

Attuazione certezza diritto e aspetti procedurali collegati

Attuazione certezza diritto e aspetti procedurali collegati

DECRETO ABUSO DEL DIRITTO (D.LGS. 128/2015)

Testo

art. 37 bis DPR 600/73

Sono inopponibili all' amministrazione finanziaria **gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche**, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall' ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti.



Testo nuovo

**art. 10 bis, comma 1, L.
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

Attuazione certezza diritto e aspetti procedurali collegati

DECRETO ABUSO DEL DIRITTO (D.LGS. 128/2015) – ENTRATA IN VIGORE

art. 1, comma 5, Decreto

DECORRENZA

primo giorno mese successivo a data di entrata in vigore del decreto,

quindi

- **entrata in vigore del decreto -> 2 settembre 2015;**
- **operatività della nuova norma -> 1° ottobre 2015**

che, però, trova applicazione anche alle operazioni poste in essere prima, purché non siano stati notificati atti impositivi.

Attuazione certezza diritto e aspetti procedurali collegati

INDIVIDUAZIONE DELLA PRESENZA DELL'ABUSO DEL DIRITTO

L'art. 1 del D.Lgs. 5.8.2015, n. 128 ha introdotto, **con effetto dal 1.10.2015**, la **disciplina sull'abuso del diritto** nel nuovo art. 10-bis della L. 212/2000 (Statuto del contribuente), con contestuale abrogazione dell'art. 37-bis D.P.R. 600/1973, per tutti i tipi di imposte. In pratica, sono stati recepite nell'ordinamento le regole interpretate dalla giurisprudenza.

Configurano **abuso del diritto** una o più **operazioni prive di sostanza economica** che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano **vantaggi fiscali indebiti**.



- ❑ **Operazioni che risultano prive di sostanza economica** -> Fatti, atti e contratti, anche tra loro collegati, **inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali**.
- ❑ **Indici di mancanza di sostanza economica** -> 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** -> Benefici, *anche non immediati*, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

Attuazione certezza diritto e aspetti procedurali collegati

INDIVIDUAZIONE DELLA PRESENZA DELL'ABUSO DEL DIRITTO

Configurazione -> 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.

Inopponibilità delle operazioni poste in essere in presenza dell'abuso del diritto

Le **operazioni che risultano prive di sostanza economica** non sono opponibili all'Amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi, pur tenendo in considerazione di quanto corrisposto dal contribuente per effetto di dette operazioni.

Abuso del diritto e irrilevanza penale

Le **operazioni rientranti nell'ambito dell'abuso del diritto** non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie, per le quali, conseguentemente, si rendono applicabili le inerenti sanzioni amministrative fiscali.

Attuazione certezza diritto e aspetti procedurali collegati

CONDIZIONI PER NON RITENERE ATTIVATO L'ABUSO DEL DIRITTO

Validi motivazioni -> in ogni caso, **non si devono ritenere abusive**, le operazioni giustificate da **valide ragioni extra fiscali**, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che consentono miglioramenti strutturali o funzionali dell'impresa o dell'attività professionale del contribuente.

Operatività del contribuente nell'ambito normativo



I contribuenti hanno la possibilità e, quindi, la libertà di scelta **tra regimi opzionali diversi** offerti dalla legge e **tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale**.

Effetti dell'eventuale interpello



A norma dell'art. 11 della L. 2013/2000, il contribuente ha la possibilità di proporre interpello per sapere se la procedura o l'operazione che intende realizzare o che ha realizzato costituiscono o meno la fattispecie di abuso del diritto. L'istanza-interpello deve essere presentata prima della scadenza dei **termini per la presentazione della dichiarazione** o per l'assolvimento di altri obblighi tributari connessi alla fattispecie.

Attuazione certezza diritto e aspetti procedurali collegati

ASPETTI PROCEDURALI DELL'ACCERTAMENTO PER L'ABUSO DEL DIRITTO

Senza pregiudizio dell'eventuale ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'**abuso del diritto** deve necessariamente risultare accertato con un **apposito atto**, tenendo presente che lo stesso deve risultare preceduto, *a pena di nullità*, dalla notifica al contribuente di una **richiesta di chiarimenti** da fornire **entro il termine di 60 giorni**, nella quale devono essere specificati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto.

Ai sensi dell'art. 60 del D.P.R. 600/1973, la richiesta di chiarimenti deve risultare notificata dall'Amministrazione finanziaria, **entro il termine** di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo.

Tra la data di ricevimento dei chiarimenti o del decorso (senza effetti) del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'Amministrazione dal potere di notifica dell'atto impositivo devono necessariamente intercorrere **non meno di 60 giorni**.

In difetto, il termine di decadenza per la notifica dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, *in deroga a quello ordinario*, fino a concorrenza dei 60 giorni.

Attuazione certezza diritto e aspetti procedurali collegati**ASPETTI PROCEDURALI DELL'ACCERTAMENTO PER L'ABUSO DEL DIRITTO (segue)**

L'atto impositivo, fermo quanto disposto per i singoli tributi, deve necessariamente risultare motivato in maniera specifica, 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.

Il contribuente deve dimostrare che l'operazione posta in essere si basa e/o è supportata dall'esistenza di concrete e specifiche ragioni e motivazioni extrafiscali.

L'Amministrazione finanziaria ha l'obbligo-onere di dimostrare la sussistenza o la presenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi contenuti nella definizione di abuso del diritto.

Attuazione certezza diritto e aspetti procedurali collegati

in sintesi -> ART. 10 BIS, COMMA 2, L. 212/2000

OPERAZIONI

```
graph TD; A[OPERAZIONI] --> B["prive di sostanza economica inidonee a produrre effetti significativi diversi da quelli fiscali"]; A --> C["che consentono vantaggi fiscali indebiti i benefici anche non immediati in contrasto con le finalità delle norme fiscali"];
```

prive di sostanza economica
inidonee a produrre effetti
significativi diversi da quelli
fiscali

che consentono vantaggi fiscali
indebiti i benefici anche non
immediati in contrasto con le
finalità delle norme fiscali

Attuazione certezza diritto e aspetti procedurali collegati

in sintesi -> ART. 10 BIS, COMMI 3 E 4, L. 212/2000

CARATTERISTICHE

```
graph TD; A[CARATTERISTICHE] --> B[Assenza di sostanza economica]; A --> C[Realizzazione vantaggio fiscale indebito]; A --> D[Vantaggio è l'effetto essenziale dell'operazione];
```

Assenza di sostanza
economica

Realizzazione vantaggio
fiscale indebito

Vantaggio è l'effetto
essenziale
dell'operazione

C. 3: non c'è abuso se sussistono valide ragioni extrafiscali «non marginali».
Rel Gov. : la non marginalità sussiste se l'operazione non sarebbe stata eseguita
senza il conseguimento di tali ragioni

C. 4 :Affermazione del diritto a scegliere l'operazione fiscalmente più conveniente

Attuazione certezza diritto e aspetti procedurali collegati

in sintesi -> ART. 10 BIS DELLA L. 212/2000

Comma 5/8 -> interpello preventivo e regole procedurali (novità)

- l'interpello può essere inviato anche dopo l'esecuzione dell'operazione purché entro i termini per l'invio della dichiarazione dei redditi
- a pena di nullità l'atto di accertamento deve essere preceduto da richiesta di chiarimenti al contribuente (chiarimenti vanno forniti entro 60 gg)

Comma 9 -> Onere della prova:

- A.F. deve dimostrare l'assenza di sostanza economica e il realizzo di vantaggi fiscali indebiti;
- Contribuente deve dimostrare la sussistenza di ragioni extrafiscali non marginali.

Comma 13 -> blocco a conseguenze penali in caso di abuso del diritto

Art. 1 decreto, comma 2 -> abrogazione art. 37 bis DPR 600/73

Attuazione certezza diritto e aspetti procedurali collegati

RIEPILOGO PROCEDURALE 1-4

**Concetto
di abuso
del diritto**

- operazioni prive di sostanza economica;
- operazioni, pur rispettose da un punto di vista formale delle norme fiscali, realizzano indebiti vantaggi fiscali.

Amministrazione finanziaria -> disconosce tali operazioni ed applica i tributi in relazione di quelle operazioni che, invece, sono da considerare come fisiologiche.

**Concetto di
operazione
priva di
sostanza
economica**

- atti, fatti e contratti, anche tra loro collegati finalizzati a produrre significativi vantaggi fiscali;
- operazioni non coerenti con obiettivi da raggiungere e con normali logiche di mercato.

Vantaggio fiscale -> vero o unico motivo per il quale si attiva una o più operazioni collegate tra loro.

Attuazione certezza diritto e aspetti procedurali collegati

RIEPILOGO PROCEDURALE 2-4

**Indebiti
vantaggi
fiscali**

Indebiti benefici realizzati in contrasto con la normativa tributaria (di regola, unico obiettivo delle operazioni poste in essere).

**Esclusione
abuso del
diritto**

non si verifica se sono presenti:

- valide ragioni extra fiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale;
- finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'attività di impresa o professionale.

Interpello

possibilità di optare tra diverse scelte previste dal sistema con operazioni che comportano un carico fiscale differente;
Possibilità di proporre istanza di interpello per richiedere se l'operazione come ipotizzata configura abuso del diritto.

Attuazione certezza diritto e aspetti procedurali collegati

RIEPILOGO PROCEDURALE 3-4

**Modalità di
contestazione**

- abuso del diritto accertato con apposito atto preceduto, *a pena di nullità*, da richiesta di chiarimenti scritta da fornire entro 60 giorni;
- richiesta motivata in quanto già in essa si devono individuare i motivi per i quali il comportamento posto in essere può configurare abuso del diritto;
- richiesta chiarimento notificata nel termine di notifica dell'atto impositivo (tra data ricevimento chiarimenti e risposta intercorrono non meno di 60 giorni).

**Avviso di
accertamento**

- **motivato in relazione al concetto di abuso del diritto** con chiarimenti proposti dal contribuente;
- **atto nullo** -> se manca motivazione al principio di abuso del diritto.

Attuazione certezza diritto e aspetti procedurali collegati

RIEPILOGO PROCEDURALE 4-4

Ricorso

- **somme dovute** -> iscritte dopo sentenza Commissione tributaria provinciale;
- **sanzioni iscritte a ruolo** ai sensi art. 19 del D.Lgs. 472/97;
da cui:
- **avviso di accertamento che si basa sull'abuso del diritto** -> non è immediatamente esecutivo.

**Non punibilità
penale**

abuso del diritto -> non configura violazioni di natura penale.

**Entrata in
vigore**

entrata in vigore -> 1.10.2015 anche per operazioni iniziate prima, ma non hanno ancora spiegato i propri effetti in relazione alla notifica di atti impositivi.

Raddoppio termini di accertamento per i reati tributari

NUOVI PRESUPPOSTI INERENTI AI TERMINI PER L'ACCERTAMENTO

Dal 2.9.2015, sono entrate in vigore le modifiche al regime del **raddoppio dei termini di accertamento** in presenza di fatti penalmente rilevanti contenute nel D.Lgs. 5.8.2015, n. 128.

Con il nuovo regime, ai fini dell'applicazione del raddoppio dei termini, è necessario:

1. che sussista l'obbligo di denuncia all'Autorità giudiziaria per la presenza di reati tributari;
2. **che la denuncia sia stata concretamente ed effettivamente presentata e soprattutto che ciò avvenga entro i termini ordinari di accertamento.**

Ne deriva, di conseguenza, che dal 2.9.2015 non esistono più due termini, ordinario e raddoppiato, **ma un unico termine**, prorogabile se la denuncia risulta presentata prima della sua scadenza.

Raddoppio termini di accertamento per i reati tributari

NUOVI PRESUPPOSTI INERENTI AI TERMINI PER L'ACCERTAMENTO

Se l'Agenzia delle entrate **non ha concluso le indagini entro i termini ordinari**, non ha più la possibilità di completarle successivamente, **nemmeno in presenza di fattispecie penalmente rilevanti**.

Ne deriva che sembra, pertanto:

- **superato il regime del raddoppio dei termini** per gli atti notificati a partire dal 2 settembre 2015;
- **rimane in vigore il raddoppio dei termini per la notifica degli atti impositivi** (nonostante l'inoltro oltre il termine ordinario) per gli atti notificati prima del 2 settembre 2015.

Attenzione -> rimangono nella “vecchia” disciplina i Pvc e gli inviti al contraddittorio notificati alla data del 2 settembre 2015 e i cui atti impositivi sono notificati entro il 31 dicembre 2015.

Raddoppio termini di accertamento per i reati tributari

TERMINI PER L'ACCERTAMENTO

Termini ordinari

Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, **entro il 31.12 del 4° anno successivo** a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

L'avviso di accertamento può essere notificato fino al 31.12 del **5° anno** successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata nelle situazioni di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla.

Termini raddoppiati

I termini sono raddoppiati:

- all'8° anno successivo se la dichiarazione è stata presentata;
 - al 10° anno successivo se la dichiarazione **non** è presentata;
- relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione **che comporta obbligo di denuncia alla Procura della Repubblica** (art. 331 c.p.p.) per uno dei **reati** previsti dal D.Lgs. 74/2000 (reati tributari).

Raddoppio termini di accertamento per i reati tributari

ESCLUSIONI DAL RADDOPPIO DEI TERMINI PER L'ACCERTAMENTO

- Regola - >** Il raddoppio dei termini per l'accertamento non opera in caso di violazioni:
- prive di rilevanza penale;
 - non disciplinate e, quindi, non rientranti nei disposti del D.Lgs. 74/2000.

**Operatività
ordinaria**

dal 2 settembre 2015 -> il raddoppio dei termini *non opera* se la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria (tra cui anche la Guardia di finanza) risulta presentata o trasmessa **oltre la scadenza ordinaria dei termini.**

**Periodo
transitorio**

Sono fatti comunque fatti salvi gli effetti derivanti da:

- **avvisi di accertamento**, provvedimenti che **irrogano sanzioni amministrative tributarie** e altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria che sono stati notificati alla data del **2.9.2015**;
- inviti a comparire notificati entro il **2.9.2015** e Pvc dei quali il contribuente ha avuto formale conoscenza entro stessa data, sempre che gli inerenti atti recanti la pretesa impositiva o sanzionatoria risultino notificati entro il **31.12.2015**.

Raddoppio termini di accertamento per i reati tributari

In sintesi -> ESCLUSIONI DAL RADDOPPIO DEI TERMINI PER L'ACCERTAMENTO

Gli artt. 43 del D.P.R. 29 settembre 1072, n. 600 e 57 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, cambiano così:

«Il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione Finanziaria, in cui è compresa la Guardia di Finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui ai commi precedenti».

salvi gli atti notificati entro il 2 settembre 2015:

- Avvisi di accertamento notificati;
- inviti a comparire ed i processi verbali di constatazione già notificati o consegnati entro il 2 settembre 2015, relativamente alle cui contestazioni, anche antecedenti al 2010, sarà possibile beneficiare del raddoppio dei termini a condizione che l'atto impositivo venga notificato entro il 31.12.2015.

