

CONTENZIOSO

Abuso del diritto e inapplicabilità delle sanzioni penali

di **Luigi Ferrajoli**

L'articolo 1 del D.Lgs. n.128 del 05.08.2015, entrato in vigore il 02.09.2015, rubricato "disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale", contiene una **specifico disciplina dell'abuso del diritto**, disponendo, da un lato, l'abrogazione dell'art.37-bis d.P.R. n.600/73 e, dall'altro lato, l'introduzione **dell'art.10-bis alla Legge n. 212 del 27.07.2000** (Statuto dei diritti del contribuente), che individua i presupposti dell'abuso del diritto, stabilendo che: *"configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti"*. In particolare, costituiscono **operazioni prive di sostanza economica** *"i fatti, gli atti e i contratti, anche fra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali"* finalizzati alla realizzazione di **vantaggi fiscali indebiti** ossia *"benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario"*.

Il **comma 13 del nuovo art.10-bis della L. n.212/00**, risolvendo in via legislativa la questione finora assai dibattuta in giurisprudenza circa **la rilevanza penale dei comportamenti di elusione fiscale**, sancisce espressamente che: *"Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie"*.

La **disciplina** contenuta nel citato comma 13 dell'art.10-bis ha senza dubbio **portata innovativa**, dal momento che, non solo, la più recente giurisprudenza della Cassazione è pervenuta ad affermare la rilevanza penale dell'abuso del diritto (Corte di Cassazione sentenza n. 3307/14), ma anche e soprattutto, perché **l'esplicita abrogazione dell'art.37-bis del d.P.R. n.600/73** e l'assorbimento nella nuova figura dell'abuso del diritto delle ipotesi di elusione tipizzate dall'art.37-bis d.P.R. n.600/73, finirà per comportare **l'irrilevanza penale** anche di queste ultime. Ossia anche di ipotesi che la Corte di Cassazione in maniera pacifica ritiene attualmente che possano configurare vicende penalmente rilevanti (Corte di Cassazione sentenze n. 13039/14 e n. 15186/14).

L'articolo 1, co.5, del D.Lgs. n. 128/15 prevede che le disposizioni contenute nel nuovo art.10-bis L. n.212/00 *"hanno efficacia a decorrere dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore [...] 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 impositivo"*.

Riguardo all'efficacia delle nuove disposizioni - quindi anche del comma 13 sull'irrilevanza penale dell'abuso del diritto -, che decorre **1° ottobre 2015**, si pone il dubbio interpretativo se, in relazione all'affermata irrilevanza penale dell'elusione, possa essere invocata o meno la

regola del *favor rei* codificata **all'art.2, co.2 c.p.** secondo cui *“Nessuno può essere punito per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce reato”*.

Il dato letterale sembrerebbe imporre una conclusione negativa, posto che per il comma 5 dell'art.1 D.Lgs. n.128/15 la nuova disciplina non è applicabile alle **operazioni per le quali entro il mese di settembre risulti notificato l'atto impositivo**.

Tuttavia esistono argomenti di carattere sistematico che possono fondare una soluzione opposta. La **Corte Costituzionale nella sentenza n. 236/2011** pur affermando che non esiste una tutela costituzionale piena al principio della retroattività della *lex mitior*, ha chiarito che le deroghe a questo principio sono legittime solo qualora appaiano giustificate alla stregua dell'art.3 della Costituzione, dal momento che **non è accettabile che vengano puniti in maniera differenziata** soggetti responsabili della medesima violazione **solo in ragione della diversa data di commissione del reato**.

Sulla base di tali considerazioni si deve concludere che, in base alla nuova disciplina dell'abuso del diritto dettata dall'art.1 D.Lgs. 128/15 e della espressa irrilevanza penale della elusione fiscale, **il contribuente**, anche in relazione a condotte per le quali alla data del 1° ottobre 2015 sia già stato notificato l'atto impositivo, **possa richiedere la dichiarazione di archiviazione del procedimento penale** sulla base degli argomenti sistematici sopra indicati. Deve, peraltro, essere precisato che trattandosi di argomenti fondati su di un'interpretazione sistematica della normativa penale non è scontato che tale soluzione sia accettata dalla Procura procedente, per cui le stesse argomentazioni andranno se del caso riproposte nel corso del processo penale.

Per approfondire le problematiche relative al contenzioso tributario ti raccomandiamo il seguente seminario di specializzazione: