

IL DECRETO ATTUATIVO DELLA DELEGA FISCALE

14 gennaio 2016 ore 06:00

## Abuso del diritto: nuove regole, più garanzie per i contribuenti

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

Definizione unitaria di abuso del diritto, legittimo risparmio d'imposta, interpello antiabuso, maggiori garanzie procedurali e favor rei per le sanzioni penali: sono queste le principali novità introdotte dal D.Lgs. n. 128 del 2015, in attuazione della legge delega fiscale, con efficacia dal 1° ottobre 2015. Di questi temi ha parlato Stefano Loconte in sede di Roadshow Wolters Kluwer per il professionista, un ciclo di incontri di formazione organizzato dalla Scuola di formazione IPSOA in collaborazione con Vodafone, che si è svolto ieri a Milano.

L'abuso del diritto cambia volto.

Il D.Lgs. n. 128/2015 recante "Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente", in vigore dal 2 settembre 2015 ed **efficace dal 1° ottobre 2015**, riscrive, in maniera alquanto innovativa, la disciplina sostanziale e procedimentale dell'istituto.

**Consulta il [Dossier Abuso del diritto](#)**

Il nuovo regime ha **valenza generale** con riguardo a tutti i tributi, fatta salva la speciale disciplina vigente in materia doganale.

### **La nuova nozione di abuso del diritto o elusione fiscale**

L'intervento di gran lunga più innovativo apportato dalla novella in esame, è rappresentato dall'inserimento di una **norma ad hoc** nella legge n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), con la quale si pone **fine al doppio binario**, contemplato dalla disciplina previgente, tra **elusione fiscale** ed **abuso di diritto**, il primo, regolato dall'**art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973** (ora abrogato), il secondo, riconosciuto dalla giurisprudenza di legittimità e rinvenibile attraverso un'analisi dei comportamenti adottati dal contribuente.

Il nuovo art. 10-*bis*, rubricato "Disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale", **unifica i due concetti**, apprestando una disciplina unitaria. In base alle nuove disposizioni, la fattispecie si configura in presenza di una o più operazioni che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, sono **prive di sostanza economica** e permettono al contribuente che le pone in essere di realizzare **vantaggi fiscali indebiti**.

Un'operazione è priva di sostanza economica se i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, sono idonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali (tipica, al riguardo, è l'ipotesi di non conformità degli strumenti adottati rispetto alle normali logiche di mercato).

Si considerano, invece, indebitamente conseguiti, quei benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario. A rilevare sarà, pertanto, la causa dell'operazione abusiva, che dovrà assumere carattere prevalente, e l'intento "doloso" del contribuente che, nella condotta posta in essere, mira essenzialmente a perseguire un indebito vantaggio.

Le operazioni abusive effettuate dal contribuente non sono opponibili all'Amministrazione finanziaria, con la conseguenza che ove accertate, diventano inefficaci ai fini tributari, non garantendo, pertanto, l'accesso ai relativi vantaggi fiscali. L'abuso sarà, invece, escluso in presenza di operazioni **giustificate** da valide **ragioni extrafiscali non marginali**, finalizzate al miglioramento strutturale e/o funzionale dell'impresa o dell'attività professionale del contribuente, da ritenersi sussistenti solo qualora in loro assenza l'operazione non sarebbe stata posta in

essere; dovrà, dunque, trattarsi di ragioni dal significativo peso specifico.

## Libera scelta dei regimi opzionali

Lecito, anche con la nuova disciplina, il “legittimo risparmio d’imposta” ovvero la facoltà per il contribuente di scegliere tra diversi regimi opzionali offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale (ad esempio, il tipo di società da utilizzare, il ricorso al finanziamento basato su capitale proprio o di debito, etc.).

## Interpello antiabuso

Il contribuente avrà, inoltre, la facoltà di proporre istanza di interpello all’Agenzia delle Entrate, al fine di conoscere se le operazioni già realizzate o che intende realizzare, integrano la fattispecie di abuso del diritto.

Pertanto, in deroga alle ordinarie regole dettate in materia di interpello, avente di solito carattere preventivo rispetto all’operazione che si intende realizzare, l’interpello “antiabuso” potrà riguardare **anche operazioni già poste in essere**.

La relativa istanza andrà presentata prima della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione o per l’assolvimento degli altri obblighi tributari connessi alla fattispecie cui si riferisce l’istanza medesima.

La novella contiene, inoltre, un richiamo all’**interpello “disapplicativo”** di disposizioni antielusive, prevedendo la facoltà di proporre relativa istanza qualora si dimostri che gli effetti antielusivi che le citate norme sono volte a scongiurare non possano verificarsi.

## Procedura di accertamento e obbligo di motivazione

L’art. 10-*bis* introduce altresì particolari regole procedurali finalizzate a garantire un’efficace contraddittorio con l’Amministrazione finanziaria e il diritto di difesa del contribuente. A tal fine, la nuova disposizione stabilisce, anzitutto, che l’atto accertativo dell’abuso, deve essere preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una **richiesta di chiarimenti**, da fornire entro il termine di 60 giorni, con conseguente proroga dei termini di accertamento. In caso di emissione dell’avviso di accertamento, l’Ufficio sarà inoltre tenuto a **motivare succintamente** l’atto in relazione a: condotta abusiva, norme o principi elusivi, indebiti vantaggi fiscali realizzati e chiarimenti forniti dal contribuente.

## Onere della prova

Aumentano le garanzie per il contribuente anche sotto il profilo probatorio. Sarà, infatti, **onere dell’Amministrazione** dimostrare il disegno abusivo e le eventuali modalità di manipolazione o alterazione degli strumenti giuridici utilizzati nonché la loro mancata conformità ad una normale logica di mercato, rimanendo **a carico del contribuente** la sola prova dell’esimente delle ragioni extrafiscali, alla base della propria condotta, idonee ad escludere l’abuso.

Sottratto, infine, al giudice, ogni potere di rilevanza d’ufficio della fattispecie.

## Sanzioni penali

Le operazioni abusive **non danno luogo a fatti punibili** ai sensi delle leggi penali tributarie, con conseguente applicazione del principio del *favor rei* ai procedimenti penali in corso e alle condotte perpetrate in passato.

Ove sia già stato intrapreso un procedimento penale, occorrerà, dunque, rappresentare che il fatto non è più previsto dalla legge come reato. Diversamente, in caso di condanna passata in giudicato, si procederà alla revoca, da parte dell’organo giudicante, della relativa sentenza o decreto penale di condanna.

## Sanzioni amministrative: inapplicabilità del favor rei

Il suddetto principio **non opera**, invece, per le sanzioni amministrative. La *ratio* di tale scelta legislativa sta nel fatto che la sua eventuale applicazione comporterebbe, in buona sostanza, la verifica della sanzionabilità in futuro e alla luce delle nuove norme, anche delle violazioni commesse in passato. Tuttavia, le contestazioni elusive ovvero abusive del passato, di fatto,

continuano a costituire illecito amministrativo anche a norma del nuovo art. 10-*bis*. Le stesse, pertanto, continueranno a rimanere efficaci e la nuova disposizione non potrà essere invocata per chiederne l'annullamento.

**La Redazione segnala**

**Convegni gratuiti e accreditati - Primi provvedimenti attuativi della revisione del sistema fiscale dalla certezza del diritto alla riforma del sistema sanzionatorio**, Scuola di Formazione IPSOA

*A cura della Redazione*

Copyright © - Riproduzione riservata



Copyright © - Riproduzione riservata