

ACCERTAMENTO

Il nuovo abuso del diritto – parte II

di **Sergio Pellegrino**

Nel [contributo pubblicato su Euroconference NEWS di ieri](#), abbiamo visto come il legislatore del D.Lgs. 128/2015 abbia, nel **comma 1 del nuovo articolo 10 bis dello Statuto dei diritti del contribuente**, inserito una **definizione di cosa sia l'abuso del diritto** (o l'elusione fiscale, che è termine equivalente): *“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”*

Nel successivo **comma 2** il legislatore cerca di chiarire in modo più analitico il **significato dei termini utilizzati** nella definizione di abuso del diritto contenuta nel primo comma.

Viene quindi formulata la definizione dei concetti di **operazioni prive di sostanza economica** e di **vantaggi fiscali indebiti**.

Operazioni prive di sostanza economica sono i *“fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali”*.

Nella disposizione vengono individuati **due indici di mancanza di sostanza economica**: *“la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme”* - quindi la costruzione nel suo complesso è idonea a determinare effetti giuridici economici, ma vi sono alcuni passaggi giuridicamente incoerenti con l'operazione complessiva - e *“la non conformità degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato”* - che ricorre quando il percorso seguito non sarebbe stato adottato da un operatore che segue l'ordinaria prassi commerciale in quanto più tortuoso e meno lineare se non vi fosse stato il vantaggio fiscale.

Il legislatore si è da questo punto di vista ispirato alle indicazioni contenute nella **raccomandazione della Commissione europea del 6 dicembre 2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva**, limitandosi però ad enunciare soltanto le prime due fattispecie contenute nell'articolo 4.4 della raccomandazione.

In considerazione del fatto che la relazione governativa indica come l'elencazione fatta nella disposizione sia esemplificativa (cosa desumibile anche dal dato normativo che cita gli elementi in questione affermando che *“sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, ...”*), anche gli **altri elementi contenuti nella raccomandazione** debbono essere presi in considerazione. Questi sono:

- *la costruzione o la serie di costruzioni 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 concluse sono di natura circolare*: il percorso seguito conduce a un risultato finale identico al punto di partenza
- *la costruzione o la serie di costruzioni comporta un significativo vantaggio fiscale di cui tuttavia non si tiene conto nei rischi commerciali assunti dal contribuente o nei suoi flussi di cassa*
- *le previsioni di utili al lordo delle imposte sono insignificanti rispetto all'importo dei previsti vantaggi fiscali*: quindi i vantaggi economici dell'operazione non sono l'effettiva motivazione per la quale viene posta in essere.

Per *vantaggi fiscali indebiti* si considerano, invece, “*i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario*”.

Quindi, per avere abuso del diritto, ci deve essere la violazione della *ratio* delle norme eluse o dei principi generali dell'ordinamento: come evidenziato dalla relazione, **la violazione della *ratio* costituisce il presupposto oggettivo imprescindibile per distinguere il perseguimento del legittimo risparmio di imposta dall'elusione.**

Affinché si inneschi l'abuso i **vantaggi fiscali** indebiti devono essere preponderanti rispetto a tutti gli altri fini perseguiti dal contribuente, di modo che il **loro perseguimento sia stato lo scopo essenziale della condotta adottata.**

L'aspetto in questione, importantissimo, è ulteriormente precisato dal **comma 3** che stabilisce che “*Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da 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*”.

Anche qui siamo di fronte ad un passaggio importante, perché le ragioni economiche possono essere considerate valide anche se alla base di **operazioni non produttive di una redditività immediata.**

Affinché le ragioni economiche extra fiscali possano essere considerate valide va dimostrata, in buona sostanza, la loro non marginalità: occorre dimostrare, come evidenziato dalla relazione governativa, che l'operazione non sarebbe stata compiuta in assenza di tali ragioni.

Il **comma 4** dell'articolo 10 bis contiene poi un'altra affermazione rilevante e niente affatto scontata: prevede infatti la norma che “*Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportante un diverso carico fiscale*”.

Viene quindi scritto a chiare lettere ciò che è logico, ma non sempre sperimentato a livello pratico, e cioè che **il contribuente può legittimamente perseguire un risparmio di imposta**

esercitando la propria libertà economica e scegliendo le operazioni meno onerose sotto il profilo impositivo.

Risparmio fiscale non vuol dire quindi abuso del diritto, che scatta solo quando il vantaggio fiscale è indebito, perché è stata violata la *ratio* delle norme eluse.

Nella relazione governativa viene fatto un **esempio pratico** per chiarire questo aspetto.

Viene affermato come non sia possibile configurare come abusiva la **scelta del contribuente di procedere ad una fusione, anziché alla liquidazione, per estinguere una società.**

La relazione evidenzia come, sebbene la fusione sia operazione **fiscalmente neutra** e la liquidazione invece abbia natura **realizzativa**, *“nessuna disposizione tributaria mostra preferenza per l’una o l’altra operazione”*, che sono pertanto da porre sullo stesso piano.

Al di là del caso specifico, il principio può avere valenza relevantissima nella nostra attività professionale: ma di questo ragioneremo in un successivo contributo.