

Delega fiscale. Uno studio del Consiglio del Notariato individua i requisiti delle operazioni censurabili

## Abuso del diritto, triplo vincolo

### *Stop se manca sostanza economica e si punta solo a vantaggi fiscali indebiti*

Come si traduce in pratica, nella quotidiana vita professionale, il concetto di “abuso del diritto”?

Si tratta di un'espressione che è finalmente stata codificata (dal Dlgs 128/2015, il quale ha introdotto l'articolo 10-bis dello Statuto del contribuente) e quindi sottratta – in mancanza di una sua definizione normativa – alla completa discrezionalità dell'amministrazione e della giurisprudenza, ma che appunto necessita di essere calata nella realtà delle operazioni di tutti i giorni.

Cerca di perseguire questo obiettivo lo **Studio** n. 151-2015/T del **Consiglio Nazionale del Notariato**, di recente diffuso, il quale si propone dunque di dare una visione concreta del fatto che «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».

#### **L'inquadramento dell'abuso**

Si osserva anzitutto che il nuovo articolo 10-bis dello Statuto delimita l'abuso non più come un limite all'autonomia negoziale ma come garanzia della libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti un diverso carico fiscale e, quindi, della facoltà di optare anche per quella meno onerosa. Questa nuova concezione, non più come disciplina recante obblighi o divieti ma come procedura di garanzia per il contribuente, è evidenziata anche dal posizionamento della normativa in questione nell'articolo 10-bis dello Statuto del Contribuente, e cioè a cavallo tra l'articolo 10 che si occupa dell'affidamento del contribuente e l'articolo 11 che si occupa dell'interpello in generale.

Inoltre, introducendo questa nuova concezione dell'abuso, il legislatore ha inteso delineare una figura residuale, configurabile nei casi in cui non vi sia una violazione di legge (nei quali si configura invece l'evasione).

Infine, con la codificazione della nozione di abuso, si intende contrastare il rischio dell'indeterminatezza nella gestione del potere dell'amministrazione e si introduce una procedura di garanzia per il contribuente nel caso di contestazione dell'abuso, pena la nullità degli atti amministrativi emanati in difformità da detta procedura.

#### **La «sostanza economica»**

Sono dunque anzitutto elusive le operazioni che siano «prive di sostanza economica» (ed è l'amministrazione che deve darne prova). Si tratta dell'adeguatezza degli strumenti giuridici prescelti dal contribuente rispetto agli obiettivi e agli effetti economici che si intendano perseguire con una data operazione. Vale a dire che si deve avere: una “non coerenza” tra la qualificazione delle singole operazioni e il loro fondamento giuridico; e una “non conformità” degli strumenti giuridici utilizzati rispetto a normali logiche di mercato.

#### **Il vantaggio fiscale indebito**

Per esserci elusione, vi devono essere anche «vantaggi fiscali indebiti»: e cioè vantaggi non vietati, ma comunque “disapprovati” dal sistema tributario: si tratta cioè della realizzazione di benefici che debbono essere stati realizzati formalmente in conformità a disposizioni fiscali, ma che, nella sostanza, sono in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario (come è evidenziato, ad esempio, dal fatto che vi sia, nel caso concreto, una oggettiva assenza di sostanza economica).

#### **Il concetto di «essenzialità»**

Si ha elusione quando un'operazione persegue «essenzialmente» vantaggi fiscali indebiti. Pertanto, non possono essere considerate abusive le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondano a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente.

#### **L'imposta di registro**

La legittimazione del concetto di abuso toglie all'articolo 20 dpr 131/1986 ogni funzione di presidiare l'elusione. L'articolo 20 torna quindi alla sua originaria funzione (quella di tassare la **sostanza negoziale**, al di là della **forma apparente**) e si dovrebbe chiudere definitivamente ogni questione sul punto se si debba aver riguardo anche agli effetti economici delle operazioni oltre ai loro effetti giuridici, in quanto la codificazione della nozione di abuso indica decisamente che quest'ultima è la direzione da seguire, anche se indubbiamente la Cassazione (sentenze n. 24258/2015 e 20050/2015) sembra resistere sulle posizioni del passato.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Angelo Busani