

SERVIZIO FISCALE

CIRCOLARE N. 38 – del 09.09.2015

**DECRETO LEGISLATIVO 5 AGOSTO 2015, N. 128,
recante Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione
degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23 (Legge delega fiscale)
(G.U. n.190 del 18 agosto 2015)
ENTRATO IN VIGORE IL 2 SETTEMBRE 2015**

1) Abuso del diritto - il nuovo principio generale

Articolo 1, commi 1 e 2

E' stata introdotta per la prima volta nel nostro ordinamento una norma generale antiabuso, e contemporaneamente è stata abrogata la previgente norma antielusiva (articolo 37-bis, del D.P.R. n. 600/1973), applicabile solo per l'accertamento delle imposte sui redditi limitatamente a determinate operazioni.

L'abuso del diritto e l'elusione fiscale sono stati unificati in un unico concetto che riguarda tutti i tributi, imposte sui redditi e imposte indirette, fatta salva la speciale disciplina in materia doganale.

L'abuso del diritto si configura in presenza di:

- una o più operazioni prive di sostanza economica;
- il rispetto formale delle norme fiscali;
- la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito e che costituisce l'effetto essenziale dell'operazione.

Infatti, in base alle nuove disposizioni, 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.

2) Abuso del diritto - la conseguenza è l'inopponibilità delle operazioni al fisco

Articolo 1, comma 1

Le operazioni che configurano abuso del diritto non sono opponibili al fisco. Se l'Agenzia delle entrate accerta la condotta abusiva, le operazioni elusive effettuate dal contribuente diventano inefficaci ai fini tributari e, quindi, non sono ottenibili i relativi vantaggi fiscali.

L'Agenzia rideterminerà i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi tenendo conto, comunque, di quanto già versato dal contribuente per effetto di dette operazioni.

3) Abuso del diritto - le operazioni prive di sostanza economica e gli indici che le rivelano

Articolo 1, comma 1

Un'operazione è priva di sostanza economica se i fatti, gli atti e contratti, anche tra loro collegati, sono inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Affinché le operazioni configurino abuso, dunque, lo scopo di conseguire vantaggi fiscali deve essere la causa prevalente dell'operazione abusiva.

Sono stati indicati, a titolo non esaustivo, degli indici che rivelano la mancanza di sostanza economica dell'operazione. Essi sono:

- non coerente qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme;
- non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato.

4) Abuso del diritto - i vantaggi fiscali indebiti

Articolo 1, comma 1

Si considerano indebitamente conseguiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario. Il richiamo all'ordinamento tributario deve intendersi come comprensivo sia delle norme interne che di quelle sovranazionali aventi efficacia nell'ordinamento interno.

5) Abuso del diritto - le operazioni ammesse

Articolo 1, comma 1

Non si considerano abusive le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali, anche di

ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa o dell'attività professionale del contribuente. È stata espressamente affermata la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale.

6) Abuso del diritto - l'interpello all'Agenzia delle entrate

Articolo 1, comma 1

Il contribuente può proporre interpello per conoscere il parere dell'Agenzia sulla configurabilità o meno come fattispecie di abuso del diritto delle operazioni che intende realizzare o che ha realizzato, presentando istanza all'Agenzia delle entrate, ai sensi dell'articolo 11, della legge n. 212 del 2000. L'istanza deve essere presentata prima della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari connessi alla fattispecie.

La presentazione dell'istanza non ha effetto sulle scadenze previste dalla disciplina tributaria.

L'amministrazione è tenuta a rispondere entro 120 giorni dall'istanza del contribuente. In caso di mancata risposta entro 120 giorni, si intende che l'amministrazione concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal richiedente.

La risposta o la mancata risposta vincolano l'amministrazione; infatti è nullo qualsiasi atto anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanato in difformità dalla risposta, anche implicitamente desunta dal silenzio dell'amministrazione.

7) Abuso del diritto - l'accertamento da parte del fisco

Articolo 1, comma 1

L'accertamento per abuso del diritto può scattare solo se l'Agenzia non può invocare la violazione di specifiche norme tributarie.

L'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto a pena di nullità da una richiesta di chiarimenti al contribuente da fornire entro sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si configura un abuso del diritto.

La richiesta di chiarimenti deve essere notificata al contribuente entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo (in linea generale il 31 dicembre del 4° anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione).

Qualora la richiesta di chiarimenti arrivi allo scadere dei termini di accertamento ciò comporterà una proroga agli stessi termini nei termini seguenti.

Dalla risposta alla richiesta di chiarimenti (o dallo scadere del termine dei 60 giorni in caso di mancata risposta) l'Agenzia deve avere non meno di 60 giorni per la notifica dell'atto esecutivo, anche in deroga agli ordinari termini di accertamento, i quali sono automaticamente prorogati fino a concorrenza dei 60 giorni.

L'atto impositivo deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione:

- alla condotta abusiva;
- alle norme o ai principi elusi;
- agli indebiti vantaggi fiscali realizzati.

L'atto impositivo deve essere, inoltre, specificamente motivato anche in relazione ai chiarimenti forniti dal contribuente.

8) Abuso del diritto – chi deve provare cosa

Articolo 1, comma 1

Nel procedimento di accertamento dell'abuso del diritto l'onere della prova della condotta abusiva grava sull'amministrazione finanziaria, mentre il contribuente è tenuto a dimostrare la sussistenza delle valide ragioni extrafiscali che stanno alla base delle operazioni effettuate.

L'abuso del diritto non può essere rilevato d'ufficio da parte del giudice tributario.

9) Abuso del diritto – riscossione frazionata del tributo in pendenza del ricorso

Articolo 1, comma 1

Nel caso in cui sia contestato l'abuso del diritto in relazione a operazioni effettuate, nonostante la presentazione del ricorso da parte del contribuente in Commissione tributaria avverso l'atto di accertamento, i tributi o i maggiori tributi accertati, unitamente ai relativi interessi e sanzioni, possono essere riscossi dal fisco.

La riscossione è quella prevista in pendenza del ricorso ai sensi dell'articolo 68 del D.lgs. n.546 del 1992 e dell'articolo 19, comma 1 del D.lgs. n.472 del 1997 ed è, dunque, frazionata secondo il seguente schema:

- 2/3, dopo la sentenza della Commissione provinciale che respinge il ricorso;
- per l'ammontare risultante dalla sentenza della Commissione provinciale, e comunque non oltre i 2/3, se la Commissione accoglie parzialmente il ricorso;
- per il residuo ammontare determinato nella sentenza della Commissione regionale.

10) Abuso del diritto – i terzi hanno un anno dall'accertamento per chiedere il rimborso

Articolo 1, comma 1

Il termine per la richiesta di rimborso da parte di terzi delle imposte pagate a seguito delle operazioni abusive i cui vantaggi fiscali siano stati disconosciuti decorre dal giorno in cui l'accertamento nei confronti del soggetto a cui è contestato l'abuso è divenuto definitivo, ovvero è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale.

Tali soggetti avranno un anno di tempo per inoltrare l'istanza di rimborso all'Agenzia delle entrate. Si evidenzia che non esiste alcun obbligo di informazione ai terzi da parte dell'amministrazione circa la sopravvenuta emersione del diritto.

11) Abuso del diritto – non sono previste sanzioni penali

Articolo 1, comma 1

L'abuso del diritto non è penalmente punibile, ma dà luogo all'applicazione di sanzioni amministrative tributarie. Pertanto, in relazione alle fattispecie di elusione, per le quali, nella legislazione previgente, al ricorrere di determinate condizioni erano configurabili violazioni penali, può essere applicato il principio del *favor rei* ai procedimenti penali in corso.

12) Abuso del diritto - disapplicabili disposizioni specifiche che contrastano comportamenti elusivi

Articolo 1, comma 3

Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi. A tal fine il contribuente deve interpellare l'amministrazione, ferma restando la possibilità di fornire tale dimostrazione anche ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa.

13) Abuso del diritto – parziale applicabilità della disciplina ai diritti doganali

Articolo 1, comma 4

Le disposizioni concernenti l'interpello, l'accertamento, il pagamento del tributo in pendenza del giudizio e il rimborso dell'imposta versate da terzi non si applicano ai diritti doganali ai quali, peraltro, si applicano le restanti norme sull'abuso del diritto.

14) Abuso del diritto - efficacia delle nuove disposizioni e retroattività

Articolo 1, comma 5

L'efficacia delle nuove disposizioni sull'abuso del diritto decorre dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del decreto legislativo, ossia dal 1° ottobre 2015.

Le disposizioni si applicano retroattivamente anche alle operazioni poste in essere anteriormente, per le quali non sia stato notificato l'atto impositivo.

15) Raddoppio dei termini per l'accertamento - introdotto un limite alla disciplina del raddoppio in caso di violazioni penali

Articolo 2, commi 1 e 2

E' stato stabilito che il raddoppio non opera qualora la denuncia all'autorità giudiziaria da parte dell'amministrazione finanziaria sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini.

In sostanza, il raddoppio potrà operare solo se la violazione penale sarà stata denunciata dall'amministrazione finanziaria all'autorità giudiziaria entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o, in caso di presentazione omessa o nulla, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo.

Pertanto, qualora non sia stato notificato un atto impositivo al 2 settembre 2015, data di entrata in vigore del decreto legislativo, opera la decadenza per i periodi di imposta fino al 2009 incluso. Le denunce dell'Amministrazione finanziaria utili per far scattare il raddoppio dei termini di accertamento per le imposte sui redditi e in materia di IVA devono essere state effettivamente presentate e comprendono anche le denunce presentate dalla Guardia di finanza.

16) Raddoppio dei termini per l'accertamento - per quali atti gli effetti della vecchia disciplina sono fatti salvi

Articolo 2, comma 3

Gli effetti degli atti impositivi già notificati al 2 settembre 2015 sulla base della previgente disciplina del raddoppio sono stati fatti salvi espressamente dalle nuove disposizioni. Gli atti impositivi espressamente fatti salvi, qualora notificati alla data di entrata in vigore del decreto legislativo sono:

- gli avvisi di accertamento;
- i provvedimenti che irrogano sanzioni tributarie;

- gli altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria.

Inoltre, è stato specificato che, qualora i relativi atti recanti la pretesa impositiva o sanzionatoria siano notificati entro il 31 dicembre 2015, sono fatti salvi anche gli effetti:

- degli inviti a comparire (articolo 5 del D.lgs. n. 218 del 1997) notificati al 2 settembre 2015;
- dei processi verbali di constatazione (articolo 24 della legge n. 4 del 1929) dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro il 2 settembre 2015.

17) Raddoppio dei termini per l'accertamento – termini certi per la *voluntary disclosure*

Articolo 2, comma 4

Al fine di coordinare le disposizioni in materia di *voluntary disclosure*, di cui alla legge n. 186 del 2014, con le modifiche introdotte in tema di raddoppio dei termini è stato previsto che, ai fini della causa di non punibilità, si considerano oggetto della procedura di collaborazione volontaria anche gli imponibili, le imposte e le ritenute correlati alle attività dichiarate nell'ambito di tale procedura per i quali è scaduto il termine per l'accertamento.

La norma è volta a superare l'incertezza interpretativa connessa al disallineamento temporale tra termine di prescrizione dell'azione penale e termine di decadenza dell'accertamento tributario.

Infatti, un possibile ostacolo all'adesione è stato rappresentato dalla incerta individuazione dei periodi d'imposta ancora accertabili alla data di presentazione dell'istanza di collaborazione volontaria e che potrebbero essere ricompresi nella procedura.

L'Agenzia delle entrate, prima dell'introduzione delle nuove norme, con la circolare n. 10/2015 aveva chiarito che nel caso di violazioni che comportano l'obbligo di denuncia, gli anni accertabili si raddoppiano e ciò a prescindere dal fatto che il perfezionarsi della procedura comporti la non punibilità di alcuni dei reati tributari.

La norma in esame sembra far rientrare nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, con l'effetto di escludere i profili penali, gli imponibili, le imposte e le ritenute correlati alle attività dichiarate tramite la *voluntary disclosure* per i quali è scaduto il termine per l'accertamento.

In tal modo è stato affermato che, in assenza della denuncia penale da parte dell'Amministrazione finanziaria entro il 31 dicembre 2014, gli eventuali reati tributari commessi in periodi di imposta anteriori al 2010 non potranno far scattare il raddoppio dei termini per l'accertamento.

In altre parole, la norma in esame evita che l'autodenuncia del soggetto che si avvale della collaborazione volontaria, potendo far emergere fatti penalmente rilevanti anteriori al 2010, determini la sua perseguibilità penale.

18) Regime dell'adempimento collaborativo – Introduzione della disciplina

Articolo 3

È stato istituito il regime dell'adempimento collaborativo, con la finalità di promuovere l'adozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzate, basate sul reciproco affidamento tra l'amministrazione finanziaria e le società di maggiori dimensioni, nonché di favorire nel comune interesse la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale.

19) Regime di adempimento collaborativo - requisiti per l'accesso

Articolo 4

L'adesione al regime di adempimento collaborativo è subordinata al possesso di determinati requisiti. Per accedere al nuovo regime è necessario che il contribuente sia dotato di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, ovvero del rischio di operare in violazione di norme o di principi tributari.

In sostanza, l'organizzazione aziendale deve assicurare, oltre al corretto adempimento degli obblighi tributari:

- una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità ai diversi settori dell'organizzazione dei contribuenti in relazione ai rischi fiscali;
- efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali il cui rispetto sia garantito a tutti i livelli aziendali;
- efficaci procedure per rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel suo funzionamento e attivare le necessarie azioni correttive.

20) Regime di adempimento collaborativo – doveri reciproci

Articoli 5 e 7

L'adesione al regime comporta l'assunzione di doveri per l'amministrazione finanziaria e per il contribuente.

Tra i doveri dell'Agenzia delle entrate si segnala la pubblicazione periodica sul proprio sito delle operazioni ritenute di pianificazione fiscale aggressiva.

Tra i doveri del contribuente che aderisce al regime si segnala l'impegno ad un comportamento

collaborativo e trasparente che comporta anche la comunicazione tempestiva ed esauriente all'Agenzia delle entrate dei rischi di natura fiscale e, in particolare, delle operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva.

L'Agenzia delle entrate, con provvedimento motivato, potrà escludere contribuenti dal regime per la perdita dei requisiti ovvero per l'inosservanza dei doveri previsti.

21) Regime di adempimento collaborativo – i vantaggi

Articolo 6

Gli effetti del nuovo regime di adempimento collaborativo consistono in vantaggi per entrambe le parti e risiedono principalmente in un sollecito e preventivo esame dei casi dubbi e nella connessa riduzione dei controlli successivi e dell'eventuale contenzioso.

I contribuenti potranno pervenire con l'Agenzia delle entrate a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali. Essi potranno accedere, inoltre, ad una procedura abbreviata di interpello preventivo, con un termine per la risposta di 45 giorni.

Nell'ipotesi in cui l'Agenzia non condivida la posizione del contribuente, è comunque prevista la riduzione alla metà delle sanzioni amministrative (che non possono essere applicate in misura maggiore al minimo edittale) applicabili per tale fattispecie relativa ai rischi fiscali se comunicati dal contribuente in modo tempestivo ed esauriente.

La riscossione delle sanzioni è, inoltre, sospesa fino alla definitività dell'accertamento.

Si evidenzia che la riduzione delle sanzioni non riguarda gli aspetti penali. Tuttavia, in caso di denuncia per reati fiscali, l'Agenzia delle entrate comunica alla Procura della Repubblica che il contribuente ha aderito al regime di adempimento collaborativo, affinché l'Autorità giudiziaria competente possa valutare il comportamento dello stesso anche in relazione alle eventuali iniziative poste in essere al fine di limitare o evitare gravi conseguenze.

Infine, tra i vantaggi, si evidenzia che non vi è la necessità di prestare garanzia per ottenere il rimborso delle imposte, sia dirette che indirette.

22) Regime di adempimento collaborativo: a chi è diretto

Articolo 7

Nella prima fase di applicazione il regime è riservato ai contribuenti di maggiori dimensioni (con fatturato superiore ai 10 miliardi di euro) e a quelli che hanno aderito al progetto pilota avviato in via sperimentale nel 2013 (se con fatturato superiore a 1 miliardo di euro).

Successivamente potranno essere ammessi, con decreto ministeriale, i contribuenti con fatturato superiore a 100 milioni di euro, ovvero appartenenti a gruppi di imprese.

23) Regime di adempimento collaborativo: in che modo si aderisce

Articolo 7

Il contribuente in possesso dei requisiti per aderire deve inoltrare telematicamente domanda utilizzando il modello disponibile sul sito dell'Agenzia delle entrate.

L'Agenzia, verificata la sussistenza dei requisiti, comunicherà ai contribuenti l'ammissione al regime entro i successivi 120 giorni.

Il regime si applica al periodo d'imposta nel corso del quale la richiesta di adesione è presentata e si intende tacitamente rinnovato qualora non sia espressamente comunicata la volontà di non permanere nel regime.

24) Regime di adempimento collaborativo: provvedimenti dell'Agenzia ne cureranno l'attuazione

Articolo 7

Uno o più provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate stabiliranno le modalità attuative del regime.