

Imposte indirette. Valgono i presupposti della sostanza economica e del risparmio fiscale valido

## Regole allineate anche per il Registro

Non vi sono differenze tra il mondo delle imposte dirette e quello delle imposte indirette, quando si parla di abuso del diritto: l'abuso in ogni caso ricorre quando si compiono «operazioni prive di sostanza economica» che «realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti» (articolo 10-bis, comma 1 del decreto legislativo 128/2015) in quanto si tratta di atti «inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali» (articolo 10-bis, comma 2, lettera a, del decreto legislativo 128/2015).

Non ricorre, però, l'abuso quando l'operazione è qualificabile come legittima ricerca di un risparmio fiscale (articolo 10-bis, comma 4) e quando si tratta di operazioni che (articolo 10-bis, comma 12) costituiscono «violazione di specifiche disposizioni tributarie» (in quest'ultimo caso si configura infatti una fattispecie di evasione e non di elusione).

Per configurare l'abuso, vi devono dunque essere:

il raggiungimento di un risultato giuridico (non vietato dall'ordinamento: in tal caso si ha evasione) cui si possa pervenire mediante una pluralità di percorsi;

la liceità (perché di nuovo, in caso contrario, si avrebbe «evasione») e la maggior convenienza del percorso utilizzato rispetto agli altri possibili percorsi;

il percorso utilizzato non deve essere caratterizzato dal fatto di provocare «essenzialmente» (cioè: per lo più) «vantaggi fiscali indebiti».

In altre parole, il percorso compiuto non si giustifica non in quanto esso sia vietato e non sia dotato di «sostanza economica», ma perché unicamente o prevalentemente il frutto di una mera architettura fiscale.

In tema di imposte indirette si pone, peraltro, il tema di conciliare il concetto di abuso del diritto con l'articolo 20 del Dpr 131/1986 (il testo unico dell'imposta di registro), talora addotto come norma «antielusiva» nel campo delle imposte dirette, in quanto essa sancisce il principio che gli atti devono essere tassati secondo la loro sostanza, a prescindere dalla loro forma apparente.

Non è senz'altro infondato un ragionamento che concluda per l'intervenuta abrogazione implicita dell'articolo 20 del Dpr 131/1986 da parte del nuovo articolo 10-bis dello Statuto del Contribuente: quest'ultima è norma temporalmente successiva, che disciplina la materia dell'abuso in modo generale e organico. Quindi ci sono tutti i presupposti per ragionare di una soppressione dell'articolo 20, anche se non esplicita.

Tuttavia, anche dando credito al fatto che il legislatore, non operando l'abrogazione espressa, abbia inteso conservare la vigenza dell'articolo 20, appare preferibile concludere nel senso che le due norme abbiano entrambe una propria dignità.

Quella del nuovo articolo 10-bis è stata fin qui brevemente illustrata. Quanto all'articolo 20 del Dpr 131/1986, infatti, esso – per effetto della nuova norma generale anti-abuso – può finalmente tornare a rivestire quel suo ruolo originario di norma non tanto «anti-elusiva» (che gli è stato forzatamente attribuito negli ultimi 15 anni) ma di «norma cardine» nell'ambito di un'imposta preordinata alla tassazione del «singolo atto» presentato all'amministrazione finanziaria: e cioè una norma interpretativa, in base alla quale per la tassazione non ci si deve fermare alla apparenza esteriore dell'atto, ma occorre verificarne la sostanza.

Pertanto se l'articolo 20 del Dpr 131/1986 torna a svolgere questo ruolo di norma interpretativa del «singolo atto», la norma in questione probabilmente non potrà più essere utilizzata per qualificare come abusivo il collegamento tra una pluralità di negozi: a questo «lavoro» pare sia infatti destinato d'ora innanzi l'articolo 10-bis dello Statuto del contribuente. Di conseguenza, se un atto porta la scissione del ramo immobiliare di una società dentro una *newco*, e poi le quote della *newco* vengono cedute con un atto posteriore alla conclusione della procedura di scissione, dato che si tratta di un percorso non vietato, dotato di «sostanza economica» e non unicamente o prevalentemente frutto di una mera architettura fiscale, non pare si possa dunque riconfigurare il tutto come un'unica cessione degli immobili immessi nella società beneficiaria della scissione.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Angelo Busani