

Edizione di lunedì 6 giugno 2016

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Dal 1° maggio 2016 in vigore il nuovo codice doganale dell'Unione](#)

di Sara Armella

IVA

[Le penalizzazioni Iva subite dalle società di comodo](#)

di Luca Caramaschi

PENALE TRIBUTARIO

[La Corte UE decide sulla legittimità delle soglie di punibilità](#)

di Luigi Ferrajoli

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Conti correnti esteri e amministratori: il monitoraggio eventuale](#)

di Chiara Rizzato, Sandro Cerato

ACCERTAMENTO

[L'abuso del diritto – I parte](#)

di Marina Romano, Pietro Vitale

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Dal 1° maggio 2016 in vigore il nuovo codice doganale dell'Unione

di Sara Armella

Lo **scorso 1° maggio** è entrato in vigore il **nuovo codice doganale dell'Unione europea**, che sostituisce integralmente il previgente codice doganale comunitario e le relative disposizioni di attuazione.

Come già il precedente, anche il nuovo codice (Reg. UE 9 ottobre 2013, n. 952, in prosieguo CDU) va letto congiuntamente con una serie di **disposizioni attuative**, contenute nei regolamenti UE 28 luglio 2015, n. 2446 (RE) e 24 novembre 2015, n. 2447 (RD), e con le **norme transitorie** contenute nel Regolamento 17 dicembre 2015 (TDA), pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea il 15 marzo scorso.

Per imprese e professionisti del settore si tratta di un **cambiamento di grande impatto**, con implicazioni e conseguenze sia negative che positive, che dovranno essere attentamente studiate.

Da un lato, occorre rapidamente individuare quali cambiamenti sono necessari nell'operatività delle aziende: molte le novità, in materia di valore, origine, rappresentanza, regimi doganali e procedure. Dall'altro, è opportuno esplorare, tra le agevolazioni previste, le **opportunità** che si aprono e che potrebbero essere implementate dalle società.

Sono, pertanto, da studiare attentamente le ricadute economiche e finanziarie inerenti la nuova liquidazione dei **dazi doganali** e dell'**Iva in dogana**, e si rende necessario anche riesaminare la **contrattualistica** con fornitori e agenti alle vendite o agli acquisti, nonché quella inerente la concessione di **licenze su beni immateriali**, al fine di valutarne la coerenza con la nuova disciplina, sempre nell'ottica di ridurre le aree di potenziale rischio e di ottimizzare la tassazione doganale dei prodotti esteri.

Inoltre, occorre opportunamente considerare che tutte le agevolazioni e semplificazioni sono condizionate dall'aver ottenuto la **certificazione Aeo** (operatore economico autorizzato). Non soltanto coloro che operano nella catena logistica (com'è sostanzialmente avvenuto finora nel nostro Paese), ma tutte le imprese che acquistano o vendono, da o verso l'estero, sono chiamate alla **compliance** doganale, ossia a ottenere una **preventiva valutazione della propria affidabilità** nella gestione delle attività doganali e nella propria solidità finanziaria.

La certificazione Aeo, infatti, è la condizione cui sono subordinate non soltanto una minore

incidenza dei controlli (e dei conseguenti ritardi nella tempistica di consegna delle merci) nelle operazioni doganali, ma anche la riduzione o l'esonero dalla **garanzia** e molte altre agevolazioni.

Di grande rilievo – e sul punto è bene acquisire consapevolezza, anche per le ricadute negative – è la nuova disciplina in materia di **rappresentanza**, giacché il codice afferma espressamente il diritto, per chiunque, di nominare un rappresentante per le sue relazioni con le autorità doganali, con la conseguenza che non dovrebbe essere **«più possibile riservare tale diritto di rappresentanza con una legge emanata da uno Stato membro»** ad una determinata categoria di soggetti. Il rappresentante doganale che soddisfa i criteri per la concessione dello *status* di operatore economico autorizzato dovrebbe, inoltre, essere abilitato a prestare tali servizi in uno Stato membro **diverso** dallo Stato membro in cui è stabilito.

Nella rassegna delle novità con maggiore impatto sull'operatività delle aziende, occorre evidenziare che, tra le procedure pensate per snellire e semplificare gli scambi commerciali, il nuovo CDU non contempla gli istituti della dichiarazione incompleta e della procedura domiciliata (previsti dall'attuale codice), ma soltanto quello della **dichiarazione semplificata**.

Si tratta di un cambiamento **non privo di conseguenze**, se si considera che le importazioni mediante procedura domiciliata rappresentano, attualmente, la parte più rilevante delle operazioni doganali e che, nel corso del 2015, l'85% delle dichiarazioni doganali è avvenuto nell'ambito di una procedura domiciliata: si stima che siano state presentate mediante procedura domiciliata circa 4.500.000 dichiarazioni di *import* e 11.000.000 di *export*.

Per evitare che la novità producesse l'effetto di bloccare, dal 1° maggio, la fluidità dei traffici, l'Agenzia delle dogane ha previsto, come soluzione tecnica alternativa, che le dichiarazioni effettuate mediante la procedura di domiciliazione siano considerate, in via automatica, **“dichiarazioni normali in dogana”**, con merci presentate in *“altro luogo approvato dalle autorità doganali”*, conformemente a quanto previsto dall'articolo 139 CDU. Di conseguenza, gli spazi precedentemente autorizzati per l'espletamento della procedura domiciliata saranno automaticamente riconosciuti come *“altri luoghi approvati dalle Autorità doganali”* per la presentazione delle merci.

Un breve cenno merita, infine, la ridefinizione dei **regimi doganali**, i quali non sono più distinti tra sospensivi ed economici e sono stati ridotti a tre: **immissione in libera pratica**, **esportazione** e **regimi speciali**. Costituiscono regimi speciali: a) il transito; b) il deposito (che comprende il deposito doganale e le zone franche); c) l'uso particolare (che comprende l'ammissione temporanea e l'uso finale; d) il perfezionamento (attivo e passivo).

IVA

Le penalizzazioni Iva subite dalle società di comodo

di **Luca Caramaschi**

A partire dal periodo d'imposta 2012, la disciplina delle società di **comodo** si è divisa in due categorie:

1. le società non operative di cui all'articolo 30 della legge n.724 del 1994;
2. le società cosiddette in **perdita sistemica**, fattispecie introdotta successivamente dai commi 36-*decies* e 36-*undecies* dell'articolo 2 del decreto legge n.138/2011, convertito nella legge n.148/2011 (e ulteriormente modificata dal decreto legislativo n.175/2014 con il quale dal periodo d'imposta 2014 viene ampliato da tre a cinque anni il periodo di osservazione previsto per l'applicazione della disciplina).

Sotto il profilo delle limitazioni all'utilizzo del **credito Iva** (così come delle altre limitazioni non oggetto di commento nel presente contributo) è bene precisare che **nessuna differenza** è riscontrabile tra le due ipotesi sopra esaminate le quali, pertanto, su questo versante debbono ritenersi pienamente allineate.

Il comma 4 dell'articolo 30 della legge n.724/1994 prevede precise conseguenze ai fini IVA per le società considerate **non operative**, che interessano l'eccedenza a credito che emerge dalla dichiarazione annuale.

In particolare, sussiste:

- **divieto** al rimborso (articolo 38-*bis*P.R. 633/1972);
- divieto di compensazione orizzontale (articolo 17 D.Lgs. 241/1997);
- divieto di cessione (articolo 5 comma 4-*ter*L. 70/1988).

A queste limitazioni se ne deve aggiungere un'altra ben più "devastante":

- la **cancellazione del credito IVA** per i soggetti che risultano essere di comodo per **tre anni consecutivi** e che negli stessi periodi effettuano operazioni rilevanti ai fini IVA per un ammontare inferiore ai ricavi medi figurativi determinati nei tre anni. È bene in proposito ricordare che tale ultima disposizione non è stata coordinata con l'ampliamento a cinque periodi d'imposta sancito dal decreto legislativo n. 175/2014, ed è quindi rimasto ai fini della cancellazione del **credito IVA** l'originario limite triennale.

-

Divieto al rimborso

Con specifico riferimento alla possibilità di ottenere il rimborso IVA, si deve segnalare che già la Legge n. 662/1996, al comma 45 dell'articolo 3, aveva previsto per le società considerate di **comodo** l'impossibilità di ottenere il **rimborso** IVA per il periodo di imposta in cui le stesse risultano non operative.

In sede di applicazione della precedente normativa era stato sciolto un dubbio interpretativo circa il *quantum* oggetto del rimborso; inizialmente non era chiaro infatti se l'importo, pari all'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione, dovesse consistere nella sola **eccedenza** di IVA del periodo di imposta, oppure se si dovesse prendere a riferimento tutto il credito IVA riportato in dichiarazione, comprensivo di eventuali eccedenze pregresse. La **Corte di Cassazione con sentenza n. 13079/2005** ha ritenuto corretta la seconda tesi, stabilendo quindi che l'IVA non rimborsabile comprendesse l'intero ammontare riportato in dichiarazione.

A riguardo è bene precisare che stando alla lettera della norma, che si riferisce all'*"eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per l'anno che comprende l'esercizio"*, il rimborso non è consentito per il **credito IVA** risultante dalla dichiarazione annuale; a questo punto sembra tuttavia percorribile la strada del rimborso IVA **infra annuale** (tramite **modello TR**); tale tesi pone le sue basi sulla circostanza che lo **status** di non operatività può essere verificato solamente a fine anno; specularmente però, la società che durante l'anno ha chiesto e ottenuto il rimborso IVA e che a fine anno in sede di dichiarazione risulta di **comodo**, dovrà restituire l'intero rimborso, aumentato degli interessi (senza applicare sanzioni, così come spiegato anche nella **circolare n. 25/E/2007**).

-

Divieto alla compensazione orizzontale e alla cessione

Viene previsto che l'eccedenza di credito IVA non possa essere utilizzata per effettuare compensazioni con altri tributi (cosiddetta **compensazione "orizzontale"**), né che possa formare oggetto di cessione; rimane invece possibile la sola compensazione cosiddetta **"verticale"**, cioè IVA con IVA.

Anche in tema di compensazione e cessione si ritiene valido quanto già visto in tema di rimborso infra annuale: vale a dire che il credito ceduto o compensato orizzontalmente durante l'anno, deve essere comunque subordinato alla **verifica** dello *status* di operatività a fine anno.

-

Perdita definitiva del credito IVA

In tema di **perdita** definitiva del **credito Iva**, il comma 4 prevede che siano due le **condizioni**

idonee a far scattare la non compensazione dell'IVA a credito:

1. la società deve essere risultata **non operativa** nei tre periodi di imposta precedenti;
2. in ciascuno dei tre periodi di imposta precedenti, la società non deve aver effettuato **operazioni rilevanti** ai fini IVA per un importo superiore ai ricavi medi figurativi di ciascun periodo.

Va precisato che le due condizioni devono verificarsi **contemporaneamente** e che la verifica delle due condizioni **ostative** alla compensazione del credito eccedente IVA va effettuata alla fine di ogni periodo di imposta, prendendo in considerazione lo stesso ed il biennio precedente; l'eventuale limitazione avrà effetto quindi nel periodo immediatamente **successivo**.

-

Società in perdita sistemica: decorrenza delle limitazioni al **credito IVA**

Con riferimento alla fattispecie delle società in perdita sistemica ai sensi del D.L. 138/2011, applicabile come detto dal periodo d'imposta 2012 (per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare), era sorto il dubbio su quale fosse il "primo" credito IVA oggetto di limitazioni.

Con considerazioni estendibili anche per le annualità **a regime**, l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 1/E/2013, par.7.2, ha chiarito, riprendendo quanto già affermato con la circolare n. 25/E/2007 e la risoluzione n. 225/E/2007, che le limitazioni all'utilizzo dell'eccedenza annuale IVA a credito di cui all'articolo 30 comma 4 primo periodo della legge n.724/1994, si riferiscono al **credito IVA** risultante dalla dichiarazione annuale del periodo d'imposta relativamente al quale il soggetto è considerato "**di comodo**".

Pertanto:

- mentre per le società **non operative** tradizionali si tratta del periodo d'imposta nel quale non viene superato il c.d. **test** di operatività di cui al comma 1 del citato articolo 30 (e quindi, con riferimento al **credito IVA** emergente dalla dichiarazione annuale IVA 2016 relativa all'anno 2015, in caso di mancato superamento del test di operatività in tale periodo d'imposta, le **limitazioni** sono scattate a partire dal 1° gennaio 2016 e cioè da quando tale credito è concretamente utilizzabile);
- per le società in **perdita sistemica** ciò avviene a decorrere dal **sesto periodo di imposta che segue il quinquennio in perdita fiscale** (o con uno dei cinque anni con reddito inferiore a quello minimo); conseguentemente, le limitazioni riguardanti il **credito IVA** emergente dalla **dichiarazione annuale IVA 2016** relativa al periodo d'imposta 2015, sono scattate per quelle società che nel quinquennio 2010-2014 hanno avuto una situazione di perdita fiscale (o con uno solo di questi cinque anni con un reddito inferiore a quello minimo).

PENALE TRIBUTARIO

La Corte UE decide sulla legittimità delle soglie di punibilità

di Luigi Ferrajoli

Lo scorso 30 ottobre il Tribunale di Varese – Ufficio del Giudice per le Indagini Preliminari – ha emesso l'**ordinanza n. 588** con cui è stato disposto il **rinvio pregiudiziale della questione alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea**. La decisione dei giudici lombardi offre nuovi spunti di riflessione sulla conforme interpretazione delle norme di cui al D.Lgs. n.74/00 al diritto europeo dopo la celebre sentenza "*Taricco*" che, com'è noto, ha affrontato il **diverso tema dell'idoneità del termine prescrizione** previsto dalla legislazione nazionale ai fini di un'adeguata tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea.

La questione in esame trae origine dalla formulazione dell'accusa di reato nei confronti **dell'amministratore di una Società a responsabilità limitata** per non aver versato l'IVA per un importo pari a € 175.000 circa. La contestazione penale deriva a sua volta dalla comunicazione della notizia di reato presentata dai funzionari dell'Agenzia delle Entrate i quali avevano riscontrato che, **nonostante la tempestiva presentazione dell'autoliquidazione dell'imposta**, la Società aveva omesso il pagamento entro il termine ultimo che, nel caso di specie, coincideva con il termine per il pagamento dell'acconto per l'annualità successiva.

La recente **modifica dei reati tributari** operata **dal D.Lgs. n.158/15** ha spinto il Giudice per le indagini preliminari ad interrogarsi se la previsione di una **soglia di punibilità più alta** per i delitti di omesso versamento Iva, rispetto a quella prevista in caso di omesso versamento dell'imposte sui redditi, si ponga in conflitto con l'obbligo per gli Stati membri di **tutelare gli interessi finanziari dell'Unione Europea**.

In particolare, il GIP del Tribunale di Varese si è chiesto se possa considerarsi conforme ai principi espressi dal diritto europeo l'**omessa equiparazione tra le soglie di punibilità** previste dagli artt.10-*bis* (i.e. € 150.000) per il reato di omesso versamento di ritenute dovute o certificate e 10-*ter* (i.e. € 250.000) per il delitto di omesso versamento di IVA.

Il secondo motivo di rinvio, invece, si focalizza sulla conformità della **causa di non punibilità** introdotta **all'art.13 D.Lgs. n.74/00** ai principi immanenti al diritto europeo, chiedendosi in particolare se tale esimente osti alla promulgazione di una **norma nazionale che escluda la punibilità dell'imputato** qualora l'ente dotato di personalità giuridica ad esso riconducibile abbia provveduto al **pagamento tardivo dell'imposta** e delle sanzioni amministrative dovute a titolo di IVA. Com'è noto, la causa di non punibilità per estinzione del debito tributario può trovare applicazione solo nel caso in cui il pagamento avvenga **prima dell'apertura del dibattimento**, pertanto, ci si interroga se nel caso in cui il rapporto fiscale si riferisca ad una persona giuridica siano effettivamente rispettati i criteri di "*effettività, proporzionalità e*

dissuasività sanciti dagli artt. 4.3 TUE e 325 TFUE". Ed infatti, posto che **le sanzioni tributarie dell'Ente non possono estendersi ai suoi amministratori**, la misura penale resterebbe l'unica sanzione applicabile, motivo per cui il pagamento del debito fiscale da parte dell'Ente e l'applicazione della citata causa di non punibilità potrebbero condurre ad una inevitabile sterilizzazione del principio di dissuasività della pena.

Il Tribunale di Varese ha, inoltre, richiesto l'intervento della Corte di Giustizia dell'Unione Europea affinché verifichi se la *"nozione di illecito fraudolento disciplinata all'art. 1 della Convenzione PIF vada interpretata nel senso di ritenere incluso nel concetto anche l'ipotesi di omesso, parziale, tardivo versamento dell'imposta sul valore aggiunto"*. Sul punto, è doveroso evidenziare che il **delitto di omesso versamento dell'IVA** previsto e punito dall'art.10-ter del D.Lgs.74/00 si realizza semplicemente non versando l'imposta regolarmente, ragione che induce a ritenere il citato reato omissivo ben distante dal concetto di frode richiamato dalla Convenzione.

In conclusione si segnala che, nell'evenienza in cui i giudici europei reputino fondate le questioni prospettate dall'ordinanza in commento **con esiti peggiorativi per l'imputato**, sarà interessante verificare se prevarrà l'applicazione dei principi comunitari ovvero il "controlimite" del **divieto di retroattività in malam partem** previsto dalla normativa nazionale.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Conti correnti esteri e amministratori: il monitoraggio eventuale

di Chiara Rizzato, Sandro Cerato

Sovente, per le società con conti correnti esteri, è necessaria la presenza di amministratori con il potere di firma e con delega alla gestione degli stessi. Nel presente intervento si vogliono analizzare, attraverso l'utilizzo di documenti di prassi e di interventi giurisprudenziali, gli eventuali vincoli attribuiti agli amministratori per quanto riguarda il quadro RW, ovvero se, in relazione alle consistenze estere, gli stessi debbano compilare il medesimo quadro della propria dichiarazione dei redditi.

Le istruzioni relative al **quadro RW del modello Unico PF 2016**, stabiliscono che sono tenuti agli obblighi di monitoraggio non solo i titolari delle attività detenute all'estero, ma anche coloro che ne hanno **la disponibilità o la possibilità di movimentazione**. Tuttavia le istruzioni precisano anche che la compilazione del quadro non deve essere effettuata da chi possiede una delega strettamente necessaria ad **operare per conto dell'intestatario, come nel caso di amministratori di società**. La prassi ha affrontato la questione in più occasioni tra le quali è opportuno sicuramente annoverare l'orientamento espresso dalla **circolare 28/E/2011**, ove:

- si afferma che anche il delegato è tenuto alla compilazione del modulo RW per l'indicazione dell'intera consistenza del conto corrente detenuto all'estero e dei relativi trasferimenti;
- si rinvia alla **circolare n. 45/E del 2010**, in cui si precisa che l'obbligo si riferisce alla **delega relativa al prelievo e non a quella in cui si opera per conto dell'intestatario**.

In sostanza quindi l'Amministrazione finanziaria esclude l'obbligo di monitoraggio nelle circostanze in cui si adempia ad un mandato per conto del soggetto intestatario. Conseguentemente la **circolare 10/E/2014**, nel confermare l'orientamento della 28/E/2011 e nel ribadire la non compilazione del quadro in questione per gli amministratori, che non beneficino o non posseggono i relativi redditi, argomenta sulla *ratio* delle norme sul monitoraggio fiscale. L'elemento principale sul quale lo stesso si basa è **la presenza di una relazione giuridica (intestazione delle somme) o di fatto (possesso o detenzione) tra soggetto e disponibilità estere**. Proprio in merito a codesta relazione, l'Amministrazione finanziaria sostiene che la stessa non si configura nella semplice possibilità di disporre delle relative somme attraverso prelievi o versamenti. Nonostante ciò, in questa sede, quello che assume maggior rilievo è il termine **"detenzione"** e tutti i possibili significati a questo attribuiti. Si assume infatti che ragionare su questo termine sia opportuno per comprendere la diversa concezione della disposizione qui trattata.

Sul punto, la sentenza della **Cassazione 16404 del 2015** riporta: *"la legge sul monitoraggio*

*fiscale pone, quale presupposto della sanzione per omessa dichiarazione, la mera “detenzione” di investimenti all'estero. L'obbligo di dichiarazione riguarda, non solo l'intestatario formale e il beneficiario effettivo di investimenti o attività di natura finanziaria all'estero, ma anche, tenuto conto della ratio della previsione normativa, colui che, all'estero, abbia avuto la disponibilità di fatto di somme di danaro non proprie. Infatti, il controllo delle operazioni finanziarie da e verso l'estero, perseguito dal legislatore, può essere efficacemente ottenuto solo dando alla **nozione di “detenzione” un significato onnicomprensivo**, perché anche la detenzione nell'interesse altrui costituisce idoneo strumento (voluta pure dal detentore nell'interesse altrui) di occultamento, e quindi di sottrazione al controllo degli investimenti e delle attività finanziarie previsti dalla norma”.*

La **circolare 27/E/2015** circoscrive la fattispecie della detenzione, stabilendo che non si configura quando una persona sia chiamata ad eseguire su di un conto estero delle operazioni indicate dallo stesso titolare del conto. Le operazioni effettuate, infatti, hanno una natura tale per cui non esiste possibilità di detenzione da parte del delegato delle attività finanziarie allocate sul rapporto.

ACCERTAMENTO

L'abuso del diritto – I parte

di **Marina Romano, Pietro Vitale**

Dal 2 settembre 2015 i termini elusione (prima contrastata con l'articolo 37-*bis* DPR n. 600/1973) ed abuso (prima contrastato mediante il ricorso a principi comunitari e costituzionali di cui all'articolo 53 Costituzione) sono stati unificati e codificati dal nuovo articolo 10-*bis* dello Statuto del Contribuente (L. n. 212/2000) rubricato **Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale**.

L'articolo 1, comma 1, D.Lgs. 5 agosto 2015 n. 128, ha infatti abrogato l'articolo 37-*bis* sostituendolo con l'articolo 10-*bis* avente efficacia a decorrere dal 1 ottobre 2015. Agli atti notificati entro il 30 settembre 2015 si applicano le vecchie regole, mentre per tutte le operazioni poste in essere prima – per le quali il procedimento amministrativo non si è concluso con l'atto finale (declinando con ciò il principio del *tempus regit actum*) – e poste in essere dal 1 ottobre 2015 si applica il nuovo articolo 10-*bis*.

La nuova norma antiabuso abbraccia e ricomprende tutti i tributi sia diretti sia indiretti, fatta salva la speciale disciplina procedimentale in materia doganale. **Non è stato tuttavia abrogato l'articolo 20** del DPR n. 131/1986, ma ciò **non è una dimenticanza** bensì, come si ritiene, **l'implicita ammissione che tale articolo non ha mai costituito una norma antielusiva** ora da abrogare. In tal senso infatti la Cassazione n. 21770/2014 ne aveva già disconosciuto la valenza antielusiva, contrariamente alla precedente Cassazione n. 16345/2013 che lo ha usato per una riqualificazione dell'operazione anche sul piano economico.

La nuova nozione di abuso non rende nulli i negozi conclusi dal contribuente bensì li rende solo **inefficaci** ai fini tributari essendo la condotta abusiva inopponibile all'Amministrazione finanziaria.

Vediamo ora quali sono i **caratteri salienti** normativamente stabiliti. I commi 1 e 2 dell'articolo 10-*bis*, qualificano abusive quelle operazioni (ossia quegli atti fatti, atti e contratti), anche tra loro collegate:

- da cui consegue essenzialmente un **vantaggio fiscale indebito** non previsto (nel senso di inaspettato) dall'ordinamento tributario. I benefici fiscali possono essere anche non immediati, quel che conta è che essi siano realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario. **Un vantaggio è indebito se viola la ratio della norma** che doveva invece essere applicata. **Se il vantaggio non è indebito non è necessario verificare le altre condizioni che seguono**. La ricerca della *ratio* della norma deve essere sempre in linea con la **lettera** della norma come voluto

dall'articolo 12, comma 1, delle preleggi (nell'applicare la legge non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse, e dalla intenzione del legislatore), dovendosi avvalere delle relazioni governative (seppur non siano indicate tra le fonti del diritto). Nel caso di specie, la relazione illustrativa al D.Lgs. n. 158/2015 è molto importante in tal senso. Nell'individuare la *ratio legis*, non deve guardarsi all'elemento psicologico ma solo se vi è un vantaggio indebito. **L'abuso infatti nasce per effetto di un comportamento e non per effetto della volontà del soggetto agente.** Nello schema di decreto delegato appariva anche la seguente locuzione "*indipendentemente dalle intenzioni del contribuente*", ciononostante si ritiene che il non aver riproposto tale frase nell'articolo 10-bis non comporti una verifica dell'elemento psicologico in quanto si finirebbe per non rendere oggettivo il concetto di abuso che deve, invece, essere ricercato in un comportamento e basta. Ciononostante la verifica delle intenzioni del contribuente sono avvalorate dal successivo comma 3 secondo cui **valide ragioni extrafiscali** (volute quindi dal contribuente) non fanno configurare l'abuso. La verifica dell'indebito vantaggio fino ad oggi è stata spesso dimenticata in quanto ci si incentrava principalmente sulla ricerca delle valide ragioni economiche. Ad oggi, quindi, un'operazione seppur caratterizzata da valide ragioni economiche può essere qualificata sempre come abusiva se **realizza un vantaggio fiscale indebito contrario alla ratio della norma fiscale.** In passato al fine di individuare un vantaggio fiscale indebito si era soliti comparare l'operazione controllata con un'altra operazione alternativa (proposta dall'Amministrazione finanziaria) più fisiologica e naturale ma con onere fiscale maggiore. Questo non dovrebbe essere più possibile in quanto ora occorre vedere se il vantaggio fiscale è contrario alla *ratio* della norma fiscale afferente all'operazione posta in essere. Per riassumere tale concetto si può sinteticamente affermare che **l'abuso inizia dove finisce il legittimo risparmio di imposta;**

- **prive di sostanza economica**, nel senso che sono inidonee a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Indicatori di assenza di sostanza è 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.** Tale punto è mutuato dalla Raccomandazione della Commissione del 6 dicembre 2012 in tema di pianificazione fiscale aggressiva ove **si considerano senza sostanza e non genuine tutte le operazioni circolari** (come ad esempio può accadere ai fini ACE) e **quelle che si compensano/annullano.** Tali operazioni infatti non possano modificare (in quanto si annullano/compensano) il reddito e il patrimonio delle parti. È il caso di due individui soci di Srl che conferiscono denaro in una *newco* che poi acquista la Srl dai soci, i quali si vedono restituito il conferimento con un beneficio Ace sulla capitalizzazione della *newco*; in una tale situazione non accade nulla di nuovo. Al contrario non è abusivo e privo di sostanza economica **l'accorciamento della catena societaria** per effetto di fusioni; infatti, non esiste una norma di utilizzo prioritario delle operazioni straordinarie che imponga ad esempio di utilizzare la liquidazione (realizzativa) anziché la fusione (neutrale). Per riassumere tale concetto si può sinteticamente affermare che **la tassazione deve essere sempre allineata alla sostanza economica;**

- ove il **vantaggio fiscale** perseguito **non sia marginale** e tale vantaggio **sia l'effetto essenziale dell'operazione**. Non sono invece mai abusive 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 (comma 3). In merito a tali ragioni extrafiscali, va da sé che indagare su di esse significa entrare nel merito di scelte che competono al contribuente/all'azienda; e, poiché esse non sono "codificate", queste non possono che riflettere le **opinioni soggettive** del verificatore/giudice di turno che possono indicare una diversa strada che arrivi al medesimo o analogo risultato, ma con un maggior carico impositivo. Il fatto che il vantaggio fiscale sia non marginale significa che l'operazione non sarebbe mai stata posta in essere in assenza di tale vantaggio; non occorre invece giustificare tale vantaggio con la presenza di valide ragioni economiche e occorre sempre – *in primis* – battezzare il vantaggio come indebito.