

## Elusione nella più recente giurisprudenza

a cura di Sonia Cascarano

### Cassazione civile Sentenza, Sez. Trib., 25/05/2009, n. 12042

La Suprema Cassazione, procedendo sulla via intrapresa in materia di elusione fiscale, formula alcune affermazioni interessanti, ribadendo l'esistenza nell'ordinamento di una clausola non scritta che disconoscerebbe le scelte imprenditoriali finalizzate al solo risparmio fiscale.

Tale affermazione, pur contrastante con tutta la dottrina tributaristica ultradecennale, appare discutibile; in effetti la Corte sembra aver completamente pretermesso la distinzione tra risparmio di imposta ed elusione, facendo dell'elusione un equivalente del legittimo risparmio di imposta e, sostanzialmente, introducendo il sorprendente principio secondo cui *“il contribuente è sempre obbligato a scegliere la via fiscalmente più onerosa, con buona pace di qualsivoglia ragione sistematica posta dal legislatore alla base dei trattamenti tributari meno onerosi”*.

I profili interessanti della sentenza sono tuttavia due:

- Il primo è quello in cui la Corte raccorda il contrasto alla elusione con il principio di buona fede di cui allo Statuto del Contribuente: il contribuente elusore violerebbe il dovere di comportarsi secondo buona fede.

Ciò è interessante ma appare trascurato il fatto che *“se il contribuente con l'elusione approfitta di maglie troppo larghe della legge, esiste quanto meno un concorso di colpa del legislatore (se il contribuente rispetta la lettera della legge violandone la sostanza, vuol dire che la lettera della legge, essa stessa e per prima, non ha servito adeguatamente il suo spirito e la Costituzione) di tal che è oltremodo discutibile addossare doveri (di integrazione) e conseguenze (sfavorevoli), in via generale, al solo contribuente”*;

- Il secondo profilo è quello in cui si esclude l'applicazione di sanzioni punitive all'elusione: la soluzione appare corretta, ma fondata sul fatto che, per la Corte,

*“non si dovrebbe essere punibili per l’incertezza della fattispecie incriminatrice, la cui portata nel caso di elusione sarebbe incerta”*. Tale giustificazione è criticabile poiché, in primo luogo, non è affatto incerta la portata della norma incriminatrice, quanto i profili di fatto.

Si tratta di un errore sulle caratteristiche del fatto e non di un errore sulla norma punitiva.

Porre unilateralmente le conseguenze di una fattispecie in cui vi è colpa concorrente su una sola delle due parti sarebbe, prima ancora che irrazionale, incostituzionale e, prima ancora che incostituzionale, determinerebbe la fuga di tutti gli investimenti stranieri dall’Italia, atteso che essa si caratterizzerebbe per essere un ordinamento dove a leggi non interpretabili con ragionevole certezza si aggiungerebbe persino la beffa dell’applicazione di sanzioni del tutto imprevedibili.

In particolare, con atto notificato nel 2002 l’ufficio dell’agenzia delle entrate chiedeva il pagamento a titolo di maggiore imposta di registro, interessi, diritti e sanzioni, relativamente alla vendita di un ramo d’azienda rettificato in aumento il valore del bene per effetto del disconoscimento di alcune passività, che erano ritenute non debitamente documentate.

La commissione tributaria provinciale di Milano, con quattro sentenze (n.n. 230, 231, 232 e 233 del 2003), accolse i ricorsi distintamente presentati dai nominati contribuenti per asserita infondatezza della pretesa fiscale e, in subordine, per l’eliminazione delle sanzioni avendo giudicato illegittimi gli avvisi di rettifica e liquidazione impugnati poiché le passività di ordine commerciali e finanziario influenti sulla base imponibile apparivano giustificate quanto alla loro origine e risultavano incontestabilmente dalle scritture contabili sia della ditta cedente sia, posteriormente all’atto, da quelle della cessionaria.

Con la sentenza in oggetto, la commissione tributaria regionale della Lombardia accolse parzialmente gli appelli proposti dall’ufficio, ritenendo giustificata l’esistenza fra le passività dei debiti di natura commerciale, *“in quanto il loro inserimento deriva da una libera contrattazione delle parti sulla base della documentazione fornita dal Contribuente”*; ma non rispondente a valide ragioni economiche, e quindi di escludere, con relativo aumento della base imponibile, il debito di natura finanziaria, sussistendo presunzioni gravi, precise e concordanti, ricavate dall’intreccio delle operazioni documentate, che l’esposizione fosse stata determinata *“per mezzo di una procedura che pur non presentando rilievi opinabili sotto il profilo del diritto ordinario, non rispetta*

*l'ordinamento tributario italiano in quanto l'inserimento di dette passività finanziarie nel prospetto di cessione del ramo d'azienda deriva in definitiva da un preordinato intento elusivo attuato al fine di sottrarre imponibilità fiscale”.*

I contribuenti espongono i seguenti motivi di ricorso:

- Nullità della sentenza impugnata per inammissibilità degli appelli, proposti dall'ufficio senza l'autorizzazione prescritta dall'articolo 52, co. 2, D. L.vo 31 dicembre 1992, n. 546. 2.1.2.- In relazione all'articolo 360, 1° co., nn. 3 e 5, c.p.c., violazione e falsa applicazione degli articoli 20, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131; 37 bis, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; omessa o insufficiente motivazione, in quanto, pur avendo premesso che *“nel sistema tributario attualmente vigente non esiste uno strumento normativo idoneo a contrastare tutti i comportamenti elusivi”*, la commissione regionale si riferisce alle disposizioni citate come *“norme generali che vanno comunque tenute presenti quale canone di interpretazione delle norme tributarie”*; e che invece, secondo i ricorrenti, non sarebbero applicabili alla fattispecie in esame non sostenute della sussistenza dei presupposti di fatto giustificanti l'applicazione delle suddette norme anti-elusive;
- In relazione all'articolo 360, 1° co. nn. 3 e 5, c.p.c, violazione e falsa applicazione degli articoli 8, D. L.vo 31 dicembre 1992, n. 546; 10, co, 3, legge 27 luglio 2000, n. 212; 6, co. 2, D. L.vo 18 dicembre 1997, n. 472;
- omessa motivazione, con riferimento alla mancata valutazione degli elementi probatori forniti da essi ricorrenti circa un punto determinante ai fini della decisione, *“consistente nell'accertamento dell'esistenza di una connessione funzionale tra il Ramo d'azienda oggetto di acquisizione e le passività finanziarie”* ed in ordine alla chiesta disapplicazione delle sanzioni tributarie, essendo giustificata la violazione contestata *“da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria a cui si riferisce”*.

I primi tre motivi di ricorso debbono essere rigettati; il quarto motivo deve essere accolto, per le ragioni di seguito espresse.

Il primo motivo di ricorso è infondato e si fa riferimento a quanto affermato da precedente giurisprudenza (S.U. n. 604/ 2005), cui nulla oppone la difesa dei ricorrenti: che cioè l'articolo 52, co. 2, D. L.vo n. 546/1996 non è più operativo a seguito dell'istituzione delle

agenzie fiscali, entrate in funzione il 1°1.2001; trattandosi, nella specie, di appello depositato il 31.12.2004 dall'ufficio Milano 3 dell'agenzia delle entrate.

Il secondo ed il terzo motivo di censura, da trattare congiuntamente per la loro stretta connessione, sono pure infondati.

La sentenza impugnata afferma che tale inclusione corrisponde ad *“un preordinato intento elusivo attuato al fine di sottrarre imponibilità fiscale”*; la espunge, pertanto, dal calcolo della base imponibile.

A tale conclusione il giudicante a quo perviene con motivazione conforme al diritto, da correggere unicamente sul punto in cui egli afferma *“che il nostro ordinamento tributario non prevede rimedi normativi diretti a neutralizzare il comportamento del Contribuente che sfrutta le imperfezioni e/o carenze ed i formalismi di legge”*; e, conseguentemente alla ritenuta assenza di una norma espressa ad hoc (anti-elusione), ricava la disciplina del fenomeno sia dall'articolo 20 della legge di registro (D.P.R. n. 131/1986) sia, più in generale, dall'articolo 37bis, D.P.R. n. 600/1973, inserito dall'articolo 7, co. 1, D. L.vo 8 ottobre 1997, n. 358.

In realtà, le S.U. della suprema corte hanno recentemente confermato (sentenze n. 30055, 30057/2008) l'indirizzo già emerso nella giurisprudenza della sezione tributaria (Cass. n.n 25374/2008, 10257/2008), in merito al riconoscimento dell'esistenza nell'ordinamento di un generale principio antielusivo, la cui fonte, in tema di tributi “armonizzati” è reperibile nel diritto e nella giurisprudenza comunitari; per gli altri tributi lo stesso principio è reperibile nelle norme costituzionali che sanciscono il criterio di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione costituendo il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere.

Tutto ciò porta alla considerazione che deve ritenersi non lecito al contribuente 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 sopravvenienza nell'ordinamento di specifiche norme antielusive, come il citato articolo 37bis, non è quindi fondativa di per sé del principio generale anti-elusivo, giacché esse rappresentano il sintomo dell'esistenza di una regola generale (Cass. n. 8772/2008); regola

che, peraltro, non può ritenersi contrastante con la riserva di legge in materia tributaria, derivante dall'articolo 23 Cost, in quanto il riconoscimento di un generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario non si traduce nell'imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non previsti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'obbligazione tributaria.

La commissione regionale trae dal citato articolo 37bis, e dalle successive modificazioni del medesimo le indicazioni valide per l'identificazione dell'eventuale abuso di diritto, qualificabile, secondo condivisa giurisprudenza, come *“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”* (Cass. n. 1465/2009; analogamente, Cass. nn. 27646/2008, 25374/2008, 12237/2008).

Deriva da tali premesse, innanzitutto, oltre alla sostanziale infondatezza del secondo motivo di ricorso, un primo profilo d'inammissibilità del medesimo, in quanto essenzialmente diretto a contestare l'applicabilità al caso concreto di norme chiaramente utilizzate dal giudicante a qua non come supporto autosufficiente della ratio decidendi, bensì come utili riferimenti sintomatici del principio antielusivo reperibile nell'ordinamento

Un discorso a parte merita, ovviamente, la questione relativa alla prova dell'esistenza di abuso di diritto nella transazione di cui si discute: si deve escludere che l'iscrizione in contabilità delle passività trasferite in occasione della cessione d'azienda o di ramo d'azienda le renda, ipso jure deducibili dalla base imponibile, con la sola eccezione che l'amministrazione ne provi il difetto totale o parziale d'inerenza.

Si è affermato che sussiste un'altra possibile eccezione basata sulla prova che esse hanno *“lo scopo di abbassare fittiziamente il valore dell'imponibile”*.

Però *“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 quei modo strutturate”* (Cass. n. 1465/2009, già cit.; analogamente, Cass. nn. 25374/2008, 10257/2008).



Soprattutto, la prova del ravvisato intento elusivo deve essere fornita dall'amministrazione fiscale, e deve essere analizzata dal giudice tributario tanto più quando si tratti di trasferimenti di passività fra società partecipi dello stesso gruppo e, come nel caso in esame, della scelta operata dalla capogruppo *“di attribuire ad una propria organizzazione stabile in Italia una quota di costi da essa sopportati, anche se a quei costi non corrispondano ricavi realizzati dall'organizzazione stabile in questione”* (Cass. n. 10062/2000, seguita da Cass. n. 1133/2001).

Con riferimento specifico al caso concreto, si deve ammettere che la commissione regionale ha tratto dallo *“intreccio d'operazioni aventi per oggetto i finanziamenti”*, il convincimento di trovarsi in presenza di “presunzioni gravi, precise e concordanti” circa la mancanza di valide ragioni economiche per l'inserimento in contabilità e la successiva cessione di dette passività finanziarie; e circa il fatto che tale operazione corrispondeva, invece, ad un *“preordinato intesto elusivo agito ai fine di sottrarre imponibilità fiscale”*.

Il quarto motivo di censura è fondato e la sentenza impugnata non reca alcuna motivazione per il rigetto della domanda di disapplicazione delle sanzioni, ritenuta fondata, 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.

Sonia Cascarano  
07 Luglio 2009