uno solo dei soci, *“sicché l’intera operazione era stata posta in essere con finalità elusive, in modo da consentire a quest’ultimo di non versare l’IVA per la ristrutturazione del complesso immobiliare”*.

Nell’ordinanza in commento, i giudici di legittimità hanno, innanzitutto, messo in evidenza che la pretesa fatta valere dall’Ufficio con l’avviso di accertamento risultava del tutto incerta *“tenuto conto del fatto che, da un lato era stato fatto richiamo al principio dell’abuso del diritto e, dall’altro, all’istituto dell’interposizione fittizia di persona, profili che, [nell’apprezzamento compiuto dai giudici di merito nella sentenza impugnata], sono stati valutati in termini di contraddittorietà, poiché non consentivano alla contribuente di avere certezza degli elementi fondanti le ragioni della pretesa”*.

I due istituti ai quali l’Ufficio aveva fatto riferimento nella motivazione dell’atto impositivo sono, infatti, profondamente diversi tra loro, sia ontologicamente sia sul piano degli effetti giuridici. Al riguardo, la Corte di Cassazione ha osservato che *“il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l’uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione normativa, di*

strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione (Cass. civ., 13 luglio 2018, n. 18632); costituisce dunque condotta abusiva l'operazione economica che abbia quale suo elemento predominante e assorbente lo scopo di eludere il fisco". I giudici hanno, inoltre, specificato la ripartizione dell'onere della prova in ordine alle fattispecie elusive/abusiva, chiarendo che spetta all'Amministrazione finanziaria dimostrare i fatti costitutivi del disegno elusivo e le modalità di manipolazione e alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità ad una normale logica di mercato; mentre grava sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di valide ragioni extrafiscali in grado di giustificare il ricorso a tali strumenti.

In questo contesto, la figura dell'interposizione fittizia di persona si pone in una prospettiva diversa: *"non è l'uso di uno strumento negoziale, di per sé lecito, che viene in considerazione, ma la creazione di una situazione di apparenza negoziale i cui effetti, in realtà, non sono voluti dalle parti contraenti"*. In simili circostanze, l'Amministrazione potrà disconoscere la rappresentazione negoziale apparente direttamente nell'ambito dell'attività amministrativa di accertamento – e, dunque, senza la necessità di promuovere un'apposita azione di simulazione dinnanzi al giudice ordinario *ex art. 1415 c.c.* – imputando al contribuente sottoposto a controllo i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti. A tal fine, l'Amministrazione finanziaria dovrà dimostrare, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona.

Sul piano degli effetti giuridici, si osserva, dunque, che l'accertamento di una simulazione determina come conseguenza l'inefficacia del contratto simulato ed il suo contenuto viene riferito ai soggetti nei confronti dei quali il rapporto si è realmente costituito (e cioè, interponente e terzo contraente). Le persone interposte che provino di aver pagato le imposte in relazione ai redditi che vengono imputati all'interponente quale effettivo possessore, hanno, inoltre, la possibilità di chiederne il rimborso. Qualora si accerti, invece, l'elusività/abusività di un'operazione, la conseguenza che si determina sul piano giuridico è la sua inopponibilità all'Amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi. Tuttavia, in quest'ultimo caso, non si mette in discussione la validità civilistica dell'operazione: una volta disconosciuto sul piano fiscale il vantaggio indebitamente conseguito dal contribuente, l'operazione torna ad essere pienamente efficace.

Si precisa, inoltre, che solo per le fattispecie di interposizione fittizia è prevista l'applicazione di sanzioni penali tributarie (art. 1, comma 1, lett. g-bis, D.Lgs. n. 74/2000); diversamente, i comportamenti configuranti abuso del diritto risultano sanzionabili soltanto sul piano amministrativo (art. 10-bis, comma 13, L. n. 212/2000).

Ciò considerato, risulta evidente che il contestuale richiamo a istituti così radicalmente diversi non possa che ingenerare contraddittorietà e mancanza di

chiarezza nella motivazione dell'atto di accertamento, il quale non potrà che risultare illegittimo.

L'esistenza in un atto impositivo di una motivazione "plurale", ma con ragioni giustificatrici incompatibili fra loro costituisce, infatti, un vizio che, ove eccetto, comporta la nullità dell'atto impositivo, poiché in tale ipotesi la decisione dell'Amministrazione è priva del necessario carattere di univocità (CONTRINO A., *La trama dei rapporti tra abuso del diritto, evasione fiscale e lecito risparmio d'imposta*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 4, 1407 ss.).

La Corte di Cassazione ha affermato, in proposito, che *"non è legittimo l'intento dell'amministrazione di formulare una motivazione contraddittoria, al fine di predisporre una giustificazione di 'riserva' del provvedimento, da essa non integrabile in fase contenziosa: in primo luogo, perché l'atto impositivo rappresenta pur sempre la conclusione di un procedimento amministrativo, in cui si esprime una pretesa che, per essere conforme alla legge, può basarsi su elementi concorrenti, ma non su dati contrastanti; in secondo luogo, perché l'alternatività delle ragioni giustificatrici della pretesa, lasciando l'amministrazione arbitra di scegliere, nel corso della procedura contenziosa, quella che più le convenga secondo le circostanze, espone indebitamente la controparte ad un esercizio difensivo difficile o talora impossibile"* (Cass., sez. trib., 30 novembre 2009, n. 25197). Tale comportamento dell'Amministrazione, oltre a ledere inevitabilmente il diritto di difesa del contribuente, risulta contrario ai canoni di imparzialità e buon andamento dell'azione impositiva. In tali circostanze, dunque, non può che concludersi per l'illegittimità dell'atto di accertamento.

Si osserva, inoltre, che se la motivazione in diritto dell'atto impositivo non è contraddittoria ma è errata, le regole processuali impediscono al giudice tributario la sostituzione del fondamento giuridico della pretesa impositiva, esulando siffatta possibilità dalla sfera dei poteri di qualificazione e cognitori del giudice. Il principio *iura novit curia*, secondo cui il giudice può liberamente scegliere, anche d'ufficio, come qualificare i fatti del giudizio, subisce una netta limitazione dalla natura impugnatoria del processo tributario. Il giudice non può, dunque, ricercare autonomamente le norme che regolano la fattispecie controversa, bensì deve limitarsi a verificare la sussistenza del fatto costitutivo della pretesa impositiva in relazione alle sole norme cui si fa riferimento nella motivazione dell'atto. Rilevando d'ufficio una ragione giuridica che non sia stata posta a base dell'avviso di accertamento, il giudice si pronuncia su una domanda diversa da quella proposta (TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2017, 199). Pertanto, laddove ritenga che la disposizione applicabile alla fattispecie concreta sia l'art. 10-bis dello Statuto – essendo qualificabile come elusiva la condotta posta in essere dal contribuente – e, invece, la pretesa dell'Ufficio si fondi erroneamente sull'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, il giudice dovrà in ogni caso dichiarare l'illegittimità dell'atto impositivo (non potendo modificare il fondamento giuridico della pretesa), a prescindere dall'esistenza o meno di un vantaggio fiscale indebito, in quanto vi è un'errata motivazione in diritto.

6. All'esito della pur sintetica analisi condotta, emerge che permangono ancora oggi in giurisprudenza equivoci in merito al campo di applicazione dell'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973: è viva, infatti, l'affermazione della natura antielusiva della norma, con conseguente coinvolgimento anche dell'interposizione reale. Ciò è testimoniato chiaramente dalle citate recenti pronunce della Corte di Cassazione, in cui appunto è stata affermata la finalità antielusiva della norma e la sua applicabilità a tutte le ipotesi di interposizione, ingenerando confusione ed incertezza in ordine all'individuazione dei confini tra la fattispecie simulatoria e quella elusiva/abusiva e, di conseguenza, dell'esatto ambito di applicazione dell'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, rispetto all'art. 37-*bis*, D.P.R. n. 600/1973.

In proposito, non possiamo, invero, sottacere che queste decisioni della Suprema Corte si riferiscono a controversie sorte prima dell'introduzione dell'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente e, dunque, in un contesto in cui mancava ancora una regolamentazione legislativa e generale dell'abuso che consentisse agli Uffici di contestare qualsiasi condotta elusiva posta in essere dai contribuenti. In questa misura, la forzatura operata sul piano interpretativo dalla Corte di Cassazione nelle summenzionate pronunce appare comprensibile se contestualizzata alle vicende in concreto affrontate e alla normativa vigente negli anni in cui il Fisco ha avanzato le predette contestazioni.

Si è visto, tuttavia, come tale orientamento giurisprudenziale, teso ad ampliare forzatamente l'ambito di applicazione dell'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, non abbia più ragion d'essere alla luce dell'attuale contesto normativo.

Con l'introduzione dell'art. 10-*bis*, opportunamente collocato all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente, il legislatore ha inteso predisporre uno strumento normativo di portata generale che possa consentire agli Uffici prima, e ai giudici poi, di contestare efficacemente, tra l'altro, l'interposizione reale, senza necessariamente ricorrere all'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, che chiaramente concerne un fenomeno (l'interposizione fittizia nel possesso del reddito) del tutto diverso dall'elusione fiscale.

Ad oggi, pertanto, non possono più ammettersi indebite sovrapposizioni tra gli istituti della simulazione e dell'elusione/abuso del diritto e, dunque, tra l'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 e la disciplina antiabuso. Di ciò sembra averne preso coscienza la Corte di Cassazione, laddove, nella recente ordinanza n. 18767/2020, ha affermato che l'indebita commistione tra i due istituti nell'atto di accertamento ne determina l'illegittimità per difetto di motivazione.

In conclusione, è auspicabile che l'introduzione della norma generale antiabuso faccia venir meno tali forzature interpretative in relazione alle future controversie concernenti casi di interposizione reale nel possesso di reddito, superando definitivamente le incertezze e i dubbi sino ad oggi emersi in sede di applicazione dell'art. 37, comma. 3, D.P.R. n. 600/1973.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BASILAVECCHIA M., *L'interposizione soggettiva riguarda anche comportamenti elusivi?*, in *Corr. trib.*, 2011, 36, 2968 ss.
- BEGHIN M., *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, 2013
- CONTRINO A., *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto*, Bologna, 1996, 215-223
- CONTRINO A., *La trama dei rapporti tra abuso del diritto, evasione fiscale e lecito risparmio d'imposta*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 4, 1407 ss.
- CORASANITI G., *Il dibattito sull'abuso del diritto o elusione nell'ordinamento tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 2, 465 ss.
- DENORA B., *Ancora dubbi sulla possibile natura antielusiva dell'interposizione?*, in *Riv. Tel. dir. trib.*, 29 luglio 2016
- FALSITTA G., *L'interposizione fittizia ed il dribbling al Fisco*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, 497 ss.
- FALSITTA G., *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto "abuso del diritto"*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 6, II, 349 ss.
- FALSITTA G., *Note critiche intorno al concetto di abuso del diritto nella recentissima codificazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 6, 707 ss.
- FEDELE A., *Assetti negoziali e "forme d'impresa" tra opponibilità, simulazione e riqualificazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 12, I, 1093 ss.
- FRANSONI G., *Abuso del diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*, in *Corr. trib.*, 2011, 11, 13 ss.
- GALLO F., *L'abuso del diritto in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza della Corte di cassazione*, in *Rass. trib.*, 2016, 4, 839 ss.
- GALLO F., *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusive*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, I, 1761 ss.
- GALLO F., *L'abuso del diritto nell'art. 6 della direttiva 2016/1164/UE e nello Statuto dei diritti del contribuente: confronto fra le due nozioni*, in *Rass. trib.*, 2018, 2, 271 ss.
- GIANONCELLI S., *Interposizione, simulazione soggettiva e reato di dichiarazione fraudolenta*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 4, 510 ss.
- GIOVANNINI A., *L'abuso del diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 3, 895 ss.
- GIRELLI G., *Abuso del diritto e imposta di registro*, Torino, 2012
- INGRAO G., *L'evoluzione dell'abuso del diritto in materia tributaria: un approdo con più luci che ombre*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 4, I, 1433 ss.
- LUPI R., *Contratti collegati e interposizione fittizia*, in *Rass. trib.*, 1995, 2065 ss.
- MAGNANI C., *Interposizione fittizia e imputazione del reddito*, in *Le nuove leggi civili commentate*, Padova, 1990, 1247-1248
- MAISTO G. (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano 2009

PAPARELLA F., *Compenso agli amministratori ed abuso della disposizione in materia di interposizione fittizia di persona*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, 93 ss.

PAPARELLA F., *Possesso di redditi ed interposizione fittizia: contributo allo studio dell'elemento soggettivo nella fattispecie imponibile*, Milano, 2000

PAPARELLA F., *Primi punti fermi della Cassazione sull'art. 37, comma 3, del DPR n. 600 del 1973*, in *Rass. trib.*, 2000, 4, 1273 ss.

PAPARELLA F., *Abuso del diritto: oneri procedurali e requisiti essenziali dell'atto impositivo*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 3

PERRONE L., *Società immobiliari (dir. trib.)*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 1016 ss.

RANDAZZO F., *Interposizione fittizia ed elusione alla luce della nuova clausola generale antielusiva*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2016, 1, 71 ss.

TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2017