



La nuova disciplina dell'abuso del diritto

A cura degli Avv.ti

Maurizio Villani e Iolanda Pansardi

Con la nuova norma di cui all'art.10 bis introdotta nello Statuto dei diritti del contribuente (Legge 27 luglio 2000, n. 212) (appunto intitolata "Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale") dall'art.1 del D.Lgs. n.128 del 5 agosto 2015 recante "Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente", in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23, l'abuso del diritto è stato depenalizzato.

La nuova disciplina è entrata in vigore il 2 settembre 2015 e, ai sensi dell'art.1, ultimo comma, del citato Decreto, ha acquistato efficacia a decorrere dal 1° ottobre 2015 e raccoglie in forma unitaria i principi e le regole in materia di abuso del diritto e di elusione in materia fiscale, ovvero unifica le nozioni di abuso del diritto ed elusione fiscale, che vengono fuse in un'unica definizione (art.10 bis, comma 1).

Al contempo, il comma 2 dell'art.1 del decreto ha abrogato l'art. 37-bis del D.P.R. 600/1973, attraverso il quale fi-

nora è stata disciplinata l'elusione fiscale, limitatamente peraltro a una serie di fattispecie, numerose e molto importanti, ma non esaustive, in esso espressamente indicate.

Ebbene, significativa l'ultima previsione del nuovo articolo 10-bis che chiarisce come le contestazioni relative al "nuovo" abuso del diritto (condotte elusive/abusive) non costituiscono più reato penale; a prevederlo è il nuovo comma 13 («le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie»).

In base al generale principio del favor rei, le operazioni di elusione e di abuso non costituiscono reato nemmeno se commesse in passato. Pertanto, ove sia già stato intrapreso un procedimento penale, occorrerà rappresentare che il fatto non è più previsto dalla legge come reato.

Per contro «resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie».

Con la sentenza n. 40272/2015 della Terza sezione penale del 7 ottobre 2015, la Corte di Cassazione ha applicato per la prima volta le nuove norme sulla depenalizzazione dell'abuso del diritto, stabilendo appunto che l'elusione fiscale sarà perseguibile solo con una sanzione amministrativa. Ed infatti, i giudici hanno rite-

nuto che la scelta adottata dal legislatore in ordine alla irrilevanza penale delle operazioni abusive, "è destinata ad esplicare effetto" anche per le operazioni abusive poste in essere in data precedente (al 1° ottobre 2015) "per il principio di retroattività della legge penale più favorevole sancito dall'articolo 2 del codice penale". Ora è utile ricordare come il generale divieto antiabuso era stato sviluppato in sede giurisprudenziale (prima europea, a partire dal 2006, poi interna, a partire dal 2008) proprio per sopperire alle carenze del citato art. 37 bis, il cui campo applicativo risultava doppiamente limitato: da una parte, data la sua collocazione sistematica, esso trovava applicazione con esclusivo riferimento alle imposte sul reddito; dall'altra, come ricordato, la sfera applicativa dell'art. 37 bis era limitata alle sole operazioni elencate nel terzo comma della medesima disposizione.

Il nuovo abuso del diritto, così come previsto dall'art. 10 bis, invece, si estende all'intera materia tributaria, con la sola esclusione dei tributi doganali (art. 4, D. lgs. n. 128/2015) e il suo campo applicativo non è limitato a un elenco di operazioni tassativamente previste, elenco cui era assegnata da una parte della giurisprudenza, come ricordato, la funzione di riconciliare la categoria tributaria dell'elusione con il principio di determinatezza, fondativo dell'impianto costituzionalpenalistico.

Le nuove disposizioni – che solo in parte riprendono concetti già definiti dall'art. 37-bis del D.P.R. 600/1973 – precisano che configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzino essenzialmente dei vantaggi fiscali indebiti. In quanto tali, dette operazioni non sono opponibili all'Amministrazione finanziaria, che può (deve) quindi disconoscere i vantaggi fiscali determinando i tributi (che sarebbero stati fin dall'origine) dovuti sulla base delle norme e dei principi invece elusi, ossia aggirati, naturalmente al netto di quanto già versato dal contribuente stesso in relazione alle operazioni attuate con modalità elusive.

La definizione sopra riportata pone l'accento sulla differenza essenziale che caratterizza un'operazione meramente elusiva o abusiva (del diritto tributario) rispetto ad altri comportamenti connotati dal carattere di vera e propria evasione: nel primo caso, infatti, deve esserci il ri-

spetto, ancorché soltanto formale, delle norme fiscali; nel secondo caso, invece, tale rispetto deve mancare, deve cioè sussistere la violazione di una o più norme. Ebbene, con il decreto attuativo 128/2015, è stato introdotto un concetto unificato di elusione e abuso del diritto, definito "condotta abusiva".

Ecco, secondo la definizione data dalla norma 10 bis citata, cosa si intende per abuso del diritto: «una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce 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».

In sostanza, costituisce abuso del diritto una o più operazioni:

- prive di sostanza economica,
- rispettose delle norme tributarie,
- generatrici essenzialmente di indebiti vantaggi fiscali in quanto realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

L'abusività va invece esclusa quando l'operazione è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali per esigenze di natura organizzativa, determinando un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda, ma che non necessariamente producono una redditività immediata dell'operazione. Gli strumenti giuridici ritenuti abusivi non possono essere oposti all'Amministrazione finanziaria, la quale infatti può disconoscere il relativo risparmio d'imposta.

Viene espressamente confermato che «resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale». Pertanto, in caso di alternative, è ammesso che il contribuente scelga tra gli atti, i fatti e i contratti quelli fiscalmente meno onerosi con il limite del divieto di perseguire vantaggi fiscali indebiti, questi ultimi definiti dalla novella come i «benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario».

Peraltro, è la stessa relazione illustrativa a evidenziare, in via di esemplificazione, che non è possibile configurare una con-

dotta abusiva, dal punto di vista fiscale, nei casi in cui il contribuente, al fine di estinguere una società, preferisca fonderla, anziché liquidarla: benché la fusione sia fiscalmente neutra e suscettibile di fare conseguire risparmi rispetto alla liquidazione, che è invece realizzativa, in linea di principio le due operazioni sono poste sullo stesso piano, ancorché disciplinate da regole fiscali diverse. A meno che l'Amministrazione dimostri, con onere a suo carico, che vi è stato un indebito vantaggio fiscale conseguito con l'aggiramento di norme o principi dell'ordinamento tributario.

Ed infatti, come previsto al comma 9 dell'art. 10 bis, l'onere della prova grava sull'Amministrazione finanziaria che deve dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio laddove il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al comma 3.

Orbene, l'art. 10-bis introduce particolari regole procedurali finalizzate a garantire un efficace contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria ed il diritto di difesa al contribuente.

Il procedimento delineato rappresenta e costituisce l'unica modalità attraverso cui l'abuso del diritto può essere rilevato ed accertato.

L'atto di accertamento dell'abuso del diritto deve infatti essere proceduto da una specifica attività informativa e di confronto con la notifica al contribuente, a pena di nullità, di una richiesta di chiarimenti in cui vanno indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile una fattispecie di elusione.

Con il decreto 128/2015 arrivano dunque certezze sulle garanzie procedurali per l'accertamento dell'abuso del diritto. L'atto di accertamento dell'abuso non può contenere altri eventuali addebiti i quali, pertanto, dovranno essere separatamente contestati.

L'accertamento per abuso del diritto può scattare comunque solo se non si può invocare, ai fini dell'accertamento, la violazione di specifiche norme tributarie.

L'Amministrazione applica in ogni caso le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'Amministrazione.

Le imposte o le maggiori imposte così accertate sono iscritte a ruolo, unitamente ai relativi interessi, dopo la sentenza della Commissione tributaria provinciale.