

ATTUALITÀ

Cass., n. 25537 del 30 novembre 2011

Anche l'elusione sconta le sanzioni amministrative

di Massimo Gabelli e Davide Rossetti^(*)

Se la dichiarazione presentata dal contribuente non è fedele, scatta l'applicazione delle sanzioni, anche se la maggiore imposta emerge da un accertamento antielusivo ex art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973.

È questa la conclusione della Corte di Cassazione, sez. trib., nella sent. n. 25537, depositata il 30 novembre 2011. Secondo la stessa, infatti, la mancanza di valide ragioni economiche nella realizzazione di un'operazione di riorganizzazione societaria, che fa scattare il fenomeno dell'abuso del diritto, si verifica quando l'unico o il principale scopo risiede nel vantaggio fiscale conseguito.

1. Premessa

Una complessa **operazione di riorganizzazione societaria** considerata **elusiva** è al centro della sent. n. 25537, depositata il 30 novembre 2011¹, dalla sezione tributaria della Corte di Cassazione.

La società contribuente è stata condannata a pagare la **sanzione amministrativa** prevista per l'**infedele dichiarazione**, ancorché l'**accertamento** impugnato fosse di tipo **antielusivo**, ex art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Sanzione, questa, che, secondo la Suprema Corte, si applica per il solo fatto che la dichiarazione

della contribuente era difforme rispetto a quanto risultato dall'accertamento e confermato dai giudici aditi.

Tra l'altro, la decisione dei giudici di legittimità si fonda sul presupposto che l'onere della prova delle valide ragioni economiche è a carico del contribuente – come nell'abuso del diritto – e che in assenza di dette ragioni è consequenziale che l'unico motivo dell'aggiramento della legge è rinvenibile nel vantaggio fiscale contestato.

2. Nuovi principi della Corte di Cassazione

Anche nell'ipotesi di applicazione delle disposizioni antielusive di cui all'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 sono comminate le sanzioni previste in caso di dichiarazione infedele. Inoltre, per legittimare la condotta elusiva prevista da tale articolo, l'Amministrazione finanziaria non deve necessariamente dimostrare l'assenza di valide ragioni economiche.

Questi i principi dettati dalla Corte di Cassazione, sez. trib., con la sent. n. 25537, depositata il 30 novembre 2011.

La fattispecie oggetto d'esame traeva origine da un avviso di accertamento notificato alla società Alfa S.p.A. per maggiori imposte e interessi riferiti a Irpeg, Irap e Iva dell'anno 2001, principalmente in relazione a una complessa operazione di riorganizzazione aziendale, all'esito della quale le società operative del gruppo Beta, di cui la società citata era controllante, erano state acquisite dalla società Gamma S.p.A., capofila di un altro gruppo societario.

^(*) Partners Studio Legale e tributario Morri Cornelli e Associati.

¹ In "il fisco" n. 47/2011, fascicolo n. 1, pag. 7691.

In particolare, l'Ufficio ha ritenuto che, essendo la cessione avvenuta in due fasi:

- i) nella prima, la Alfa S.p.A. ha trasferito a Gamma S.p.A. il 60% delle partecipazioni delle società da essa controllate;
- ii) nella seconda ha ceduto il residuo 40%, non direttamente alla predetta Gamma S.p.A., bensì ad altra società, di cui acquisiva contestualmente il pieno controllo. Detta società, a sua volta, cedeva le predette quote residue a Gamma S.p.A.,

la **seconda cessione**, effettuata a una società diversa dalla acquirente finale (Gamma S.p.A.), **non fosse giustificata da alcuna valida motivazione economica** ma diretta soltanto ad acquisire vantaggi fiscali indebiti, che venivano negati con recupero a tassazione dei relativi importi, considerando l'operazione stessa come elusiva, ai sensi dell'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973.

La società Alfa S.p.A. impugnava l'avviso di accertamento dinanzi alla competente commissione tributaria provinciale, perdendo, quanto al rilievo relativo alle cessioni ritenute elusive, in entrambi i gradi di merito.

La società ha proposto, infine, ricorso per Cassazione, lamentando, tra l'altro, l'erronea applicazione della normativa elusiva di cui all'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, in quanto non era stata fornita prova dell'assenza di valide ragioni economiche dell'operazione censurata.

Veniva, inoltre, evidenziato che, applicando la predetta disposizione si sarebbero potute recuperare solo le imposte non versate, senza l'applicazione delle relative sanzioni, posto che l'adozione di un **comportamento elusivo non** determina la **violazione di norme tributarie**, bensì solo il loro aggiramento con la conseguente inopponibilità dell'atto all'Amministrazione finanziaria.

La Corte di Cassazione, confermando la decisione della competente commissione tributaria regionale sfavorevole alla contribuente, ha chiarito quanto segue.

In merito alla prima questione (prova dell'**assenza di valide ragioni economiche**) ha sostenuto che, per ritenere verificata un'ipotesi di abuso del diritto, ai sensi dell'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, 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. Tale requisito può, tuttavia, ritenersi **implicitamente verificato**, ove si assuma, co-

me nella sentenza impugnata, che l'unico motivo dell'aggiramento della norma tributaria sia il conseguimento di un **vantaggio fiscale indebito**.

Infatti, nella sentenza dei giudici di secondo grado era stato affermato che il discrimine tra una attività lecita e una 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 – prosegue la Corte – che la stessa sentenza della commissione tributaria regionale ha richiamato correttamente il principio giurisprudenziale secondo il quale ogni volta che si sia in presenza di un atto che appaia abusivo del diritto l'**onere di provare l'esistenza di valide ragioni** economiche per compierlo **ricade sul contribuente**.

Pertanto, in presenza di atti fiscalmente vantaggiosi, ma privi di apparente causa, è onere di quest'ultimo fornire la prova dell'esistenza di validi motivi per compierli. Dunque, il contribuente non può semplicemente invocare la mancanza dell'esposizione del percorso logico seguito dal giudice per ritenerne l'inesistenza, ma unicamente la mancata considerazione di fatti oggettivi e documentati tramite i quali il contribuente abbia dato valida prova dell'esistenza delle legittime motivazioni.

In merito alla lamentata **non sanzionabilità del comportamento elusivo**, la Suprema Corte ha chiarito, poi, che è nota l'esistenza in dottrina di una tesi secondo la quale l'art. 37-*bis*, collocato nel D.P.R. n. 600/1973, nel titolo dedicato ad "Accertamenti e controlli", ha **natura meramente procedimentale**.

Pertanto, assumendo che il precetto normativo riguardi solo l'Amministrazione, la quale "disconosce" come non opponibili alla stessa gli atti di cui al citato art. 37-*bis*, è possibile concludere 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 l'elusione in un "aggiramento" e non in

un'infrazione espressa del precetto di legge.

Da tale lettura normativa discende che la **dichiarazione dei redditi** del soggetto che pone in essere operazioni elusive **non** può considerarsi **infedele**, per cui l'unica conseguenza prevista dall'art. 37-*bis* sarebbe il **disconoscimento del vantaggio fiscale**, dal quale consegue la maggiore tassazione determinata in base alle disposizioni eluse e non l'applicazione di sanzioni per le quali vige il principio di stretta legalità (D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472) ed è necessaria una norma che espressamente la preveda.

Tale ultima considerazione porta ad escludere che una sanzione amministrativa in materia tributaria possa essere applicata a fronte della violazione non di una precisa disposizione di legge, ma di un principio generale, quale quello antielusivo ritenuto immanente al sistema anche anteriormente all'introduzione di una normativa specifica.

Ad avviso della Corte, viceversa, tale riferimento normativo esiste ed è, appunto, l'**art. 37-*bis*** più volte citato che prevede che l'Amministrazione, in applicazione del disconoscimento del vantaggio fiscale ritenuto frutto di operazioni elusive, emetta un avviso di accertamento, prevedendo inoltre una speciale procedura ed un preciso obbligo motivazionale.

Quanto alle conseguenze di tale atto, l'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 dispone che se nella dichiarazione dei redditi è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal 100% al 200% della maggior imposta o della differenza del credito. La stessa sanzione si applica, se nella dichiarazione sono esposte indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte.

Da tale disposizione si evince che la legge non considera per l'applicazione delle sanzioni quale criterio scriminante la violazione della legge o la sua elusione o aggiramento, essendo necessario e sufficiente che gli importi di reddito o imposte dovute o crediti vantati evidenziati nella dichiarazione siano diversi e lesivi per l'erario rispetto a quanto accertato.

Quindi, le sanzioni si applicano per il solo fatto che la dichiarazione del contribuente sia difforme rispetto ai dati accertati.

Tale conclusione è rafforzata dal disposto del comma 6 dell'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, che regola la riscossione provvisoria in corso di giudizio anche quanto alle sanzioni pecuniarie, rendendo così evidente che il legislatore ritiene l'applicazione delle **sanzioni un effetto naturale dell'accertamento** in materia di atti elusivi.

3. Abuso del diritto e valide ragioni economiche

Nelle concrete applicazioni della norma antielusiva da parte dell'Amministrazione finanziaria molto spesso si è realizzato un sovvertimento della norma antielusiva generale a tal punto da considerare elusivo qualsiasi comportamento adottato dal contribuente che, tra le molteplici soluzioni alternative messe a disposizione da parte del sistema tributario nazionale, avesse optato per quella fiscalmente meno onerosa, salvo, poi, dimostrare di avere posto buone ragioni economiche a fondamento della sua scelta².

L'indagine sul comportamento dei privati, anziché avere di mira la ricognizione dei dati strutturali del sistema fiscale e dei suoi principi di fondo, è, quindi, progressivamente "franata" sulla ragionevolezza dell'azione imprenditoriale, sul carattere anomalo ed apparentemente antieconomico delle scelte negoziali adottate.

È chiaro che in questo modo ogni cambiamento organizzativo od opzione negoziale rischia di essere considerata elusiva, quando la stessa sembra essere stata dettata esclusivamente da obiettivi di ordine fiscale, che opzioni alternative non avrebbero consentito di raggiungere³.

In tutti questi ed altri casi, il problema dell'elusione non avrebbe nemmeno dovuto porsi, atteso che il contribuente si sarebbe semplicemente limitato a scegliere una strada tra quelle che il sistema fiscale gli mette consapevolmente a disposizione.

Si è assistito, invece, a una **tendenza** a considerare "elusivo" **qualsiasi vantaggio fiscale** ot-

² Cfr. Cass., sez. trib., sent. n. 1465, depositata il 21 gennaio 2009, in banca dati "fisconline", la quale rappresenta la prima pronuncia dei giudici di legittimità in materia di abuso del diritto; A. Giovannini, *Il divieto d'abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento*, in "Rassegna tributaria" n. 4/2010, pag. 982.

³ Cfr. D. Stevanato, *Elusione, abuso del diritto e riqualificazione a sorpresa degli imponibili dichiarati*, in "Dialoghi tributari" n. 3/2009, pag. 253, G. Fransoni, *Appunti su abuso del diritto e valide ragioni economiche*, in "Rassegna tributaria" n. 4/2010, pag. 932.

tenuto dallo stesso nell'organizzazione dei suoi affari, puntando subito il dito sull'asserita mancanza di "valide ragioni economiche", per seguire quel percorso in teoria più vantaggioso di altri.

Pertanto, anziché indagare la presenza dei principi dell'ordinamento tributario che sarebbero stati aggirati, rendendo così il vantaggio fiscale indebito, l'attenzione è stata di sovente posta sul percorso negoziale utilizzato, e dopo averne contestato una presunta "anormalità", si è concluso per l'elusività del risultato (il vantaggio fiscale raggiunto)⁴.

In altri termini, il rilievo delle valide ragioni economiche è dipeso dalla circostanza che la loro necessità (anzi la necessità della loro assenza), al fine di poter rilevare l'"abusività della condotta", ha evidenziato l'impossibilità di sindacare, alla luce del principio dell'abuso di diritto, le discipline aventi una giustificazione puramente fiscale⁵.

4. Elusione fiscale, abuso del diritto e applicazione delle sanzioni amministrative

Fra le diverse questioni che da tempo impegnano il dibattito dottrinale sui temi dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto, un'indubbia rilevanza assume quella dell'applicabilità o meno delle sanzioni amministrative.

Sebbene, l'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 espliciti analiticamente e tassativamente i comportamenti elusivi, mentre nell'abuso del diritto questi non sono tipizzati, per cui occorre ricostruirli e valutarli di volta in volta, la sostanziale coincidenza degli effetti conseguenti, ossia il disconoscimento ai fini fiscali delle operazioni poste in essere, può giustificare una disamina unitaria del tema attinente alla loro rilevanza sanzionatoria.

In particolare, il punto fondamentale del problema circa le conseguenze di ordine sanzionatorio, riguardanti la compatibilità dei comportamenti riconducibili a queste categorie, sia con le scelte di fondo cui è ispirato il sistema punitivo, sia con gli elementi costitutivi propri delle violazioni e dei delitti in tema di dichiarazione (D.Lgs. n. 471/1997 e n. 74/2000)⁶.

⁴ Cfr. E. Zanetti, *Cass. n. 1372 del 21 gennaio 2011 - Serve massima cautela prima di aggredire riorganizzazioni societarie con l'abuso del diritto*, in "il fisco" n. 5/2011, fascicolo n. 2, pag. 775.

⁵ Cfr. I. Vacca, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in "Rivista di diritto tributario" n. 1/2008, pag. 1069.

⁶ Cfr. S. Screpanti, *Elusione fiscale, abuso del diritto e applicabilità delle sanzioni amministrative*, in "Rassegna

Sul punto, si affrontano due **tesi opposte**.

La prima tesi, **favorevole** all'**applicabilità** delle **sanzioni** connesse al **comportamento elusivo** del contribuente, si basa sull'opinione per cui tale rapporto non sarebbe mediato dall'**attività di accertamento** dell'Ufficio, in quanto l'**art. 37-bis**, correttamente inquadrato in un ordinamento basato sulla regola generale dell'autoliquidazione delle imposte, si rivolgerebbe direttamente al contribuente, il quale deve tenere presente il complessivo quadro giuridico di riferimento, configurando un vero e proprio obbligo da rispettare in sede di dichiarazione.

Si tratterebbe, quindi, di una **norma sostanziale**, che come tale va osservata dal contribuente ai fini della dichiarazione, predisponendola senza fruire di vantaggi fiscali indebiti⁷.

Ne consegue che la dichiarazione presentata senza fare emergere il reddito che si sarebbe prodotto in assenza del comportamento elusivo e senza rideterminare l'imposta conseguentemente dovuta, sarebbe di per sé stessa infedele, ai sensi dell'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 471/1997, con conseguente applicabilità della sanzione amministrativa ivi prevista.

La seconda tesi, volta a **escludere l'applicabilità** delle **sanzioni** connesse al comportamento elusivo del contribuente, sottolinea come l'elusione fiscale assuma una diversa rilevanza rispetto a quella dell'evasione fiscale, potendosi ritenere che, nel caso dell'elusione, la **sanzione** sia rappresentata già di per sé dal **recupero a tassazione** che discende dal **disconoscimento** degli **effetti fiscali** di un comportamento che, dal punto di vista giuridico-formale, non ha violato alcuna disposizione di legge.

Tale orientamento si basa sul presupposto che destinataria della norma antielusiva generale sarebbe solo l'Amministrazione finanziaria in sede di accertamento e non il contribuente. L'art. 37-bis, infatti, avrebbe **natura procedimentale**, la quale emergerebbe dai suoi contenuti, dai quali deriverebbe, oltre alla mancanza di ogni riferimento sanzionatorio, che il disconoscimento dei vantaggi tributari è il risultato di una iniziativa dell'Ufficio, il quale deve rideterminare le im-

tributaria" n. 2/2011, pag. 413; C. Attardi, *Elusione fiscale, abuso del diritto e sanzioni tributarie*, in "il fisco" n. 2/2011, fascicolo n. 1, pag. 212.

⁷ Cfr. in tal senso anche S. Capolupo, *Comportamenti elusivi e sanzioni amministrative*, in "il fisco" n. 13/2007, fascicolo n. 1, pag. 1803. L. Del Federico, *Elusione e illecito tributario*, in "Corriere tributario" n. 39/2006, pag. 3110.

ste dovute per effetto della disapplicazione dell'operazione elusiva al netto di quelle pagate dal contribuente in base a quest'ultima. Nessun obbligo di auto disconoscimento in sede di dichiarazione potrebbe, quindi, configurarsi in capo al contribuente⁸.

Secondo questa seconda tesi, dunque, la constatazione dell'esistenza di un comportamento abusivo non deve condurre ad una sanzione, per la cui applicazione sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro e univoco⁹.

Passando ad esaminare il principio dell'abuso del diritto, occorre innanzitutto soffermarsi sul "**principio di legalità**" sancito dall'art. 25 della Costituzione che vale a "fattor comune" per tutto il sistema del "diritto punitivo" con l'effetto di rendere valido il principio di "tassatività" o di "determinatezza", che richiede che la norma sanzionatoria sia formulata in maniera chiara e precisa, onde permettere l'esatta individuazione e delimitazione del comportamento punito.

Sebbene tale regola abbia quale destinatario primario il legislatore, la stessa presenta importanti implicazioni anche per chi è, di fatto, chiamato ad applicare la norma, limitando così interpretazioni rivolte a ricondurre nella sfera di applicazione di una certa previsione sanzionatoria un comportamento che non sia da questa espressamente contemplato e punito.

Alla luce di tali osservazioni, discende che, poiché solo l'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 delinea una serie tassativa di operazioni che, almeno dal punto di vista della condotta materiale, sono chiare e determinate, mentre le **condotte** che possono configurare l'**abuso del diritto**, per la loro genesi *extra* normativa, sono **indeterminate** e **indeterminabili**, che solo per la norma antielusiva specifica si presenterebbe in concreto il problema della sua valenza sostanziale o procedimentale, mentre l'abuso del diritto sarebbe di per sé incompatibile con lo stesso fondamento costituzionale della tassatività.

ziale o procedimentale, mentre l'abuso del diritto sarebbe di per sé incompatibile con lo stesso fondamento costituzionale della tassatività.

Venendo al caso di specie, sebbene la Corte di Cassazione, nella sentenza in commento, abbia dimostrato di essere perfettamente consapevole dell'esistenza di questo secondo filone interpretativo, e come lo stesso annoveri tra i suoi sostenitori la stessa Corte di Giustizia europea¹⁰, la stessa, pur condividendola in linea di principio, ha sostenuto che "tale fondamento normativo chiaro e univoco è attualmente esistente ed è costituito appunto dall'articolo art. 37-bis, del DPR 600/1973".

Questa conclusione, sempre secondo la Corte, sarebbe peraltro rafforzata dal testo del comma 6 dell'art. 37-*bis* che, per la Cassazione, renderebbe "evidente che il legislatore ritiene l'applicazione di sanzioni come effetto naturale dell'esito dell'accertamento in materia di atti elusivi".

Si può allora concludere in queste brevi considerazioni che l'orientamento dei giudici di legittimità presuppone due convinzioni di fondo:

- i) che sussista in capo al contribuente un obbligo sostanziale di adeguare i suoi obblighi di dichiarazione e autoliquidazione non solo alle singole disposizioni di carattere tributario, compreso l'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, ma anche al divieto generale ed immanente di porre in essere operazioni fiscalmente abusive, ossia lesive degli obblighi di equa contribuzione di cui all'art. della 53 Costituzione;
- ii) che siano punibili in via amministrativa quelle condotte in cui la finalità di ottenere un indebito vantaggio fiscale si accompagna all'assenza di valide, ossia effettive, ragioni d'ordine economico¹¹.

⁸ Cfr. R. Lupi-D. Stevanato, *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva*, in "Corriere tributario" n. 6/2009, pag. 403.

⁹ Cfr. Comm. trib. prov. Milano, sent. n. 278 del 13 dicembre 2006; Comm. trib. prov. Vicenza, sent. n. 6 del 28 gennaio 2009, entrambe in banca dati "fiscoonline".

¹⁰ È questo, sostanzialmente, l'approccio al problema che emerge anche dalla sentenza Halifax della Corte di Giustizia europea del 21 febbraio 2006, ove è stato affermato che un comportamento abusivo può dar luogo solo ad un obbligo di rimborso delle imposte non versate, "ma mai all'irrogazione di sanzioni, per le quali è necessario un fondamento normativo chiaro ed univoco".

¹¹ Cfr. R. Lupi, *Per l'abuso del diritto non scattano le sanzioni*, in "Il Sole-24 Ore" del 28 maggio 2009.