

IL DECRETO ATTUATIVO DELLA DELEGA FISCALE

28 settembre 2015 ore 06:00

Abuso del diritto: quando cambiano le regole?

di **Stefano Loconte - Professore a contratto di Diritto Tributario e Diritto dei Trust, Università degli Studi LUM "Jean Monnet" di Casamassima, Avvocato Daria Pastorizia - Avvocato, Loconte & Partners**

Efficacia retroattiva condizionata. Questa la portata delle nuove regole dettate dal D.Lgs. n. 128/2015 in materia di abuso del diritto, che prevedono spazi di applicazione più ampi solo se l'atto impositivo non risulta ancora notificato alla data di entrata in vigore del decreto legislativo. Il D.Lgs. n. 128 è in vigore dal 2 settembre scorso; peraltro, l'entrata in vigore non implica che le nuove regole in materia di abuso del diritto debbano considerarsi operative sin da subito. Affinchè le disposizioni possano essere effettivamente applicate, è necessario attendere il 1° ottobre 2015, che costituisce la linea di partenza per l'applicazione a pieno regime del nuovo abuso del diritto.

La data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 128/2015, che riforma la disciplina dell'abuso del diritto acquista un ruolo determinante al fine di ampliare o restringere l'ambito applicativo delle nuove regole.

Sebbene nel testo normativo nulla si dica al riguardo, va da sé che l'**entrata in vigore** delle disposizioni in esso contenute debba essere ricondotta - come la regola vuole - al quindicesimo giorno successivo alla data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, e quindi, a conti fatti, a decorrere **dal 2 settembre 2015**.

L'entrata in vigore non implica tuttavia che le nuove regole in materia di abuso del diritto debbano considerarsi operative sin da subito. Sarà infatti necessario attendere il **primo giorno del mese successivo** alla data di entrata in vigore del decreto affinché le disposizioni possano essere effettivamente applicate.

Il **1° ottobre 2015** costituisce quindi la linea di partenza per l'applicazione a pieno regime del nuovo abuso del diritto.

Sul punto *nulla questio*.

Ma cosa accade alle **operazioni ritenute abusive** che siano state **poste in essere in data anteriore** al 1° ottobre 2015?

La norma parla chiaro.

Le nuove regole potranno applicarsi anche a tali operazioni a condizione che alla data di entrata in vigore del decreto legislativo non sia stato notificato al contribuente il **relativo atto impositivo**, ovvero sia ogni atto idoneo ad accertare un debito tributario o ad irrogare sanzioni per le violazioni commesse.

È evidente che l'architettura del decreto abbia in questo modo previsto anche un **effetto "retroattivo"** delle nuove regole, seppure condizionato.

Dovrà aversi riguardo, infatti, che il relativo atto di imposizione sia stato o meno notificato alla data del 2 settembre 2015. Nel caso in cui a tale data le operazioni siano già state oggetto di accertamento, resterà in vita la disciplina previgente.

Proprio l'espressa previsione dell'inefficacia delle nuove disposizioni alle condotte già formalmente contestate al contribuente sembra rivelare come il **limite** dettato dalla novella disciplina per l'allargamento della sua portata applicativa non si presti ad ulteriori interpretazioni.

Ai fini dell'applicazione retroattiva delle nuove norme, ad esempio, non potrà farsi valere che l'atto impositivo, sebbene notificato prima dell'entrata in vigore dell'art. 10-*bis* della legge n. 212/2000, non sia ancora divenuto definitivo alla data del 1° ottobre 2015.

Sul punto, nella relazione di accompagnamento viene chiarito che il principio recato dalla norma è quello del **tempus regit actum**, secondo cui la normativa sopravvenuta si applica a ciascun procedimento amministrativo non ancora concluso mediante l'adozione dell'atto finale.

Il dato letterale della norma condurrebbe ad escludere anche l'applicazione della regola del **favor rei** che, codificata all'art. 2, comma 2, c.p., prevede che "Nessuno può essere punito per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce reato".

Una tale interpretazione presta tuttavia il fianco a non poche **perplessità**.

Argomentazioni di segno opposto infatti indurrebbero a riconoscere l'applicazione del **principio di favor rei** anche con riferimento alla nuova disciplina dell'abuso del diritto, suggerendone un'**efficacia retroattiva a vantaggio del contribuente**.

Anzitutto deve considerarsi che il principio di eguaglianza rappresenta "non solo il fondamento ma anche il limite dell'applicabilità retroattiva della *lex mitior*" posto che eventuali **deroghe** al principio dell'efficacia solo per l'avvenire delle nuove disposizioni "possono essere disposte dalla legge ordinaria quando ricorra una sufficiente ragione giustificativa" (Corte Cost. 22 luglio 2011, n. 236).

Inoltre, non può trascurarsi che il **principio di retroattività della legge più favorevole** è riconosciuto non solo dal **diritto internazionale e comunitario** (art. 15, patto int. dir. civ e politici; art. 7 CEDU ed art. 49 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea), ma anche dalla recente **giurisprudenza** della Corte di Strasburgo. Proprio in questo campo, un contributo significativo è stato offerto dalla Corte Europea dei diritti dell'uomo (cd. caso Scoppola, G.C. 17/09/2009) che ha confermato che, nell'ipotesi di successione di leggi penali nel tempo, l'applicazione della pena più sfavorevole al reo costituisce violazione dell'art. 7, p.1, CEDU.

Sposare la tesi del riconoscimento del *favor rei* avrebbe riflessi di non poco conto sui contribuenti: posto che il comma 13 della nuova disposizione prevede che le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie, in base all'applicazione di tale principio le condotte abusive non potrebbero essere più perseguite penalmente anche se commesse in passato.

Al netto dei dubbi interpretativi ai quali la disciplina si presta, tuttavia, occorre prendere atto che in forza dell'art. 1, comma 5, del D.Lgs. n. 128/2015, tutta la disciplina in esso contenuta (comma 13 compreso) non potrà trovare applicazione con riferimento a tutte quelle operazioni per le quali entro il mese di settembre risulti già notificato il relativo atto impositivo.

Effetto retroattivo soft per le nuove regole, quindi.

Ristretta la finestra temporale, la sensazione è che molti contribuenti resteranno a guardare da lontano le maggiori garanzie promesse dalla disciplina sull'abuso del diritto, senza poterne beneficiare. Per loro tutto resta come prima.

Copyright © - Riproduzione riservata