

IL DECRETO ATTUATIVO DELLA DELEGA FISCALE

12 agosto 2015 ore 06:00

## Abuso del diritto riformato: più chiarezza e garanzie per il contribuente

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**

La revisione delle disposizioni antielusive, contenuta nel nuovo art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, riscrive i connotati dell'abuso del diritto e le modalità dell'utilizzo distorto degli strumenti negoziali, offrendo alla disciplina una più estesa portata applicativa corredata dalla previsione di più adeguate garanzie procedurali. Con il via libera definitivo al decreto delegato sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, si aggiunge un altro tassello della riforma fiscale per un sistema più equo, trasparente e orientato alla crescita.

In applicazione dei principi e dei criteri direttivi individuati dall'art. 5 della legge delega n. 23 del 2014 e in ottemperanza alla raccomandazione n. 2012/772/UE sulla pianificazione fiscale aggressiva, il decreto sulla certezza del diritto reca, tra i più significativi interventi, la **revisione delle disposizioni antielusive** che, unificate al principio generale del **divieto dell'abuso del diritto**, subiscono con la riforma un sostanziale restyling.

L'obiettivo della riforma risiede nell'esigenza di determinare in maniera esaustiva e senza ambiguità i connotati dell'**abuso del diritto** e le modalità dell'**utilizzo distorto** degli strumenti negoziali. Tali incertezze, infatti, innestate in un regime sanzionatorio complesso, che prevede sanzioni penali non solo in caso di frode ma anche di infedele dichiarazione (commessa altresì per errata classificazione e con soglie quantitative molto basse), avevano favorito segnalazioni frequenti all'autorità giudiziaria inquirente, cui raramente faceva seguito un'effettiva azione penale ma che, nell'ipotesi di un procedimento dall'esito incerto, rischiavano troppe volte di compromettere la reputazione ed arrecare danni economici al contribuente.

D'altro canto, l'art. 37-bis, D.P.R. n. 600/1973 - abrogato dalla riforma - pur individuando una **nozione generale di elusione**, ne circoscriveva l'applicazione a specifiche fattispecie ritenute di maggiore pericolosità, temendo la diffusione di un istituto che, per le sue caratteristiche, avrebbe potuto rendere incerte le regole di comportamento. Alla scarsa chiarezza degli elementi costitutivi dell'elusione, si aggiungeva un ulteriore profilo di incertezza: il suo utilizzo talvolta improprio per identificare fattispecie che, invece, presentavano tutti i requisiti della frode, della simulazione e dell'interposizione e che, quindi, avrebbero dovuto essere perseguite con altri specifici strumenti, anche penali, previsti dall'ordinamento tributario.

L'art. 1 del decreto, con l'inserimento dell'art. 10-bis nello Statuto dei diritti dei contribuenti, ha riscritto la disciplina dell'**abuso del diritto** e dell'**elusione fiscale**, facendoli confluire in un unico concetto, e ha conferito a questo regime valenza generale con riguardo a **tutti i tributi**, alle imposte dirette - come finora previsto dall'art. 37-bis, D.P.R. n. 600/1973 - e a quelle indirette, **fatta salva** la speciale disciplina vigente in **materia doganale**.

**Leggi anche:**

- "[Abuso del diritto come cambiano le regole](#)"
- "[Abuso del diritto via libera definitivo in Consiglio dei Ministri](#)"

In sintesi, la norma prevede che si è in presenza di abuso del diritto allorché una o più operazioni **prive di sostanza economica**, pur rispettando le norme tributarie, realizzano **essenzialmente** vantaggi fiscali **indebiti**.

La novella normativa chiarisce che un'**operazione è priva di sostanza economica** se i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, sono inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Si considerano, invece, **indebitamente conseguiti** i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

La norma chiarisce che l'abuso del diritto si configura quando lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali risulta come causa **prevalente** dell'operazione abusiva ed è escluso se l'operazione (o la serie di operazioni) è giustificata da **ragioni extrafiscali non marginali**, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa o dell'attività professionale del contribuente.

In conformità con quanto già previsto dall'art. 37-*bis*, le operazioni abusive effettuate dal contribuente non sono opponibili all'Amministrazione finanziaria, con la conseguenza che ove accertate, diventano **inefficaci ai fini tributari** e, quindi, non garantiscono l'accesso ai relativi vantaggi fiscali.

Significativa la riforma laddove esplicita la **libertà di scelta** del contribuente tra **regimi opzionali diversi** offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un **diverso carico fiscale**. Non sarà quindi configurabile una condotta abusiva laddove, per dare attuazione all'estinzione di una società, il contribuente scelga di procedere ad una fusione anziché alla liquidazione. Ancorché diverse per carattere e per regole fiscali, nessuna norma tributaria esprime "preferenza" per l'una o l'altra operazione, con la conseguenza che il fisco non potrà provare il vantaggio fiscale indebito concretamente conseguito dalla fusione non essendo dimostrabile l'aggiramento della *ratio legis* o dei principi dell'ordinamento tributario.

Per conoscere se le operazioni che intende realizzare, ovvero che siano state realizzate, costituiscano fattispecie di abuso del diritto, il contribuente può anche proporre **istanza di interpello** all'Agenzia delle Entrate **prima della scadenza dei termini** per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari connessi alla fattispecie cui l'istanza si riferisce.

Al fine di garantire un efficace confronto con l'Amministrazione finanziaria e di salvaguardare il diritto alla difesa del contribuente, la norma stabilisce anche gli **obblighi** e i **comportamenti** che devono essere tenuti dalle parti interessate.

Nel dettaglio, l'abuso del diritto deve essere **accertato con apposito atto**, preceduto a pena di nullità da una **richiesta di chiarimenti** al contribuente da fornire entro sessanta giorni e in relazione ai quali l'atto impositivo deve essere specificamente motivato.

Sotto il profilo probatorio, l'**onere di dimostrare** il disegno abusivo e le eventuali modalità di manipolazione e di alterazione degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità ad una normale logica di mercato, è posto a carico dell'Amministrazione, mentre grava sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti che giustificano il ricorso a tali strumenti.

Sul punto, per cogliere la **non marginalità** delle ragioni extrafiscali occorre guardare all'intrinseca valenza delle ragioni rispetto al compimento dell'operazione di cui si sindacava l'abusività. Ebbene, le valide ragioni economiche extrafiscali non marginali sussistono solo se l'operazione non sarebbe stata posta in essere in loro assenza. Per l'effetto, affinché possa essere superato il connotato di abusività dell'operazione, onere del contribuente sarà proprio quello di dimostrare che essa non sarebbe stata compiuta in assenza di tali ragioni.

L'**efficacia** delle disposizioni contenute nel nuovo art. 10-*bis* decorrerà **dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore** del decreto legislativo e sarà **retroattiva** per le operazioni poste in essere anteriormente e per le quali **non** sia stato **notificato l'atto impositivo**.

Non resta quindi che attendere per verificare se la riforma sull'abuso del diritto sarà in grado di garantire quella stabilità e quella certezza nell'ordinamento fiscale necessarie ad agevolare concretamente anche le decisioni di investimento dei contribuenti e di conseguenza la crescita economica auspicata dalla legge delega.

