

Dal Governo le regole sull'abuso del diritto

Via libera alla riforma delle sanzioni penal-tributarie, dichiarazione infedele estinta se si paga prima del dibattimento

/ Massimo BOIDI

In attuazione della delega fiscale, lo scorso **24 dicembre** il Governo ha approvato uno schema di decreto, "recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente", che probabilmente **mette fine** una volta per tutte all'annosa querelle "elusione-abuso del diritto", facendo confluire l'intera materia nel nuovo art. 10-*bis* dello Statuto del Contribuente, con la contemporanea eliminazione dal nostro contesto normativo dell'art. 37-*bis* del DPR 600/73.

Con lo schema di decreto legislativo in esame fa il suo ingresso ufficiale un concetto sinora elaborato solo dalla **giurisprudenza**, cosicché "configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali e indipendentemente dalle intenzioni del contribuente, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti".

Vi è quindi la necessità di identificare e provare, da parte dell'Amministrazione, **tre elementi costitutivi**:

- la **mancanza di sostanza** economica dell'operazione;
- l'ottenimento di un **vantaggio fiscale indebito**;
- il vantaggio fiscale costituisce l'essenza dell'operazione.

Al secondo comma del nuovo art. 10-*bis* troviamo poi due nuove, importanti, indicazioni.

Si considerano infatti:

- 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 indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, **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;
- vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con **le finalità delle norme fiscali** o con i principi dell'ordinamento tributario.

Non si considerano poi in ogni caso abusive le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali (queste da provare da parte del contribuente), 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.

A tale proposito va positivamente valutato il contenuto del comma 4, che sancisce il principio del **legittimo risparmio** di imposta, visto che "resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra

operazioni comportanti un diverso carico fiscale, salvo che queste ultime non configurino un caso di abuso del diritto."

A questo punto è auspicabile, tanto per fare un esempio, non trovarsi più di fronte accertamenti che colpiscono la cessione di un **comparto aziendale** eseguita mediante la preventiva **scissione del medesimo**, anziché secondo lo schema del conferimento neutrale previsto dall'art. 176 comma 3 del TUIR, vista la neutralità fiscale di entrambe le operazioni, comunque dettate dall'esigenza di procedere alla **circolazione delle aziende**, secondo logiche economiche addirittura favorite dal legislatore ed invece sino ad oggi contrastate dall'Agenzia con motivazioni, che a questo punto si svuotano di qualsiasi significato.

Ricordato che d'ora in poi l'abuso del diritto dovrà essere accertato **con apposito atto** (e non potrà più essere dichiarato d'ufficio anche in corso di giudizio) e che sarà applicabile a tutti i tributi, tranne i diritti doganali, desta **qualche perplessità** la clausola di salvaguardia inserita nel provvedimento, per cui le **nuove definizioni/ipotesi** potranno applicarsi anche alle operazioni poste in essere in data anteriore all'entrata in vigore del decreto, a condizione che non sia **stato notificato** il relativo atto impositivo.

Con ciò si vorrebbe dire che la nozione di abuso-elusione **non ha valore interpretativo**, ma è difficile pensare che nei contenziosi in essere i nuovi principi non vengano invocati, anche perché non sembra ipotizzabile una definizione diversa in base al solo **elemento temporale**.

Altro importante tassello è costituito dall'inapplicabilità delle norme penal-tributarie alle operazioni abusive, che si lega ad altre due novità di grande interesse, introdotte dal provvedimento nel D.Lgs. 74/2000: infatti, ai fini del reato di dichiarazione infedele, oltre all'innalzamento delle soglie di punibilità, non si terrà più conto della non corretta classificazione dell'**inerenza** o della non deducibilità di elementi **passivi reali**, con un'auspicabile diminuzione delle notizie di reato alle Procure.

L'art. 13 del D.Lgs. 74/2000 trova invece un'integrale riscrittura del comma 1, per cui se i debiti tributari, anche se derivanti dalle speciali **procedure conciliative** e di **adesione all'accertamento**, vengono estinti prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado,

- i reati di cui agli articoli 4, 5, 10-*bis*, 10-*ter* sono estinti;
- le pene previste per gli altri delitti sono diminuite fino alla metà, non si applicano le pene accessorie indicate all'art. 12 e le circostanze aggravanti di cui ai commi 3 e 4.