

Sanzioni amministrative applicabili in caso di abuso del diritto

La presa di posizione della Cassazione potrebbe produrre effetti dirompenti a danno degli operatori economici



/ Leda Rita CORRADO

/ Lunedì 25 febbraio 2013

SHARE     

INVIA  STAMPA 

Di grande rilievo pratico è la questione concernente la **sanzionabilità delle condotte elusive** contrastate invocando la violazione del divieto dell'**abuso del diritto**.

In prima battuta, la Cassazione si è limitata a riconoscere la fondatezza della domanda di **disapplicazione** delle sanzioni amministrative per incertezza normativa oggettiva tributaria, riconducendo nell'ambito di operatività di tale istituto la violazione di un principio di ordine generale come l'**abuso di diritto** (sentenze nn. [12042](#) del 2009 e [12249](#) del 2010).

In un secondo momento, il Giudice di legittimità ha statuito che le sanzioni possono essere comminate soltanto quando il contribuente ponga in essere condotte elusive **osteggiate da specifiche disposizioni di legge** (come l'art. 37-bis del DPR n. 600/1973), mentre ciò non è possibile qualora sia leso il principio generale antielusivo dell'abuso del diritto per violazione dei principi di determinatezza e tassatività (sentenze nn. [25537](#) del 2011 e [7739](#) del 2012), nonché – verrebbe da aggiungere – per lesione del **principio di irretroattività**, qualora la sanzione sia riferita a condotte anteriori all'elaborazione pretoria del meccanismo generale antielusivo (sentenze nn. [30055](#), [30056](#) e [30057](#) del 2008).

Da ultimo, la Sesta Sezione ha affermato l'applicabilità delle sanzioni amministrative anche nel caso di violazione del divieto di **abuso del diritto** (ordinanza n. [2234](#) del 2013).

Si tratta di un *trend* negativo, culminante in una presa di posizione che potrebbe produrre effetti dirompenti a danno degli operatori economici.

Questi timori possono essere smorzati osservando che la più recente soluzione giurisprudenziale nasce dal recepimento acritico di una massima ufficiale verosimilmente redatta in maniera frettolosa, giacché la pronuncia richiamata (sentenza n. [25537](#) del 2011) ha fissato un principio di diritto di segno diametralmente opposto.

Sul piano pratico, bisogna riconoscere che spesso la falsa qualificazione giuridica di elementi di fatto non occultati viene **contestata in modo non appropriato** come fattispecie elusiva, in particolare quando la rettifica sia fondata sulla violazione di norme la cui antielusività non è esplicita, ma risiede nella *ratio*: ricondurre questi casi nell'alveo della cosiddetta **"evasione interpretativa"** consente di troncargli il nodo gordiano dell'applicabilità delle sanzioni.

A livello sistematico, la questione della rilevanza sanzionatoria delle condotte elusive – quale che sia lo strumento di contrasto invocato – deve essere risolta alla luce dei principi fondamentali del **diritto punitivo** (cfr. Corte Cost. sentenza n. [364](#) del 1988).

La risposta sanzionatoria può operare soltanto nei confronti di un soggetto che si trovi in condizione di avvertire il **disvalore** del fatto realizzato perché il precetto risulta **conoscibile**: diversamente, si altererebbe il rapporto di fiducia tra autorità e consociati, che costituisce la premessa alla disponibilità del reo a sottoporsi al procedimento rieducativo, e sarebbe compromesso il **carattere personale della responsabilità** (art. 27, commi 1 e 3, Cost.). Nel quadro di un rapporto sinallagmatico tra Stato e destinatari delle norme sanzionatorie, intanto, i cittadini hanno l'obbligo di osservare le norme, in quanto il Legislatore adempie preventivamente il suo obbligo di favorire, al massimo, la riconoscibilità sociale del loro effettivo contenuto precettivo.

Simmetricamente, ai singoli è richiesto l'adempimento di doveri strumentali di **informazione e conoscenza**, che costituiscono diretta esplicazione dei doveri di solidarietà sociale ex art. 2 Cost.; nell'ambito tributario, ad essi si



accompagna il dovere di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva *ex art. 53 Cost.*, anch'esso ricompreso tra quelli inderogabili di solidarietà economica *ex art. 2 Cost.*

Tali doveri costituzionali non possono essere forzati fino ad imporre al contribuente l'integrazione *contra se* del dettato normativo che non collimi con la propria *ratio*, pena la violazione del **principio di proporzionalità**, in forza del quale il contenuto e la forma dell'azione amministrativa devono limitarsi a quanto è necessario per raggiungere gli obiettivi perseguiti dall'istituzione. Nel nostro caso, tale obiettivo è costituito dalla mera percezione del tributo eluso: come confermato dalla giurisprudenza di legittimità, la disciplina di contrasto all'elusione "non ha come finalità quella di penalizzare il contribuente che non ha commesso nessuna violazione, bensì quella di **garantire l'uguaglianza del trattamento fiscale**" (sentenza n. 8487 del 2009) "attraverso la riconduzione al regime loro proprio delle operazioni impropriamente sottratte a tale regime" (sentenza n. [22994](#) del 2010).

E NOVITÀ EDITORIALI EUTEKNE

IL CASO DEL GIORNO

a cura di Salvatore SANNA



Svalutazione delle rimanenze sempre in Conto economico

Con l'avvicinarsi della campagna bilanci per il 2012, può tornare utile riepilogare l'applicazione di alcuni principi che riguardano la valutazione delle poste di bilancio. Tra questi, si è scelta la svalutazione delle rimanenze di magazzino, in quanto oggi più di prima esse sono interessate da ...

INFOEDITORIALE



ULTIME NOTIZIE

INFOFISCO

Comunicazioni «black list» più ampie dal 2013

/ Gianluca ODETTO

Scade il prossimo 28 febbraio 2013 il termine per l'invio della prima comunicazione "black list" ...

INFOFISCO

Ricavi e rimanenze «separati» dal contenuto del contratto d'appalto

/ Paolo MENEGHETTI

Le imprese che eseguono prestazioni di servizi in base a contratti di appalto, in sede di chiusura ...