
Le sanzioni in caso di abuso del diritto

di [Francesco Buetto](#)

Publicato il 19 Gennaio 2012

partendo da una caso di complessa cessione di partecipazioni sociali con utilizzo di modalità abusive, vediamo perchè vanno applicate le sanzioni tributarie in sede di contestazione di fattispecie abusive/elusive

Con sentenza n. 25537 del 30 novembre 2011 (ud 10 novembre 2011) la Corte di Cassazione, nel ritenere elusiva la fattispecie esaminata, ha confermato – in ogni caso - l'applicabilità delle sanzioni.

Il processo

Con avviso debitamente notificato l'Agenzia delle Entrate contestava alla SMCH una complessa operazione all'esito della quale le società operative del gruppo, di cui la società citata era controllante, venivano acquisite da K capofila di un gruppo societario con sede all'estero.

L'Ufficio di Carpi riteneva che, essendo la cessione avvenuta in due fasi (nella prima delle quali la SMCH trasferiva a K il 60% delle partecipazioni delle controllate, laddove nella seconda trasferiva il residuo 40% alla società SMCC, di cui acquisiva contestualmente il pieno controllo, la quale a sua volta cedeva dette quote residue di partecipazioni alla predetta K), la seconda cessione ad una società diversa dalla definitiva acquirente non fosse giustificata da alcuna valida motivazione economica e fosse diretta soltanto ad acquisire vantaggi fiscali, che venivano negati con recupero a tassazione dei relativi importi considerando la operazione stessa come elusiva ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis.

La società impugnava l'avviso sostenendone la infondatezza, innanzi alla CTP di Modena, la quale respingeva il ricorso relativamente alle cessioni ritenute elusive, e lo accoglieva in ordine a rilievi minori in tema di IVA e di spese deducibili.

Avverso la sentenza la società contribuente proponeva appello principale, e l'Ufficio incidentale, in relazione ai punti in cui le parti erano state rispettivamente soccombenti.

La CTR dell'Emilia-Romagna, con sentenza n. 78/01/08 in data 12-05-2008 depositata il 27-10-2008 rigettava l'appello principale ed accoglieva l'incidentale, confermando pienamente l'atto di accertamento.

La decisione

“Se è vero infatti che per ritenere verificata una ipotesi di abuso del diritto ai sensi dell'art. 37 bis c.p.c., è necessario che gli atti diretti ad ottenere vantaggi fiscali con l'aggiramento di obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario siano privi di valide ragioni economiche, questo ultimo requisito, a differenza dei primi due, può ritenersi implicitamente verificato, ove si assuma, come nella sentenza impugnata, che l'unico motivo dell'aggiramento della norma tributaria sia il conseguimento di un vantaggio fiscale”.

Infatti, osserva la Corte, la sentenza appellata afferma che il discrimine tra una attività lecita ed elusiva consiste nel fatto che la seconda è compiuta essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio economico, sul piano fiscale, e ciò esclude, univocamente, la presenza di una valida ragione economica di fondo, la quale, ove esistente, si pone come elemento in primo luogo anteriore, ma comunque diverso ed aggiuntivo rispetto al mero vantaggio pecuniario perseguito con l'aggiramento della normativa fiscale. *“Ciò è così vero che la stessa sentenza richiama, correttamente, il principio giurisprudenziale secondo cui una volta che si sia in presenza di atto che appaia di abuso del diritto l'onere di provare la esistenza di valide ragioni economiche per compierlo ricade sul contribuente (Cass. n. 8772 del 2008). La sentenza quindi non contiene affermazioni di per sè indici di disapplicazione od errata applicazione della norma citata”.*

Inoltre, prosegue la Corte Suprema, “è nota la esistenza in dottrina di una tesi secondo la quale l'art. 37 bis collocato peraltro nel D.P.R. n. 600 del 1973, nel titolo dedicato ad accertamenti e controlli ha natura meramente procedimentale e che pertanto, assumendo che il precetto normativo riguardi solo la Amministrazione, la quale disconosce gli atti elusivi dichiarati alla stessa non opponibili dell'art. 1, comma 1, del citato art. 37 bis, porta alla conclusione che il contribuente non abbia alcun obbligo giuridico di non esporre nella dichiarazione dei redditi dati tratti da operazioni suscettibili di essere considerate elusive, in quanto ciò non comporta alcuna violazione specifica di norme tributarie, consistendo la elusione in un aggiramento e non in una infrazione espressa del precetto di legge”.

In ordine all'applicabilità o meno delle sanzioni, la Corte puntualizza che l'impianto sanzionatorio – D.lgs.n.471/97 – “non considera per la applicazione delle sanzioni quale criterio scriminante la violazione della legge o la sua elusione o aggiramento, essendo necessario e sufficiente che le voci di reddito evidenziate nella dichiarazione siano inferiori a quelle accertate o siano "indebite" aggettivo espressamente menzionato nell'art. 37 bis, comma 1 cit.. In sostanza le sanzioni si applicano per il solo fatto che la dichiarazione del contribuente sia difforme rispetto all'accertamento. Tale conclusione è rafforzata dal testo del comma 6 della stessa disposizione, che prevede che le maggiori imposte accertate siano iscritte a ruolo "secondo i criteri di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68, concernente il pagamento dei tributi e delle sanzioni pecuniarie in corso di giudizio" rendendo così evidente che il legislatore ritiene la applicazione di sanzioni come effetto naturale dell'esito dell'accertamento in materia di atti elusivi. Presupposto di detta applicazione è il dato non contestato della diretta applicabilità alla fattispecie dell'art. 37 bis in relazione all'oggetto dell'accertamento (fusioni societarie, cessioni di quote, minusvalenze e plusvalenze)”.

Brevi considerazioni

La sentenza che si annota, pur con tutti i doverosi distinguo, sembra attestarsi su una posizione ben precisa, peraltro manifestata dalla stessa Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, nella sentenza n. 15029 del 26 giugno 2009 (ud. del 29 aprile 2009) dove aveva affermato che l'utilizzo di strumenti giuridici all'unico scopo del risparmio di imposte, costituisce abuso del diritto, laddove non sussistano ragioni economicamente apprezzabili: “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: tale principio trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati (nella specie, imposte sui redditi), nei principi

costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, e non contrasta con il principio della riserva di legge, non traducendosi nell'imposizione di obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali. Esso comporta l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione" (Cass. 30055/2008).

Sulla stessa lunghezza d'onda si è attestata la Corte di Cassazione, che con sentenza n. 20030 del 22 settembre 2010 (ud. del 2 luglio 2010), ha così statuito: *"in materia tributaria, integra gli estremi del comportamento abusivo quell'operazione economica che, tenuto conto sia della volontà delle parti implicate che del contesto fattuale e giuridico, ponga quale elemento predominante ed assorbente della transazione lo scopo di ottenere vantaggi fiscali, con la conseguenza che il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove quelle operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi di imposta. La prova sia del disegno elusivo sia delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale, incombe sull'Amministrazione finanziaria, mentre grava sul contribuente l'onere di allegare la esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di reale spessore che giustificano operazioni in quel modo strutturate (Cass. n. 1465/09; v. anche Cass. nn. 8772/2008, 10257/08)".*

A sostegno di questo assunto si richiama la sentenza n. 8772 del 4 aprile 2008 (ud. del 16 gennaio 2008) della Corte Cassazione, secondo cui costituiscono "abuso di diritto" le operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale; ed incombe sul contribuente fornire la prova dell'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di carattere non meramente marginale o teorico, specie quando l'abuso di diritto dia luogo ad un elemento negativo del reddito o dell'imposta. *"La nozione di abuso del diritto prescinde, pertanto, da qualsiasi riferimento alla natura fittizia o fraudolenta di un'operazione, nel senso di una prefigurazione di comportamenti diretti a trarre in errore o a rendere difficile all'ufficio di cogliere la vera natura dell'operazione. Nè comporta l'accertamento della simulazione degli atti posti in essere in violazione del divieto di abuso".*

Ma la sentenza che si annota batte un colpo a favore dell'applicabilità delle sanzioni, una volta effettuato il recupero, sia esso frutto di evasione o di elusione. In tal senso supera la sentenza n. 12042 del 25 maggio 2009 (ud. del 1° aprile 2009) con cui la Corte di Cassazione, pur ritenendo illecita la fattispecie posta all'attenzione, non ne ha sanzionato il comportamento, *"in presenza di obiettive condizioni d'incertezza sulla portata della norma sanzionatoria, nel cui ambito di applicazione è riconducibile la violazione di un principio di ordine generale, come l'abuso di diritto".*

19 gennaio 2012

Francesco Buetto