



Mercoledì 09/09/2015

Il nuovo abuso del diritto

A cura di: Studio Dr. Paolo Soro

Assenza di sostanza economica dell'operazione e realizzazione di vantaggi fiscali indebiti come mero effetto essenziale dell'operazione: queste le caratteristiche del nuovo abuso del diritto previste dal Legislatore.

Il D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, recante Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, al Titolo I, contiene la nuova disciplina dell'abuso del diritto, in attuazione della Delega Fiscale, di cui alla legge 23/2014 (Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita).

Detta norma, come noto, aveva attribuito al Governo il compito di procedere alla revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto, in osservanza dei principi e dei criteri direttivi contenuti nella raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012.

Si tratta di adottare una normativa chiara ed esaustiva, in grado di determinare senza ambiguità i connotati dell'abuso e le modalità dell'uso distorto degli strumenti negoziali, in sostituzione del precedente art. 37 bis, DPR 600, onde dare maggiore certezza al quadro normativo in tema di elusione (abuso del diritto), ed evitare che gli uffici esercitino i loro poteri di accertamento senza precise linee guida, limitandosi a invocare il principio generale antiabuso e, soprattutto, di sganciare la dimostrazione della sussistenza della sostanza economica delle operazioni dalla sfera dei motivi della condotta, nel senso di una sua effettività.

La disposizione riscrive l'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, contestualmente abrogando il citato art. 37 bis, DPR 600.

Detta nuova disciplina configura l'abuso del diritto in tutte quelle operazioni che siano prive di sostanza economica e che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzino essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'Amministrazione Finanziaria, la quale, dunque, può disconoscerne i vantaggi, determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi, e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni.

Si considerano elusive:

- a) le operazioni prive di sostanza economica, i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali; sono, in particolare, indici di mancanza di sostanza economica, 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;
- b) costituiscono vantaggi fiscali indebiti, i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

Viceversa, non si considerano abusive, in ogni caso, 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, ovvero dell'attività professionale del contribuente.

Resta, comunque, ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale.

Dal punto di vista procedurale, prima della scadenza dei termini della dichiarazione, il contribuente può proporre apposita istanza d'interpello per conoscere se le operazioni che intende realizzare (o che sono state realizzate), costituiscono una qualche fattispecie di abuso del diritto.

Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene



configurabile un abuso del diritto.

La richiesta di chiarimenti è notificata dall'Agenzia delle Entrate entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti (o di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta) e quella di decadenza dell'Ufficio dal potere di notificazione dell'atto impositivo, intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni.

Entro detto termine e fermo quanto disposto per i singoli tributi, l'atto impositivo è specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente.

Spetta in ogni caso all'Amministrazione Finanziaria l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio; mentre, il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali.

I soggetti diversi da coloro nei confronti dei quali è stata accertata una fattispecie di abuso del diritto, e che risultano essere controparte di tali operazioni considerate elusive, potranno chiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito delle stesse operazioni, inoltrando, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo (o è stato comunque definito mediante adesione o conciliazione giudiziale), un'istanza all'Agenzia delle Entrate, la quale provvederà nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.

In sede di accertamento, l'abuso del diritto potrà peraltro essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie. Le operazioni abusive non danno comunque luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie, ma resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie.

Inoltre, il Decreto precisa che le norme tributarie, le quali, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitino deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente (presentando apposita istanza d'interpello) dimostri che, nella particolare fattispecie, tali effetti elusivi non potevano verificarsi. Con riguardo, infine, all'entrata in vigore, la nuova normativa avrà efficacia a decorrere dal 1° ottobre 2015, ma si applicherà anche alle operazioni poste in essere in epoca anteriore, nel caso in cui (sempre entro la medesima data), non sia stato ancora notificato il relativo atto impositivo.

Dr. Paolo Soro

Fonte: <http://www.paolosoro.it>