

Lo Statuto. Dal notariato un percorso per individuare quando un'operazione tributaria è lecita

## Check list per distinguere l'abuso

### *Valutazione in cinque tappe, quindi entrano in gioco le ragioni extrafiscali*

Individuare in concreto la sottile, ma netta, linea di confine che divide la situazione in cui è configurabile l'abuso del diritto da quella in cui, ricorrendo «valide ragioni extrafiscali», l'abuso è, per definizione, non configurabile. È l'obiettivo dello studio 56-2016 del Consiglio nazionale del notariato, divulgato ieri.

Posto dunque che, se sussistano «valide ragioni extrafiscali non marginali anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa», è escluso (secondo l'articolo 10-bis, legge 212/2000, contenente il cosiddetto “Statuto del contribuente”) che l'operazione effettuata sia considerabile come fiscalmente abusiva, innanzitutto occorre, al fine di cogliere le caratteristiche delle situazioni che possano essere qualificate in termini di «valide ragioni extrafiscali», compiere il percorso che la legge indica al fine di classificare come potenzialmente abusiva una determinata operazione.

Secondo lo studio del notariato, questo percorso è composto dalle seguenti cinque tappe preliminari:

la prima attività consiste nel verificare se nell'ordinamento esista la possibilità di almeno due trattamenti tributari applicabili alla medesima operazione: infatti, se non vi fosse l'alternativa tra una pluralità di possibili tassazioni della stessa situazione, non sarebbe nemmeno ipotizzare che la tassazione più favorevole al contribuente (tra quelle astrattamente applicabili) potesse essere considerata in termini di abusività;

il secondo passaggio da compiere è quello della verifica se si configuri, nel caso concreto, una fattispecie di evasione, e cioè la violazione di una norma imperativa; infatti, per definizione, un ragionamento in termini di elusione è possibile solo se non ricorra una ipotesi di evasione;

la terza verifica riguarda la valutazione dei vantaggi fiscali, se essi siano cioè la conseguenza della «libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge» oppure «tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale», come dispone l'articolo 10-bis, comma 4 della legge 212/2000: pertanto, non si può qualificare l'operazione come abusiva solo perché abbia consentito di realizzare un vantaggio fiscale qualora l'opzione per la soluzione fiscalmente meno onerosa sia prevista dalla legge stessa;

il quarto tema è quello di verificare se l'osservanza delle norme fiscali sia stato dovuto solamente a un loro «rispetto formale» (sempre per usare le stesse parole dello Statuto del contribuente): in tal caso, infatti, può rilevare come operazione astrattamente abusiva quella che, pur rispettando la normativa fiscale, si ponga in modo non coerente con il suo fondamento giuridico, e cioè con lo scopo per il quale la normativa in questione è stata emanata;

l'ultima valutazione da compiere è se l'operazione concretamente compiuta risulti «priva di sostanza economica» e «realizzi essenzialmente vantaggi indebiti».

Solo una volta che tutto questo percorso sia compiuto, si può dunque giungere a considerare come potenzialmente abusiva l'operazione concretamente considerata; ed è a questo punto che, per sostenerne la sua natura non abusiva, occorre verificare se in effetti sussistano quelle «valide ragioni extrafiscali non marginali» che consentano di sottrarla al giudizio di abusività, per qualificarla invece come operazione per la quale il contribuente legittimamente approfitta del regime tributario più favorevole tra quelli in astratto disponibili. Infatti, la presenza di valide ragioni extrafiscali non marginali escluderebbe in definitiva la possibile contestazione dell'abuso del diritto.

Occorre dunque stabilire come individuare queste ragioni extrafiscali (se ne veda una esemplificazione nella tabella qui a fianco). Anzitutto, si deve trattare di ragioni diverse da motivazioni di natura meramente fiscale; inoltre, sempre secondo il notariato, queste ragioni extrafiscali devono avere alcuni connotati specifici; in



#### **CRITERI OGGETTIVI**

Lo studio elenca i requisiti dei validi motivi che possono allontanare il sospetto ai danni del contribuente

particolare si deve trattare di:

ragioni “oggettive” e cioè verificabili, perché supportate da prove documentali o, almeno, da dichiarazioni di soggetti diversi dal contribuente;

ragioni “effettive”, nel senso di essere ragioni reali e non artificiosamente costruite;

ragioni “non marginali”, senza il raggiungimento delle quali, cioè, l'intera operazione non sarebbe stata eseguita;

ragioni che rispondano «a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa» (articolo 10-bis, comma 3, Statuto del contribuente); pertanto, non

ragioni che producano una redditività immediata, ma anche ragioni che, pur non producendo vantaggi da subito, rispondendo comunque a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa, consentiranno la continuazione dell'attività imprenditoriale in condizioni più favorevoli rispetto a quanto accadeva in precedenza.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Angelo Busani