
D.LGS. n. 128 del 5 agosto 2015: certezza giuridica all'abuso del diritto

di [Roberta De Marchi](#)

Publicato il 25 Agosto 2015

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... analizziamone il contenuto

Con il D.Lgs. n.128 del 5 agosto 2015, in G.U. n. 190 (serie generale) del 18 agosto 2015, recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione della legge delega 11 marzo 2014, n. 23, sono state riviste le regole sull'abuso del diritto.

In particolare, l'art.1, del D.Lgs.n.128/2015, ha inserito nello Statuto del contribuente – L.n.212/2000 – l'art.10-bis, disciplinando l'abuso del diritto o l'

elusione fiscale.

La definizione

Secondo quanto indicato all'art.1, comma 1, del nuovo art.10-bis, della L.n.212/2000, 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.

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.

A tali fini – comma 2 - si considerano:

a) 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;

b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

Il comma 3 reputa non abusive, in ogni caso, 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.

Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale.

L'interpello

Il comma 5, del nuovo art.10-bis, della L.n.212/2000 consente al contribuente di proporre interpello secondo la procedura e con gli effetti dell'art. 11 della citata legge n.212/2000, per conoscere se le operazioni che intende realizzare, o che

siano

state realizzate, costituiscano fattispecie di abuso del diritto.

L'istanza è presentata prima della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima.

L'atto di accertamento: obbligo di contraddittorio

Il comma 6, dell'art.10-bis, della L.n.212/2000, disciplina le modalità di accertamento, prevedendo che, fatta salva l'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto.

La richiesta di chiarimenti è notificata dall'amministrazione finanziaria ai sensi dell'art. 60 del D.P.R.n.600/73, entro il termine di decadenza previsto per

la notificazione dell'atto impositivo.

Il differimento dei termini per l'accertamento

Tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni.

In difetto, il termine di decadenza

per

la

notificazione

dell'atto

impositivo

è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni.

La motivazione rafforzata

Il comma 8, dell'art.10-bis, della L.n.212/2000, prevede, che fermo quanto disposto per i singoli tributi, l'atto impositivo è specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine di cui sopra.

Spetta all'amministrazione finanziaria di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi di cui sopra.

A sua volta, il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui sopra.

La riscossione

In caso di ricorso, i tributi o i maggiori tributi accertati, unitamente ai relativi interessi, sono posti in riscossione, ai sensi dell'art. 68 del D.Lgs.n.546/92 (riscossione frazionata) e, dell'art.19, comma 1, del D.Lgs.n.472/97 (norma che regola l'esecuzione delle sanzioni, in caso di ricorso, rinviando al citato art.68, del D.Lgs.n.546/92, commi 1 e 2).

Il rimborso

I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni della nuova norma possono chiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito delle operazioni abusive i cui vantaggi fiscali sono stati disconosciuti dall'amministrazione finanziaria, inoltrando a tal fine, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo ovvero è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza all'Agenzia delle entrate, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.

La contestazione dell'abuso del diritto

Prescrive il comma 12, del nuovo art.10-bis, della L.n.212/2000, che in sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi

fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie.

L'esclusione penale

Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie, restando ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie.

Abrogazioni e disapplicazioni

Il legislatore ha abrogato l'art. 37-bis del D.P.R. n.600773 e le disposizioni che richiamano tale articolo si intendono riferite all'art. 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, in quanto compatibili.

Inoltre, le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente presenta

istanza

di interpello ai sensi del regolamento del Ministro delle finanze 19 giugno 1998, n. 259. Resta fermo il potere del Ministro dell'economia e delle finanze di apportare modificazioni a tale regolamento. La procedura non si applica agli accertamenti e ai controlli aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'art. 34 del D.P.R. n. 43/73, che restano disciplinati dalle disposizioni degli artt. 8 e 11 del D.Lgs. n.374/90, nonché dalla normativa doganale dell'Unione europea.

Entrata in vigore

Le nuove disposizioni hanno efficacia a decorrere dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del D.Lgs.n.128/2015 (e pertanto dal 1° ottobre 2015) e si applicano anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo.

19 agosto 2015

Roberta De Marchi