

## **L'abuso di diritto: qualche considerazione sul piano processuale e sanzionatorio di**

Angela Monti

Molto ed autorevolmente e' stato scritto con riferimento alle recenti sentenze della Corte di Cassazione in tema di "abuso di diritto".

Vorrei limitarmi ad alcune osservazioni sul piano procedimentale e soprattutto sanzionatorio.

### **ASPETTI DI NATURA PROCESSUALE**

E' evidente che il richiamo ai principi comunitari, prima, e ai principi costituzionali, in particolare l'art. 53 Cost., poi, e' stato l'*escamotage* attraverso il quale la Corte di Cassazione e' giunta ad introdurre in giudizio fatti e circostanze non dedotti dalle parti, e piu' precisamente dall'Amministrazione delle finanze, nel corso dei tre gradi di giudizio.

Per la verita' prima delle recenti pronunce dello scorso anno, gia' nella sentenza n. 20398/2005 la Cassazione era giunta ad affermare la nullita' del contratto di *dividend washing* nonostante l'Amministrazione non avesse dedotto espressamente la nullita' del contratto per mancanza di causa ma si fosse richiamata – a mio avviso peraltro piu' correttamente - all'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973. Gia' in questa pronuncia, infatti, la Corte aveva affermato il "potere del giudice di conoscere determinate questioni (quali la nullita' 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). Con il piu' recente orientamento la Corte e' andata ben oltre, ritenendo 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*".

Allarmante mi pare l'affermazione secondo la quale "sono comunque rilevabili d'ufficio le eccezioni poste a vantaggio dell'amministrazione in una materia, come e' quella tributaria, da essa non disponibile", trattandosi di principio che, a ben vedere, per la sua genericita', sarebbe idoneo a mettere nel nulla tutte le disposizioni a tutela del diritto di difesa nel procedimento tributario.

Queste affermazioni non possono che preoccupare sotto il profilo di quella agognata ma irrealizzata "parita' 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. La sproporzione tra le posizioni processuali, rispettivamente del contribuente e dell'Amministrazione, è evidente non appena si consideri che, di contro, la stessa Corte di Cassazione è perentoria nel dichiarare l'inammissibilità dei motivi di ricorso alla stessa proposti dal contribuente e che siano anche soltanto formalmente "nuovi" rispetto ai motivi fatti valere nell'atto introduttivo del giudizio di I grado. Questo aspetto va in particolare rimarcato considerando la lentezza dei procedimenti (le note sentenze in questione del dicembre 2008 si riferivano a fattispecie risalenti agli anni '80) e, d'altro lato, l'evoluzione nel frattempo intervenuta non solo nella giurisprudenza ma, se vogliamo, persino nel comune sentire, nei confronti della stessa distinzione tra evasione ed elusione fiscale.

D'altra parte non va sottaciuto che 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, anche in questo caso a pena di nullità'.

Va tuttavia enfatizzato che le fattispecie che hanno occasionato le pronunce giurisprudenziali in esame attengono 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 sarebbe più garantista con riguardo ai diritti del contribuente, stante la necessità per l'Amministrazione di fornire la prova "anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti" della sussistenza dei presupposti previsti dalla norma.

#### **ASPETTI DI NATURA SANZIONATORIA**

Credo sia anche importante chiedersi l'effetto di queste sentenze sul piano sanzionatorio.

Innanzitutto va sottolineato che 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 (vd., in tal senso, sentenza Emsland-Starke, cit., punto 56)”.

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.

Ripercorriamo brevemente le norme che anche nel nostro sistema dovrebbero condurre alla stessa prospettiva.

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 sara’ tenuto al pagamento della maggiore imposta e degli interessi ma non potra’ 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 del comma 6 della disposizione consente, a nostro avviso, il solo recupero dell’imposta ma non anche delle sanzioni amministrative, residuando soltanto l’applicabilita’, come vedremo, delle sanzioni penali ricorrendone i presupposti.

Con riferimento invece all’ipotesi dell’“abuso di diritto” di creazione giurisprudenziale, non potendosi applicare una norma espressa, il timore e’ che possano verificarsi delle distorsioni rispetto al principio evincibile dalle norme citate le quali a loro volta risultano perfettamente coerenti con la normativa comunitaria, cosi’ come interpretata, come abbiamo visto, dalla Corte di Giustizia.

Ritengo che anche con riguardo alle fattispecie di abuso di diritto, in forza del principio generale della non punibilita’ 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 delle sanzioni amministrative, salva la rilevanza del comportamento ai fini penali.

Del resto, e' la stessa Corte di Cassazione a chiarire 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"*.

Anche sotto questo profilo, l'orientamento della Corte di Cassazione richiede una ferma presa di posizione senza la quale si potrebbe giungere a risultati aberranti, stante l'improponibilita' di una soluzione che comporti la sostanziale "rimessione in termini" dell'Amministrazione anche per quanto concerne l'applicazione delle sanzioni amministrative.

Non vi e' dubbio invece che sia i comportamenti elusivi ex 37 bis sia i comportamenti riconducibili all'"abuso di diritto" possano rilevare ai fini penali sussistendo i presupposti dei relativi reati (dichiarazione fraudolenta o dichiarazione infedele).

Basti dire che l'art. 16 d.lgs.n. 74/2000 prevede espressamente la non punibilita' di chi si sia avvalso del *ruling* uniformandosi ai pareri dell'Amministrazione. *A contrario* se ne deduce la astratta rilevanza penale delle fattispecie in discussione.