

## Debutta l'abuso del diritto nel nostro ordinamento

---

**Autore:** Dott. ssa Carla De Luca

*Il D.Lgs. n.128/2015 del 5 agosto 2015, pubblicato in G.U. n. 190 del 18 agosto 2015, (c.d. **Decreto sulla certezza del diritto**), ha introdotto all'interno dello Statuto del contribuente (L. 27 luglio 2000, n. 212) il **nuovo art. 10-bis**, dotando, in tal modo, il nostro ordinamento tributario di una **vera e propria definizione di abuso del diritto**, in precedenza di derivazione esclusivamente giurisprudenziale. I negozi posti in essere dal contribuente in modo legittimo dal punto di vista giuridico, possono essere considerati elusivi fiscalmente, perché privi di valide ragioni economiche e posti in essere soltanto per ottenere un risparmio di imposta indebito. In base alla disposizione (art.1, D.Lgs. 128/2015), le **operazioni elusive non sono punibili penalmente**, ma sono soggette alle sole sanzioni amministrative tributarie. **Vige, inoltre, il principio del favor rei**, ma il comma 5 dell'articolo 1, inserisce un regime transitorio in virtù del quale il **nuovo abuso del diritto ha efficacia dal 1° ottobre 2015** e, relativamente al pregresso, esclusivamente per le operazioni che a tale data non sono state oggetto di avvisi notificati.*

\*\*\*

### Normativa

- ✓ D.Lgs. n. 128/2015 del 05.08.2015, G.U. n.190 del 18.08.2015
- ✓ Art.37-bis DPR 600/73

## Premessa

**Quella dell'abuso del diritto è sicuramente** una delle misure più importanti contenute nei decreti attuativi della legge delega (L. 23/2014). Il Decreto sulla certezza del diritto (D.Lgs. n.128/2015) **introduce una definizione dell' istituto** a partire dal 1° ottobre 2015.

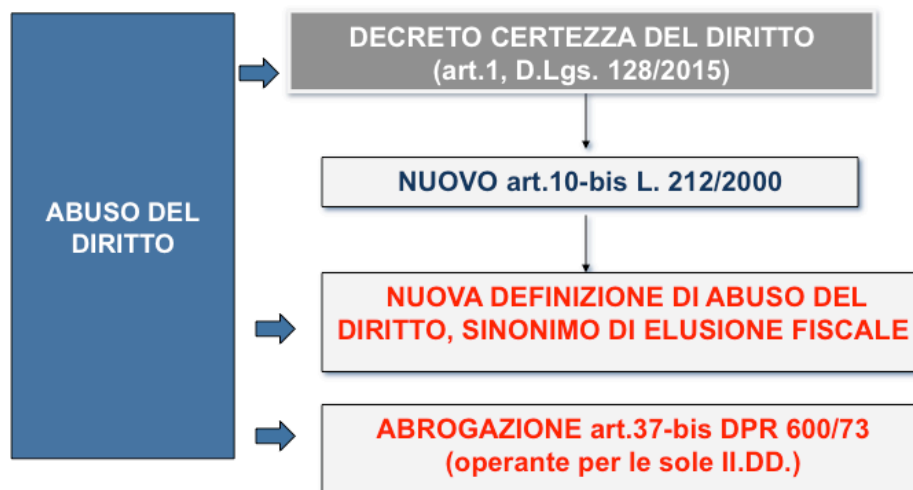
E' la prima volta, dopo anni di pronunce giurisprudenziali, che il legislatore mette "nero su bianco" il concetto di elusione fiscale e ne delinea le dirette implicazioni.

L'introduzione dell' articolo 10-*bis* all'interno dello Statuto del contribuente (L. 212/2000), rubricato "*Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*", evidenzia la **portata generale dell'istituto**, che può essere applicato a tutti i tributi (fatta eccezione per quelli doganali).

**NOTA BENE** - Contestualmente all'introduzione del nuovo articolo 10-*bis* nella Legge 212/2000 è **stato abrogato l'articolo 37-*bis* del D.P.R. 600/1973**, norma antielusiva applicabile fino all'applicazione della nuova, ma disciplinante il solo comparto delle imposte dirette.

Oggi, tutti i riferimenti all'articolo 37-*bis* contenuti nelle diverse norme devono oggi essere letti alla luce del nuovo articolo 10-*bis*.

Inoltre, è chiaro come **l'abuso del diritto e l'elusione fiscale** siano da considerarsi termini equivalenti, **sinonimi**.



Con l'art.37-bis del DPR 600/73 il legislatore disconosceva la validità fiscale di negozi posti in essere da parte del contribuente, anche se legittimi dal punto di vista giuridico.

La mancanza di valide ragioni economiche e la realizzazione di atti, contratti o operazioni al solo scopo di ottenere un risparmio di imposta indebito, sottoponeva il contribuente all'onta dell'elusione fiscale.

La norma conteneva un'elencazione di negozi giuridici, di operazioni ritenute potenzialmente pericolose, che rientravano nella fattispecie di abuso del diritto.

Il comma 1 dell'articolo 10-bis contiene, invece, una **definizione, sintetica, di abuso del diritto**:

#### DEFINIZIONE DI ABUSO DEL DIRITTO

*“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”.*

La condotta abusiva è inopponibile all'Amministrazione finanziaria, in quanto i vantaggi conseguiti dal contribuente vengono disconosciuti dalla stessa; i negozi posti in essere

dal contribuente non sono nulli giuridicamente, ma esclusivamente **inefficaci fiscalmente**.

## I presupposti della condotta abusiva

Dopo aver definito la **nozione di abuso del diritto o elusione fiscale**, vediamo quali sono **gli elementi necessari** affinché possano ravvisarsi gli estremi di una condotta abusiva.

Per porre in essere condotte abusive è innanzitutto necessario che le operazioni realizzate dal contribuente siano **prive di sostanza economica**; cioè si tratti di *“fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali”*.

Nella norma vengono individuati **due indici che denotano mancanza di sostanza economica**:

- ✓ la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme
- ✓ e la non conformità degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato.

Ad esempio:

- ✓ la costruzione comprende elementi che hanno l'effetto di compensarsi o di annullarsi reciprocamente: quindi vi sono dei passaggi che si giustificano soltanto perché idonei a determinare il regime fiscale favorevole
- ✓ le operazioni hanno natura circolare: il percorso seguito conduce a un risultato finale identico al punto di partenza
- ✓ la costruzione comporta un significativo vantaggio fiscale di cui tuttavia non si tiene conto nei rischi commerciali assunti dal contribuente o nei suoi flussi di cassa
- ✓ gli utili attesi, al lordo delle imposte, sono insignificanti rispetto all'importo dei vantaggi fiscali attesi: quindi i vantaggi economici dell'operazione non sono l'effettiva motivazione per la quale viene posta in essere.



Per **vantaggi fiscali indebiti** si intende, invece, far riferimento “*ai benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell’ordinamento tributario*”. Dunque, perché si inneschi l’abuso, i **vantaggi fiscali indebiti** devono prevalere rispetto a tutti gli altri fini del contribuente, così che il **loro perseguimento sia stato lo scopo essenziale della condotta**.



Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extra-fiscali non marginali, di ordine organizzativo, che perseguono il miglioramento strutturale e funzionale dell’impresa o dell’attività professionale del contribuente (comma 3, art.1, D.Lgs. 128/2015). In sostanza, le ragioni economiche possono essere considerate valide, anche se alla base di **operazioni non produttive di una redditività immediata**, purché si dimostri la loro prevalenza. Va dimostrato che l’operazione non sarebbe stata compiuta, in assenza di tali ragioni.

Abuso del diritto non significa che il contribuente non debba conseguire un risparmio fiscale; egli **può legittimamente perseguire un risparmio di imposta, scegliendo le**

**operazioni meno onerose sotto il profilo della tassazione.** Il comma 4 della norma statuisce che *“Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportante un diverso carico fiscale”*.

**NOTA BENE - Risparmio fiscale non significa abuso del diritto. L’abuso si realizza solo qualora** il vantaggio fiscale sia indebito.

Non è configurabile come abusiva la **scelta del contribuente di realizzare una fusione, anziché una liquidazione, per estinguere una società.** Nonostante la fusione sia **fiscalmente neutra** e la liquidazione abbia natura **realizzativa**, *“nessuna disposizione tributaria mostra preferenza per l’una o l’altro operazione”*, che sono, quindi, entrambe optabili.

### **Esempi di operazioni potenzialmente abusive**

Es. un’operazione di **conferimento dell’azienda**, seguita dalla **cessione delle partecipazioni nella conferitaria è da considerarsi abusiva?** Il conferimento d’azienda gode della **neutralità fiscale** e la successiva cessione delle partecipazioni nella società conferitaria può beneficiare del **regime Pex**.

La cessione indiretta d’azienda non costituisce abuso del diritto.

L’Agenzia delle Entrate ha spesso riqualificato le due operazioni, ai fini dell’imposta di registro, come cessione diretta dell’azienda, pretendendo quindi **l’applicazione dell’imposta in misura proporzionale** (si veda Corte di Cassazione n. 5877 del 13 marzo 2014).

Oggi, atteso che l’articolo 10-*bis* dello Statuto ha efficacia in relazione a tutti i tributi, anche per l’imposta di registro, **è difficile che l’Agenzia possa dare una lettura dell’operazione** non elusiva nel mondo delle dirette, e abusiva in quello delle indirette.

Dunque, potrebbe tornare ad essere un’operazione estremamente interessante dal punto di vista operativo e professionale quella appena descritta.

Altra operazione interessante è **la scissione e la successiva cessione delle partecipazioni** nella società nella quale è confluito il compendio aziendale.

Mentre il conferimento per essere neutrale deve riguardare necessariamente un'azienda o un ramo d'azienda, **posso effettuare una scissione in neutralità fiscale anche in relazione ad un singolo elemento patrimoniale** (es. spin-off immobiliare).

Fino ad oggi l'operazione di scissione e cessione delle partecipazioni della società "veicolo" è stata **considerata elusiva** dall'Amministrazione finanziaria. Con l'articolo 10-bis, si potrebbe dimostrare che *"sussistono **valide ragioni extra fiscali non marginali** anche di ordine organizzativo e gestionale che rispondono a finalità di miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente"*. Ad esempio, se l'azienda ha immobili in pancia di valore significativo, il soggetto interessato ad acquisire l'azienda potrebbe non voler acquisire gli immobili, o semplicemente non avere risorse finanziarie per farlo o potrebbe non voler porre in essere la cessione diretta dell'azienda **non volendo assumersi il rischio fiscale** connesso ad un'operazione di questo tipo (es. per la rideterminazione dell'avviamento).

La sussistenza di ragioni extra fiscali non marginali, quindi, **"sterilizza" la norma anti-abusiva** e l'operazione di scissione seguita dalla cessione delle partecipazioni **dovrebbe superare il vaglio della nuova norma**.

## L'interpello antiabuso

Il contribuente può comunque presentare **istanza di interpello** per verificare la posizione dell'amministrazione finanziaria, in merito all'elusività dell'operazione, che si intende porre in essere. Il comma 5 dell'articolo 10-bis della legge 212/2000, **infatti**, prevede la possibilità di presentare interpello, **senza che questo debba essere necessariamente preventivo rispetto alla data di realizzazione dell'operazione**; va tuttavia presentato **prioritariamente rispetto alla presentazione della dichiarazione dei redditi**, all'interno della quale si producono gli effetti dell'operazione.

NOTA BENE – Il contribuente può presentare istanza di interpello, entro la scadenza di Unico dell'anno in cui si effettua l'operazione.

L'Ufficio, prima dell'avviso di accertamento, deve notificare al contribuente, **a pena di nullità**, una **richiesta di chiarimenti**, che vanno forniti entro 60 giorni.

Nel caso in cui i chiarimenti non vengano formulati o non siano considerati "convincenti", l'Ufficio procederà con l'**emanazione di un atto impositivo** che dovrà contenere, **sempre a pena di nullità**, motivazioni analitiche in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, ai vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente (e della motivazione per cui non siano stati ritenuti validi). **Non può contenere, invece, altri eventuali addebiti**, che dovranno essere eventualmente contestati con un atto separato.

La situazione sarà la seguente:

- ✓ l'amministrazione finanziaria **si impegnerà a dimostrare la sussistenza della condotta abusiva**, provando **l'assenza di sostanza economica**, facendo ricorso agli indicatori fissati dalla norma e **la prevalenza del beneficio fiscale indebito**.
- ✓ il contribuente, dal canto suo, dovrà contrastare la tesi dell'Ufficio, dimostrando **l'esistenza di ragioni extra fiscali non marginali**, che sono all'origine dell'operazione.

**NO RILEVANZA PENALE** - Il legislatore ha **escluso la rilevanza penale delle operazioni che costituiscono abuso del diritto**, (comma 13, articolo 10-bis), superando i dubbi interpretativi, in favore, invece, dell'applicabilità **di sanzioni amministrative tributarie**.

## Decorrenza

Per quanto riguarda la decorrenza del nuovo istituto, il comma 5 dell'articolo 1 del D.Lgs. n. 128/2015 stabilisce che essa abbia efficacia **a decorrere dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del decreto**. Ora, dato che il decreto ha trovato pubblicazione in Gazzetta Ufficiale lo scorso 18 agosto 2015, i 15 giorni scadono



il 2 settembre 2015 e , dunque, **la nuova disciplina si applica di fatto dal 1° ottobre 2015.**

Tuttavia, anche **le operazioni poste in essere in data anteriore**, per le quali non sia ancora stato notificato l'atto impositivo, saranno interessate dalle novità dell'art.10-*bis*.

ABUSO DEL DIRITTO	
DECORRENZA	
<b>NUOVO ART.10-BIS</b>	SI APPLICA <u>DAL 01.10.2015</u> PER TUTTE LE OPERAZIONI POSTE IN ESSERE DAL 01.10.2015
	SI APPLICA ANCHE ALLE <u>OPERAZIONI POSTE IN ESSERE IN DATA ANTERIORE</u> , <b>PER LE QUALI NON SIA ANCORA STATO NOTIFICATO L' ATTO IMPOSITIVO</b>

**Agli accertamenti già notificati al 01.10.2015**, dovrebbero, quindi, essere applicate le **regole precedenti**, anche se è presumibile che in sede di contenzioso sarà opportuno dimostrare come le operazioni poste in essere **non siano in contrasto con il nuovo articolo 10-*bis* dello Statuto.**