

Il 1° ottobre entrerà in vigore la disciplina che ha ridefinito i connotati dell'istituto

Abuso del diritto, confini ridefiniti

Pagina a cura
DI STEFANO LOCONTE

Fissata per il prossimo 1° ottobre l'entrata in vigore della norma sull'abuso del diritto in materia tributaria, a seguito della pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del decreto legislativo n. 128/2015 avvenuta lo scorso 18 agosto. La nuova previsione normativa ha completamente riscritto la disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale, facendoli confluire in un unico concetto e conferendo allo stesso valenza generale con riguardo a tutti i tributi, alle imposte dirette, come finora previsto dall'art. 37-bis, dpr, n. 600/1973, e a quelle indirette, fatta salva la speciale disciplina vigente in materia doganale.

Non mancano, tuttavia, incertezze interpretative anche sulla stesura della nuova disposizione.

La vecchia disciplina. L'art. 37-bis del dpr n. 600/1973, abrogato dalla riforma, stabiliva che «Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti».

Tale norma, pur individuando una nozione generale di elusione, ne circoscriveva l'applicazione a specifiche fattispecie ritenute di maggiore pericolosità, identificate dalle

lettere da a) ad f-quater) del comma 3 (es. trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie, distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili; conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende; cessioni di crediti, di eccedenze d'imposta, ecc.).

Nonostante il tentativo di circoscrivere le ipotesi di abuso del diritto a tali ipotesi, la definizione generica dell'istituto e una giurisprudenza contrastante sviluppatasi nel corso degli anni avevano portato alla creazione di un «leviatano» che, per le sue caratteristiche, dava luogo ad incertezze nelle regole di comportamento alle quali gli imprenditori dovevano attenersi per evitare accertamenti su operazioni ritenute sospette dall'Amministrazione finanziaria.

Ulteriore profilo di incertezza era altresì costituito dall'utilizzo dell'art. 37-bis anche con

riferimento a quelle ipotesi 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 tri-

primis, di tracciare connotati ben definiti dell'istituto indicando:

- la definizione di «abuso del diritto» (comma 1);
- gli elementi costitutivi, ossia l'assenza di «sostanza economica» e la realizzazione



butario.

La nuova normativa. Nel nuovo art. 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. «Statuto dei diritti del contribuente») il legislatore ha tentato, in

di «vantaggi fiscali indebiti» (comma 2);

- l'esimente costituita dalle «valide ragioni extrafiscali, non marginali» (comma 3).

La nuova disposizione preve-

de testualmente 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».

Pertanto, affinché l'Amministrazione finanziaria possa procedere a disconoscere i vantaggi tributari conseguiti da una determinata operazione è necessaria la compresenza dei seguenti requisiti:

a) l'esecuzione di una o più operazioni «prive di sostanza economica» (che vengono integrate se i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, sono idonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali);

b) il mancato rispetto formale della normativa fiscale che la disciplina (i benefici devono essere indebitamente conseguiti, anche non nell'immediato, e realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario);

c) il realizzo «essenziale» dell'indebito vantaggio fiscale (lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali deve risultare la causa prevalente dell'operazione abusiva ed è escluso se l'operazione è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa dell'attività professionale del contribuente).

Perimetro applicativo e sanzioni: non mancano i dubbi interpretativi

Nonostante l'intenzione del legislatore di determinare in maniera esaustiva e senza ambiguità il perimetro applicativo dell'abuso del diritto, neanche la nuova formulazione risulta scevra da dubbi e perplessità.

In primo luogo, infatti, la condotta abusiva viene identificata per esclusione, costituendo fattispecie residuale rispetto al legittimo risparmio di imposta e all'evasione. L'abuso, in pratica, inizia laddove finisce il legittimo risparmio di imposta e il vantaggio fiscale non è annoverabile nell'evasione.

Dalla stessa definizione data dall'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente risulta, peraltro, evidente come la nuova costruzione dell'abuso del diritto (e con essa l'intento di limitare le incertezze interpretative), sia destinata a «crollare» allorché, oltre al vantaggio fiscale conseguito, emerge dall'operazione posta in essere o dal complesso delle operazioni, un ulteriore effetto di qualsiasi genere che abbia portata non marginale (definizione, quest'ultima, alquanto generica e foriera di molteplici interpretazioni).

Incertezze interpretative sorgono anche nella definizione degli «indici di mancanza di sostanza economica» dell'operazione, identificati ne «la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con

il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato».

Non si comprende, invero, il significato del primo requisito: «non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme». Tale espressione appare, infatti, pleonastica e ridondante nella definizione dell'abuso. Se, infatti, è vero che per integrare la fattispecie abusiva occorre l'assenza di effetti diversi dal mero vantaggio fiscale, allora nulla sembra aggiungere a livello pratico l'incoerenza dell'operazione con il fondamento giuridico della stessa che è già stata qualificata come abusiva.

Con riferimento al secondo requisito («non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato»), invece, il carattere «indefinito» emerge in tutta la sua evidenza laddove la norma sembra suggerire di cristallizzare la «normale logica» di mercato (che, al contrario, è per definizione fluttuante e mutevole) e parametrare a posteriori sulla stessa l'assenza di sostanza economica dell'operazione e, dunque, l'abusività della condotta.

Si segnala da ultimo che, ai sensi del comma 4 dell'art. 10-bis, resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra operazioni comportan-

ti un diverso carico fiscale. Anche tale previsione appare non esente da indeterminata interpretativa, soprattutto dal punto di vista dell'amministrazione finanziaria, alla quale verrà precluso di qualificare come abusiva una operazione solo sulla base del minore carico fiscale rispetto a un'altra, laddove entrambe siano ammesse dall'ordinamento.

Il sistema sanzionatorio. Dubbi anche sotto il profilo della sanzionabilità dell'abuso del diritto, a cui è dedicato il comma 13 dell'art. 10-bis, il quale dispone che «Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie».

Nonostante la norma apparentemente non lasci adito a dubbi, delineando l'applicabilità delle sanzioni penali per l'evasione e delle sanzioni amministrative per l'abuso del diritto, si evidenzia che tale demarcazione, pur accolta da recente giurisprudenza di legittimità (Cass. 4561/2015 secondo cui all'abuso del diritto si applicano le sanzioni per infedeltà della dichiarazione), non appare conforme alla giurisprudenza comunitaria (sentenza Halifax), che ha escluso l'applicabilità della sanzione amministrativa per l'abuso del diritto, sulla base della mancanza di

un «fondamento normativo chiaro ed univoco» di cui, come abbiamo visto, l'art. 10-bis della L. 212/2000 sembrerebbe essere sprovvisto. Ancora maggiore perplessità suscita la previsione secondo cui «resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie», espressione che sembrerebbe consentire l'applicazione delle sanzioni amministrative anche per il passato, in netto contrasto con il principio di legalità, in base al quale nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della sua commissione (ricordiamo che il dlgs 128/2015 entrerà di fatto in vigore dal 1° ottobre prossimo).

Non resta che attendere. Non sono, pertanto, pochi gli spunti critici che sembrano poter minare l'intento originario del legislatore di assicurare maggiori garanzie agli operatori economici nello svolgimento delle loro attività. Ma la «prova del nove» è ormai vicina. Basterà aspettare l'impatto operativo che avrà la nuova disciplina sul mercato per verificare se i timori sono fondati ovvero se la riforma sarà in grado di giungere a quella tanto auspicata certezza dell'ordinamento fiscale necessaria ad agevolare concretamente le decisioni di investimento delle imprese e, di conseguenza, la crescita economica dell'intero Paese.