

ACCERTAMENTO

No alla disapplicazione delle sanzioni per condotte ante sentenza Halifax

di Angelo Ginex



Le **sanzioni amministrative** per la violazione del **principio generale antielusivo** non possono essere oggetto di **disapplicazione** ai sensi dell'[articolo 8 D.Lgs. 546/1992](#), nemmeno quando le relative **condotte** sono state poste in essere **prima della sentenza Halifax** della Corte di Giustizia UE (cfr. [CGUE, Causa C-255/02 del 21/02/2006](#)) e della **introduzione** dell'[articolo 10-bis L. 212/2000](#).

È questo il **principio di diritto** sancito dalla **Corte di Cassazione** con **sentenza n. 862 depositata ieri 13 gennaio**, la quale interviene su un tema assolutamente nuovo e **privo di precedenti giurisprudenziali**.

La vicenda in esame prende le mosse dalla notifica di un **avviso di accertamento ai fini IVA per l'anno di imposta 2004**, con cui l'Agenzia delle entrate, ravvisando una fattispecie di **abuso del diritto**, **disconosceva la detrazione dell'imposta versata** su un canone di locazione immobiliare di durata pari a 18 anni, corrisposto e fatturato in unica soluzione per l'intera durata del rapporto a fine dicembre 2004.

La società destinataria di tale atto, proponeva **ricorso** dinanzi alla competente commissione tributaria provinciale, la quale lo **rigettava**. Così proponeva **appello** alla Commissione tributaria regionale del Piemonte, che invece, in **accoglimento** del gravame, **riconosceva la disapplicazione delle sanzioni, stante «l'obiettivo incertezza circa l'interpretazione della norma»**.

Più precisamente, i giudici di secondo grado, considerato che le **condotte** da cui derivava l'atto impugnato, erano state **poste in essere prima** dell'emanazione della **sentenza Halifax** della Corte di Giustizia, con la quale - a loro dire - era stato compiutamente individuato e definito l'istituto dell'abuso del diritto, e che quindi **«esisteva una obiettiva situazione di incertezza circa la legittimità o meno di determinate condotte»**, hanno ritenuto che ciò costituisse ragione idonea

ad **escludere l'applicazione delle sanzioni** ai sensi del citato **articolo 8**.

Pertanto, l'Agenzia delle entrate proponeva **ricorso per cassazione** lamentando, ai fini che qui interessano, la **violazione** dell'[articolo 8 D.Lgs. 546/1992](#), in quanto la CTR avrebbe **omesso** di considerare che la citata **sentenza Halifax** ha semplicemente evidenziato un **fenomeno già conosciuto e contrastato** nell'ordinamento italiano da lungo tempo.

Essa affermava altresì che tale fenomeno trova la propria **fonte** non nella sentenza *Halifax*, ma nelle **norme dell'ordinamento positivo interno**, quali principalmente l'[articolo 37-bis D.P.R. 600/1973](#) (oggi l'[articolo 10-bis L. 212/2000](#)) e nell'[articolo 10 L. 408/1990](#). Peraltro, rilevava che la disapplicazione prevista dal citato **articolo 8**, che suppone l'esistenza di un **errore scusabile**, è **"concettualmente incompatibile"** con l'abuso del diritto, poiché la condotta abusiva è connotata necessariamente da un elemento soggettivo qualificabile come dolo specifico.

La Corte di Cassazione ha subito precisato di **non condividere l'assunto** secondo cui sussisterebbe una **incompatibilità strutturale e logica** tra l'abuso del diritto e l'esimente di cui all'[articolo 8 D.Lgs. 546/1992](#), dal momento che la norma antielusiva colpisce non solo il comportamento fraudolento, ma anche l'uso improprio, ingiustificato o deviante di un legittimo strumento giuridico.

Tuttavia, essa ha ritenuto **fondata la doglianza** avanzata dall'Agenzia ricorrente, evidenziando come **l'errore sulla norma tributaria**, che, sulla base dell'[articolo 8 D.Lgs. 546/1992](#), trova giustificazione nelle obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito delle disposizioni alle quali si riferisce, possa essere ravvisato soltanto quando sussistono **"elementi positivi di confusione"** (cfr. **Cass. Ord. n. 18031/2013**).

In tale contesto, pertanto, **non** può assumere alcuna **rilevanza l'incertezza** che il contribuente lamenti in ordine ad una **determinata condotta**, che venga da questi giustificata dall'asserita **non chiarezza dell'istituto giuridico** nell'ambito del quale tale condotta rientri, e superata solo dopo l'emanazione di una pronuncia giudiziaria che ne abbia precisato i contorni.

Inoltre, i giudici di legittimità hanno **escluso** che l'**obiettiva incertezza** normativa possa derivare dal mancato tempestivo coordinamento e adeguamento delle normative dei diversi Paesi UE (cfr. **Cass. Ord. n. 3108/2019**), evidenziando altresì l'esistenza di un **fondamento normativo chiaro e univoco, preesistente alla citata sentenza Halifax** (cfr. **Cass. Sent. 23845/2016**).

Da ultimo, la Corte ha **negato** che possa ritenersi che la **violazione** del **principio generale antielusivo** sia **priva di sanzione**, alla luce di quanto previsto dall'**articolo 1, comma 2, D.P.R. 471/1997**.

In conseguenza di quanto sopra, la Corte di Cassazione ha concluso che: «*in tema di IVA e di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, non essendovi incompatibilità*

strutturale e logica tra abuso del diritto e l'esimente di cui all'articolo 8 D.lgs. 546/1992, ***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 del 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***».

Pertanto, la sentenza impugnata è stata **cassata con rinvio** al giudice di appello affinché riesamini la controversia alla luce di tale principio.