

# LE SANZIONI PENALI E AMMINISTRATIVE DELLE CONDOTTE ABUSIVE ASPETTI AMMINISTRATIVI

ANGELA MONTI

## 1. Brevi cenni sull'evoluzione più recente della giurisprudenza della Corte di Cassazione e dei giudici di merito in tema di "abuso di diritto"

L'evoluzione dell'orientamento giurisprudenziale in tema di "abuso di diritto" si rivela non poco tormentata e vale la pena ricordarla brevemente in quanto rilevante ai fini dell'esame del conseguente aspetto degli effetti sanzionatori.

Come noto, in una prima fase, la Corte di Cassazione riteneva che potessero qualificarsi elusivi solo i comportamenti che erano definiti come tali da una norma espressa.

Successivamente, già con la sentenza n. 7457/2003, la Corte aveva iniziato ad enfatizzare l'esigenza della interpretazione dei contratti ai fini fiscali in ragione della loro causa.

Di poi, con la sentenza n. 20398/2005, il Supremo Collegio era giunto ad affermare la nullità di un contratto (trattavasi di *dividend washing*) nonostante l'Amministrazione non avesse dedotto espressamente la nullità dello stesso per mancanza di causa ma si fosse limitata a richiamare l'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973. Già in questa pronuncia, la Corte aveva affermato il "potere del giudice di conoscere determinate questioni (quali la nullità del negozio giuridico, ai sensi dell'art. 1421 cod. civ.) indipendentemente da una espressa domanda di parte" a dispetto della natura impugnatoria del procedimento avanti le Commissioni tributarie (nello stesso senso vedasi anche Cass. n. 22932/2005).

Intervenuta la sentenza Halifax, la Corte aveva avuto gioco facile nella sentenza n. 25374/2008 ad affermare l'esistenza nel nostro ordinamento di un principio di matrice comunitaria concernente l'abuso di diritto applicabile a tutte le fattispecie di entrate tributarie con "*l'obbligo per il giudice nazionale di applicazione di ufficio anche al di fuori di specifica deduzione ed allegazione di parte*".

A seguito delle contestazioni della dottrina in merito alla non applicabilità dei principi comunitari in tema di imposizione sul reddito, le successive sentenze del 23 dicembre 2008 n. 30055, 30056, 30057, hanno affermato, come noto, in tema "dividend washing" e "dividend stripping", che per "*costante giurisprudenza di questa Corte, sono rilevabili d'ufficio le eccezioni poste a vantaggio*

*dell'amministrazione in una materia, come è quella tributaria, da essa non disponibile". Da ciò è stata fatta conseguire la rilevabilità d'ufficio della inopponibilità del negozio abusivo all'erario "con la conseguenza che non può non ritenersi insito nell'ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può 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".*

Ancor più preoccupanti rispetto alla teoria dell'abuso del diritto si palesavano poi le affermazioni della Corte in tema di "antieconomicità" delle operazioni societarie contenute nella sentenza n.951/2009 in cui veniva affermato il principio in base al quale *"i giudici d'appello, chiamati a stabilire l'antieconomicità dell'acquisizione di una partecipazione azionaria a prezzo superiore a quello d'acquisto della stessa, non avrebbero potuto limitarsi a constatare la regolarità della documentazione cartacea, ma avrebbero dovuto rivalutare i fatti sulla base di tutti i dati in loro possesso e delle deduzioni del contribuente al riguardo".*

Con questo orientamento la Corte ha sostanzialmente ritenuto che, anche nei casi nei quali la difesa dell'Amministrazione fosse stata assolutamente monca e l'atto amministrativo fosse stato del tutto privo di motivazione, il richiamo ai principi comunitari e/o ai principi costituzionali di fatto avrebbe potuto consentire di giungere alla tassazione delle operazioni contestate *"pur se per motivi diversi da quelli prospettati dall'Amministrazione"*.

E' evidente la sproporzione tra le posizioni processuali, rispettivamente del contribuente e dell'Amministrazione, che viene a crearsi per effetto di queste pronunce non appena si consideri che, di contro, la stessa Corte di Cassazione e' costantemente perentoria nel dichiarare l'inammissibilità dei motivi di ricorso alla stessa proposti dal contribuente che siano anche soltanto formalmente "nuovi" rispetto ai motivi fatti valere nell'atto introduttivo del giudizio di I grado.

Queste affermazioni non possono che preoccupare sotto il profilo di quella agognata ma irrealizzata "parità delle parti" nel contenzioso tributario. Basti dire che, a dispetto di quanto asserito dalla Corte, i principi del "giusto processo" (art. 6 della Convenzione Europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali) imporrebbero che il giudice decida sulla base dei fatti e delle allegazioni delle parti.

Va tuttavia rimarcato che sia la Corte di Cassazione sia i giudici di merito hanno iniziato più di recente un processo di mitigazione di quei principi specie nei casi in cui la richiamata disparità delle parti nel processo risulti più eclatante.

Già nella sentenza n. 1465/2009 lo stesso Supremo collegio, ad esempio, afferma che anche in materia di abuso di diritto, *“in merito alla ripartizione dell’onere della prova nel processo tributario, compete all’Amministrazione finanziaria allegare i fatti e gli elementi costitutivi della pretesa tributaria e, nella specie, le circostanze a dimostrazione dell’oggettiva natura elusiva delle operazioni poste in essere dal contribuente; parimenti, quest’ultimo è chiamato ad assolvere l’onere di illustrare e giustificare le motivazioni di carattere economico - concrete, effettive ed essenziali - poste a fondamento delle scelte operate nell’esercizio dell’attività d’impresa”*.

La stessa Cassazione ha poi più di recente iniziato un percorso di ripensamento dell’originaria impostazione nata con le sentenze del dicembre 2008 rilevando non solo la necessità di un’estrema “cautela” nell’utilizzo da parte dell’Amministrazione finanziaria della nozione di abuso ma anche operando un distinguo tra “operazioni finanziarie” e “ristrutturazioni societarie, soprattutto quando le stesse avvengono nell’ambito di grandi gruppi d’imprese” (cfr. la sentenza n. 1372/ 2011).

La stessa Cassazione con la sentenza n. 10383/2011 ha altresì ritenuto che l’utilizzo di benefici fiscali (nel caso specifico si trattava di un insediamento produttivo in zone svantaggiate) non può mai integrare abuso di diritto in quanto l’agevolazione costituisce una contropartita incentivante e non una finalità *contra ius*.

Ma anche le Commissioni di merito hanno cominciato ad esprimere nelle proprie decisioni il disagio già manifestato dalla dottrina quanto all’applicazione degli evanescenti criteri fissati dalla Corte di Cassazione in tema di “convenienza economica” e di sussistenza di “interessi fiscali” non necessariamente esclusivi ma anche solo “concorrenti” con gli interessi economici del contribuente elaborati nelle note sentenze in tema di “abuso di diritto”. Così alcuni giudici di merito sono giunti ad affermare quanto la dottrina ha da sempre sostenuto, ossia *“non potersi immaginare in materia di norme speciali, quale è appunto l’art. 37 bis d.p.r. 600/73, interpretazioni estensive o analogiche”* (cfr. C.T.P. Milano decisione n. 154/2011).

Del resto, tale disagio era già stato manifestato dai più autorevoli esponenti della giurisprudenza tributaria di merito in occasione della inaugurazione dell’Anno giudiziario 2011.

Analogamente, in attesa che il legislatore intervenga concludendo i lavori della Commissione che dovrebbe elaborare una disciplina che definisca modi e condizioni di contestabilità delle condotte abusive, la giurisprudenza di merito ha affermato l'estensione a queste ultime del principio della iscrivibilità in via di riscossione provvisoria di imposte, sanzioni e interessi solo dopo la sentenza di I grado favorevole all'Amministrazione in virtù di quanto previsto dal comma 6 dell'art 37 bis (CTP Genova Sez. I Sent. n. 2/1/11 del 24 gennaio 2011).

Queste decisioni evidenziano come le Commissioni di merito non siano tutte "appiattite" su di una applicazione superficiale dei principi desumibili dalle sentenze di Cassazione ma siano invece positivamente coinvolte in quel processo di progressivo indebolimento della fattispecie dell'abuso di diritto, così graniticamente affermata dalle note pronunce delle Sezioni Unite del dicembre 2008.

## **2. "Abuso di diritto", art. 37 bis del D.P.R. 600 e norme antielusive espresse – differenze sul piano sanzionatorio**

Una lettura superficiale delle sentenze richiamate sembrerebbe dover portare alla conclusione della legittimità dell'orientamento dell'Amministrazione delle finanze la quale, come noto, applica le sanzioni amministrative anche in ipotesi di comportamenti "abusivi" o di inefficacia sul piano fiscale del contratto asseritamente privo di causa pur in assenza di alcun contraddittorio con il contribuente e persino di alcuna motivazione espressa al riguardo.

Riteniamo tuttavia che questa sommaria conclusione debba essere rimeditata sia sul piano teorico sia in ragione delle varie fattispecie di abuso fino ad oggi enucleate dalla giurisprudenza.

In primo luogo, va considerato che la stessa giurisprudenza della Corte di Cassazione in tema di "abuso di diritto" ha affermato che "*La nozione di abuso del diritto prescinde 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.*"(cfr. sentenza n. 8772/ 2008).

In tali affermazioni si rileva una distonia di principi rispetto a quanto affermato dalla Corte di Giustizia per la quale, invece, l'intenzionalità soggettiva del comportamento abusivo appare essenziale (sentenza *Cadbury Schweppes* C-196/2004).

Il punto merita qualche approfondimento.

Come noto, infatti, il nostro sistema sanzionatorio amministrativo in materia tributaria è fondato sul principio per il quale: *“Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa. Le violazioni commesse nell'esercizio dell'attività di consulenza tributaria e comportanti la soluzione di problemi di speciale difficoltà sono punibili solo in caso di dolo o colpa grave”* (art. 5, co.1, D.Lgs. 472/1997).

Qualora, pertanto, volesse aderirsi all'orientamento citato con riferimento ai profili concernenti la debenza delle imposte in presenza di comportamenti “abusivi”, resterebbe comunque da valutare in quale fase del procedimento e da parte di chi (Amministrazione finanziaria o giudice tributario) debba essere apprezzata la sussistenza di un comportamento fraudolento o anche semplicemente colposo ai fini della concreta applicabilità della sanzione.

Non solo.

Resterebbe ancora da valutare in quale fase del procedimento e da parte di chi debba essere operata la quantificazione della sanzione che l'art. 7 dello stesso d.lgs. n. 472/1997 ancora *“alla gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente, all'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, nonché alla sua personalità e alle condizioni economiche e sociali”*.

Riteniamo al riguardo vada enfatizzato che le fattispecie che avevano occasionato le pronunce giurisprudenziali più drasticamente a favore dell'Amministrazione finanziaria del dicembre 2008 attenevano le ipotesi *di dividend washing e dividend stripping* in fattispecie nelle quali la contestualità dei pagamenti, la pressoché totale identità tra ammontare del prezzo di trasferimento dei titoli e l'importo del dividendo, i collegamenti societari esistenti tra i soggetti coinvolti nell'operazione avrebbero a nostro avviso correttamente consentito il richiamo all'art. 37, comma 3, D.P.R. 600 il quale non attiene l'interposizione (o la simulazione soggettiva) in senso civilistico ma l'interposizione nella percezione e nel possesso del reddito. Una simile ricostruzione sicuramente più garantista avrebbe anche consentito di affermare *de plano* l'applicabilità delle sanzioni alla condizione, tuttavia, che l'Amministrazione fosse in grado di fornire già nell'atto di accertamento la prova “anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti” dell'intenzionalità (o della semplice negligente consapevolezza) dell'agire del contribuente.

Del resto, l'esigenza di una compiuta motivazione dell'atto impositivo in ordine alle circostanze di fatto che consentirebbero all'Amministrazione delle finanze di contestare un'operazione in quanto "elusiva" erano state attentamente valutate dal legislatore nella redazione dell'art. 37 bis nel quale, non a caso, nel comma 4, viene imposta a pena di nullità l'instaurazione di un contraddittorio con il contribuente delle cui risultanze l'Ufficio finanziario deve dare atto nella motivazione dell'accertamento, a pena di nullità dello stesso.

### **3. I principi comunitari in tema di effetti delle condotte "abusive"**

Nella stessa sentenza Halifax della Corte di Giustizia dalla quale – a torto o a ragione – ha tratto originariamente spunto l'orientamento giurisprudenziale sull' "abuso di diritto" trovasi affermato che *"la constatazione dell'esistenza di un comportamento abusivo non deve condurre a una sanzione, per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro ed univoco, bensì e semplicemente a un obbligo di rimborso di parte o di tutte le indebite detrazioni dell'iva assolta a monte"*.

In altre parole, nel pensiero della Corte di Giustizia, in sintonia con quanto avviene nella maggior parte degli altri Paesi – CEE o non – il recupero dell'imposta conseguente al disconoscimento degli effetti fiscali di un contratto o di un'operazione in quanto elusiva o per "abuso di diritto" si accompagna di solito al mero recupero dell'imposta e degli interessi ma non comporta l'applicazione di sanzioni.

### **4. La punibilità alla luce dei principi generali di cui al D.Lgs. n. 472/1997**

Ripercorriamo brevemente le norme che anche nel nostro sistema dovrebbero condurre alla stessa prospettiva per la quale le condotte abusive non potrebbero in sé determinare l'applicazione di sanzioni amministrative.

Viene in rilievo in primo luogo l'art. 20 testo unico dell'imposta di registro a norma del quale, come noto, *"l'imposta e' applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente"*. Nelle ipotesi in cui l'imposta non sia applicata correttamente dall'Ufficio su un atto tempestivamente sottoposto a registrazione, trattasi di imposta suppletiva, con la conseguenza che il contribuente sarà tenuto al pagamento della maggiore imposta e degli interessi ma non potrà essergli addebitata alcuna sanzione.

Anche per quanto concerne l'art. 37 bis, credo debba essere prestata adesione a quella interpretazione della norma secondo la quale la stessa, a dispetto della *sedes materiae*, deve essere considerata in primo luogo come disposizione di diritto sostanziale concernente l'estensione per via analogica dell'imposizione a fattispecie che condividono con quelle "eluse" la medesima *ratio*. Il dettato testuale della disposizione consente, a nostro avviso, il solo recupero dell'imposta ma non anche delle sanzioni amministrative.

Come noto, in ipotesi di elusione, dal punto di vista giuridico formale il contribuente non ha violato alcuna disposizione di legge ma al più ha realizzato un aggiramento di norme che viene sanzionato con il recupero a tassazione che discende dal disconoscimento degli effetti fiscali di tale comportamento.

Depone in tal senso il dettato letterale dell'art. 37-bis che al comma 6 stabilisce che "*le imposte o le maggiori imposte accertate sono iscritte a ruolo*" senza alcun riferimento espresso alle sanzioni.

Inoltre, la norma in esame (commi 2 e 7) stabilisce che le imposte rideterminate dall'Amministrazione finanziaria sono al netto di quelle pagate dal contribuente in base all'operazione considerata elusiva, con diritto al rimborso di quelle pagate dai terzi in riferimento alla stessa.

La giurisprudenza di merito si è espressa statuendo che "*nella normativa dell'art. 37-bis non è comminata alcuna sanzione*" e che "*il disconoscimento dei vantaggi tributari conseguiti è già di per sé la sanzione, peraltro giusta e più che sufficiente per un comportamento che, per profili diversi da quello delineato dall'art. 37-bis, è perfettamente lecito*" (cfr. CTP Milano, Sez. XIV, Sent. 13 dicembre 2006 n. 278).

Nello stesso senza si veda altresì CTP Vicenza, Sez. III, Sent. 28 gennaio 2009 n. 6 e CTP Firenze, Sez. ; Sent. 3 febbraio 2009 n. 90.

Con riferimento invece all'ipotesi dell'"abuso di diritto" di creazione giurisprudenziale, non potendosi applicare una norma espressa, l'Amministrazione procede costantemente a interpretazioni distorte rispetto al principio evincibile dalle norme citate nonostante le stesse risultino perfettamente coerenti con la normativa comunitaria, così come interpretata, come abbiamo visto, dalla Corte di Giustizia.

Vi è tuttavia da rimarcare che, proprio per effetto di quell'evoluzione giurisprudenziale volta a ridimensionare gli effetti più palesemente ingiusti dell'orientamento in tema di abuso, la

Cassazione è venuta mitigando sotto il profilo strettamente sanzionatorio il principio per il quale, come abbiamo visto, *“La nozione di abuso del diritto prescinde 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”*. Nella più recente sentenza n. 12042/2009, infatti, la Cassazione si è espressa nel senso che in caso di violazione del principio dell’abuso di diritto devono ritenersi sussistenti quelle *“obiettive condizioni di incertezza sulla portata della norma”* che escludono l’applicabilità della sanzione.

Non pare tuttavia che possa chiaramente affermarsi che si stia facendo strada anche nel pensiero della Suprema Corte l’idea che il contrasto all’elusione – anche nei casi di abuso di diritto - non ha come finalità quella di penalizzare il contribuente che non ha commesso alcuna violazione bensì quella di garantire l’uguaglianza nel trattamento fiscale. Infatti nella più recente sentenza n. 12249/2010 viene affermato che *“l’accertamento di un maggiore imponibile IVA, conseguente al disconoscimento del contratto di comodato per il suo carattere abusivo, non comporta un’automatica esclusione delle sanzioni, dovendosi applicare la relativa disciplina”*.

Stante la natura dispositiva del processo tributario, è pertanto indispensabile che la difesa dei contribuenti richiami i principi citati allo scopo di evitare che possa verificarsi una sostanziale *“rimessione in termini”* dell’Amministrazione anche per quanto concerne l’applicazione delle sanzioni amministrative.

## **5. Aspetti procedurali dell’irrogazione delle sanzioni**

Abbiamo già visto come alcune Commissioni di merito tendano recentemente ad estendere gli aspetti procedurali dell’art. 37 bis alle ipotesi di contestazione di abuso di diritto ritenendo, ad esempio, la riscuotibilità in via provvisoria degli importi emergenti dall’avviso di accertamento solo dopo che almeno il giudice del primo grado di giudizio abbia avallato la tesi dell’Amministrazione.

Nella stessa logica, a maggior ragione, la tutela della posizione del contribuente richiede l’estensione alle ipotesi di abuso di diritto anche della norma procedimentale contenuta nell’art. 37 bis per la quale il contraddittorio con il contribuente è elemento imprescindibile del procedimento impositivo, pena la nullità dell’avviso di accertamento.



L'esigenza che il principio del contraddittorio sia fatto salvo anche nelle ipotesi di abuso del diritto è un elemento che consegue a quanto sopra affermato quanto alla necessità che le sanzioni – ove ritenute applicabili – siano irrogate e determinate nel loro concreto ammontare in funzione della maggiore o minore insidiosità del comportamento del contribuente, ossia in ragione della sussistenza in concreto dell'elemento soggettivo (dolo o colpa).

E ciò in virtù sia, come abbiamo visto, della disciplina di diritto interno sia dei principi enucleati dalla Corte di Giustizia.

Infatti, nonostante la recente modifica dell'art. 17 del d. lgs. n. 472/1997, in forza della quale le sanzioni collegate al tributo sono sempre irrogate con l'avviso di accertamento “senza previa contestazione”, non si vede come l'Ufficio impositore possa valutare in concreto l'*an* e il *quantum* della sanzione senza avere preventivamente ricevuto dal contribuente chiarimenti in merito alle ragioni sottese alla scelta di un percorso contrattuale ritenuto anomalo e, perciò, “abusivo”.

Com'è infatti evidente dall'ormai corposo numero di casi giurisprudenziali in tema di abuso del diritto, le fattispecie contestate dall'Amministrazione come “abusive” sono fattispecie complesse che tipicamente richiedono una serie concatenata di atti che, per loro natura, realizzano conseguenze economiche analoghe, se non identiche, a quelle che l'Amministrazione pretenderebbe fossero state poste in essere.

Le ragioni sottese alle scelte concretamente operate dal contribuente possono essere di varia natura e non necessariamente manifestano in ogni caso un'attitudine fraudolenta.

Soprattutto nei casi in cui la contestazione non venga esternata al contribuente in un processo verbale di constatazione, nei confronti del quale, come noto, lo stesso può presentare “controdeduzioni” ex art. 12 Statuto dei diritti, la notifica dell'avviso di accertamento rappresenta il primo atto di contestazione, emesso, in alcune ipotesi, in forza di prove acquisite in indagini aventi altra natura quali, ad esempio, indagini penali coperte, come noto, dal segreto istruttorio.

In tali fattispecie l'irrogazione delle sanzioni amministrative, in assenza di qualunque contraddittorio con il contribuente, potrebbe rivelarsi assolutamente fallace e immotivata non avendo l'Ufficio potuto apprezzare il contesto e le ragioni che hanno ispirato l'operazione.

## **6. “Retroattività” anche ai fini sanzionatori?**

Abbiamo visto come in caso di comportamenti “abusivi” né la giurisprudenza comunitaria né la nostra normativa interna, come interpretata anche da alcune sentenze della Corte di Cassazione, sembri consentire l’applicazione delle sanzioni amministrative.

Anche qualora non si intendesse accedere a questa soluzione più garantista, resterebbe comunque da affermare la improponibilità di una soluzione che consenta l’applicazione delle sanzioni amministrative quantomeno nelle ipotesi in cui la natura “abusiva” del comportamento non sia stata contestata nell’atto di accertamento e venga dunque costruita retroattivamente in sede giudiziale.

Riteniamo infatti che anche con riguardo alle fattispecie di abuso di diritto, in ragione del principio generale della non punibilità di un comportamento se non in forza di una norma in vigore al momento del fatto (art. 3 d.lgs.n.472/1997), dovrebbe essere negata in principio l’applicazione “retroattiva” delle sanzioni amministrative.

D’altra parte, in materia sanzionatoria appare ancor più in contrasto con i principi del “giusto processo” l’ipotesi che una sanzione possa venire applicata dal giudice a dispetto e in assenza di qualsiasi contestazione nell’atto delle ragioni della relativa irrogazione.