

Studio Fabrizio Mariani  
Viale Brigata Bisagno 12/1 16129 Genova  
Tel. e. fax. 010.59.58.294  
[f.mariani@studio-mariani.it](mailto:f.mariani@studio-mariani.it)

Circolare n. 25/2015  
Del 1° ottobre 2015

## ABUSO DEL DIRITTO CODIFICATO NEL SISTEMA TRIBUTARIO

In questa Circolare

1. **Abuso del diritto**
2. **Perimetro dell'abuso di diritto**
3. **Effetti giuridici**
4. **Aspetti procedurali**
5. **Decorrenza**

Studio Mariani

Il **D.Lgs. 128/2015** sulla certezza del diritto, in attuazione della Legge delega 23/2014, ha inserito una clausola generale antiabuso che codifica nel sistema tributario il principio del divieto di abuso del diritto di matrice giurisprudenziale. L'**art. 10-bis, L. 212/2000** unifica i concetti di elusione ed abuso, traccia i connotati dell'istituto e definisce sul piano dei contenuti la nozione ed il perimetro applicativo, sul piano degli effetti giuridici le conseguenze della condotta abusiva e sul piano del procedimento le modalità attraverso cui deve essere contestata al contribuente la fattispecie abusiva.

## **Abuso del diritto**

### **Introduzione**

Il nuovo art. 10-bis, L. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente) qualifica il divieto di abuso del diritto come vera e propria clausola generale dell'ordinamento tributario. L'istituto, fino ad oggi, non era mai stato codificato in via normativa ma la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, recependo gli orientamenti della giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea, aveva già qualificato l'abuso del diritto tributario come principio immanente del sistema tributario.

Il divieto di abuso del diritto in campo tributario ha infatti origine comunitaria e, segnatamente, nella pronuncia resa dalla Corte di giustizia nel caso *Halifax* (Corte di Giustizia, 21.2.2006, causa C-255/02) a seguito di quella pronuncia, la giurisprudenza nazionale (sin dalle pronunce Cass. Civ. SS.UU. 30055, 30056 e 30057/2008) ha elaborato una figura di abuso del diritto propria dell'ambito tributario interno: in principio, quale immediata derivazione della corrispondente figura comunitaria e, successivamente, quale regola «immanente» nei principi costituzionali informativi della materia.

L'**assenza di una definizione legislativa** e l'oscillante orientamento della giurisprudenza hanno, però, ingenerato rilevanti incertezze interpretative con riguardo ai confini applicativi dell'istituto nonché agli effetti ed alle garanzie procedurali; da qui la delega legislativa che ha finito per recepire quei criteri direttivi già elaborati in sede giurisprudenziale: le nuove disposizioni, pertanto, non hanno nella sostanza una reale portata innovativa in quanto codificano principi già «immanenti» nell'ordinamento.

### **Tecnica legislativa**

In via preliminare, è significativa la collocazione della disciplina dell'abuso del diritto nello Statuto dei diritti del contribuente: tale collocazione è strumentale all'avvenuta unificazione dei concetti di elusione e di abuso ed alla valenza generale del nuovo istituto che troverà applicazione con riguardo a tutti i tributi, sia quelli diretti sia quelli indiretti, con l'unica eccezione della materia doganale: secondo la relazione illustrativa «l'inserimento di questa disciplina nell'ambito dello Statuto dei diritti del contribuente conferisce ad essa la forza di principio preordinato alle regole previste nelle discipline dei singoli tributi, come è stato più volte riconosciuto dalla Corte di cassazione relativamente alle altre disposizioni contenute nello Statuto». L'**esigenza di elaborare una generale clausola antiabuso deriva**, d'altra parte, dalla mera presa d'atto della **inadeguatezza** dell'**art. 37-bis, D.P.R. 600/1973** a contrastare le pratiche elusive per il limitato ambito applicativo (sole imposte dirette) sia per il numero chiuso delle fattispecie sindacabili (solo quelle ivi riportate nel co. 3): l'intervento legislativo, in questa prospettiva, rispecchia un approccio diverso rispetto al passato perché segna il passaggio da un contrasto alle condotte abusive operato tramite disposizioni casistiche (costruite intorno a fattispecie concrete e chiuse) ad una clausola generale. Per l'effetto, l'**art. 37-bis D.P.R. 600/1973** è stato espressamente abrogato; analoga scelta, viceversa, non è stata

operata in riferimento all'art. 20, D.P.R. 131/1986. La diversa soluzione dovrebbe spiegarsi nella constatazione che l'inquadramento dell'art. 20, D.P.R. 131/1986 come norma avente carattere antielusivo è, da sempre, alquanto incerta: ora, però, per effetto della nuova norma generale antiabuso, l'art. 20, D.P.R. 131/1986 può (finalmente) tornare a rivestire esclusivamente il ruolo originario di norma (non tanto anti elusiva bensì) interpretativa, in base alla quale per la tassazione del «singolo atto» non ci si deve fermare alla apparenza esteriore ma occorre verificarne la sostanza. La scelta del Legislatore evidentemente intende «superare» quella parte della giurisprudenza che, attribuendo all'art. 20, D.P.R. 131/1986 una finalità antielusiva, consentiva all'Amministrazione finanziaria di riqualificare gli atti oggetto di registrazione anche sotto il profilo economico.

Dal punto di vista della **tecnica legislativa** l'art. 10-*bis*, L. 212/2000:

- sul **piano dei contenuti** fissa nei primi quattro commi il perimetro dell'abuso del diritto precisando la definizione (co. 1), gli elementi costitutivi ossia l'assenza di «*sostanza economica*» e la realizzazione di «*vantaggi fiscali indebiti*» (co. 2), l'esimente delle «*valide ragioni extrafiscali*» (co. 3) e la libertà di scelta della condotta fiscalmente meno onerosa (co. 4);
- sul **piano degli effetti giuridici** conferma che le **pratiche abusive** determinano l'inopponibilità dei vantaggi fiscali conseguiti (co. 1), prevede che esse non rilevino ai fini penali e, viceversa, soggiacciono alle sanzioni tributarie amministrative (co. 13);
- sul **piano procedimentale è confermata l'obbligatorietà** a pena di nullità del contraddittorio preventivo anche mediante interpello (co. 5-7), lo specifico onere motivazionale (co. 8) e probatorio (co. 9), la sospensione della riscossione in pendenza di giudizio in CTP (co. 10), la tutela dei terzi (co. 11).

## Perimetro dell'abuso di diritto

### Elementi costitutivi

La definizione di abuso del diritto è esplicitata interamente nel co. 1 dell'art. 10-*bis* mentre i successivi tre commi spiegano il significato dei riferimenti ivi riportati. Il co. 1 fissa gli elementi costitutivi dell'abuso recitando che «*configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che ... realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti*». Gli elementi costitutivi sono, pertanto, tre:

- l'**assenza di sostanza economica**,
- la **realizzazione** di un **vantaggio fiscale indebiti**,
- la circostanza che tale vantaggio è l'effetto **essenziale** dell'operazione.

Si tratta, peraltro, dei presupposti costitutivi che si ritrovano anche nella Raccomandazione della Commissione Europea 2012/772/UE del 6 dicembre 2012 (Raccomandazione). Sotto il profilo definitorio, l'art. 10-*bis* non porta grandi innovazioni e le fattispecie che intende contrastare sono le medesime di quelle colte dall'art. 37-*bis*, D.P.R. 600/1973 fatto salvo il venir meno di tutte le limitazioni connaturate a quella disposizione, circa l'ambito circoscritto alle sole imposte dirette ed alle operazioni ivi tipizzate.

Per meglio definire i citati elementi costitutivi soccorrono i successivi co. 2 e 3 dell'art. 10-*bis*.

Ai sensi del successivo co. 2 lett. a), art. 10-*bis* sono, infatti, privi di sostanza economica «*i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai*

*vantaggi fiscali*»; per meglio specificare la disposizione individua due «*indici*» che caratterizzano la «*mancaza di sostanza economica*» ossia

- «*la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme*» (primo indice)
- «*la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato*» (secondo indice).

Esiste, pertanto, un duplice profilo di indagine quanto alla «*sostanza economica*»: il primo prettamente giuridico-civilistico teso a verificare che fatti, atti e contratti non nascondano, dietro il loro *nomen iuris*, una causa negoziale diversa da quella che il contribuente vuole fare emergere; il secondo, giuridico-sostanziale, volto a riscontrare che l'utilizzo degli strumenti giuridici operati sia conforme a quello delle normali logiche economiche.

In merito ai «*vantaggi fiscali indebiti*», la lett. b) del co. 2 prevede che sono tali «*i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario*». Anche tale definizione rievoca quella contenuta nella Raccomandazione (paragrafo 4.5.) secondo cui la condotta abusiva deve contrastare «*con l'obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali che sarebbero altrimenti applicabili*». La disposizione, pertanto, ribadisce che il «*cuore*» dell'abuso del diritto è la realizzazione di un vantaggio non voluto dal Legislatore ottenuto attraverso un comportamento che, pur non violando direttamente obblighi o divieti, riesca ad aggirarli. In proposito, la relazione illustrativa precisa che «*deve sussistere, quindi, la violazione della ratio delle norme o dei principi generali dell'ordinamento e, soprattutto, di quelli della disciplina tributaria in cui sono collocati gli obblighi e divieti elusi ... la ricerca della ratio e la dimostrazione della violazione di essa deve costituire il presupposto oggettivo imprescindibile per distinguere il perseguimento del legittimo risparmio di imposta dall'elusione*». In definitiva, per considerare «*indebiti*» un risparmio fiscale occorre individuare un principio fiscale eluso, ovvero l'aggiramento di un effetto voluto dalle norme tributarie di riferimento, o l'ottenimento di un effetto dalle stesse non voluto.

Il terzo elemento costitutivo è la natura «*essenziale*» del vantaggio tributario indebiti. La relazione illustrativa chiarisce che «*i vantaggi fiscali indebiti che si realizzano per effetto dell'operazione priva di sostanza economica devono essere fondamentali rispetto a tutti gli altri fini perseguiti dal contribuente, nel senso che il perseguimento di tale vantaggio deve essere stato lo scopo essenziale della condotta stessa*» e deve, quindi, aver assunto un peso decisivo al momento dell'assunzione della scelta. Il presupposto dell'essenzialità è tratto dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia («*... deve risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale*», caso Halifax) nonché dalla Raccomandazione («*... una data finalità deve essere considerata fondamentale se qualsiasi altra finalità che è o potrebbe essere attribuita ... sembri per lo più irrilevante alla luce di tutte le circostanze del caso*» paragrafo 4.6).

### ***Esimente: valide ragioni extrafiscali***

Il co. 3, art. 10-bis prevede che «*Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificare da valide ragioni extrafiscali, non marginali ...*» ed attribuisce, pertanto, alle «*valide ragioni extrafiscali*» la funzione di esimente che preclude la qualificazione come abusiva della condotta. Tale esimente merita qualche approfondimento. Innanzitutto è necessario tracciare il nesso di correlazione tra i concetti di «*sostanza economica*» (co. 1) e di «*valide ragioni extrafiscali*» (co. 3): (l'assenza del) la prima è un elemento costitutivo della fattispecie abusiva così che ove l'operazione presenti invece sostanza economica l'abuso del diritto non è di per sé

configurabile; le seconde, viceversa, assumono la funzione di esimente facendo venire meno il carattere abusivo dell'operazione. La «*sostanza economica*» e le «*valide ragioni extrafiscali*» non devono essere sovrapposte: la prima insiste sul piano oggettivo e risponde all'esigenza di verificare la coerenza tra forme impiegate ed obiettivi da raggiungere oltre che di verificare i vantaggi che ne siano scaturiti, sul loro carattere fiscale o extrafiscale e sulla loro consistenza; le seconde, viceversa, insistono sul piano soggettivo e rispondono all'esigenza di identificare i motivi per i quali l'operazione sia stata posta in essere dal contribuente.

In sostanza, dal combinato disposto dei co. 1, 2 e 3 dell'art. 10-bis si può affermare che la «*sostanza economica*» e le «*valide ragioni extrafiscali*» sono le espressioni che delimitano il perimetro dell'abuso del diritto. Dal dettato normativo emerge, infatti, che l'abuso «per definizione» non può mai sussistere in tutti i casi in cui sia individuabile un qualche vantaggio economico perché l'operazione non potrebbe dirsi «*priva di sostanza economica*»; tuttavia, un'operazione «*priva di sostanza economica*» potrebbe essere esclusa dalla contestazione di abusività ove sussistano le «*valide ragioni extrafiscali*».

Le «*valide ragioni*» per costituire un'esimente devono essere «*non marginali*» e devono rispondere ad esigenze «*anche di ordine organizzativo o gestionali*» dirette al miglioramento «*strutturale o funzionale*». Sotto il primo profilo, il riferimento alla non marginalità significa che tali ragioni possono anche coesistere con quelle fiscali; secondo la relazione illustrativa «La riconosciuta possibile coesistenza di ragioni economiche extrafiscali con quelle fiscali lascia margini di incertezza sul peso specifico che le une devono assumere rispetto alle altre, affinché possa essere superato il connotato di abusività. Si ritiene che per cogliere la non marginalità delle ragioni extrafiscali occorra guardare all'intrinseca valenza di tali ragioni rispetto al compimento dell'operazione di cui si sindaca l'abusività.

In questo senso, le **valide ragioni economiche** extrafiscali non marginali sussistono solo se l'operazione non sarebbe stata posta in loro assenza. Occorre appunto dimostrare che l'operazione non sarebbe stata compiuta in assenza di tali ragioni. La circostanza che le ragioni economiche non sono (né potrebbero essere) codificate e che spesso derivano da valutazioni dell'imprenditore lascia aperte eventuali divergenze di opinioni tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente, ma è utile che tale esimente sia stata espressamente prevista dalla norma tributaria perché in più occasioni nel passato l'Amministrazione finanziaria e la giurisprudenza hanno ritenuto che anche operazioni connotate da valide ragioni economiche potessero ritenersi abusive in ragione del percorso prescelto dal contribuente per giungere ad un determinato risultato: la nuova disciplina dell'abuso dovrebbe arrestare tale prassi perché le operazioni caratterizzate da «*valide ragioni extrafiscali, non marginali*» non potranno «*in ogni caso*» (come espressamente previsto) considerarsi abusive. Sotto il secondo profilo, il Legislatore ha recepito quella giurisprudenza secondo cui integrano «*valide ragioni extrafiscali, non marginali*» anche quelle che, pur non essendo alla base di operazioni produttive di una redditività immediata, sono comunque rispondenti ad **esigenze di natura organizzativa o gestionale** volte ad un **miglioramento strutturale e funzionale** dell'attività economica del contribuente.

### ***Legittimo risparmio di imposta ed evasione***

Uno degli aspetti più significativi della novella non è soltanto la definizione del concetto di abuso del diritto quanto la circostanza che il Legislatore abbia individuato «per esclusione» tale fattispecie. La disciplina dell'abuso del diritto si muove, infatti, entro due precise coordinate:

- il co. 4, art. 10-bis definisce il legittimo risparmio di imposta
- il co. 12 che disciplina l'evasione.

Per l'effetto, per potere configurare abuso del diritto occorrerà quindi che il vantaggio fiscale conseguito non trovi collocazione in questi due istituti.

Il co. 4, art. 10-*bis* specifica che «*Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale*». Dal tenore letterale emerge che per potere configurare abuso del diritto occorre che il vantaggio fiscale conseguito non trovi ragione e giustificazione in un'espressa opzione accordata dal sistema: ricorre, infatti, un legittimo risparmio di imposta quando il contribuente utilizza gli strumenti messi a disposizione dall'ordinamento che gli consentono un minore onere tributario. Il diritto del contribuente di scegliere tra diversi regimi opzionali e tra operazioni comportanti un differente carico fiscale non ha altro significato che escludere in ipotesi siffatte la configurabilità stessa di un abuso.

**Non si tratta** a differenza delle «*valide ragioni extrafiscali*» di un **esimente** bensì di una **condizione** che va a completare in **negativo** i presupposti richiesti per configurare l'abuso del diritto: non vi può essere abuso laddove il contribuente per realizzare un determinato risultato economico abbia scelto, tra le diverse opzioni offerte dall'ordinamento, quella fiscalmente più conveniente. Se è lo stesso sistema tributario a contemplare una determinata opzione (con il relativo carico fiscale), infatti, la scelta del contribuente di avvalersene ponendo in essere i relativi presupposti non configura abuso del diritto e ciò anche laddove sia stata motivata da esclusive ragioni fiscali. Il **principio** della **libertà di scelta** peraltro dovrebbe già trovare piena e completa applicazione in conformità al principio costituzionale di **libera iniziativa economica** (art. 41, Cost.).

Tale principio, finora per lo più disatteso, non rappresenta una novità perchè il legittimo risparmio di imposta è immanente nel sistema tributario ed era, infatti, già previsto nella relazione illustrativa all'art. 37-*bis*, D.P.R. 600/1973. La novità certamente decisiva è che il legittimo risparmio di imposta viene ora espressamente eretto a limite positivo della definizione normativa e non potrà più essere disconosciuto.

Il co. 12, art. 10-*bis* a sua volta individua l'altro limite positivo dell'**abuso del diritto nell'evasione**: l'abuso, infatti, «*può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie*». L'elusione tradizionalmente viene definita in contrapposizione all'evasione: la prima si traduce nell'aggiramento delle norme tributarie mentre la seconda ricorre con la violazione di tali norme. Con la previsione del co. 12, art. 10-*bis* pertanto, il Legislatore ha voluto frenare quella deriva della prassi e della giurisprudenza che nel passato ha spesso portato a contestare come abusive operazioni che, viceversa, si traducevano nella semplice violazione di norme positive: per l'effetto non potrà più essere utilizzato lo strumento dell'abuso del diritto per contrastare pratiche di evasione.

### ***Analisi dell'interprete e ripartizione dell'onere della prova***

Individuati i perimetri dell'abuso del diritto è possibile delineare il **percorso** che l'**interprete deve seguire per verificare** se una **determinata operazione è abusiva o meno**. In primo luogo occorre interrogarsi circa la «*sostanza economica*» dell'operazione nell'ottica degli effetti giuridici ed economici che essa realizza e della coerenza rispetto alle finalità civilistiche degli istituti giuridici utilizzati; ove essa manchi occorre verificare se il risparmio di imposta realizzato sia «*indebito*» ossia si ponga in contrasto con le norme tributarie o con i principi dell'ordinamento tributario; ove il vantaggio fiscale non sia legittimo occorre chiedersi se esso sia «*essenziale*» nell'ambito dell'operazione posta in essere e, da ultimo, se esistano motivazioni extrafiscali prevalenti: solo all'esito di tale percorso è possibile attestare se l'operazione è abusiva o meno. Tale percorso,

peraltro, si riflette nella ripartizione dell'onere probatorio: secondo il co. 9, art. 10-bis infatti, «L'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva ... in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2. Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al comma 3». Tale disposizione, pur apparendo «scontata», appare invece significativa per rispondere ad alcune derive giurisprudenziali circa l'onere del contribuente di provare le valide ragioni economiche: essa, infatti, attesta che l'onere di provare la sussistenza dell'esimente (ossia le «ragioni extrafiscali di cui al comma 3») ricorre in capo al contribuente soltanto dopo che l'**Amministrazione finanziaria** abbia pienamente **provato la natura abusiva** ossia soltanto dopo che sia stata dimostrata l'assenza di «sostanza economica» nonchè il vantaggio fiscale «indebito» ed «essenziale».

## Effetti giuridici

Sotto il profilo degli effetti giuridici l'art. 10-bis conferma, nel solco dell'art. 37-bis, D.P.R. 600/1973, che le pratiche abusive determinano l'inopponibilità dei vantaggi fiscali conseguiti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria (co. 1) e che «i soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni del presente articolo possono chiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito delle operazioni abusive i cui vantaggi fiscali sono stati disconosciuti dall'amministrazione finanziaria» (co. 11): sotto questo profilo, sono riprodotti gli stessi effetti già previsti dall'art. 37-bis, D.P.R. 600/1973. Qualche considerazione merita invece la previsione del co. 13 secondo cui le operazioni abusive non rilevano ai fini penali e, viceversa, soggiacciono alle sanzioni amministrative. Sotto il primo profilo, l'irrilevanza penale delle condotte abusive rappresenta un profilo certamente innovativo rispetto al passato considerato che la giurisprudenza di vertice aveva affermato la rilevanza penale delle fattispecie tipizzate nell'art. 37-bis, D.P.R. 600/1973 (Cass. Pen. ex pluribus 15186/2014) sia, più in generale, dell'abuso del diritto (Cass. Pen. 3307/2014).

L'avvenuta depenalizzazione origina qualche dubbio circa l'applicabilità del *favor rei* alle condotte abusive già contestate. L'art. 1, co. 5, D.Lgs. 128/2015, infatti, ha previsto che le disposizioni dell'art. 10 bis abbiano efficacia dal 1° ottobre 2015 (ossia il «*primo giorno successivo alla data di entrata in vigore del presente decreto*») e si applichino «*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 impositivo*»: dal tenore letterale della disposizione, pertanto, la novella non sembrerebbe applicabile (in deroga al *favor rei*) alle operazioni per le quali sia già stato notificato l'atto impositivo prima di tale data. In realtà, secondo la giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'Uomo (caso Scoppola c. Italia del 17 settembre 2009), l'interpretazione dinamica ed evolutiva, dell'art. 7 CEDU dimostra che il principio dell'applicazione retroattiva della pena più mite rappresenta l'«*ulteriore proiezione del nullum crimen sine lege*»; allo stesso modo la Corte Costituzionale, pur escludendo una tutela costituzionale piena al principio di retroattività della *lex mitior*, ha tuttavia ritenuto legittime le deroghe a tale principio solo qualora appaiano giustificate alla stregua dell'art. 3 Cost. non essendo tollerabile punire in maniera differenziata soggetti responsabili della medesima violazione soltanto in ragione della diversa data di commissione del reato.

Qualche **perplessità** desta anche l'ulteriore previsione secondo cui le condotte abusive sarebbero soggette alle **sanzioni amministrative**. In realtà, sebbene la formula adottata dal Legislatore («*Resta ferma*») potrebbe evocare un carattere meramente interpretativo della disposizione, in realtà la sanzionabilità amministrativa delle condotte abusive non è certamente pacifica. Infatti, per quanto la più recente giurisprudenza di Cassazione (Cass. Civ. 4561/2015) abbia ritenuto applicabili alle condotte abusive le sanzioni previste per l'infedele dichiarazione, la giurisprudenza comunitaria sull'abuso del diritto ha, viceversa, espressamente affermato che «*la constatazione di un comportamento abusivo non deve condurre ad una sanzione, per la quale sarebbe necessario un*

*fondamento normativo chiaro ed univoco»* (Sentenza Halifax). Sotto altro profilo, ancor maggior perplessità desta la circostanza che l'inciso «*Resta ferma*» sembrerebbe sottendere un'applicazione delle sanzioni amministrative anche per il passato: tale interpretazione, però, contrasterebbe con la previsione che le nuove disposizioni decorrono per gli atti notificati dal 1° ottobre (e ciò evidentemente anche quanto alle sanzioni irrogate) e con il principio di legalità (art. 3, D.Lgs. 472/1997) secondo cui nessuno può essere assoggettato a sanzione se non in forza di una legge entrata in vigore prima della sua commissione. Un ulteriore aspetto di riflessione desta, poi, la circostanza che le condotte abusive vengano sanzionate con le stesse sanzioni previste per l'infedele dichiarazione. Sulla base del testo legislativo, infatti, manca qualsiasi previsione di gradualità dei carichi sanzionatori: per l'effetto colui che realizza un risparmio di imposta indebito sarà punito con le stesse sanzioni previste per chi viola le norme tributarie per evadere le imposte.

## **Aspetti procedurali**

Sotto il profilo procedimentale, la novella ha di fatto tradotto in dati normativi quei principi e garanzie che avevano già trovato pieno riconoscimento in sede giurisprudenziale.

In **tema di contraddittorio**, i co. 6 e 7, art. 10-*bis* ricalcano il procedimento già previsto dall'art. 37-*bis*, D.P.R. 600/1973 (ossia richiesta di fornire chiarimenti, presentazione memorie entro 60 giorni; motivazione «rinforzata» dell'avviso di accertamento in merito alle memorie presentate; sanzione di nullità ove siano violate tali precisazioni; è invece nuova la previsione che se il rispetto dei 60 giorni determina il superamento del termine ordinario di accertamento questo viene prorogato della misura necessaria) ed esplicitano il principio del necessario contraddittorio preventivo già ritenuto dalla giurisprudenza come «*immanente*» a pena di nullità anche per l'abuso del diritto (Corte Cost. 132/2015; Cass. Civ. SS.UU. 19667/2014, Cass. Civ. 7843/2015). Nessuna novità neppure in tema di riscossione (co. 10) in quanto viene ribadito, nel solco dell'art. 37-*bis*, D.P.R. 600/1973, che la riscossione resta sospesa in caso di ricorso per tutto il primo grado del relativo processo e successivamente alla sentenza della CTP opera in misura frazionata (*ex* artt. 68, D.Lgs. 546/1992 e 19, D.Lgs. 472/1997). Un aspetto, viceversa, molto importante è la previsione che l'abuso del diritto non è rilevabile d'ufficio (co. 9) che pone fine alla pericolosa deriva della giurisprudenza in tal senso.

## **Decorrenza**

Come anticipato il **Legislatore** ha **fissato** la **decorrenza** dell'art. 10-*bis* dal «*primo giorno successivo alla data di entrata in vigore del presente decreto*» ossia dal **1° ottobre 2015** (il D.Lgs. 128/2015 è stato pubblicato in G.U. il 18 agosto 2015 ed è entrato in vigore il 2 settembre 2015). Tale decorrenza non è pienamente condivisibile: come rappresentato nel corpo del testo la disciplina introdotta dal Legislatore ha per lo più esplicitato definizioni e principi che erano già immanenti nel sistema tributario. Il differimento al 1° ottobre 2015, pertanto, sembra piuttosto il tentativo postumo di «salvare» gli atti impositivi già notificati. In realtà, trattandosi di principi «immanenti» dovrebbe ritenersi che le disposizioni sull'abuso del diritto possano trovare applicazione anche per gli atti impositivi notificati *ante* 1° ottobre 2015.