

## **L'abuso del diritto nei reati tributari e doganali**

( relazione al corso per giudici tributari – Trento 7 dicembre 2012 )

### **1. L'abuso del diritto in materia fiscale**

E' opportuno premettere alcune note sulla nozione di abuso del diritto in materia fiscale:

- la matrice della regola dell'abuso è l'ordinamento dell'Unione Europea per i c.d. tributi armonizzati ( IVA, accise, diritti doganali ) e il principio di tassazione secondo capacità contributiva ex art. 53 Cost. per i tributi non armonizzati ( salve le materie regolate da norme dell'Unione europea, come le direttive fusioni, madre e figlia, tassazione sull'apporto di capitali ) ;
- per abusiva s'intende un'operazione conforme alla disciplina giuridica, non simulata, né fraudolenta, ma compiuta allo scopo principale di conseguire un vantaggio fiscale. E' necessario che l'uso della forma sia distorto rispetto al fine contemplato dal sistema; il carattere anomalo della forma impiegata deve essere spiegato dall'amministrazione, mentre incombe al contribuente la prova del reale contenuto economico, diverso dal risparmio fiscale, dell'operazione; per non essere considerata abusiva l'operazione non deve avere un'immediata prospettiva di profitto, potendo avere come scopo anche una migliore struttura dell'impresa;
- l'abuso del diritto e l'elusione fiscale di cui all'art. 37 bis DPR n. 600/73 sono fattispecie omogenee in rapporto di specialità; la prima è soltanto espressione di una regola generale non scritta.

L'affermazione del principio da parte della giurisprudenza della Cassazione ha provocato forti critiche. Prima di tutto ci si è chiesti se tale figura - non scritta - sia compatibile col principio di riserva di legge in materia tributaria di cui all'art. 23 Cost. La risposta della giurisprudenza è stata, come è noto, affermativa: si vedano le sentenze delle Sezioni Unite n. 30055 e 30057 del 2008.

Le perplessità aumentano quando si è trattato di trasferire la figura in sede penale, per i reati la cui condotta consiste nella mera violazione degli obblighi di dichiarazione ( art. 4 e 5 d.l.vo n.74 / 2000 ). La tecnica normativa impiegata presenta innegabilmente problemi di compatibilità col principio di stretta legalità in materia penale ( art. 25 Cost.), il quale impone al legislatore vincoli definitivi molto più stretti di quello previsto in materia fiscale dall'art. 23 Cost. In proposito, come si dirà in seguito, le risposte della giurisprudenza di legittimità non sono state sempre coerenti.

In generale si deve rilevare che le fattispecie in questione non sono costruite come mera inottemperanza ad obblighi derivanti da altri settori dell'ordinamento, come avviene, ad esempio, nell'art. 650 cod. pen., il quale sanziona la mancata inottemperanza ad un ordine *legittimo* dell'autorità. In tali casi, infatti, le norme che regolano l'esercizio del potere possono anche prevedere poteri discrezionali dell'amministrazione, il cui esercizio è soggetto soltanto ad un controllo di legittimità da parte del giudice penale. Mentre nelle ipotesi di evasione e di omessa dichiarazione la disciplina tributaria costituisce la fonte per la definizione della condotta punibile, in relazione alla quale, come si dirà in seguito, valgono le regole del processo penale sull'accertamento dei fatti rilevanti.

Un aspetto che il dibattito ha spesso trascurato è che lo strumento dell'abuso del diritto, impiegato per la determinazione della base imponibile ai fini di stabilire se le c.d. soglie di punibilità ( costituenti un elemento del reato ) ponga dei problemi in relazione ai principi in materia di prova che regolano il processo penale. Infatti, con tale strumento, viene conferito un vantaggio probatorio a favore dell'amministrazione finanziaria, alla quale non incombe l'onere di provare la mancanza di

sostanza economica diversa dal mero vantaggio fiscale: in altre parole, un regime di presunzione legale relativa.

## ***2. Le presunzioni legali in materia tributaria***

Si tratta di uno strumento generalmente ammesso: sulla sua utilizzabilità, come incidente sul regime probatorio, è opportuno ricordare la giurisprudenza della Corte Costituzionale sull'art. 32, comma 1°, n. 2, del d.P.R. n. 600 del 1973.

Si può richiamare, fra le altre, la sentenza 15 giugno 2005, n. 225, nella quale la Corte ha ricordato che la presunzione ivi posta a carico del contribuente ( cui spetta l'onere di provare che i movimenti dei conti correnti non afferiscono a ricavi ) non opera sul piano sostanziale, e cioè della determinazione della base imponibile, non comporta violazione del principio della capacità contributiva ( art. 53 Cost.) in quanto in caso di accertamento induttivo si deve tener conto anche dei costi, che vanno comunque sottratti dall'ammontare dei prelievi.

### *Le limitazioni all'utilizzo delle presunzioni tratte dai principi dell'ordinamento comunitario*

Secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia, le autorità e i giudici nazionali hanno l'obbligo di applicare il diritto comunitario, assicurando ai soggetti dell'ordinamento le modalità di tutela affinché siano garantiti i diritti nascenti dall'ordinamento comunitario. Ove quest'ultimo non contenga una specifica disciplina in materia, tali modalità devono essere tratte dall'ordinamento nazionale, con l'osservanza dei principi di non discriminazione e di effettività. Specificamente, le modalità procedurali stabilite per l'esercizio di tali diritti non devono essere più restrittive di quelle previste per casi analoghi disciplinati dal diritto nazionale e non devono, comunque, rendere difficile o eccessivamente gravoso l'esercizio del diritto.

Si può ricordare, in proposito, la giurisprudenza della Corte in tema di rimborso della tassa di concessione governativa in materia di iscrizione di società, nella quale è stata ritenuta contraria ai detti principi la previsione di termini di decadenza più ristretti di quelli previsti nell'ordinaria disciplina dei rimborsi.

### *Regimi presuntivi e principio di proporzionalità*

L'altra limitazione all'impiego di strumenti presuntivi deriva dal principio di proporzionalità ( di formazione giurisprudenziale ed ora enunciato nell' art. 5, par. 3 e 4, TUE ). Secondo la giurisprudenza comunitaria lo stesso impone agli Stati membri l'obbligo di adottare le misure strettamente indispensabili per il conseguimento dei fini stabiliti dall'ordinamento comunitario, ove lo stesso non disciplini in modo preciso tali misure. Si tratta di una verifica che la Corte di Giustizia affida al giudice nazionale, verifica nella quale si pongono difficili problematiche.

Un esempio che mi pare interessante emerge dalla sentenza della Corte di Giustizia *Leur Bloem* del 17 luglio 1997 in causa C – 28/95, avente ad oggetto l'interpretazione della direttiva del Consiglio 90/434/CEE in materia di fusioni societarie. L'art. 11, n.1, lett. a), della direttiva stabilisce che possano essere disconosciute le agevolazioni fiscali per le operazioni di ristrutturazione da essa disciplinate quando le stesse abbiano come obiettivo principale la frode o l'evasione fiscale; l'effettuare un'operazione senza valide ragioni economiche « può costituire la presunzione che quest'ultima abbia come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscali ». Nella causa principale, instaurata dinanzi a un giudice olandese, si discuteva se uno scambio di azioni avvenuto esclusivamente al fine di attuare una compensazione orizzontale di perdite tra società all'interno di un'unione fiscale secondo la legge olandese sull'imposta sulle società costituisca una giustificazione oggettiva per lo scambio, in relazione all'art. 11 della direttiva. La Corte di Giustizia premetteva che nella specie spettava agli Stati membri predisporre

le procedure interne al fine di individuare le caratteristiche di un'operazione non giustificata da valide ragioni economiche, nel rispetto del principio di proporzionalità. L'applicazione di tale principio comportava che non poteva considerarsi compatibile una norma nazionale di portata generale che escluda automaticamente talune categorie di operazioni dall'agevolazione fiscale. Pertanto, deve ritenersi necessario un esame globale della situazione, nel quale sia consentito all'interessato dare una dimostrazione delle ragioni economiche perseguite, e l'esistenza di una tale ragione non deve essere rimessa alla sola valutazione discrezionale dell'amministrazione finanziaria. Pertanto, essendo il fine della norma della direttiva quello di contrastare la frode o l'evasione, la previsione di un regime di presunzione rigido quale quello della legge fiscale olandese appariva come un mezzo sproporzionato per conseguire detto fine.

Tale principio è stato ripreso dalla giurisprudenza della Cassazione nella definizione della figura del c.d. *abuso del diritto*, nella quale incombe all'amministrazione l'onere di evidenziare la natura non adeguata al rapporto economico dell'operazione, spettando al contribuente la prova della valida ragione economica dell'operazione stessa.

Non mi pare trascurabile il rilievo che il principio di proporzionalità è considerato operante nell'ordinamento italiano anche fuori dall'ambito tributario: si veda la sentenza del Consiglio di Stato 17 aprile 2007, n. 1736, in tema di sanzioni in materia di concorrenza.

#### *Valenza probatoria degli standards di accertamento*

Un altro caso rilevante di regime presuntivo legale era costituito dalla valenza probatoria degli studi di settore e dai redditemetri, e degli atti equiparati ( quali i regolamenti adottati dai Comuni, ai sensi dell'art. 59, c.1°, lett. g), del d.l.vo n. 446 / 97, per determinare periodicamente e per zone omogenee i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili, al fini della limitazione del potere di accertamento del comune ai fini dell'ICI ) per i quali la giurisprudenza aveva più volte affermato trattarsi di presunzioni di natura legale.

Le Sezioni Unite, con sentenza n. 26635 del 10 dicembre 2009, hanno affermato che i parametri standardizzati di accertamento ( ivi compresi gli studi di settore ) hanno natura di presunzioni semplici, idonee a giustificare il ricorso a metodi di accertamento induttivi, ma non a giustificare un accertamento.

#### *La presunzione assoluta di distribuzione ai soci degli utili non dichiarati dalle società di persone e applicazione della regola alle società di capitali*

L'attribuzione del maggior reddito accertato nei confronti delle società di persone ai soci ( art. 5, comma 1°, TUIR 917 / 86 ) e l'applicazione della stessa regola ai soci delle società di capitali aventi ristretta base sociale.

Spesso non si tiene presente che non si tratta di applicazione analogica o estensiva dell'art. 5, ma dell'utilizzazione della regola di esperienza che sta alla base della norma, e che cioè, ove non sia dimostrato che il maggior reddito non dichiarato ha avuto una diversa utilizzazione, deve presumersi che lo stesso sia stato distribuito ai soci. Mentre nel caso delle società di persone si tratta di un regime presuntivo *legale*, che non ammette prova contraria, nel caso di società di persone si tratta di una mera regola presuntiva *de facto*, la quale ammette, ovviamente, una prova contraria. Inoltre occorre ricordare, a proposito dei regimi di presunzione legale, che per gli stessi non vale il divieto del *praesumptum de praesumpto*.

#### *Le presunzioni legali sui movimenti bancari*

Per concludere, vorrei richiamare l'attenzione sulle presunzioni stabilite dagli articoli 32 del DPR n. 600 / 73 e 51 DPR 633 / 72 in relazione ai movimenti bancari, i quali devono essere considerati come ricavi o corrispettivi imponibili salvo prova contraria a carico del contribuente. Spesso le commissioni tributarie ignorano che, trattandosi di presunzioni legali, a non opera per le stesse il divieto di *praesumptio de praesumpto*.

Per quanto riguarda l'abuso del diritto, la sua natura di presunzione legale è evidente: come si è detto, spetta al contribuente provare che la forma giuridica impiegata corrisponde ad una reale finalità economica, diversa dal risparmio d'imposta.

### ***3. Applicazione del principio di proporzionalità in sede penale - la sentenza della III Sezione penale della Cassazione n. 10966/10***

Si trattava di giudizio avente ad oggetto il delitto di evasione di IVA all'importazione dalla Confederazione Elvetica..La Corte territoriale aveva richiamato la giurisprudenza di legittimità, consolidata nel ritenere che anche con riferimento all'importazione illegale di merci dalla Confederazione elvetica resta in vigore il reato di evasione dell'IVA con l'unico limite del divieto della doppia imposizione.( Cass. sez. 3 n. 36198 del 4.7.2007). È fatto salvo invero il solo caso che l'importatore fornisca la prova di avere assolto il tributo in Svizzera, così dimostrando la sussistenza di una fattispecie di doppia imposizione, contraria al principio di neutralità commerciale dell'imposta sancito dall'art. 4 dell'Accordo (cfr. Cass. Sez. 3 n. 17432 del 22.3.2005).

Ma tale prova non è stata fornita. D'altra parte, contrariamente a quanto sostenuto dal ricorrente, come si è sopra rilevato, dalla sentenza della Corte di Giustizia CE in causa C - 299/86 non derivava affatto l'indiscriminata incompatibilità col diritto comunitario di un regime sanzionatorio penale per qualunque violazione in tema di imposta sul valore aggiunto all'importazione, dovendo questa soltanto avere un trattamento sanzionatorio equivalente a quello previsto per l'IVA interna. La Corte di Lussemburgo aveva, infatti, affermato (punto 22 della motivazione) che "le due categorie di infrazioni di cui trattasi si distinguono per diverse circostanze che attengono tanto agli elementi costitutivi dell'infrazione quanto alla difficoltà maggiore o minore di scoprirla. Infatti l'IVA all'importazione è riscossa all'atto del semplice ingresso fisico del bene nel territorio dello Stato membro interessato, piuttosto che in occasione di uno scambio. Dette differenze implicano che gli Stati membri non sono obbligati ad istituire un regime identico per le due categorie di infrazioni". Secondo la Corte tale libertà di scelta ha un limite nell'osservanza del principio di proporzionalità, il quale viene superato quando, ad esempio, soltanto nel primo caso vengano comminate pene detentive e la confisca in forza della normativa sul contrabbando, in quanto tale situazione potrebbe compromettere la libera circolazione delle merci all'interno della comunità (punto 23). È quindi rimessa al giudice nazionale la valutazione dell'esistenza di una sproporzione, rispetto alle finalità perseguite con l'applicazione dell'IVA, della sanzione applicabile all'ipotesi di violazione contestata. È evidente, innanzitutto, che tale comparazione non può essere effettuata avuto riguardo alle caratteristiche della fattispecie impositiva che, come rilevato dalla Corte comunitaria, non sono identiche nel caso di IVA all'importazione e nei casi di scambio. Si deve ricordare, in proposito, che è la stessa disciplina comunitaria a regolare la nascita e lo svolgimento del rapporto impositivo nell'importazione attraverso il rinvio alla disciplina doganale, anche quando quest'ultima (come nei casi regolati dall'Accordo tra Confederazione Elvetica e Comunità Europea del 1972) non sia applicabile. L'art. 10 della sesta direttiva IVA (77/388/CEE) prevede, al par. 3, che qualora i beni importati non siano assoggettati a dazi o prelievi comunitari, "gli Stati membri applicano le

disposizioni in vigore per i dazi doganali, per ciò che si riferisce al fatto generatore dell'imposta ed alla sua esigibilità". Tale norma è stata testualmente riprodotta dall'art. 71, par. 2, della direttiva IVA n. 2006/112. Tenuto conto delle caratteristiche della violazione contestata (imposta dovuta di importo rilevante e modalità fraudolente attraverso le quali i beni sono stati sottratti all'accertamento), occorre rilevare che il sistema penale nazionale prevede ipotesi di reato in casi di violazione degli obblighi di dichiarazione e di pagamento in materia di IVA sugli scambi, dovuta in relazione a beni quali quelli sequestrati al ricorrente, previste dal d.g.vo 10 marzo 2000, n. 74, artt. 3, 4 e 5, per i quali è prevista una pena più grave di quella stabilita per il contrabbando, oltre alla confisca in forza della disciplina generale. Doveva, pertanto, escludersi, che la previsione di una sanzione penale (la multa e la confisca) per l'ipotesi dell'introduzione nel territorio comunitario, rappresenti un mezzo sproporzionato rispetto al perseguimento della corretta applicazione del sistema dell'IVA.

#### **4. Esame della giurisprudenza della Cassazione**

##### *Sezione III Penale, sentenza n. 9016 / 99*

Viene ritenuta non operante ai fini della determinazione dell'imponibile IVA la presunzione di autoconsumo delle merci non fatturate all'atto di cessazione dell'attività, ai fini dell'obbligo di autofatturazione e del pagamento dell'IVA. Il contribuente aveva dedotto che, a causa del lungo periodo in cui le merci erano rimaste giacenti, si era verificata una minusvalenza, che incideva in diminuzione sul costo di acquisto, La Corte osservava che la presunzione di autoconsumo è valida soltanto ai fini fiscali. Anche se non specificata sul piano giuridico tale principio appare, comunque, ineccepibile.

##### *Sezione III Penale, sentenza n. 5490 / 09*

il giudice di merito, ai fini della determinazione della soglia imponibile di cui all'art. 5 ( omessa dichiarazione dei redditi ) aveva applicato l'art. 32, comma 1, n. 2, del DPR n. 600 / 73, secondo cui i movimenti in conto corrente si considerano ricavi imponibili, salva la dimostrazione, da fornirsi dal contribuente, che gli stessi movimenti non hanno rilevanza ai fini della determinazione del reddito soggetto ad imposta. La sentenza, dopo aver richiamato la giurisprudenza della Sezione tributaria, secondo la quale la regola contenuta nel richiamato art. 32 ha natura di presunzione legale, affermava che come tale non poteva essere utilizzata in sede penale, nel quale vige in pieno il principio del libero convincimento del giudice.

La non coincidenza del regime probatorio in sede penale e in sede tributaria, del resto, era già stata affermata da Cass., Sez. III, n. 21213 / 2008.

##### *III Sezione penale, sentenza n. 14486 / 2009*

Si trattava dell'acquisto di un aeromobile in Italia con iscrizione nel registro svizzero e di successiva reintroduzione nel territorio doganale comunitario attraverso la Danimarca. Veniva contestata un'ipotesi di evasione dell'IVA all'importazione attraverso una condotta di carattere abusivo, prima perché l'utilizzazione avveniva in Italia ( e quindi non vi erano i presupposti per la fatturazione dell'acquisto in regime di sospensione d'imposta perché il bene era destinato all'esportazione ( art. 8 e 8 bis DPR 633 / 72 ), poi perché l'ingresso in Danimarca era stato deciso soltanto in considerazione dell'esenzione IVA sull'importazione di aeromobili.

La Corte annullava senza rinvio la misura cautelare del sequestro del velivolo, osservando che:

- innanzitutto impropriamente era stato contestato il delitto di evasione dell'IVA all'importazione, essendosi verificata soltanto evasione dell'IVA interna, in quanto il velivolo era stato adibito ad uso nel territorio nazionale, per cui non vi era stata un'applicazione non

- corretta del regime di fatturazione in sospensione d'imposta per le esportazioni o per la vendita di aeromobili disciplinate dagli articoli 8 e 8 *bis* DPR n. 633 / 72;
- la figura dell'abuso del diritto era stata richiamata impropriamente, essendo configurabile una violazione di norme tributarie; in ogni caso, anche considerando la successiva reintroduzione del bene nel territorio dell'U.E., la scelta di un luogo per tale introduzione non poteva ritenersi di carattere abusivo;
  - comunque inteso, lo strumento dell'abuso del diritto, in quanto comporta un regime di presunzione legale, non è utilizzabile come tale ai fini della prova penale.

### *III Sezione penale, sentenza n. 26723/ 11*

Si trattava della contestazione di un delitto di cui all'art. 4 d.l.vo n. 74 / 2000 per omessa dichiarazione IVA e IRPEF realizzate dissimulando un'attività d'impresa. esercitata attraverso molteplici operazioni speculative connesse allo sfruttamento e la valorizzazione di terreni. Il giudice di merito aveva qualificato tale attività, in via alternativa come operazione abusiva.

In proposito viene subito naturale obiettare che nella specie la figura dell'abuso del diritto appariva impropriamente richiamata, giacchè si trattava di un caso manifesto di dissimulazione o di mancata dichiarazione dei requisiti dell'attività d'impresa ( in particolare, il compimento sistematico di operazioni, compiute mediante un'apposita organizzazione ), con la conseguenza si configuravano ricavi imponibili e corrispettivi soggetti ad IVA. La sentenza, però, presenta interesse perché afferma, pur senza specifica motivazione che la condotta elusiva, ove riconducibile alle ipotesi di cui all'art. 37 bis DPR 600/ 73, « essendosi risolta in atti e negozi non opponibili all'amministrazione avrebbe comunque comportato una dichiarazione infedele, perché nella stessa gli elementi attivi non sono stati esposti nel loro ammontare effettivo ». Dalla motivazione non si ricava, quindi, se qualunque ipotesi di condotta abusiva abbia rilievo al fine di integrare l'elemento obiettivo del reato, o soltanto quelle ipotesi elusive normativamente e specificamente previste.

### *Sez. II penale, sentenza n. 7739/2012*

Attività contrattuale a Lussemburgo – veste estera a società lussemburghese – trasferimento a questa di marchi ( creazioni moda ) – percezione *royalties*. Creazione schermo territoriale estero per impedire applicazione regime nazionale. Contestato anche il reato di truffa.

GUP dichiara non luogo a procedere, ritenendo che la scelta della sede all'estero fosse stata effettuata in base ad esigenze reali.

Ricorso cassazione dell'Agenzia delle entrate: occorre privilegiare aspetto reale ( effettiva collocazione attività direzione, controllo, impulso del gruppo ) Doveva, quindi, applicarsi la convenzione contro la doppia imposizione, in base : all'art. 73, comma 1, del TUIR .

- La Cassazione esclude il delitto di truffa aggravata : si deve considerare la specialità delle norme penali tributarie in materia di frode fiscale. La truffa è configurabile solo quando da artifici e raggiri derivi un danno patrimoniale diverso ed ulteriore rispetto alla mancata percezione dei tributi dovuti;
- sui reati tributari: si trattava di “*esterovestizione*”( l'art. 73 TUIR si riferisce, per individuare il criterio di collegamento del regime nazionale in tema di imposte sul reddito, alla sede effettiva, sede legale o dell'oggetto principale dell'attività ).Viene richiamato anche l'art. 4 del mod. di convenzione OCSE;
- il comma 5 bis del TUIR, introdotto con dl n. 223 / 2006, conv. in l. 248/2006, pone l'inversione onere della prova sulla sussistenza degli elementi di collegamento a carico delle società estere gestite o controllate anche indirettamente da soggetti d'imposta italiani,

- viene richiamato l'art. 37 bis del DPR n. 600 / 1973 e le sentenze SU civili 20055 e 30057/2008 in tema di abuso del diritto, secondo le quali : si tratta di regola generale dell'ordinamento tributario; inoltre la sentenza della Sezione tributaria n. 1372 / 2011 ( *Adaltis* ), secondo cui le ragioni extrafiscali possono essere anche organizzative. Richiama, inoltre, anche giurisprudenza europea su abuso del diritto e pregiudiziale ( all'epoca ancora non definita ) sulla legge italiana di condono.

Sulla rilevanza penale dell'elusione fiscale:

- riferisce il contrasto di giurisprudenza : secondo la sez. III Penale, sentenza n. 26723/ 2011, le condotte elusive *ex art. 37 bis DPR 600/ 73* comportano dichiarazione infedele o omessa dichiarazione *ex art. 4 e 5 d.l.vo n. 74 / 2000* ( non dichiarazione fraudolenta ) per mancata esposizione elementi attivi; la lettera art. 1 lett. *f*, d.l.vo n. 74 / 2000 comprende anche imposta elusa;

- il principio legalità impone che abbiano rilevanza penale solo specifiche ipotesi di elusione previste dal legislatore ( così, art. 37, comma 3, e 37 bis DPR 600/ 73. Quindi non tutte le condotte elusive, riconducibili alla figura generale enunciata dalla giurisprudenza, hanno rilevanza penale;

- il principio affermato sentenza Corte di Giustizia *Halifax*, secondo cui in caso operazioni abusive non sono irrogabili sanzioni non è applicabile perché, nel caso di specie, mancava un riferimento normativo specifico;

- richiama la giurisprudenza comunitaria sul diritto di stabilimento: Stati membri possono sempre adottare misure limitative di tale diritto per contrastare l'elusione e la frode fiscale;

- riafferma la regola secondo cui non sono trasferibili in sede penale regimi di presunzione legale ( ivi compresa quella sulla residenza delle persone fisiche e giuridiche ) e di limitazione della prova. Pertanto, il fallimento della prova contraria offerta dal contribuente non è sufficiente: occorre la prova positiva della condotta elusiva.

Enunciati tali principi la Corte ha rimesso la loro applicazione al giudice di rinvio.

## 5. Considerazioni conclusive

Per quanto concerne l'ultima sentenza vi è, innanzitutto, da chiedersi se la figura dell'abuso del diritto sia stata correttamente richiamata in un caso di esterovestizione di società o di *royalties*, dove si verifica una violazione della disciplina giuridica.

Inoltre vi sono da esprimere perplessità circa la non applicazione della regola affermata dalle sentenze in cause *Halifax* e *Emsland Stärke* ( C – 110/99 ) in materia di sanzioni, secondo cui la reazione dell'ordinamento può consistere soltanto nel disconoscere gli effetti dell'operazione abusiva. In proposito il giudice di legittimità aveva l'obbligo di formulare una domanda pregiudiziale alla Corte di Giustizia, per chiedere ulteriori precisazioni circa l'origine della regola. Fra l'altro occorrerebbe sapere se la non applicabilità delle sanzioni è una conseguenza del principio di legalità ( come sembra intendersi nella sentenza *Emsland Stärke* al punto 58 ) ovvero se sia giustificato dalla obiettiva incertezza, situazione che, nell'ordinamento nazionale, può essere rimediata attraverso un'adeguata applicazione degli articoli. 8 del d.l.vo n. 546 / 1992 o 6 del d.l.vo n. 472 / 1997. Tale problematica deve essere tenuta presente nella prospettiva della riforma contenuta nell'art. 6 del disegno di legge delega governativo sulla riforma fiscale, il quale codifica il principio dell'abuso del diritto utilizzando il modello definito dalla giurisprudenza e stabilisce che in relazione a condotte elusive e/o abusive non possono essere comminate sanzioni penali. Infatti, nel caso in cui un'interpretazione della Corte di Giustizia consentisse l'applicazione di sanzioni penali, per l'IVA e gli altri tributi armonizzati, oltre che per i diritti doganali, l'abrogazione di un sistema sanzionatorio potrebbe comportare un contrasto col diritto dell'Unione, là dove viene previsto l'accertamento e la riscossione di determinati tributi, in quanto, pur quando le sanzioni sono attribuite alla competenza degli Stati membri, l'abrogazione delle sanzioni comporta il venir meno di un importante misura di

rafforzamento dell'obbligazione tributaria. Si richiama in proposito la giurisprudenza della Corte di Giustizia ( sentenza d'infrazione in causa C – 372/06 ) e della Cassazione ( 17371 e 25701 / 09 ) in tema di condono IVA.<sup>1</sup>

**Enrico Altieri**  
**Presidente aggiunto on. della Corte di Cassazione**

---

<sup>1</sup> E' chiaro che, ove intervenisse una pronuncia della Corte di Giustizia che ritenesse contraria al diritto dell'Unione l'abrogazione di sanzioni, si profilerebbe, sul piano costituzionale interno, una ingiustificata disparità di trattamento tra imposte armonizzate e non armonizzate. Occorre in ogni caso tener presente, però, che una pronuncia della Corte di Giustizia la quale comportasse l'incompatibilità di un sistema sanzionatorio o della sua abrogazione, con conseguente applicazione di un regime precedente meno favorevole, non potrebbe mai applicarsi ai fatti precedenti ( sentenza della Corte di Giustizia in cause C – 387, 391 e 403 / 02, *Berlusconi ed altri*).