

IL DECRETO ATTUATIVO DELLA DELEGA FISCALE

23 luglio 2015 ore 06:00

Abuso del diritto: via libera agli ultimi step per l'approvazione definitiva

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

Approvata in seconda lettura dal Consiglio dei Ministri la norma sull'abuso del diritto che determinerà la definitiva abrogazione dell'art. 37 bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. L'Esecutivo vara la norma con alcune integrazioni rispetto alla bozza licenziata dalle Camere lo scorso 11 giugno 2015, ma senza ulteriormente chiarire il concetto di "vantaggi fiscali indebiti". Nel complesso, comunque, maggiori tutele per il contribuente, che è libero di scegliere anche sulla base di personali ragioni di convenienza, a patto che non tradisca la ratio della norma tributaria e i principi dell'ordinamento ottenendo un vantaggio fiscale indebito. Adesso i lavori tornano alle Camere per l'acquisizione dei pareri definitivi.

Volge verso la fine l'iter di approvazione dell'**art. 10 bis dello Statuto del contribuente** introdotto dal decreto legislativo recante "Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente".

Leggi anche:

- Certezza del diritto, novità inattesa per la voluntary disclosure
- Il decreto incertezza del diritto
- Certezza del diritto tra contribuenti e fisco via libera dal CDM
- Una nuova era per abuso ed elusione fiscale

All'esito del secondo esame preliminare svolto dal Consiglio dei Ministri del 17 luglio vengono confermate le disposizioni sull'**abuso del diritto** e l'**elusione fiscale** che si unificano in un unico concetto, inserendo un apposito articolo nello Statuto del contribuente, con valenza generale, applicabile a tutti i tributi.

Finalmente dunque maggiore certezza nel quadro normativo in tema di elusione/abuso del diritto, con conseguente – si auspica – fine di quelle lacune normative e interpretative che avevano caratterizzato l'art. 37 bis, deleterie per le decisioni di investimento e per la crescita economica dell'intero Paese.

Sostanzialmente poco cambia rispetto al testo cui le Camere lo scorso 11 giugno avevano dato parere favorevole, pur con alcune condizioni ed osservazioni.

Tutta la disciplina adesso sarà contenuta nel (nuovo) art. 10-bis della L. 27 luglio 2000, n. 212 (**Statuto dei diritti del contribuente**) e, di conseguenza, sarà abrogato l'attuale art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973.

Il citato art. 10-bis, traccia i **connotati dell'istituto** nei primi tre commi, precisando:

- la definizione di "abuso del diritto" (comma 1);
- gli elementi costitutivi, ossia l'assenza di "sostanza economica" e la realizzazione di "vantaggi fiscali indebiti" (comma 2);
- l'esimente costituita dalle "valide ragioni extrafiscali, non marginali" (comma 3).

L'ambito definitorio si chiude con il comma 4 che, recependo il costante orientamento giurisprudenziale in materia (si vedano per tutte: Cass., n. 26162/2013, Cass., n. 1372/2011, Cass., n. 24957/2010; Cass., n. 28595/2008; Cass. n. 21155/2005), riguarda la tutela della libertà

di scelta della condotta meno onerosa da parte del contribuente.

In buona sostanza, al fine della configurazione della “**nuova**” fattispecie dell’abuso del diritto tributario, è necessario che l’operazione, congiuntamente:

- (i) non abbia (alcun) senso economico;
- (ii) sia stata posta in essere essenzialmente per ragioni fiscali e, di conseguenza;
- (iii) la condotta del contribuente non produca alcun effetto significativo diverso dal vantaggio fiscale stesso.

All’opposto, se la condotta è idonea a produrre effetti significativi, diversi dai (meri) **vantaggi fiscali**, essa non potrà mai essere considerata abusiva del diritto, in quanto verrebbe a mancare uno dei due elementi costitutivi del nuovo istituto dell’abuso.

Lo si desume dal comma terzo del citato decreto, a mente del quale: “Non si considerano invece abusive le operazioni giustificate da “valide 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”.

Finalmente tutelato, dunque, il contribuente, che è libero di scegliere anche sulla base di personali **ragioni di convenienza**, a patto che non tradisca la ratio della norma tributaria e i principi dell’ordinamento ottenendo un vantaggio fiscale indebito.

Saranno proprio la ricerca della ratio legis e la dimostrazione della sua violazione presupposto per la distinzione tra elusione/abuso e legittimo risparmio di imposta.

Unica “pecca” al testo finale della norma è data dal mancato recepimento, da parte dell’Esecutivo, delle osservazioni delle Commissioni.

Ci si riferisce, nello specifico, all’invito a chiarire maggiormente il concetto di “**vantaggi fiscali indebiti**”, nonché l’invito a graduare le sanzioni amministrative, tenendo conto della differenza tra **evasione ed elusione**, unitamente all’inserimento nel testo del decreto di una norma specifica sulle sanzioni amministrative applicabili anche all’elusione fiscale.

L’**onere della prova** circa la sussistenza della condotta abusiva sarà a carico dell’Agenzia delle Entrate, che dovrà provare “il disegno abusivo e le eventuali modalità di manipolazione e di alterazione degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità a una normale logica di mercato”, gravando, invece, sul contribuente, la prova della sussistenza delle non marginali ragioni extrafiscali alternative o concorrenti.

Il contribuente potrà porre all’Agenzia delle Entrate un **interpello** al fine di conoscere se le operazioni che intende porre in essere costituiscono o meno fattispecie di abuso del diritto.

La versione definitiva della norma prevede poi che l’istanza è presentata prima della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione o per l’assolvimento di altri obblighi tributari connessi alla fattispecie cui si riferisce l’istanza medesima.

Fondamentale il **preventivo contraddittorio** con il contribuente, prevedendosi che l’avviso di accertamento dovrà essere obbligatoriamente preceduto da una richiesta di chiarimenti notificata al contribuente ai sensi dell’art. 60 del D.P.R. n. 600/1973 entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell’atto impositivo.

L’**abuso del diritto** non sconfinerà nell’ambito del sistema penal-tributario, ma comporterà l’applicazione delle sole **sanzioni amministrative**.

L’art. 10-bis, infine, si chiude con due disposizioni che limitano l’utilizzo e gli effetti dell’abuso. In particolare, il comma 12 prevede che l’abuso del diritto può essere configurato solo in via residuale, ossia quando i vantaggi fiscali ritenuti indebiti non possono essere disconosciuti contestando la violazione di altre disposizioni.

Volendo tirare le somme, la norma generale antiabuso è sicuramente apprezzabile in quanto il legislatore ha scelto di rafforzare gli argini rispetto alla precedente disposizione di cui all’art. 37 bis del DPR n. 600/73 che aveva mostrato non poche crepe, dando luogo ad incertezze nell’interpretazione ed applicazione della normativa fiscale, con effetti a dir poco deleteri per il sistema economico italiano.

Ci si auspica, tuttavia, che tali dubbi ed incertezze non si ripropongano con riferimento alla interpretazione del concetto dei “vantaggi fiscali indebiti”, in relazione al quale, probabilmente, l’Esecutivo avrebbe potuto fornire qualche specificazione ulteriore, accogliendo il suggerimento delle Commissioni, nell’ottica di una certezza del diritto sempre più concreta e tangibile.

