

Con sentenza n. 862 del 13 gennaio 2022, la sezione tributaria della Corte di Cassazione ha esaminato la questione della sussistenza dei presupposti della disapplicazione della previsione di cui all'art. 8, D.L.vo 31 dicembre 1992, n. 546, con riferimento alle sanzioni per la violazione di un precetto che, sia pure immanente nell'ordinamento, è stato nondimeno delineato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia e codificato allo Statuto dei diritti del contribuente, art. 10-bis, L. 27 luglio 2000, n. 212, (rubricato "*Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*") dal D.L.vo 5 agosto 2015, n. 128, art. 1, (recante "*Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente*"), solo successivamente al compimento delle condotte oggetto di provvedimento sanzionatorio.

A proposito dell'ambito di applicazione della disposizione citata vi sono infatti orientamenti non perfettamente univoci nella giurisprudenza di legittimità, si vedano al proposito l'ordinanza Cass. civ., sez. VI-5, 29 luglio 2014, n. 17250 nella quale si menzionano "*difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative, dovuta magari al difetto di esplicite previsioni di legge*", mentre la sentenza espressa da Cass. civ., sez. V, 14 gennaio 2015, n. 440 fa invece riferimento a "*disciplina normativa, della cui applicazione si tratti, (la quale) contenga una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per l'equivocità del loro contenuto, derivante da elementi positivi di confusione*".

La Corte non condivide l'assunto secondo cui sussisterebbe incompatibilità strutturale e logica tra abuso del diritto e l'esimente di cui si tratta, atteso che è principio già enunciato dalla Suprema Corte, ed estensibile a qualsivoglia fattispecie atipica di elusione per distorsione degli effetti ordinari di istituti giuridici tipici, quello secondo il quale: "*La norma antielusiva prevista dal d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37-bis, non presuppone un comportamento fraudolento, essendo sufficiente un uso improprio, ingiustificato o deviante (perché non sorretto da valutazioni economiche diverse dal profilo fiscale) di un legittimo strumento giuridico, che consenta di eludere l'applicazione del regime fiscale proprio dell'operazione che costituisce il presupposto d'imposta*" (Cass. civ., sez. V, 8 aprile 2009, n. 8487; Cass. civ., sez. V, 10 giugno 2001, n. 12788; Cass. civ., sez. V, 10 gennaio 2013, n. 449; Cass. civ., sez. V, 15 novembre 2013, n. 25671). Nondimeno, l'errore sulla norma tributaria, di cui al D.L.vo 31 dicembre 1992, n. 546, art. 8, giustificato da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito delle disposizioni alle quali si riferisce, può prospettarsi solo quando sussistano "*elementi positivi di confusione*", derivanti dalla equivocità di singole prescrizioni ovvero dal coordinamento concettualmente difficoltoso, per equivocità di contenuto, quando la disciplina normativa da applicare si articoli in una pluralità di prescrizioni (in termini la consolidata giurisprudenza, Cass. civ., sez. V, 20 aprile 2006, n. 9320 e Cass. civ., sez. VI-5, ord. 24 luglio 2013, n. 18031), elementi che è onere del contribuente allegare ed è compito del giudice valutare alla stregua del canone di ragionevolezza. Del tutto irrilevante è invece in quest'ottica l'incertezza soggettiva in ordine alla liceità di una specifica condotta, giustificata dall'assunto che i contorni dell'istituto giuridico nell'ambito del quale sussumere detta condotta non siano adeguatamente chiari (ovvero che l'ordinamento nazionale non ne abbia fatto adeguata chiarezza, in relazione all'origine Eurounitaria dell'istituto giuridico in questione) anteriormente all'adozione di una pronuncia giudiziaria che ne abbia precisato i contorni.

In conseguenza di quanto precede è stato enunciato il seguente principio di diritto: in tema di IVA e di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, non essendovi incompatibilità strutturale e logica tra abuso del diritto e l'esimente di cui al D.L.vo 31 dicembre 1992, n. 546, art. 8, non sussistono i presupposti per la disapplicazione - alla luce della giurisprudenza Halifax della Corte di Giustizia - della previsione menzionata con riferimento alle sanzioni per la violazione di principio generale antielusivo il quale, sia pure espressamente delineato e codificato solo successivamente al compimento delle condotte oggetto di provvedimento sanzionatorio, è nondimeno principio immanente nell'ordinamento.

Riferimenti Normativi:

- art. 37-bis, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600
- art. 8, D.L.vo 31 dicembre 1992, n. 546
- art. 10-bis, L. 27 luglio 2000, n. 212

- art. 1, D.L.vo 5 agosto 2015, n. 128