

---

# Osservazioni in tema di disciplina transitoria dell'abuso di diritto

di GUGLIELMO FRANSONI\*

---

**N**ell'ambito della disciplina dell'abuso del diritto contenuta nel nuovo art. 10-bis dello Statuto dei contribuenti, una posizione importante è rivestita dalla relativa disciplina transitoria contenuta nell'art. 1, co. 5 del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128.

L'importanza di questa disposizione non merita di essere sottolineata in quanto essa è determinata al fine di stabilire quale deve essere la disciplina delle operazioni e degli atti compiuti nel passato.

A tale importanza non corrisponde, però, un'analoga limpidezza di disciplina, anzi vi sono motivi di ritenere che questa disposizione susciterà certamente alcuni problemi interpretativi e nuove controversie.

La disposizione transitoria stabilisce che *“Le disposizioni dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, hanno efficacia a decorrere dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del presente decreto e si applicano anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto”*.

Così formulata, la disciplina si applicherebbe “a tutte le disposizioni” contenute nell'art. 10-bis e dovrebbe essere intesa nel senso che: (a) tutte le disposizioni sono efficaci solo dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del decreto (e, quindi, dal 1 ottobre 2015, posto che il decreto è entrato in vigore il 2 settembre) e (b) che, una volta divenute efficaci, tali disposizioni si applicano anche alle operazioni già realizzate, se a quella data non è notificato il relativo atto.

La prima parte della disciplina citata non determina soverchi problemi: è perfettamente possibile che agli atti normativi o alle singole parti di esso venga apposto un termine iniziale di efficacia. La conseguenza è che – là dove un simile termine iniziale sia effettivamente previsto – gli atti (o le singole disposizioni) dapprima entrano in vigore – nel

---

\* Professore ordinario di diritto tributario, Università degli Studi di Foggia.

senso che completano il loro *iter* formativo e divengono perfette e idonee a svolgere i propri effetti – però non producono, in concreto, alcun effetto fino al raggiungimento del termine iniziale.

Decorso il termine iniziale, la disposizione è, non solo in vigore, ma anche efficace. A questo punto occorre chiedersi in cosa consista l'efficacia di una disposizione. La risposta è semplice: una disposizione è efficace se produce “norme”. Pertanto, dal momento in cui l'art. 10-bis è entrato in vigore e le disposizioni in esso contenute sono diventate efficaci, possono essere applicate le norme che si possono “estrarre”, secondo un corretto procedimento interpretativo.

Il vero problema di diritto transitorio consiste, allora, nello stabilire a quali materie o operazioni le nuove norme (così come “estratte” dalle disposizioni dell'art. 10-bis) si possono effettivamente applicare.

Questo è il problema che affronta e risolve la seconda parte dell'art. 1, comma 5 del D.Lgs. n. 124 del 2015.

La soluzione è nel senso di prevedere una (come vedremo, in parte apparente) retroattività “limitata”. In base alla disciplina transitoria, le norme contenute nell'art. 10-bis si applicano anche alle operazioni realizzate anteriormente alla data di efficacia della riforma (e in questo consiste l'apparente retroattività di questa disciplina). Tuttavia, l'applicazione retroattiva è condizionata alla mancata notifica, entro il predetto termine, di un avviso di accertamento avente ad oggetto la medesima operazione.

Se si esamina l'art. 10-bis, tuttavia, ci si accorge immediatamente che esso contiene disposizioni che recano norme aventi natura affatto eterogenea sotto vari profili ivi inclusa la relativa disciplina intertemporale.

Detto altrimenti, esistono norme (contenute nell'art. 10-bis) la cui normale efficacia nel tempo potrebbe essere coerente con la citata disposizione transitoria, ma vi sono altre norme la cui disciplina intertemporale “ordinaria” è in conflitto con la disciplina transitoria medesima e, in alcuni di tali casi, è difficile risolvere tali contrasti.

Il caso più eclatante è quello del comma 13 dell'art. 10-bis ai sensi del quale “le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie”. Si tratta di una norma che regola, in modo più favorevole rispetto all'orientamento precedentemente formatosi, la rilevanza penale dell'abuso. Si tratta, quindi, di una *lex mitior* che, secondo i principi generali, deve considerarsi sempre retroattiva.

Non solo, ma tali principi generali occupano, nella gerarchia delle norme, un posto più elevato rispetto a quello dell'art. 1, co. 5, del D.Lgs. n. 124 del 2015, cosicché non si può neppure immaginare che quest'ultima norma deroghi (prevalendo) sul generale principio di “retroattività” della legge penale più favorevole.

In questo senso, infatti, si è già espressa una recente sentenza che ha rilevato il potenziale contrasto fra, da un lato, l'art. 1, co. 5, cit., e, dall'altro lato, *in primis* l'art. 15, co. 1, del Patto internazionale relativo ai diritti civili e politici adottato a New York il 16 dicembre 1966 e ratificato in Italia con la legge n. 881/1977; *in secundis*, l'art. 7 CEDU. La medesima sentenza ha poi affermato che, specialmente l'ultima disposizione citata, assume il ruolo di norma interposta ai sensi dell'art. 117 Cost., come interpretato dalla sentenza n. 236 del 2011. Conseguentemente, la Cassazione penale (sent. n. 40272/2015) ha ritenuto che la nuova previsione di natura “penale” si applica alle operazioni anteriori anche se l'avviso di accertamento è stato notificato.

Un altro caso importante è quello disciplinato dal comma 4 dell'art. 10-bis cit. Ai sensi del quale “*Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale*”. Se si interpretasse letteralmente la disposizione transitoria, si dovrebbe ipotizzare che tale libertà sarebbe riconosciuta anche per il pas-

sato, ma solo se l'avviso non è stato notificato. Una simile opzione ermeneutica, sebbene non preclusa in senso assoluto, appare difficile da giustificare, specie se si considera che la disposizione esordisce con un "resta ferma" che sembra esprimere l'intenzione del legislatore di introdurre una regola (non innovativa, ma) meramente confermativa di una libertà riconosciuta dall'ordinamento.

Il medesimo discorso, con gli opportuni adattamenti, si può fare per il comma 3 dell'art. 10-bis cit. il quale contiene la nozione di valide ragioni economiche. Ora, posto che la natura non abusiva delle operazioni poste in essere per valide ragioni economiche deve considerarsi consustanziale alla nozione stessa di abuso, l'unico profilo significativo di questa previsione è la precisazione che costituiscono valide ragioni extrafiscali quelle "anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente". A ben guardare, tuttavia, risulta dubbio che questa previsione abbia veramente carattere innovativo – tant'è che alle medesime conclusioni era già pervenuta autorevole dottrina anteriormente alla stessa legge delega – cosicché non appare affatto infondato sostenere che questa definizione di "valide ragioni extrafiscali" operi anche per il passato.

Più in generale, appare difficile escludere quantomeno una significativa incidenza sul piano interpretativo dei primi tre commi nel loro complesso, in considerazione del fatto che essi sembrano esprimere, in termini più articolati ma senza significative innovazioni, una nozione di abuso sostanzialmente coincidente con quella elaborata dalla giurisprudenza della Corte Suprema di Cassazione e da questa ritenuta come "immanente" nel sistema. Questa considerazione sembrerebbe avallata dalla circostanza che la legge delega legittimava soltanto la "revisione" delle vigenti disposizioni antielusive al fine di "unificarle" al principio del divieto di abuso del diritto. Tanto la "revisione" quanto l'"unificazione" esprimono chiaramente concetti che presuppongono la pre-esistenza di quanto viene sottoposto a revisione o ad unione.

La codificazione di un principio pre-esistente, se pur non priva di un qualche valore innovativo, non realizza una vera successione di leggi nel tempo e non si può quindi escludere che la definizione di abuso possa trovare applicazione anche rispetto ad accertamenti già emessi.

D'altra parte, se così non fosse, si verificherebbe un fenomeno singolare: mentre la disposizione che abroga l'art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 è entrata in vigore ed è efficace a decorrere dal 2 settembre 2015, viceversa la nuova disciplina dell'abuso è entrata in vigore solo il 1° ottobre, con la conseguenza che, se si ritenesse innovativa la nuova disposizione, si dovrebbe assumere che, fra il 2 settembre e il 1° ottobre, l'abuso del diritto non fosse vietato, salvo ritornare ad esserlo per effetto della portata retroattiva del nuovo art. 10-bis. Ciò che, peraltro, si presterebbe anche a dubbi di legittimità costituzionale in quanto – almeno per chi attribuisce natura "sostanziale" al divieto di abuso del diritto – l'applicazione retroattiva costituirebbe una deroga all'ordinaria disciplina intertemporale che avrebbe dovuto essere consentita dalla legge delega che, invece, non ha previsto nulla a questo riguardo.

Per quanto riguarda l'esigenza di un preventivo contraddittorio, poi, non si deve dimenticare che la Corte costituzionale, con la sentenza 132/2015 ha dato particolare rilievo alla giurisprudenza della Corte di cassazione (sentt. nn. 406/2015 e 257509/2014) che già riteneva imposto il contraddittorio a pena di nullità anche per gli atti impositivi fondati sul principio generale del divieto di abuso del diritto. Cosicché, sembra sostenibile, anche in questo caso, che l'art. 10-bis codifichi un principio comunque vigente e operante anche rispetto agli avvisi già emessi.

Si deve ritenere, infine, che le norme strettamente procedurali (in tema di contraddittorio, di motivazione, di termini, ecc.) siano di per sè regolate dal principio *tempus regit actum*, talchè la disposizione transitoria di cui al comma 5 cit. non incide sulla normale operatività della ordinaria disciplina intertemporale.

In altri termini, un esame approfondito dell'art. 10-bis, co. 5 conduce ad un forte ridimensionamento e ad una ampia articolazione della sua effettiva portata che troverà, inevitabilmente, più di un'eco in giurisprudenza.