

Delega fiscale. Il decreto 128/2015 che introduce l'articolo 10-bis dello Statuto del contribuente non cancella le vecchie disposizioni

## Registro al test dell'abuso del diritto

### *La disciplina del Dpr 131 diventa il cardine per legare la tassazione alla sostanza degli atti*

La prossima entrata in vigore (programmata per il 1° ottobre 2015) della normativa sull'abuso del diritto in materia tributaria (decreto legislativo 128/2015, in Gazzetta Ufficiale n. 198 del 18 agosto scorso, che introduce il nuovo articolo 10-bis dello Statuto del contribuente) sollecita a riflettere sull'impatto di questa disciplina con l'imposta di registro.

Oltre al trattamento delle singole operazioni tassate con l'imposta di registro si tratta di verificare, più in generale, anche il rapporto che la nuova norma instaura con l'articolo 20 Dpr 131/1986 (non esplicitamente abrogato) il quale da sempre contiene la disciplina "anti-abuso" propria dell'imposta di registro, sancendo che «l'imposta è applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente».

#### **Definizione di abuso**

Si ha dunque abuso a danno dell'ordinamento tributario quando si compiono «operazioni prive di sostanza economica» che «realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti» (articolo 10-bis, comma 1) in quanto si tratta di atti «inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali» (articolo 10-bis, comma 2, lettera a).

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).

#### **Indici di abuso del diritto**

Per esserci 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 deve essere caratterizzato dal fatto di provocare «essenzialmente» (cioè: per lo più) «vantaggi fiscali indebiti».

In altre parole, in tanto il "percorso" compiuto si giustifica (come lecito risparmio fiscale) in quanto esso non sia vietato e sia dotato di «sostanza economica» e, quindi, non sia unicamente o prevalentemente il frutto di una mera architettura fiscale.

#### **L'articolo 20 Dpr 131/1986**

Sopravvive l'articolo 20 Dpr 131/86 ? Senz'altro non sarebbe peregrino un ragionamento che concludesse per l'intervenuta abrogazione implicita dell'articolo 20 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; e, 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 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

#### CORRELATI

Sull'azienda ceduta l'abuso del diritto ricalcola il registro

Più spazio ai sindaci nelle srl

Iva e black list dal 2 novembre

Articolo 91-bis - Norme sull'esenzione dell'imposta comunale sugli immobili degli enti non commerciali

Articolo 59-bis -

“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: se un contratto è denominato “contratto preliminare di compravendita”, ma prevede l’intero pagamento del prezzo e la consegna del bene compravenduto (con accollo di spese e rischi in capo al “promissario acquirente”) non dovrebbe essere sorprendente che ne venga pretesa la tassazione come un contratto definitivo e non come un contratto preliminare.

Tornando a questo ruolo di norma interpretativa del “singolo atto”, l’articolo 20 probabilmente non potrà più essere utilizzato 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.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Angelo Busani

I casi concreti. Gli effetti delle nuove regole a seconda delle situazioni

## Impatto variabile sulle operazioni

Alla luce della definizione dell'abuso del diritto in materia tributaria che si è cercato di illustrare nell'articolo in alto, scendendo ora nella concretezza delle contrattazioni si può iniziare a esaminare l'impatto della nuova norma prevista dall'articolo 10-bis dello Statuto del contribuente sulle operazioni maggiormente tacciate di "abusivismo", a danno dell'imposta di registro, sia da parte degli uffici dell'amministrazione finanziaria sia da parte della giurisprudenza di ogni livello.

### Lo «spezzatino» d'azienda

Dal panorama normativo sopra delineato dovrebbe anzitutto discendere che se è disposta una certa tassazione di una data fattispecie (ad esempio: l'aliquota del 3% sul valore dell'azienda in caso di cessione di ramo d'azienda) non si può giungere alla medesima situazione sostanziale (la cessione del ramo d'azienda) facendo ricorso al cosiddetto "spezzatino", e cioè vendendo con Iva i singoli asset.

Entrambi i "percorsi" (cessione del "blocco" e cessione dei singoli beni) sono perfettamente leciti: ma se, cedendo i singoli beni, si realizza (con più favorevole tassazione) lo stesso risultato cui si perviene con la cessione del "blocco" appare improbabile sottrarsi a un giudizio di aver con ciò realizzato «essenzialmente vantaggi fiscali indebiti» (articolo 10-bis, comma 1).

### Asset deal e share deal

Viceversa, se venditore e acquirente si accordano nel senso che l'acquirente acquisti un ramo dell'azienda del venditore, ma previo suo "impacchettamento" in un veicolo societario da parte del venditore (cosicché l'atto di acquisto concerna non gli asset ma si tratti di uno share deal e cioè di un contratto avente a oggetto le quote o azioni della società conferitaria), d'ora innanzi non dovrebbero esservi più contestazioni di questo accordo in termini di sua pretesa abusività, poiché, in tal caso, non vi alcuna violazione di norme di tributarie (anzi, si tratta di operazione espressamente consentita dall'articolo 176 Tuir) e di certo non si «realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti» (articolo 10-bis, comma 1).

### «Turismo» fiscale

L'imposta sostitutiva con cui sono tassati i finanziamenti bancari a medio-lungo termine presuppone la territorialità dell'operazione (principio cardine dell'imposta di registro), e cioè che essa sia stipulata in Italia.

Quando il soggetto finanziato è italiano, la banca finanziatrice è italiana e il finanziamento serve per un'attività d'impresa in Italia appare evidente l'abusività del viaggio a Lugano al solo fine di stipulare il contratto non in territorio italiano.

Se invece il finanziamento è ricevuto in Italia da un'impresa italiana, ma si tratta, ad esempio, del finanziamento arrangiato a Londra dalla capogruppo straniera della società italiana, con un pool di banche per lo più straniere, è evidente che di abuso in questo caso non si dovrebbe parlare.

### Conferimento di immobile

La nuova norma sull'abuso fiscale dovrebbe mettere la parola fine alla qualificazione in termini di abuso del conferimento di immobile in società con accollo di un debito del conferente in capo alla conferitaria: è assai chiaro infatti che non si viola con ciò alcuna norma (anzi, l'operazione è espressamente consentita: articolo 50, Dpr 131/1986) e che si tratta, con evidenza, di operazione con la quale non si «realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti» (articolo 10-bis, comma 1).

### Acquisto della prima casa

Se Tizio ha una casa e ne vuole comprare un'altra, nulla sembra impedire a Tizio di donare o vendere la casa attuale (a un figlio, al coniuge o a un genitore), per mettersi in condizioni di poter beneficiare dell'agevolazione "prima casa" in sede di nuovo acquisto: non si ha un caso di abuso perché è operazione che è chiaramente preordinata al conseguimento di un legittimo vantaggio fiscale e anche perché, pure in questo caso, è persino ovvio che l'alienazione di una casa non possa di certo essere

### CORRELATI

Rebus sulla territorialità per i servizi bancari

Rebus sulla territorialità per i servizi bancari

Unico soft per chi si associa

Sull'Intra decide il cliente estero

Mercoledì filo diretto con l'esperto

qualificata come un'attività con la quale non si «realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti» (articolo 10-bis, comma 1).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

A.Bu.