



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

CAMERA DEI DEPUTATI

VI COMMISSIONE PERMANENTE FINANZE

**Schema di decreto legislativo recante misure per la crescita e
l'internazionalizzazione delle imprese**

(Atto n. 161)

**Schema di decreto legislativo in materia di trasmissione
telematica delle operazioni IVA e di controllo delle cessioni di
beni effettuate attraverso distributori automatici**

(Atto n. 162)

Schema di decreto legislativo recante

**Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e
contribuente**

(Atto n. 163)

**OSSERVAZIONI E PROPOSTE DEL CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI
CONTABILI**

Roma, 20 maggio 2015





Indice

ATTO N. 161 - SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO RECANTE MISURE PER LA CRESCITA E L'INTERNAZIONALIZZAZIONE DELLE IMPRESE.....	4
Premessa	4
1. Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale (Art. 1).....	5
2. Interpello sui nuovi investimenti (Art. 2).....	9
3. Dividendi provenienti da soggetti residenti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato (Art. 3).....	10
4. Interessi passivi (Art. 4)	11
5. Disposizioni in materia di costi <i>black list</i> e di valore normale (Art. 5)	12
6. Consolidato nazionale (Art. 6)	13
7. Stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti (Art. 7)	13
8. Disciplina delle controllate e delle collegate estere (Art. 8)	14
9. Spese di rappresentanza (Art. 9)	15
10. Liste dei Paesi che consentono un adeguato scambio di informazioni e coordinamento <i>black list</i> (Art. 10)	15
11. Sospensione della riscossione della tassazione in caso di trasferimento all'estero (Art. 11)	16
12. Trasferimento della residenza nel territorio dello Stato (Art. 12).....	16
13. Perdite su crediti (Art. 13)	17
14. Esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni di imprese residenti (Art. 14)	17
15. Credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero (Art. 15).....	20
16. Disposizione finanziaria (Art. 16).....	20
ATTO N. 162 - SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO IN MATERIA DI TRASMISSIONE TELEMATICA DELLE OPERAZIONI IVA E DI CONTROLLO DELLE CESSIONI DI BENI EFFETTUATE ATTRAVERSO DISTRIBUTORI AUTOMATICI.....	21
1. Premessa	21
2. Fatturazione elettronica e trasmissione telematica di fatture e corrispettivi (articoli 1, 2 e 3)	23
2.1. Le proposte del CNDCEC.....	26
ATTO N. 163 - SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO RECANTE DISPOSIZIONI SULLA CERTEZZA DEL DIRITTO NEI RAPPORTI TRA FISCO E CONTRIBUENTE.....	30
1. Sintesi del contenuto	30
1.1 Commento generale	30
1.2 Specifiche proposte d'integrazione o modifica al testo del D.lgs.....	34
2. Discussione	35
2.1 Antefatto	35



2.2 L'impianto del D. lgs.....	40
2.3 Commenti specifici su alcune disposizioni.....	44
2.4 I contenuti procedurali del D.lgs.....	51
2.5 Sui principi contabili.....	56
MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DEL RADDOPPIO DEI TERMINI PER L'ACCERTAMENTO (ART. 2).....	57
1. La disciplina attuale	57
2. La legge delega e lo schema di decreto legislativo.....	58
3. Le proposte del CNDCEC.....	59
4. L'applicazione in caso di <i>voluntary disclosure</i>	60



ATTO N. 161 - SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO RECANTE MISURE PER LA CRESCITA E L'INTERNAZIONALIZZAZIONE DELLE IMPRESE

Premessa

L'articolo 12 della legge 11 marzo 2014, n. 23 di "Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita" reca i principi e criteri direttivi per l'introduzione di norme volte a ridurre le incertezze nella determinazione del reddito e della produzione netta e per favorire l'internazionalizzazione dei soggetti economici operanti in Italia, in applicazione delle raccomandazioni derivanti dagli organismi internazionali e dalla Unione Europea.

In particolare, si prescrive l'introduzione di criteri chiari e coerenti con la disciplina di redazione del bilancio, estendendo il regime fiscale oggi previsto per le procedure concorsuali anche ai nuovi istituti introdotti dalla riforma fallimentare e dalla normativa sul sovraindebitamento; la revisione della disciplina impositiva delle operazioni transfrontaliere; la revisione dei regimi di deducibilità degli ammortamenti, delle spese generali, degli interessi passivi e di particolari categorie di costi; la revisione della disciplina delle società di comodo e del regime dei beni assegnati ai soci o ai loro familiari, nonché delle norme che regolano il trattamento dei cespiti in occasione dei trasferimenti di proprietà; l'armonizzazione del regime di tassazione degli incrementi di valore emergenti in sede di trasferimento d'azienda a titolo oneroso, allineandolo, ove possibile, a quello previsto per i conferimenti.

Il presente documento riporta i commenti allo "Schema di decreto legislativo recante misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese" (atto del Governo sottoposto a parere parlamentare n. 161) (di seguito "Schema di decreto"), trasmesso alle Presidenze dei due rami del Parlamento il 29 aprile 2015.

Come indicato dalla stessa relazione illustrativa al provvedimento, gli interventi di riordino che andranno attuati, in conformità ai principi e criteri direttivi indicati nella legge, devono perseguire l'obiettivo principale di rendere il nostro Paese maggiormente attrattivo e competitivo per le imprese, italiane o straniere, che intendono operare in Italia.



Si tratta di un obiettivo prioritario, non più rinviabile, in quanto l'internazionalizzazione delle imprese è un corollario dei molteplici, costanti e rapidi cambiamenti dello scenario economico mondiale.

1. Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale (Art. 1)

Il comma 2 del proposto art. 31-ter del D.P.R. n. 600 del 1973 prevede che qualora l'accordo concluso ai sensi del comma 1 consegua ad altri accordi conclusi con le autorità competenti di Stati esteri, a seguito delle procedure amichevoli previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, la decorrenza del periodo di validità dell'accordo medesimo non può essere antecedente al periodo di imposta in corso alla data di presentazione della relativa istanza da parte del contribuente.

Con riferimento all'applicazione con efficacia retroattiva dell'accordo preventivo, rileva quanto previsto a livello comunitario e internazionale in materia di APA (Advance Pricing Agreement).

Nel documento dell'OCSE *"BEPS ACTION 14: MAKE DISPUTE RESOLUTION MECHANISMS MORE EFFECTIVE"* del 18 dicembre 2014, un APA viene definito come un *"arrangement that determines, in advance of controlled transactions, an appropriate set of criteria (e.g. method, comparables and appropriate adjustments thereto, critical assumptions as to future events) for the determination of the transfer pricing for those transactions over a fixed period of time"*. Un APA, quindi, ha la funzione di disciplinare, dal punto di vista del *transfer pricing*, transazioni *intercompany* che verranno poste in essere successivamente alla conclusione dell'APA medesimo.

Nel documento suindicato, l'OCSE rileva che, in alcuni casi, l'istanza di attivazione della procedura amichevole per la composizione delle controversie internazionali (MAP) nei confronti dell'autorità competente, in relazione ad un determinato aggiustamento dei prezzi di trasferimento, ha ad oggetto questioni rilevanti non solo per il periodo di imposta oggetto dell'istanza stessa, ma anche per i periodi precedenti o per quelli successivi. Alcune autorità competenti consentono al contribuente di estendere gli effetti dell'istanza MAP anche a tali ultimi periodi di imposta (precedenti o successivi), purché vi sia (e sia verificata) una identità delle circostanze di fatto dedotte nell'istanza medesima. L'obiettivo è quello di evitare duplicazioni delle istanze MAP, con conseguente ottimizzazione delle risorse a disposizione delle autorità competenti.



Discorso analogo concerne l'APA. Le questioni oggetto di un APA già concluso, infatti, potrebbero rilevare con riferimento a periodi di imposta precedenti e non considerati nell'ambito di applicazione temporale dell'APA già concluso. Una siffatta situazione potrebbe determinarsi, secondo l'OCSE, allorquando il contribuente non abbia presentato l'istanza APA nei termini con riferimento a un dato (precedente) periodo di imposta, a prescindere dal fatto che una istanza MAP sia stata presentata con riferimento a tale precedente periodo.

Gli studi OCSE denotano che alcuni Paesi consentono il cd. "roll-back" dell'APA (i.e., applicazione dell'APA con efficacia retroattiva), allorquando vi sia una identità di circostanze ed elementi di fatto, e sempre che una siffatta identità sia adeguatamente verificata. Il cd. "roll-back" dell'APA, ove previsto, ha la funzione di prevenire o risolvere tempestivamente potenziali controversie in tema di *transfer pricing*.

Il "roll-back" dell'APA, quindi, non solo è concettualmente/giuridicamente ammissibile, ma è altresì applicato in alcuni ordinamenti, in ragione della funzione di ottimizzazione delle risorse e di prevenzione/risoluzione delle controversie in materia di *transfer pricing*. Secondo l'OCSE, quindi, gli Stati potrebbero introdurre disposizioni/misure/procedure amministrative dirette a consentire il cd. "roll-back" dell'APA, in casi determinati e nei limiti temporali normativamente previsti, nonché in presenza di circostanze di fatto identiche.

L'opportunità di una previsione espressa del "roll-back" dell'APA nelle legislazioni nazionali è sostenuta anche da BUSINESSEUROPE, che riunisce 41 associazioni nazionali di rappresentanza delle imprese, provenienti da 35 Paesi, e rappresenta oltre 20 milioni di imprese. Nel documento del 16 gennaio 2015, contenente i commenti al *Discussion Draft OCSE "BEPS ACTION 14: MAKE DISPUTE RESOLUTION MECHANISMS MORE EFFECTIVE"*, BUSINESSEUROPE sostiene che "it is also positive that the countries commit to provide the roll-back of APA in appropriate cases. It could be useful to have an open list of cases when the roll-back is possible or at least set of guidelines for assessing these cases".

Nel documento "Advance Pricing Arrangements - Approaches to Legislation", dell'ottobre 2012, nella sezione "Illustrative APA legislation", l'OCSE fornisce un esempio di clausola sulla applicazione retroattiva dell'APA:

"8. The arrangement may apply to a specified transaction or transactions for periods ending before the arrangement is made. If the arrangement relates to a specified transaction undertaken during



a period beginning or ending before the arrangement is made, any adjustments are to be made in the manner provided for in the arrangement”.

Nell’*Annex I – “Explanatory notes to the legislation”* – al documento OCSE dell’ottobre 2012 si chiarisce che il paragrafo 8 consente di estendere l’efficacia dell’APA a periodi precedenti la data di conclusione dell’APA medesimo. Lo stesso *Annex*, inoltre, individua le motivazioni sottese a tale possibilità di applicazione retroattiva, così come i relativi limiti:

“Paragraph 8 allows an APA to cover periods prior to the date the arrangement is made.

An APA will be operative for specified periods as soon as the APA is in force as set out in the arrangement. APAs, however, can take a considerable length of time to negotiate and to reach agreement. This may lead to a situation where some of the years for which the arrangement is sought will have already passed and the taxpayer may have already needed to submit their returns for those years. Countries may also want to be able to «roll-back» the arrangement as an appropriate means of resolving a transfer pricing issue in earlier years although, in bilateral or multilateral cases, the possibility of doing so will depend on the ability or willingness of the tax authority of the other country or countries involved to do so. (...)”.

Il cd. “roll-back” dell’APA – quale possibilità di una sua applicazione retroattiva con l’obiettivo di prevenire le controversie in materia di *transfer pricing* – è ammesso e riconosciuto anche dalla Commissione europea nella Comunicazione “*on the work of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the field of dispute avoidance and resolution procedures and on Guidelines for Advance Pricing Agreements within the EU*” del 26 febbraio 2007.

In particolare, la Commissione afferma che il “roll-back” “*should only be a secondary result of the APA and should only be carried out where it is appropriate to the facts of the case. Similar facts and circumstances to those in the APA should have existed for previous periods in order for rollback to be appropriate*”. Coerentemente con quanto affermato dall’OCSE, il riconoscimento del “roll-back” dell’APA è subordinato alla sussistenza e verifica dell’identità di circostanze e di elementi fattuali. La Commissione precisa altresì che il “roll-back” dell’APA può trovare applicazione soltanto ove consti il consenso del contribuente.

L’autorità fiscale può procedere alla verifica secondo quanto previsto dalla normativa interna se rinviene informazioni o dati che concernono o hanno un impatto su periodi precedenti a quello oggetto di APA. Tuttavia, l’autorità fiscale “*should advise the taxpayer of any such intended action*



to give the taxpayer the opportunity of explaining any apparent inconsistency before making a tax re-assessment concerning previous periods”.

Ciò premesso, appare senz'altro opportuna la previsione di retroattività di cui al comma 2 del proposto art. 31-ter del D.P.R. n. 600 del 1973. Si dovrebbe tuttavia considerare attentamente la possibilità di modificare/integrare la proposta previsione, alla luce delle indicazioni fornite in materia dalla Commissione europea e dall'OCSE, le quali sono dirette a stabilire condizioni e limiti dell'applicazione retroattiva.

In particolare:

- si potrebbe subordinare l'efficacia retroattiva del *ruling* di *standard* internazionale alla sussistenza di una identità di circostanze ed elementi di fatto rispetto a quelle che hanno costituito oggetto di *ruling*, e sempre che una siffatta identità sia adeguatamente verificata;
- l'efficacia retroattiva del *ruling* di *standard* internazionale potrebbe essere ammessa in casi determinati e nei limiti temporali normativamente previsti;
- potrebbe essere prevista una *open list* di casi con riguardo ai quali l'efficacia retroattiva potrebbe operare o, in alternativa, potrebbero essere dettate linee guida per l'identificazione di tali casi;
- si potrebbe subordinare l'applicazione retroattiva del *ruling* al consenso del contribuente.

Secondo quanto previsto dal comma 4 del proposto art. 31-ter del D.P.R. n. 600 del 1973, *“in base alla normativa comunitaria, l'amministrazione finanziaria invia copia dell'accordo all'autorità fiscale competente degli Stati di residenza o di stabilimento delle imprese con le quali i contribuenti pongono in essere le relative operazioni”.*

Il comma 4 del proposto art. 31-ter del D.P.R. n. 600 del 1973 risponde all'esigenza di adeguare la disciplina italiana interna ai più recenti orientamenti dell'UE in materia di *tax ruling*.

La proposta di modifica della direttiva 2011/16/UE sulla cooperazione amministrativa (contenuta nel cd. *Tax Transparency Package* del 18 marzo 2015) prevede infatti che l'autorità competente di ogni Stato membro che emette un *ruling* fiscale o conclude un *pricing arrangement* deve informarne automaticamente le autorità competenti dell'altro Stato membro e la Commissione europea. Allo stesso modo, l'autorità competente di uno Stato membro deve comunicare agli Stati



membri interessati e alla Commissione europea informazioni riguardanti *ruling* fiscali o *pricing arrangements* emessi nei dieci anni precedenti l'entrata in vigore della direttiva medesima.

La proposta di modifica individua inoltre le informazioni che devono essere necessariamente comunicate ai fini della nuova disciplina. Per quanto riguarda la tempistica, la proposta prevede che lo scambio di informazioni avvenga entro un mese dalla fine del quarto anno nel quale il *ruling* o il *pricing arrangement* sono stati emessi o conclusi.

Un aspetto rilevante della proposta riguarda la confidenzialità delle informazioni scambiate. Essa prevede che le informazioni comunicate alla Commissione europea debbano rimanere confidenziali. Allo stesso modo, qualsiasi altra informazione comunicata alla Commissione, così come ogni rapporto o documento prodotto dalla Commissione utilizzando le informazioni scambiate, dovrà essere trasmesso agli Stati membri e sarà coperto dall'obbligo di segretezza secondo la normativa dello Stato membro che la riceve.

È condivisibile la previsione di cui al comma 4 del proposto art. 31-ter del D.P.R. n. 600 del 1973, in quanto è in linea con lo *standard* di scambio automatico di informazioni affermatosi a livello comunitario. Il rinvio *tout court* – operato dal suindicato comma 4 – alla normativa comunitaria solleva, tuttavia, qualche perplessità. Infatti, da un lato, la proposta di modifica della direttiva 2011/16/UE non contiene una clausola di confidenzialità sufficientemente stringente – quale è quella prevista dall'art. 26 del Modello OCSE; dall'altro, prevede che l'obbligo di comunicazione si estende ai *ruling* emessi nei dieci anni precedenti l'entrata in vigore della direttiva medesima.

Nel contesto, quindi, del proposto art. 31-ter del D.P.R. n. 600 del 1973, dovrebbe essere attentamente vagliata la possibilità di inserire disposizioni dirette a:

- tutelare la confidenzialità delle informazioni scambiate ai sensi del comma 4;
- eventualmente fissare limiti temporali di retroattività quanto all'obbligo di invio della documentazione relativa al *ruling*.

2. Interpello sui nuovi investimenti (Art. 2)

Le disposizioni dell'art. 2 dello Schema di decreto non sollevano criticità sul piano fiscale internazionale e comunitario.



Rimangono ferme le considerazioni svolte con riferimento all'art. 1 dello Schema di decreto per quanto concerne i profili generali della disciplina dell'interpello (con particolare riferimento alla eventuale previsione di una sua efficacia retroattiva).

3. Dividendi provenienti da soggetti residenti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato (Art. 3)

Le nuove disposizioni proposte sub art. 3 dello Schema di decreto richiamano, in più punti, il concetto di "residenza" delle società o enti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

La determinazione della residenza ai fini fiscali in uno Stato può sollevare alcune criticità e deve necessariamente tenere conto delle indicazioni contenute nelle fonti di diritto internazionale convenzionale.

A tal fine è opportuno fare riferimento al criterio previsto dall'art. 4, paragrafo 3 del Modello OCSE, secondo il quale la residenza della persona giuridica, in ipotesi di *dual residence*, va individuata nel luogo in cui si trova la sede della sua direzione effettiva. La sede di direzione effettiva (o *place of effective management*) è il luogo dove sono sostanzialmente adottate le decisioni principali relative alla gestione della società, nonché quelle necessarie per l'esercizio della sua attività d'impresa. La sede di direzione effettiva è, di regola, il luogo in cui la persona o il gruppo di persone che esercitano le funzioni di rango più elevato (i.e., il CdA) adottano ufficialmente le decisioni; il luogo in cui si delibera in merito alla società nel suo complesso.

Ai fini della determinazione della residenza – precisa il paragrafo 24.1 del Commentario al Modello OCSE – le autorità competenti dovranno tener conto dei seguenti fattori:

- il luogo del *day-to-day management* della persona giuridica;
- il luogo in cui si trova l'*headquarter* della persona giuridica;
- la legislazione applicabile alla persona giuridica;
- il luogo in cui è tenuta la contabilità;
- il luogo in cui si riuniscono i membri del CdA;
- il luogo in cui il CEO normalmente svolge le proprie funzioni.

Con l'obiettivo di chiarire il concetto di residenza fiscale della società partecipata estera, l'art. 3 dello Schema di decreto potrebbe essere completato mediante l'inclusione di apposita



disposizione secondo la quale, ai fini dell'individuazione della residenza fiscale delle società o degli enti in Stati o territori a fiscalità privilegiata, si fa riferimento al criterio della sede di direzione effettiva di cui all'art. 4, paragrafo 3 del Modello OCSE (o omologo articolo della convenzione fiscale bilaterale applicabile).

4. Interessi passivi (Art. 4)

Le disposizioni proposte non sollevano particolari criticità dal punto di vista dell'ordinamento fiscale internazionale e comunitario.

In tema di deducibilità degli interessi passivi, peraltro, l'OCSE, nel documento *"BEPS ACTION 4: INTEREST DEDUCTIONS AND OTHER FINANCIAL PAYMENTS"* del 18 dicembre 2014, rileva che le disposizioni nazionali generali sui limiti alla deducibilità degli interessi passivi dovrebbero trovare applicazione con riferimento al *net interest expense*, vale a dire all'ammontare al netto di quello percepito a titolo di interessi attivi.

Tale disposizione generale potrebbe essere completata mediante la previsione di una specifica regola sulla deducibilità degli interessi passivi, con l'obiettivo *"to prevent groups avoiding the effect of a rule or which disallow gross interest expense on specific transactions identified as posing base erosion and profit shifting risks"*.

Non sembra che le disposizioni proposte nello Schema di decreto si pongano in contrasto con i suindicati principi.

L'articolo 4, comma 1, lettere a) e c), dello Schema di decreto abroga il comma 8 dell'articolo 96 del TUIR che consente di includere «virtualmente» nel consolidato nazionale, ai soli fini del calcolo del limite di deducibilità degli interessi passivi (30% del risultato operativo lordo, cd. ROL), anche le società estere per le quali, se fossero residenti, ricorrerebbero i requisiti per l'esercizio dell'opzione. Tale disposizione viene eliminata perché crea potenziali effetti distorsivi, pur essendo stata introdotta per non discriminare l'acquisizione di imprese estere rispetto a quelle italiane: finalità adesso perseguita mediante l'inclusione nel calcolo del ROL anche dei dividendi provenienti dalle società estere controllate ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1), del codice civile, riconoscendo la deduzione degli interessi passivi in funzione dei flussi finanziari «di ritorno»,



effettivamente correlati agli investimenti in tali società, che non vengono, in tal modo, ingiustamente penalizzati.

Col successivo comma 2 viene soppressa la previsione di cui all'articolo 3, comma 115, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, che limita la deducibilità degli interessi passivi relativi ai prestiti obbligazionari, emessi da società diverse dalle banche, che eccedono il doppio del tasso ufficiale di riferimento, per le obbligazioni quotate, ovvero lo stesso tasso aumentato di due terzi per quelle non quotate. Tale disposizione, che era stata introdotta per contrastare arbitraggi fiscali realizzati mediante la «trasformazione» degli utili in interessi e ha avuto una limitata applicazione, viene ora eliminata, soprattutto in considerazione dell'incremento al 26% della ritenuta a titolo d'imposta sugli interessi attivi percepiti dai soci persone fisiche che detengono obbligazioni al di fuori dell'attività d'impresa, percentuale non distante da quella dell'aliquota IRES.

La lettera b) del comma 1 e il comma 3 dell'art. 4 dello Schema di decreto contengono disposizioni di coordinamento relative alla predetta abrogazione.

Il successivo comma 4 dell'art. 4 chiarisce i requisiti di accesso al regime agevolativo di cui all'articolo 1, comma 36, della legge n. 244/2007, secondo cui gli interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione sono integralmente deducibili, in deroga all'art. 96 del TUIR.

In particolare, con tale disposizione si specifica l'ambito soggettivo di applicazione della richiamata disciplina, che viene per l'effetto espressamente riservato alle *“società il cui valore dell'attivo patrimoniale è costituito per la maggior parte dal valore normale degli immobili destinati alla locazione e i cui ricavi sono rappresentati per almeno i due terzi da canoni di locazione”*.

Vengono in tal modo eliminati gli ampi margini di incertezza che hanno caratterizzato l'applicazione del regime e che avevano indirettamente reso meno appetibili gli investimenti nel settore immobiliare.

5. Disposizioni in materia di costi *black list* e di valore normale (Art. 5)

Le disposizioni dell'art. 5 dello Schema di decreto non sollevano criticità sul piano fiscale internazionale e comunitario.



Rimangono ferme le considerazioni svolte *sub* art. 3 dello Schema di decreto per quanto concerne l'individuazione delle società residenti in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati.

Sicuramente apprezzabile la norma di interpretazione autentica (avente, dunque, efficacia retroattiva) contenuta nel comma 2, in cui si chiarisce definitivamente che per le cessioni di immobili e di aziende, nonché per la costituzione e il trasferimento di diritti reali sugli stessi, l'esistenza di un maggior corrispettivo rilevante ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP non è presumibile soltanto sulla base del valore dichiarato o accertato ai fini dell'imposta di registro, ovvero ai fini delle imposte ipotecaria e catastale.

6. Consolidato nazionale (Art. 6)

Le disposizioni dell'art. 6 dello Schema di decreto non sollevano criticità sul piano fiscale internazionale e comunitario.

Infatti, le nuove disposizioni recepiscono quanto statuito dalla Corte di Giustizia nella sentenza del 12 giugno 2014 (C-39/13, C-40/13 e C-41/13), secondo la quale gli artt. 49 TFUE e 54 TFUE devono essere interpretati nel senso che essi ostano alla normativa di uno Stato membro in forza della quale un regime di *fiscal unit* viene concesso a una società controllante residente che detiene controllate residenti, ma viene escluso per società sorelle residenti la cui società controllante comune non abbia la sua sede in tale Stato membro e non disponga ivi di una stabile organizzazione.

7. Stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti (Art. 7)

Le disposizioni proposte *sub* art. 7 dello Schema di decreto fanno riferimento ai criteri di determinazione del reddito da attribuire alla stabile organizzazione italiana di entità estere. Tali criteri, nel dettaglio individuati, riflettono quanto statuito a livello internazionale in materia, soprattutto in sede OCSE.

L'approccio seguito dall'OCSE ai fini della determinazione del reddito da attribuire alla stabile organizzazione è quello del cd. "*functional separate entity approach*", il quale tratta la stabile organizzazione come un'entità separata e attribuisce ad essa i redditi sulla base delle funzioni svolte, dei rischi assunti e degli *assets* (analisi funzionale) utilizzati nell'espletamento delle attività.



L'art. 7, paragrafo 2, del Modello OCSE in particolare prevede che nel determinare il reddito *at arm's length* da attribuire alla stabile organizzazione bisogna tenere conto delle *"functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise"*. Il reddito della stabile organizzazione è quello che quest'ultima *"might be expected to make if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions"*.

La determinazione del reddito da attribuire alla stabile organizzazione implica il calcolo dei profitti (o delle perdite) derivanti da tutte le attività, incluse le transazioni con parti indipendenti, le transazioni con parti correlate e i *"dealings"* con le altre unità dell'impresa.

Tale analisi contempla due distinti *steps*:

1. nel primo *step*, si tratta la stabile organizzazione come una entità separata ed indipendente;
2. nel secondo *step*, si determina il reddito dell'"ipotizzata" entità separata ed indipendente sulla base di un'analisi di comparabilità e si procede alla determinazione del prezzo *at arm's length* in conformità con le Linee Guida dell'OCSE in materia di *transfer pricing* dei *"recognised dealings"*.

Ciò premesso, si potrebbe completare il comma 3 del proposto nuovo art. 152 del TUIR, il quale prevede che

"3. I componenti di reddito attribuibili alle stabili organizzazioni relativamente alle transazioni e alle operazioni tra la stabile organizzazione e l'entità cui la medesima appartiene sono determinati ai sensi del comma 7 dell'articolo 110"

mediante un esplicito riferimento al cd. *"functional separate entity approach"* adottato in sede OCSE e di cui, comunque, le proposte disposizioni ne rappresentano l'implementazione sul piano normativo nazionale.

8. Disciplina delle controllate e delle collegate estere (Art. 8)

Le disposizioni proposte sub art. 8 dello Schema di decreto potrebbero richiedere una precisazione per quanto riguarda le definizioni di *"società o ente residente in Stati o territori a regime fiscale privilegiato"* e *"partecipazioni di controllo"*.



A tal fine, si rinvia ai commenti effettuati *sub* art. 3 dello Schema di decreto.

9. Spese di rappresentanza (Art. 9)

Le disposizioni dell'art. 9 dello Schema di decreto non rilevano sul piano fiscale internazionale e comunitario.

Tali disposizioni ridefiniscono i criteri di deducibilità delle spese di rappresentanza, prevedendo che il requisito di inerenza sia stabilito con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse (viene, dunque, eliminato il riferimento, a tal fine, al volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa ed all'attività internazionale dell'impresa). Le predette spese, ove rispondenti al requisito di inerenza, sono deducibili entro nuovi e più favorevoli limiti di congruità fissati dal nuovo articolo 108, comma 2, del TUIR, limiti che possono essere modificati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, il quale potrà, inoltre, elevare il limite di valore dei beni distribuiti gratuitamente deducibili integralmente.

Si tratta di norme condivisibili in quanto, nel riconoscere una più ampia deducibilità delle spese di rappresentanza, tengono conto della rilevanza che dette spese oggi assumono nella produzione del reddito di impresa.

10. Liste dei Paesi che consentono un adeguato scambio di informazioni e coordinamento *black list* (Art. 10)

Le disposizioni proposte sono dirette ad attribuire rilevanza, ai fini dell'emanazione della cd. *white list* (in attuazione del D.Lgs. n. 239 del 1996) al criterio dell'“*adeguato scambio di informazioni*”.

Il criterio è condivisibile, in quanto in linea con le indicazioni OCSE e con i criteri che la stessa OCSE applica ai fini della valutazione della conformità dei singoli ordinamenti interni agli *standard* internazionali.

Lo scambio di informazioni attuato dagli Stati può, e dovrebbe, ritenersi adeguato se in linea con gli standard di trasparenza e cooperazione amministrativa universalmente accettati e codificati nelle fonti internazionali e comunitarie. Queste ultime sono rappresentate, in particolare, dall'art. 26 del Modello OCSE, dal Modello di *Tax Information Exchange Agreement* dell'OCSE del 2002,



dalla Convenzione multilaterale sulla cooperazione amministrativa del 1988 e dalla Direttiva 2011/16/UE.

Le suindicate disposizioni fissano contenuto, limiti e condizioni dello scambio di informazioni su richiesta e sanciscono, in particolare, la irrilevanza di qualsivoglia normativa nazionale diretta a tutelare il segreto bancario o la segretezza degli interessi proprietari.

Nell'ottica di una maggiore aderenza agli standard internazionali di trasparenza, si potrebbe valutare la opportunità di sostituire l'espressione "*adeguato scambio di informazioni*" con una espressione quale "*scambio di informazioni in conformità con quanto previsto dalle fonti internazionali e, in particolare, dall'art. 26 del Modello OCSE e dal Modello di Tax Information Exchange Agreement dell'OCSE del 2002*".

11. Sospensione della riscossione della tassazione in caso di trasferimento all'estero (Art. 11)

Le disposizioni dell'art. 11 dello Schema di decreto non sollevano criticità sul piano fiscale internazionale e comunitario.

In particolare, la seguente previsione:

"La stessa disposizione si applica al trasferimento, da parte di un'impresa non residente nel territorio dello Stato, di una parte o della totalità degli attivi collegati ad una stabile organizzazione, aventi ad oggetto un'azienda o un ramo d'azienda, verso altro Stato appartenente all'Unione Europea ovvero aderente all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo", la quale dovrebbe completare l'art. 166 del TUIR, è in linea con le statuizioni della Corte di Giustizia delle Comunità europee nel caso *National Grid Indus B.V.*, 26 novembre 2011, causa C-371/10, in tema di *exit tax*.

12. Trasferimento della residenza nel territorio dello Stato (Art. 12)

Le disposizioni dell'art. 12 dello Schema di decreto non sollevano criticità sul piano fiscale internazionale e comunitario, perché in linea con i principi comunitari in tema di *exit tax* e con il principio di libera concorrenza, per quanto riguarda il riconoscimento del valore delle attività e delle passività trasferite.



13. Perdite su crediti (Art. 13)

Le disposizioni dell'articolo 13 dello Schema di decreto non sollevano particolari criticità sul piano fiscale internazionale e comunitario. È condivisibile l'assetto della disciplina che mira a razionalizzare il trattamento fiscale delle rinunce ai crediti da parte dei soci. In alcune fattispecie, queste rinunce sono considerate sopravvenienze attive fiscalmente rilevanti, mentre, *de iure condito*, non rilevano a tale fine. Conseguentemente, si ritiene opportuno che l'entrata in vigore della nuova disciplina sulla specifica materia non sia retroattiva, come previsto dallo Schema di decreto, ma, auspicabilmente, sia differita con applicazione a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto legislativo, in applicazione di quanto stabilito dall'articolo 3, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212 del 200), secondo cui *"relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono"*.

14. Esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni di imprese residenti (Art. 14)

I commi 11 e 12 del proposto art. 168-ter del TUIR dovrebbero tenere conto dei più recenti sviluppi a livello internazionale in materia di stabile organizzazione ed individuazione delle pratiche abusive.

In data 31 ottobre 2014, l'OCSE ha pubblicato il *Discussion Draft "BEPS ACTION 7: PREVENTING THE ARTIFICIAL AVOIDANCE OF PE STATUS"* (di seguito, *"Discussion Draft"*), in attuazione dell'Action n. 7 dell'Action Plan BEPS. L'obiettivo è quello di promuovere, presso tutti i soggetti interessati, commenti ed osservazioni ai fini della modifica della vigente disciplina convenzionale (*i.e.*, art. 5 del Modello OCSE) della stabile organizzazione.

Nel documento si sottolinea la necessità di rivedere la definizione di *permanent establishment* per prevenire eventuale abusi, connessi allo *status* di stabile organizzazione. Quest'ultimo tema è oggetto di considerazione nell'ambito dell'Action n. 7 dell'Action Plan (*"artificial avoidance of PE status"*):



“Develop changes to the definition of PE to prevent the artificial avoidance of PE status in relation to BEPS, including through the use of commissionaire arrangements and the specific activity exemptions. Work on these issues will also address related profit attribution issues”.

L’aggiornamento della definizione di stabile organizzazione si propone di contrastare i fenomeni di abuso connessi a specifiche situazioni in cui *“commissionaire arrangements”* vengono in considerazione.

In alcuni regimi, l’interpretazione delle disposizioni convenzionali in materia di stabile organizzazione personale consente che i contratti di vendita di beni di una società estera vengano sottoscritti dal personale della *subsidiary* locale di tale società. I profitti derivanti dalle suindicate vendite non sono assoggettati alle medesime condizioni di quelli derivanti dalle vendite effettuate da un distributore.

Ciò ha portato molte imprese a sostituire gli *arrangements* in virtù dei quali la *subsidiary* locale normalmente opera nella qualità di distributore con i *“commissionaire arrangements”*, con un conseguente *shift of profits* dal Paese in cui le vendite hanno luogo, senza che a tale trasferimento corrisponda una sostanziale modifica nelle funzioni svolte in quel Paese medesimo. Analogamente, le imprese multinazionali *“artificialmente”* frammentano le attività tra le diverse entità del gruppo, affinché le stesse, ai vari livelli, si qualificano come preparatorie o ausiliarie, ai sensi dell’art. 5, paragrafo 4 del Modello OCSE.

Il *Discussion Draft* illustra le strategie, individuate dal *Focus Group on the Artificial Avoidance of PE Status*, di contrasto al fenomeno dell’erosione della base imponibile attraverso il cd. *“artificial avoidance of PE status”*, connesso principalmente:

- ai *commissionaire arrangements*;
- alle esenzioni per specifiche attività;
- al cd. *“splitting up”* dei contratti;
- alla attribuzione dei profitti alla stabile organizzazione.

Secondo l’OCSE, molte delle strutture che contemplano la figura del *commissionaire* sono state poste in essere, principalmente, con l’obiettivo di erodere la base imponibile dello Stato in cui le vendite sono effettuate.

Risulta, pertanto, indispensabile apportare modifiche ai paragrafi 5 e 6 dell’art. 5 del Modello OCSE, allo scopo di chiarire che laddove le attività, che un intermediario svolge in uno Stato,



implichino la regolare conclusione di contratti da parte dell'impresa estera, quest'ultima ha un *"sufficient taxable nexus"* in quello Stato, a meno che l'intermediario svolga le suindicate attività quale parte di una propria attività indipendente.

Una disposizione oggetto di attenzione da parte dell'OCSE è quella di cui al paragrafo 4 dell'art. 5 del Modello OCSE, secondo il quale una stabile organizzazione non può ritenersi sussistere laddove una sede fissa di affari venga utilizzata esclusivamente per lo svolgimento delle attività ivi indicate e/o che assumono carattere preparatorio o ausiliario rispetto all'attività di impresa.

In primo luogo, si rileva che alcune previsioni contenute nel paragrafo 4 non fanno specifico riferimento alle attività cd. *"preparatorie o ausiliarie"*. Ciò contrasta con quello che dovrebbe essere l'*original purpose* del paragrafo, vale a dire *"coprire"* soltanto le attività, appunto, a carattere preparatorio o ausiliario. L'OCSE suggerisce pertanto di modificare la disposizione al fine di subordinare tutte le attività elencate nel paragrafo 4 dell'art. 5 del Modello OCSE alla condizione del carattere *"preparatorio o ausiliario"*. Sono, altresì, contemplate opzioni di modifica cd. intermedie.

In secondo luogo, vengono sollevate criticità con riferimento all'applicazione del paragrafo 4 nei casi in cui vi è una frammentazione delle attività tra parti correlate. Il paragrafo 27.1 del Commentario all'art. 5 tratta dell'applicazione di quanto previsto dalla lett. f) del paragrafo 4, nel caso in cui una impresa suddivide *"a cohesive operating business"* in più operazioni, al fine di poter sostenere che ciascuna di esse coinvolge attività dal carattere meramente preparatorio o ausiliario. Il citato paragrafo 27.1, tuttavia, non prende in considerazione i casi in cui tali operazioni vengono poste in essere da parti correlate. Questi ultimi, in particolare, potrebbero essere disciplinati da una norma destinata ad applicarsi non soltanto alle attività svolte da una medesima impresa in posti diversi, ma altresì a quelle esercitate da più imprese correlate in posti differenti o nel medesimo luogo.

Il cd. *"splitting up"* dei contratti potrebbe portare, secondo l'OCSE, ad un abuso dell'eccezione di cui al paragrafo 3 dell'art. 5 del Modello OCSE. Siffatta criticità potrebbe essere superata mediante l'introduzione di una *"automatic rule"* diretta a prendere in considerazione le attività svolte da imprese associate, o attraverso la previsione di ulteriori esempi a chiarimento della regola anti-abuso generale (cd. *"Principal Purposes Test rule"*).



L'OCSE rileva che le criticità connesse al cd. "*artificial avoidance of PE status*" potranno essere efficacemente superate soltanto se vi è un effettivo coordinamento con le altre aree di intervento previste nell'*Action Plan*. L'*Action* n. 7 precisa che quella dell'attribuzione dei profitti è una questione-chiave ai fini della individuazione delle modifiche che dovranno essere apportate alla definizione di "*permanent establishment*".

Ciò premesso, risulta senz'altro condivisibile quanto previsto ai commi 11 e 12 del proposto art. 168-ter del TUIR, in merito, rispettivamente, alla necessità:

- di individuazione della sussistenza di una stabile organizzazione all'estero sulla base di quanto previsto dalle convenzioni contro le doppie imposizioni;
- che l'Agenzia delle Entrate provveda a pubblicare periodicamente sul proprio sito le fattispecie ritenute elusive.

15. Credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero (Art. 15)

Le disposizioni dell'art. 15 dello Schema di decreto non sollevano criticità sul piano fiscale internazionale e comunitario.

16. Disposizione finanziaria (Art. 16)

Le disposizioni dell'art. 16 dello Schema di decreto non rilevano sul piano fiscale internazionale e comunitario.



ATTO N. 162 - SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO IN MATERIA DI TRASMISSIONE TELEMATICA DELLE OPERAZIONI IVA E DI CONTROLLO DELLE CESSIONI DI BENI EFFETTUATE ATTRAVERSO DISTRIBUTORI AUTOMATICI

1. Premessa

L'articolo 9 della legge 11 marzo 2014, n. 23 di "Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita" indica i principi e i criteri da perseguire nell'introduzione di norme volte al rafforzamento dei controlli fiscali.

Si intende dunque prevedere il rafforzamento dei controlli mirati, possibilmente in sinergia con altre autorità pubbliche. Si prevede l'obbligo di garantire la riservatezza nell'attività conoscitiva e di controllo fino alla completa definizione dell'accertamento il quale, nel corso dell'attività di controllo, deve essere ispirato al principio di riduzione al minimo degli ostacoli al normale svolgimento dell'attività economica del contribuente. Deve inoltre essere rispettato il principio di proporzionalità e rafforzato il contraddittorio con il contribuente. Si prevede quindi che, nella riforma dell'attività dei controlli, siano espressamente previsti i metodi di pagamento sottoposti a tracciabilità e che sia potenziato l'utilizzo della fatturazione elettronica.

Per quanto concerne, in particolare, quest'ultimo criterio direttivo, la lettera d) del citato articolo 9, comma 1, prevede l'**incentivazione**, mediante una riduzione degli adempimenti amministrativi e contabili a carico dei contribuenti, all'utilizzo della **fatturazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi**, nonché di adeguati meccanismi di riscontro tra la documentazione in materia di IVA e le transazioni effettuate, potenziando i relativi sistemi di tracciabilità dei pagamenti.

La **legge di stabilità 2013** (articolo 1, commi 324-335, legge n. 228 del 2012) ha recepito la **Direttiva 2010/45/UE** per quanto riguarda le norme in materia di **fatturazione**, modificando il DPR 633/72. In base alla nuova disciplina, per **fattura elettronica** si intende una fattura contenente le informazioni richieste dalla citata direttiva emessa e ricevuta in formato elettronico (art. 217 della Direttiva 2006/112/CE); inoltre, la stessa disposizione precisa che la fattura, cartacea o elettronica, è emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del



cessionario o committente. Inoltre, il nuovo articolo 233 della direttiva 2006/112/CE prescrive espressamente che il soggetto passivo assicuri l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità della fattura dal momento della sua emissione fino al termine del suo periodo di conservazione. Ogni soggetto passivo stabilisce il modo in cui assicurare tali requisiti. Ciò può essere realizzato attraverso controlli di gestione che creino una pista di controllo affidabile tra una fattura e una cessione di beni o una prestazione di servizi.

Sul versante dei **pagamenti verso la pubblica amministrazione**, l'articolo 15 del **D.L. 179 del 2012** ha previsto che, a partire dal 1° giugno 2013, **le PA e i gestori di pubblici servizi** nei loro rapporti con l'utenza accettino **pagamenti** effettuati anche attraverso l'uso delle **tecnologie dell'informazione e della comunicazione**: a tal fine devono comunicare sui propri siti istituzionali il codice IBAN per il pagamento tramite bonifico ovvero gli identificativi del conto corrente postale. Gli stessi soggetti si avvalgono, inoltre, di prestatori di servizi di pagamento per consentire ai privati di effettuare i pagamenti in loro favore attraverso l'utilizzo di carte di debito, di credito, prepagate ovvero di altri strumenti di pagamento elettronico disponibili, che consentano anche l'addebito in conto corrente, indicando sempre le condizioni, anche economiche, per il loro utilizzo. L'Agenzia per l'Italia Digitale, sentita la Banca d'Italia, ha emanato il 22 gennaio 2014 le **Linee guida** per l'effettuazione dei pagamenti a favore delle pubbliche amministrazioni e dei gestori di pubblici servizi.

La legge finanziaria 2008 ha introdotto l'**obbligo della fatturazione elettronica** nei rapporti economici tra pubblica amministrazione e fornitori, in un'ottica di trasparenza, monitoraggio e rendicontazione della spesa pubblica (legge n. 244 del 2007, articolo 1, commi 209-214, come modificati dal D.L. n. 201 del 2011).

La scansione temporale dell'entrata in vigore degli obblighi nei confronti delle singole amministrazioni è stata stabilita con il D.M. 3 aprile 2013, n. 55. Per i Ministeri, le Agenzie fiscali e gli enti nazionali di previdenza il divieto di accettare fatture emesse o trasmesse in forma cartacea decorre dal **6 giugno 2014**. Per i restanti enti nazionali il D.M. n. 55 del 2013 indicava il termine del 6 giugno 2015; tale termine è stato anticipato al **31 marzo 2015** dal D.L. n. 66 del 2014 (articolo 25) **anche per le amministrazioni locali**. A partire dai tre mesi successivi a queste date, le PA non potranno procedere al pagamento, neppure parziale, fino all'invio del documento in forma



elettronica. Al riguardo si segnala che il Dipartimento delle finanze e il Dipartimento della funzione pubblica hanno diffuso il 31 marzo 2014 la circolare 1/DF al fine di fornire chiarimenti.

Si segnala che il MEF ha reso disponibile un **servizio di supporto alla fatturazione elettronica per tutte le piccole e medie imprese (PMI)** abilitate al Mercato Elettronico della Pubblica Amministrazione (MEPA). Il servizio, accessibile dal sito www.acquistinretepa.it, consente di generare, trasmettere e conservare, nel formato previsto dal Sistema di interscambio gestito dall'Agenzia delle Entrate, le fatture elettroniche relative alle transazioni concluse sul MEPA, ma anche riguardanti altre operazioni.

In attuazione dell'articolo 9, comma 1, lettere d) e g) della legge delega n. 23 del 2014 è stato trasmesso alle Presidenze dei due rami del Parlamento il 29 aprile 2015 lo schema di decreto legislativo in materia di trasmissione telematica delle operazioni IVA e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici (atto del Governo sottoposto a parere parlamentare n. 162) (di seguito, "schema di decreto").

2. Fatturazione elettronica e trasmissione telematica di fatture e corrispettivi (articoli 1, 2 e 3)

Al fine di diffondere l'utilizzo della fatturazione elettronica nel nostro Paese, l'**articolo 1, comma 1**, dello schema di decreto prevede la messa a disposizione da parte dell'Agenzia delle entrate, a partire dal 1° luglio 2016, di soluzioni tecniche gratuite per consentire a tutti i soggetti passivi IVA di generare e trasmettere una fattura elettronica e, per specifiche categorie di soggetti passivi IVA da individuare con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche di conservare le medesime fatture. Per questi ultimi contribuenti viene messo a disposizione, anche con riferimento alle fatture elettroniche scambiate tra privati, il servizio gratuito di generazione, trasmissione e conservazione attualmente distribuito da Unioncamere in collaborazione con AgID (Agenzia per l'Italia Digitale), previsto dall'articolo 4, comma 2, del decreto interministeriale del 3 aprile 2013, n. 55, attuativo dell'art. 1, comma 213, lettera f) della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

Il **comma 2** dell'articolo 1 dello schema di decreto prevede che, a partire dal 1° gennaio 2017, il Ministero dell'economia e delle finanze, attraverso l'Agenzia delle entrate, metta a disposizione di tutti i soggetti passivi IVA, gratuitamente, il Sistema di Interscambio (SdI) per consentire la



trasmissione e la ricezione delle fatture elettroniche tra privati residenti nel territorio dello Stato. Condizione tecnica necessaria per utilizzare il SdI è che il contribuente utilizzi il formato della "fattura PA", già in uso per la fatturazione nei confronti della Pubblica Amministrazione.

In sintesi-quindi, la disposizione prevede incisive misure per supportare i contribuenti – con una attenzione particolare alle micro e piccole imprese – che decidono di optare per l'adozione della fatturazione elettronica:

1. la messa a disposizione di applicazioni (*software*) gratuite per la generazione e la trasmissione delle fatture elettroniche tra fornitore e cliente;
2. la messa a disposizione, sempre gratuitamente, del Sistema di Interscambio, oggi già utilizzato dalle imprese per trasmettere le fatture elettroniche alla PA, quale strumento di veicolazione sicuro e immediato per trasmettere le fatture elettroniche tra privati;
3. la messa a disposizione di una "piattaforma web" dove i contribuenti possono – sempre gratuitamente – consultare in tempo reale lo stato delle loro operazioni rilevanti ai fini IVA e le informazioni ad esse riferite, qualora i contribuenti scelgano di sfruttare il Sistema di Interscambio per veicolare le fatture elettroniche scambiate tra di loro;
4. la messa a disposizione, per specifiche categorie di soggetti, del servizio gratuito di conservazione della fatture elettroniche.

Il **comma 3** dell'articolo 1 dello schema di decreto offre la facoltà di optare, per le operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2017. per la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate di tutte le fatture, emesse e ricevute, e delle relative variazioni generate elettronicamente e scambiate con i propri clienti e fornitori, anche mediante il citato Sistema di Interscambio. L'opzione ha effetto per cinque anni, decorrenti dall'inizio dell'anno solare in cui essa è esercitata, e se non revocata, si rinnova automaticamente per gli ulteriori quinquenni.

Nel caso in cui il contribuente voglia usufruire del Sistema di Interscambio per emettere e ricevere le proprie fatture elettroniche, la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate delle sole fatture elettroniche scambiate con i propri clienti e fornitori residenti nel territorio dello Stato è automaticamente assolta.



L'articolo 2, comma 1, dello schema di decreto prevede che, a partire dal 1° gennaio 2017, tutti i soggetti che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizio al minuto possono optare per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati dei corrispettivi giornalieri.

L'opzione ha effetto per cinque anni, decorrenti dall'inizio dell'anno solare in cui essa è esercitata, e se non revocata, si rinnova automaticamente di quinquennio in quinquennio.

La memorizzazione elettronica e la trasmissione dei corrispettivi sostituisce gli obblighi di registrazione di cui all'articolo 24, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972.

Il **comma 2** prevede che la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica è obbligatoria, a decorrere dal 1° gennaio 2017, per i soggetti passivi che effettuano cessioni di beni tramite distributori automatici.

Il **comma 5** stabilisce che la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi sostituiscono le vigenti modalità di assolvimento dell'obbligo di certificazione fiscale degli stessi (scontrino e ricevuta fiscale), con una più al passo con i tempi e fortemente orientata alla semplificazione dell'adempimento originario.

L'articolo 3 dello schema di decreto prevede una serie di incentivi volti ad ampliare la platea dei contribuenti che opteranno per la trasmissione telematica delle fatture (di cui all'articolo 1, comma 3) e, sussistendone i presupposti, anche per la trasmissione telematica dei corrispettivi (articolo 2, comma 1). In tal caso, sono infatti eliminati gli obblighi di comunicazione relativi allo "spesometro", alle "operazioni con Paesi *black-list*" e l'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi degli acquisti intracomunitari di beni e delle prestazioni di servizi intracomunitarie ricevute.

Inoltre, i rimborsi IVA sono eseguiti in via prioritaria entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione annuale anche in assenza dei presupposti previsti dall'articolo 30 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Infine, i termini di accertamento in materia di IVA e di imposte dirette sono ridotti di un anno per quei contribuenti che garantiscano la tracciabilità dei pagamenti dagli stessi ricevuti ed effettuati nei modi che saranno stabiliti con il successivo decreto legislativo con cui sarà data attuazione alla



disposizione delegante in materia di tracciabilità dei pagamenti contenuta nell'articolo 9, comma 1, lettera d) della legge 11 marzo 2014, n. 23.

2.1. Le proposte del CNDCEC

In relazione allo schema di decreto legislativo in oggetto, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili esprime, innanzitutto, il proprio apprezzamento per l'approccio che il legislatore delegato ha scelto di adottare per la diffusione dello strumento della fatturazione elettronica tra privati e della trasmissione telematica delle fatture e dei corrispettivi all'Agenzia delle entrate, ossia quello di lasciare assolutamente facoltativo l'utilizzo di detti strumenti, ma incentivandolo attraverso la previsione di riduzioni degli adempimenti amministrativi e contabili per i soggetti che decidano di adottare gli stessi.

Tanto premesso, si sottopongono all'attenzione di codesta Onorevole Commissione parlamentare le seguenti proposte modificative della disciplina.

A) È a tutti noto che il principale disincentivo alla diffusione dell'utilizzo della fatturazione elettronica tra i privati è rappresentato dall'adempimento del conseguente obbligo di conservazione digitale sostitutiva del documento emesso a cui sono soggetti entrambe le parti del rapporto oggetto di fatturazione.

Tale obbligo costituisce un onere piuttosto gravoso per imprese e professionisti.

Ed infatti, per la conservazione sostitutiva il soggetto dovrà: 1) elaborare un manuale di conservazione, ai sensi dell'art. 8 del D.P.C.M. del 3 dicembre 2013; 2) nominare un responsabile della conservazione, ai sensi dell'art. 7 del citato D.P.C.M.; 3) utilizzare *software* specifici che garantiscano le funzioni di ricerca stabilite dal decreto del M.E.F. 17 giugno 2014; 4) garantire la immodificabilità, integrità, autenticità e leggibilità del *file*; 5) conservare i documenti digitali, garantendo il rispetto delle norme del codice civile, del codice dell'amministrazione digitale e della legislazione tributaria.



Il costo che, attualmente, gli operatori devono sostenere per la conservazione sostitutiva delle fatture elettroniche è variabile in funzione del numero di fatture emesse e da conservare per ciascun esercizio.

Essi devono infatti dotarsi di un *software* di conservazione sostitutiva con relativi canoni di assistenza o, eventualmente, rivolgersi agli intermediari, sostenendo il costo del servizio da questi offerto.

In proposito, l'articolo 1, comma 1 dello schema di decreto legislativo prevede, come già ricordato, la messa a disposizione del servizio gratuito di generazione, trasmissione e conservazione delle fatture elettroniche, attualmente distribuito da Unioncamere in collaborazione con AgID (di cui all'articolo 4, comma 2, del decreto interministeriale del 3 aprile 2013, n. 55), soltanto per specifiche categorie di soggetti passivi IVA da individuare con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Si ritiene che tale servizio debba essere assicurato gratuitamente a tutti i soggetti passivi IVA, senza alcuna discriminazione di carattere oggettivo e/o soggettivo e senza le limitazioni attualmente previste dal servizio messo a disposizione da Unioncamere (con riferimento al quale la gratuità è infatti assicurata soltanto per un massimo di 24 fatture).

Tale possibilità potrebbe, inoltre, essere riservata ai soggetti che per la trasmissione e la ricezione delle fatture elettroniche tra privati si avvalgano del Sistema di Interscambio messo a disposizione dall'Agenzia delle entrate, a partire dal 1° gennaio 2017.

In tal caso, infatti, i dati relativi alla fattura elettronica sono comunque messi a disposizione dell'organo della Pubblica Amministrazione competente in ordine ai controlli e all'accertamento in materia fiscale, per cui sarebbe quanto mai auspicabile non sottoporre i contribuenti all'obbligo di conservazione sostitutiva, in ragione altresì della previsione del quarto comma dell'articolo 6 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. "Statuto del contribuente") in base al quale "*al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente*", nonché dell'art. 7, primo comma, lettera f) del decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70 (convertito con modificazioni dalla legge 12 luglio 2011, n. 106), ai sensi del quale "*i contribuenti non devono*



fornire informazioni che siano già in possesso del Fisco e degli enti previdenziali ovvero che da questi possono essere direttamente acquisite da altre Amministrazioni”.

A tal fine, si potrebbe procedere all'individuazione di un archivio anagrafico che, analogamente all'Indice PA per gli enti pubblici, oltre a fungere da “indirizzario” per la consegna delle fatture ai cessionari/committenti, possa anche costituire la “base” per la conservazione sostitutiva delle fatture elettroniche emesse e ricevute.

In alternativa, si potrebbe consentire a tutti i soggetti passivi IVA l'accesso al servizio, reso disponibile dal MEF, di supporto alla fatturazione elettronica per le piccole medie e imprese abilitate al Mercato Elettronico della Pubblica Amministrazione (MEPA) che, come già ricordato, consente di generare, trasmettere e conservare, nel formato previsto dal Sistema di Interscambio gestito dall'Agenzia delle Entrate, le fatture elettroniche relative alle transazioni concluse sul MEPA, ma anche riguardanti altre operazioni. A tal fine, dovrebbero peraltro essere previsti il carattere gratuito dell'accesso e la possibilità di abilitarsi al servizio a prescindere dagli attuali vincoli per il ricorso al MEPA.

Qualora si ritenesse, invece, non percorribile la via dell'esonero dall'obbligo di conservazione sostitutiva delle fatture elettroniche in capo ai privati, si potrebbe semplificare l'adempimento prevedendo che le fatture elettroniche siano conservate digitalmente tramite l'apposizione di firma digitale e di marcatura temporale, in conformità a quanto previsto dalle normative vigenti in materia di rilevanza giuridica dei documenti informatici.

B) Per i soggetti che esercitano l'opzione per la trasmissione telematica delle fatture elettroniche (di cui all'articolo 1, comma 3, del decreto) e, sussistendone i presupposti, oltre la predetta opzione anche quella per la trasmissione telematica dei corrispettivi (articolo 2, comma 1, del decreto), lo schema di decreto prevede all'articolo 3 una serie di incentivi (eliminazione degli obblighi di comunicazione relativi allo "spesometro" e alle "operazioni con Paesi *black-list*", eliminazione dell'obbligo di presentazione degli elenchi INTRASTAT relativi agli acquisti intracomunitari di beni e alle prestazioni di servizi intracomunitarie ricevute, esecuzione dei rimborsi IVA entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione annuale anche in assenza dei



presupposti previsti dall'articolo 30 del d.P.R. n. 633 del 1972, nonché, per i contribuenti che garantiscano la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati nei modi che saranno stabiliti con successivo decreto legislativo di attuazione dell'articolo 9, comma 1, lettera d) della legge 11 marzo 2014, n. 23, riduzione di un anno dei termini di accertamento in materia di IVA e di imposte dirette).

Al riguardo, per i soggetti che garantiscano la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati, si potrebbe prevedere altresì la preclusione della possibilità da parte del Fisco di esperire gli accertamenti analitico-induttivi sulla base di presunzioni semplici di cui all'articolo 39, primo comma, lettera d), d.P.R. n. 600/1973 e all'articolo 54, secondo comma, d.P.R. n. 633/1972.

La tracciabilità delle operazioni in entrata e in uscita verrebbe in tal modo ad assumere funzioni di garanzia per il contribuente contro l'utilizzo delle presunzioni in sede di accertamento, analogamente a quanto già previsto per i soggetti congrui e coerenti ai fini degli studi di settore.

La maggiore tempestività e speditezza dei controlli da parte del Fisco che può realizzarsi per il tramite della trasmissione telematica delle fatture emesse e ricevute e dei corrispettivi, unitamente alla tracciabilità dei pagamenti, potrebbe inoltre giustificare la previsione della facoltà di disapplicazione, per i medesimi soggetti, del meccanismo di inversione contabile (c.d. *reverse charge*) nelle fattispecie previste dall'articolo 17, sesto comma, d.P.R. n. 633/1972.

Tale meccanismo costituisce infatti una deroga all'ordinario schema di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto ammissibile per finalità di contrasto all'evasione del tributo le quali risultano altrettanto efficacemente perseguibili in presenza di una completa tracciabilità dei pagamenti e della trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate delle fatture e dei corrispettivi.



ATTO N. 163 - SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO RECANTE DISPOSIZIONI SULLA CERTEZZA DEL DIRITTO NEI RAPPORTI TRA FISCO E CONTRIBUENTE

1. Sintesi del contenuto

1.1 Commento generale

Il D.lgs. regola il principio generale del divieto dell'abuso del diritto (in breve, clausola generale). Si deve osservare che una clausola generale antiabuso in materia tributaria potrebbe ritenersi pleonastica – e quindi inopportuna – posto che il principio, secondo la Cassazione, è immanente all'ordinamento tributario in sé. Ma l'evoluzione giurisprudenziale di questi ultimi anni, superando con nuove formule l'art. 37-bis (DPR n. 600/1972), per contrastarne la tassatività di applicazione solo ad alcune, sia pur numerose, fattispecie, ha ricompreso nella categoria dell'abuso fattispecie e fenomeni ulteriori non solo per tipologia negoziale ma anche e soprattutto per latitudine. L'ampiezza di queste oscillazioni giurisprudenziali è riportata con franchezza nella Relazione Illustrativa che accompagna lo schema di D.lgs.. Si è generato così uno stato d'incertezza o, più francamente, di confusione del tutto inopportuno. Con il presente contributo si esprime pertanto l'orientamento che una iniziativa legislativa è da considerarsi non solo condivisibile, ma anche doverosa, al fine di incanalare l'attività di accertamento dei tributi e, conseguentemente, l'attività giurisdizionale verso i tradizionali criteri interpretativi, solamente integrativi e non sostitutivi della disciplina positiva; e per far riacquistare al rapporto d'imposta le necessarie caratteristiche di trasparenza e prevedibilità.

L'incorporazione in un testo di legge dei connotati di una clausola generale è, nelle circostanze date, preferibile rispetto all'interpretazione dell'evoluzione giurisprudenziale, per rispondere opportunamente a necessari criteri di correttezza nei confronti dei cittadini, attori principali nell'applicazione dell'ordinamento positivo che hanno -bisogno, oltre che titolo, di avere disposizioni chiare, facilmente individuabili e facilmente applicabili. Ad intralciare una serena ed agevole individuazione delle "regole del gioco" dall'evoluzione giurisprudenziale domestica e comunitaria, concorrono i seguenti elementi. Sul piano domestico, oltre alle già rilevate, eccessive, oscillazioni, l'elevato (si potrebbe dire abnorme) numero di sentenze di Cassazione in materia



tributaria: nel 2014 i casi decisi sono stati ben 7.193. Sul piano comunitario, l'evoluzione giurisprudenziale è distillabile solamente con grande fatica intellettuale e con grande incertezza sulla portata effettiva dei principi individuati; e, pur tuttavia, essa è assai penetrante, in funzione dell'efficacia direttamente dispositiva delle sentenze della CGUE. Ciò perché questa trasposizione richiede un attento esame della diversità di detto impianto giuridico rispetto a quello italiano, in quanto fondato su soluzioni di necessario compromesso nella formulazione dei principi da parte degli organi dell'Unione, siano essi contenuti nelle Direttive o in altri strumenti. La trasposizione di tali raccomandazioni nel singolo ordinamento, segnatamente quello Italiano, in quanto di più interesse per noi, non può essere letterale ed acritica, necessitando, con tutta evidenza, di una attenta opera interpretativa che non travolga altri ed indiscutibili principi già esistenti nell'ordinamento interno. Su questo punto, davvero delicato, la mancanza di specificazioni nella legge di delega e nello schema di D.Lgs. impone un richiamo preoccupato e insistito sulla fase di transizione in cui attualmente si trova il nostro ordinamento in generale.

Si deve comunque decisamente sottolineare che una clausola generale antiabuso deve avere applicazione residuale, quindi ristretta. Ove l'applicazione della clausola "generale" cresce di ampiezza e frequenza (così come oggi sta avvenendo in base alla descritta evoluzione giurisprudenziale), occorre rafforzare le disposizioni analitiche – spesso inapplicate solo per pigrizia – piuttosto che ampliare la clausola "generale". Il rischio è di consegnare al giudice (e all'AF) zone troppo ampie di determinazione della base imponibile, con espropriazione più o meno evidente, del potere legislativo con danno certo per la stessa credibilità e prevedibilità del sistema. Si deve comunque segnalare il risalente ma tuttora valido commento che l'inserimento di una clausola generale antiabuso male si adatta all'attuale assetto positivo in tema d'imposte sui redditi, fondato esplicitamente e notoriamente su un criterio casistico. Ne consegue che i richiami alla certezza del diritto di cui a certe rubriche della legge di delega risultano enfatiche e, sia consentito, inopportune.

Se sarà interpretata per il suo effettivo contenuto, l'iniziativa legislativa qui in discussione è quindi destinata a regolare solo una frangia del rapporto dei contribuenti con l'AF, rimanendo (dovendo rimanere) la stragrande maggioranza dei rapporti regolata dalle disposizioni correnti che, come indicato nel testo, richiedono una urgente opera di manutenzione straordinaria, anche allo scopo



di ridurre notevolmente la possibilità di malintesi e false applicazioni, spesso all'origine delle pratiche ritenute abusive. Peraltro, anche nel limitato ambito applicativo descritto, sussistono condizioni d'incertezza nel testo del D.Lgs. che meritano una specificazione. Su alcuni di questi punti si suggeriscono, più avanti, formule sostitutive od integrative.

Silla scorta della legge di delega, il D.lgs. ha il merito di limitare drasticamente il perimetro dell'abuso, come finora ricavabile dall'evoluzione interpretativa sopra richiamata, escludendo le fattispecie di simulazione, di qualsiasi tipo (a carattere oggettivo o soggettivo; parziale, etc.), o riconducibili a veri e propri fenomeni di evasione tributaria. Non certamente per escluderli dalle operazioni censurabili bensì per riaffermarne la perseguibilità in base a disposizioni più specifiche. Con ciò tracciando una più che opportuna linea di demarcazione sull'effettivo perimetro di ciò che deve essere inteso come abuso, perseguibile secondo le regole straordinarie così dettate. Con il D.lgs. si staglia quindi una nozione di abuso che ricomprende sia le operazioni che abbiano un vizio di violazione della *ratio* delle disposizioni applicabili sia quelle che pur conformi (per lettera e *ratio*) alle disposizioni applicate, ingenerano tuttavia, risparmi/vantaggi d'imposta genuinamente indebiti in quanto gli atti compiuti non sono meritevoli di riconoscimento e protezione perché il contribuente non è in grado di dimostrarne l'utilità concreta, cioè la produzione di effetti significativi diversi dai detti risparmi/vantaggi fiscali.

La meritoria introduzione esplicita della ricognizione della violazione dell'intento del legislatore quale asse portante del sistema – altrettanto meritoriamente qualificato come imprescindibile nella Relazione Illustrativa - consente un utile ed agevole riferimento alle disposizioni sull'interpretazione del contratto di cui al Codice Civile, finora non sempre sufficientemente adottate da AF e giurisprudenza. Scandendo l'illiceità effettiva delle operazioni prima ed indipendentemente dal riscontro della mancanza (eventuale) di ragioni economiche, più o meno valide, poi. Ed anche ai principi di cui al codice civile sull'indebito, la buona fede etc. Insomma la rinnovata definizione di abuso che scaturisce dal D.Lgs. non sembra atteggiarsi come una nozione autonoma del diritto tributario, vivente di vita propria, fondandosi bensì, opportunamente, sugli istituti civilistici che hanno un collaudo millenario. Sembra quindi doversi ragionevolmente escludere il c.d. sindacato sull'economicità degli atti del contribuente, salvo nei casi in cui risulti che il contribuente non è in grado di dimostrare l'esistenza di effetti significativi diversi dal



risparmio/vantaggio d'imposta. L'ancoraggio primario alla violazione della *ratio legis* costituisce tuttavia un approdo necessario ma non sufficiente. Infatti, per le molteplici ragioni indicate nel testo ed in questa stessa sintesi, si deve sottolineare che l'individuazione della *ratio legis*, particolarmente con riferimento alla disciplina tributaria è spesso ostacolata se non perfino impedita dalla formulazione imprecisa delle norme, dalla carente documentazione dei lavori parlamentari od anche dalla collocazione inopportuna delle disposizioni in veicoli legislativi nient'affatto congrui. Infine, come altrove riferito in questo contributo, risulta che le disposizioni vengono frequentemente interpretate in base al loro solo disposto letterale e comunque, che le sentenze che deliberano in base alla violazione della *ratio* richiedono una elaborazione più accentuata da parte del giudicante. Per riportare la situazione applicativa più vicina al desiderabile approdo di una prudente ed equilibrata amministrazione dell'ordinamento occorrerà quindi una più calibrata formulazione di atti impositivi e sentenze.

In generale, non si formulano commenti specifici sul reddito d'impresa, in attesa della regolamentazione delle altre parti della delega; si effettua tuttavia un per ora fugace richiamo al principio della prevalenza della sostanza sulla forma, richiamando l'attenzione sulla circostanza che nell'interpretazione dei contratti è già ben presente la necessità di valutare il comportamento complessivo dell'operatore secondo gli effetti concreti perseguiti e raggiunti piuttosto che analizzare la forma giuridica usata. Ed anche nelle elaborazioni sull'abuso non sono estranee considerazioni tendenti ad affermare una lettura sostanzialistica dei fenomeni economici, rispetto a quella prevalentemente formale, finora frequentemente adottata.

Si ritiene che il descritto eccessivo ampliamento della nozione di abuso nella più recente evoluzione giurisprudenziale possa essere stato generato, oltre che da un'inopportuna collocazione del confine dell'interpretazione, anche da una insufficiente formulazione degli atti impositivi su cui il giudice è chiamato ad esprimersi. La riformulazione della nozione di abuso di cui all'emanando D.lgs. fornisce l'opportunità di integrare l'inevitabile genericità di qualsiasi formula definitoria con procedure che, rafforzando significativamente le garanzie nei confronti del contribuente, forniscano al giudice, nel caso di contestazione, una piattaforma conoscitiva più pertinente per ancorarvi decisioni consapevoli ed informate, sia sul fatto, sia sul suo inquadramento nella griglia dell'ordinamento tributario positivo. Con ciò anche le difese del



contribuente potranno essere articolate più puntualmente con un benefico effetto sulle probabilità che il giudizio conduca ad una calibrata interpretazione dei fatti alla luce dell'ordinamento. Naturalmente, dette procedure dovranno essere formulate in modo da assicurare la loro effettiva applicazione. Si indicano, più avanti, alcuni suggerimenti per tali procedure.

Tutto ciò posto, si deve esprimere da un lato la soddisfazione per una iniziativa legislativa che ha lo scopo di affrontare, coraggiosamente, una materia difficile ed articolata, riconducendo gli eccessi interpretativi dentro l'alveo di un più pertinente riscontro con la disciplina positiva, di livello costituzionale od ordinario. Dall'altro lato, tuttavia, le perplessità documentate nel testo del commento, sulla formulazione effettiva delle disposizioni induce a prudenza sulla previsione del concreto effetto, ragionevolmente raggiungibile; buona parte della perplessità è generata da un pronostico sulle modalità in cui queste disposizioni saranno effettivamente applicate. Sul versante dell'AF si auspica che le più stringenti procedure a tutela del contribuente, come proposte nel testo, potranno avere l'effetto di incardinare effettivamente un rapporto più vicino al sostanziale dettato costituzionale. Ma sul versante della lettura giurisprudenziale del nuovo assetto non è irragionevole temere che la difformità di approccio finora prevalsa continui a trovare applicazione.

1.2 Specifiche proposte d'integrazione o modifica al testo del D.lgs.

Si riepilogano qui gli spunti interpretativi che suggeriscono integrazioni o modificazioni del testo del D.lgs., in base alle motivazioni indicate nel testo di questo contributo

- a. Art. 10-*bis*, co. 1: Premettere "Fatta salva la giurisprudenza della Corte di giustizia relativa ai tributi armonizzati, configurano ...". Cfr. paragrafo 3;
- b. Art. 10-*bis*, co. 1: Suggesto l'inserimento di una specificazione se i due connotati delineati per l'abuso siano tra loro indipendenti ovvero se debbano confluire nel costituire un'unica nozione. Cfr. paragrafo 15.a.
- c. Art. 10-*bis*. co. 2 lett. b: Modificare in ..." ...l'incongruenza degli strumenti giuridici utilizzati rispetto agli scopi ad essi assegnati dall'ordinamento". Cfr. paragrafo 15.c.2.



- d. Art. 10-bis co. 3: Riformulazione dell'intero comma in "Le operazioni non si considerano prive di sostanza economica, in ogni caso, se giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente". Cfr. paragrafo 16.h
- e. Art. 10-bis co. 3: Specificare che la disposizione riguarda anche altri contribuenti oltre gli imprenditori ed i professionisti. Cfr. paragrafo 17.
- f. Art. 10-bis co. 8: Ampliare le specificazioni del contenuto dell'onere a carico dell'AF, principalmente quello di quantificazione dell'abuso. Cfr. paragrafi 20 e 21.
- g. Art. 10-bis co. 9: Disporre che le contestazioni in materia di abuso siano preventivamente convalidate a livello di vertice dell'Amministrazione, con simili procedure per la Guardia di Finanza. Cfr. paragrafo 22.
- h. Art. 10-bis co. 9: Disporre a carico dell'AF l'onere di pubblicazione periodica delle tipologie di operazioni accertate come abusive. Cfr. paragrafo 23.
- i. Art. 10-bis co. 11: Disporre che l'inopponibilità di uno o più rapporti nei confronti di un contribuente sia accompagnata dalla individuazione degli effetti secondo la costruzione pretesa dall'AF, presso il medesimo contribuente o presso terzi, anche per i periodi d'imposta successivi. Cfr. paragrafo 26.d.
- j. Includere un chiarimento sulla coesistenza della nuova nozione di abuso e le norme antielusive già presenti. Cfr. paragrafo 0.0

2. Discussione

2.1 Antefatto

1. L'ampio ricorso al principio cosiddetto dell'abuso di diritto in campo tributario (d'ora innanzi: abuso), da parte dell'Amministrazione Finanziaria (AF), animato e ratificato nel più recente passato dalla suprema magistratura, ha ingenerato notevole allarme tra i contribuenti, principalmente le imprese, e gli operatori professionali, tra i quali, specialmente per le



imprese, figurano i Commercialisti. L'allarme è fondato sulla vaghezza dei concetti accompagnata talvolta da un loro uso diretto in sede giudiziaria, in assenza d'istruttoria e contraddittorio, elementi entrambi evidentemente necessari in un corretto rapporto tributario. Con le note, pesanti conseguenze sanzionatorie talvolta anche penali.

2. Il paradigma dell'abuso è stato spesso, e semplicisticamente, individuato nell'uso distorto di uno o più strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di apprezzabili ragioni economiche. Ciò in aderenza, si dice, dapprima ad un sopraggiunto principio comunitario e successivamente al principio costituzionale di cui all'art. 53, sovraordinato rispetto alle pur esistenti disposizioni antielusive (almeno nel campo delle imposte sul reddito) che vengono esplicitamente qualificate come meri indizi dell'esistenza di tale più generale principio.
3. L'evoluzione giurisprudenziale di vertice, appena descritta, non sembra peraltro aver ancora trovato un approdo finale: infatti, è del gennaio di quest'anno un'ulteriore sentenza di Cassazione (# 405 del 14/1/2015) che riabilita l'art. 37-bis, DPR 600/72, ritenuto non più mero indizio di una norma sovraordinata bensì preciso limite all'operatività di quella. Ed è solo di pochi mesi addietro, l'altra, di polarità del tutto opposta, che chiede alla Corte Costituzionale una pronuncia in relazione all'incostituzionalità del medesimo art. 37-bis, in quanto prevede la nullità dell'avviso di accertamento antielusivo non preceduto dalla richiesta di chiarimenti, con disparità di trattamento nei confronti dei soggetti che sono interessati dall'applicazione di altre disposizioni antielusive che non contengono simile procedura garantista come, ad esempio, l'art. 20 TUR (cfr. Cass. # 24739 del 5/11/2013).
4. C'è ampio consenso nel ritenere che il principio della capacità contributiva non sia adatto per regolare direttamente il prelievo tributario, occorrendo, evidentemente, il tramite di disposizioni positive che costituiscono la regola effettiva cui devono attenersi contribuente, AF e giudici, secondo il disegno del Parlamento, unico titolare della determinazione dell'onere imposto. Inoltre, il principio comunitario si fonda dichiaratamente sulla violazione della *ratio legis* della o delle disposizioni applicate; e quindi difficilmente può essere dichiarato sopraggiunto, almeno con riferimento all'ordinamento italiano. Come pure il principio



costituzionale, sia pure immanente e non direttamente applicabile, deve orientare l'interprete sin dall'introduzione della Carta e non già solamente da un certo punto in poi (2008). Tutto ciò postula ulteriore perplessità sulla giurisprudenza finora intervenuta quando richiama la novità dei criteri adottati ed incide profondamente sul principio fondamentale dell'affidamento, in materia così delicata quale il prelievo forzoso dei tributi.

5. Da ciò deriva che l'"uso distorto" postulato dalla Cassazione risulta sfornito di un perimetro percettibile e prevedibile, risultando inoltre fondato su una pretesa diretta applicazione dell'art. 53 della cui (giuridica) praticabilità manca tuttora adeguata dimostrazione. Tuttavia, l'uso distorto forma anche l'archetipo su cui si fonda l'art. 5 della legge delega, della cui attuazione si discute in occasione del richiesto decreto delegato. L'adozione di una formula ambigua, imprecisa e foriera d'importanti conseguenze negative per la collettività, già implica la necessità di motivarne l'eventuale allontanamento da parte delle sentenze successive, in base alle recenti evoluzioni normative sui deliberati della Cassazione. Inoltre, la legificazione di questa formula non può essere accolta acriticamente da osservatori professionali indipendenti: essa sposta la questione dal piano giudiziario a quello legislativo, scolpendo veri e propri obblighi pesantemente sanzionati in caso d'inosservanza, senza, purtroppo, che il contenuto sia chiaramente percettibile. Colpisce, infine e comunque – in senso negativo – che sia il legislatore a seguire la giurisprudenza, piuttosto che il contrario; come, invece, dovrebbe più correttamente accadere.
6. Si sottolinea come lo stesso procedimento di approvazione legislativa della delega e dello schema di D.lgs., sia difforme da un modello ottimale. Infatti, la legge delega approvata deriva dalla fusione in un unico testo di ben quattro iniziative legislative (alcune delle quali avevano lo scopo di riproporre ed aggiornare la delega per la riforma fiscale Monti), ognuna di queste corredata di apposita relazione che tuttavia non risulta proficuamente ed agevolmente utilizzabile nell'esegesi di un testo conclusivamente diverso da quello al quale si riferisce la relazione. Parimenti, la stessa formulazione dello schema di D.lgs. che avrebbe richiesto il più ampio dibattito pubblico è stata invece oggetto di vicissitudini inopportune e di ritardi inspiegabili per un osservatore indipendente.



7. Ma il cittadino consapevole ed informato, quali sono i componenti della professione che si esprime con questa nota, ha il dovere di segnalare con forza i danni di una disciplina legislativa ambigua in materia così delicata quale il prelievo tributario; mettendo al contempo in luce lo scenario complessivo in cui queste disposizioni vengono ad inserirsi, connotato da sue proprie criticità, come indicato più avanti.
8. L'orientamento che si esprime è che una qualche clausola, più o meno generale, deve pur essere presente per catturare comunque le operazioni che inevitabilmente possono sfuggire alla griglia delle disposizioni analitiche, ivi incluse quelle di stampo civilistico sull'interpretazione dei contratti. Ma, in quanto generale, tale clausola deve avere applicazione residuale, quindi ristretta. Ove l'applicazione della clausola "generale" cresce di ampiezza e frequenza (così come oggi sta avvenendo), occorre rafforzare le disposizioni analitiche – spesso inapplicate solo per pigrizia – piuttosto che ampliare la clausola "generale". Il rischio è di consegnare al giudice (e all'AF) zone troppo ampie di determinazione della base imponibile, con espropriazione più o meno evidente, del potere legislativo con danno certo per la stessa credibilità e prevedibilità del sistema. Si deve tuttavia segnalare il risalente ma tuttora valido commento che l'inserimento di una clausola generale antiabuso male si adatta all'attuale assetto positivo in tema d'imposte sui redditi, fondato esplicitamente e notoriamente su un criterio casistico. Ne consegue che i richiami alla certezza del diritto di cui a certe rubriche della legge di delega risultano enfatiche e, sia consentito, inopportune.
9. Da ultimo, ma solamente per ragioni espositive e non invece per minore dignità od importanza, si riferisce che:
 - a. naturalmente, una migliore e più attenta formulazione della disciplina positiva costituisce pur sempre un ottimo contrasto agli abusi applicativi, assieme a più evoluti criteri e pratiche interpretative, da parte di AF e giurisprudenza. Ma di entrambi gli argomenti non vi è menzione alcuna né nella legge di delega, né nello schema di D.lgs.;
 - b. né risultano iniziative del Governo per eliminare alcune evidenti anomalie dell'ordinamento, quali, ad esempio, l'amplissimo contenzioso instauratosi a proposito



dei conferimenti d'azienda in una società di nuova costituzione, seguiti da una cessione delle azioni o quote in tale società, esplicitamente ritenuti non elusivi ai fini delle imposte dirette ed invece interpretativamente ritenuti abusivi ai fini dell'imposta di registro. Non si perora qui una soluzione specifica ma solamente si sottolinea, con il necessario vigore, l'opportunità – anzi è lecito dire la necessità – che l'ordinamento positivo sia indenne da sfasature così evidenti che ne diminuiscono la credibilità e l'autorevolezza. Naturalmente, la migliore sentinella per la rettifica di tali situazioni d'incertezza e di confusione nell'ordinamento è il Governo che, per mezzo dell'AF, ben dovrebbe farsi carico di un'opera di rammodernamento e di manutenzione dell'ordinamento, in base alle normali procedure di iniziativa legislativa, cui fa comunque ampio ricorso. -bisogna purtroppo far notare che il gettito prodotto, in varie forme, dal contenzioso così instaurato su vasta scala sul tema di cui sopra non è un genuino portato della lotta all'evasione ma solo il prezzo dell'inefficienza del sistema, a carico di contribuenti che nella maggior parte dei casi difficilmente possono essere considerati evasori, nel senso tecnico del termine. E,

- c. nel richiamare l'aderenza ai criteri comunitari, come prescritto dalla legge di delega, occorre pur sempre tener conto della diversità strutturale dei sistemi giuridici dei vari Paesi membri dell'Unione. Infatti, detta diversità impone soluzioni di necessario compromesso nella formulazione delle raccomandazioni da parte degli organi dell'Unione, abbiano esse la forma della Direttiva o di altro strumento; ne consegue che la trasposizione di tali raccomandazioni nel singolo ordinamento, segnatamente quello italiano, in quanto di più interesse per noi, non può essere letterale ed acritica, necessitando, con tutta evidenza, di una attenta opera interpretativa che non travolga altri ed indiscutibili principi già esistenti nell'ordinamento interno. Anche su questo punto, davvero delicato, non risultano specificazioni né nella legge di delega né nello schema di D.lgs.



2.2 L'impianto del D. lgs.

1. Venendo al contenuto del decreto delegato, si osserva, introduttivamente, che la delega non prescrive, letteralmente, l'introduzione e la formulazione di una clausola generale antiabuso; bensì, con formula particolarmente ambigua o, più francamente, contraddittoria, richiede la "revisione delle vigenti disposizioni antielusive ... al fine di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso". Né si occupa della confinante fattispecie - che pure ha generato un significativo e pericoloso filone giurisprudenziale - del c.d. sindacato sull'antieconomicità degli atti e della sua frequente inclusione nel perimetro dell'abuso.
2. Secondo taluni, il D.lgs. non deve, o, meglio, non può contenere una definizione di abuso, posto che l'istituto viene fatto risalire dalla giurisprudenza alla Costituzione oltre che al diritto comunitario. Ne consegue che una disposizione (ordinaria) che definisca l'abuso in modo eventualmente difforme dovrebbe verosimilmente essere sottoposta al vaglio della Corte di Giustizia o della Corte Costituzionale, mediante dichiarazione d'illegittimità o per un'interpretazione costituzionalmente orientata. E questa considerazione genera una prima perplessità sull'esito che la nuova disciplina potrà avere in termini di concreta applicazione.
3. Ma anche superando la posizione appena riferita, rimane pur sempre la coesistenza della nozione di abuso in relazione ai tributi armonizzati, già muniti di esplicitate e vincolanti nozioni di attività abusive, distillate dalla Corte di Giustizia (CGUE) con quella ora introdotta, con promiscuo riferimento sia ai tributi armonizzati sia ai tributi non armonizzati. A tale proposito non è escluso che il giudice di ultima istanza sia costretto a rinviare alla CGUE anche l'interpretazione di fattispecie riferite al diritto non armonizzato. Forse, per fare una distinzione, si potrebbe premettere all'art. 10.-bis.1: "Fatta salva la giurisprudenza della Corte di giustizia relativa ai tributi armonizzati, configurano....."
4. Il lavoro di riordino delle norme antielusive già presenti, deve perseguire, dichiaratamente, l'avvicinamento alla certezza del diritto; ebbene, tale riordino non sarebbe certo soddisfacente ove si mantenesse la struttura dell'art. 37-bis, DPR600/73, pur privato dell'elencazione casistica; infatti, detta disposizione, sia pure emendata come detto, conterrebbe tuttavia ancora il richiamo a "riduzione di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti"



venendo comunque a costituire una nozione dall'incerto contenuto, di natura c.d. circolare. Lo schema di D.lgs. ha troncato questa perplessità, sopprimendo drasticamente l'intero art. 37-bis, DPR 600/73. Rimane da valutare l'applicabilità del nuovo impianto alle imposte diverse da quelle regolate del DPR 600, con le già citate perplessità rispetto ai tributi armonizzati, già protetti dai deliberati della CGUE. Tra le altre disposizioni da coordinare spicca l'art. 20 della legge di Registro.

5. Come già osservato, una regolamentazione legislativa del c.d. abuso del diritto non è necessaria, se si adotta, come sembra voler fare il legislatore, l'approccio della Cassazione che deriva la dottrina dell'abuso da un principio connaturato nel sistema, sia pure con riferimento prima al sovraordinato impianto comunitario poi affiancato e superato dal riferimento all'art. 53 della nostra Costituzione. Ma una regolamentazione - se fondata su criteri chiari e concreti - appare utile per diradare la molteplicità degli approcci giurisprudenziali (sia consentito il commento che essi hanno generato confusione) che certamente ostacolano una serena conduzione dei rapporti tributari.
6. Relativamente alla situazione da cui il D.lgs. prende le mosse, e che evidentemente intende rettificare, si ricorda che i sopradetti concetti innovativi, d'introduzione giurisprudenziale, non si sono tuttavia limitati ad estendere la portata dell'art. 37-bis a tipi contrattuali oltre quelli ivi esplicitamente (e tassativamente) elencati; ma hanno ricompreso nella categoria dell'abuso fattispecie e fenomeni ulteriori non solo per tipologia negoziale ma anche e soprattutto per latitudine. Così sono ricadute in detta categoria dell'abuso fattispecie tra loro non omogenee. Con tutta evidenza, occorre escludere dal novero dei fenomeni ricadenti nel perimetro dell'abuso, le fattispecie di simulazione, di qualsiasi tipo (a carattere oggettivo o soggettivo; parziale, etc.) o riconducibili a veri e propri fenomeni di evasione tributaria. Non certamente per escluderli dalle operazioni censurabili ma per riaffermarne la perseguibilità in base a disposizioni più specifiche. E' quanto meritoriamente esplicita il D.lgs., sulla scorta della legge delega, con il supporto di rassicuranti commenti contenuti nella Relazione Illustrativa. Si tratta di un passaggio fondamentale nell'opera di chiarimento e specificazione perseguita con i provvedimenti qui all'esame.



7. Avendo soppresso l'art. 37-bis, il D.lgs. sembra inquadrare il nuovo impianto su due figure: da un lato, la violazione della ratio legis e dall'altro il perseguimento delle operazioni meramente strumentali il cui unico scopo sia un ingiustificabile risparmio/vantaggio d'imposta (si veda, più ampiamente, il punto 14, più avanti).
8. Meritoriamente, il D.lgs. assume la violazione della ratio legis quale ingrediente essenziale per la corretta configurazione di una certa fascia di operazioni abusive, con ciò sostituendo, opportunamente, la dizione "uso distorto", già sopra stigmatizzata. A tale proposito si osserva:
 - a. Il riferimento alla violazione della ratio già da tempo indicato da più parti come essenziale, non necessita, a stretto rigore, di una specificazione legislativa, già ampiamente e da tempo esistente nell'ordinamento, per mezzo dell'art. 12 delle preleggi. Assai più utile sarebbe stata l'esplicita e formale negazione di qualsiasi specialità nell'interpretazione e nell'applicazione dell'ordinamento tributario rispetto all'impianto civilistico. Ma posto che alcune (o molte) delle sentenze della suprema magistratura sembrano aver posto in secondo piano, o perfino ignorato, l'essenzialità della violazione della ratio per la configurazione di un'ampia fascia di operazioni abusive, ecco che la precisazione legislativa risulta opportuna per meglio incanalare i futuri orientamenti giurisprudenziali.
 - b. Si ritorna qui sul punto della necessità di un intervento di manutenzione straordinaria all'impianto positivo in campo tributario, in termini di semplificazione e di specificazione di concetti e di linguaggio (cfr. paragrafo a); l'individuazione di una sicura ratio legis (ben diversa, s'intende, dal generico obbligo di contribuzione di cui all'art. 53 Cost.), risulta, infatti, troppo spesso assai difficile, specialmente innanzi a provvedimenti che hanno la sola giustificazione di innalzare il gettito, sotto la spinta d'impellenti necessità di cassa. E' evidente, tuttavia, che il sopraggiunto, meritevole, ancoraggio formale dell'elusione/abuso alla violazione della ratio legis non potrà trovare una serena attuazione se detta ratio è talvolta sfuggente o perfino indistinguibile.
9. Per le operazioni meramente strumentali invece, risulta necessaria ed utile la ricognizione legislativa, se non altro per individuare il fenomeno, standardizzandone il rifiuto e



regolamentandone gli effetti, in una evidente applicazione specialistica dell'art. 1322 c.c.. E' questa una delle componenti effettive del c.d. abuso del diritto: non si può infatti negare che astrattamente il diritto a compiere dette operazioni esista in quanto per esse non risultano violazioni né della ratio legis né della lettera; occorre quindi l'introduzione di un limite esplicito all'utilizzo di tale diritto. Questo limite è individuato nella mancanza di percettibili e dimostrabili contenuti negoziali di natura extrafiscale; sulla scorta peraltro, da ultimo, anche dell'impianto della Raccomandazione della Commissione UE, come richiamata nella legge delega. Si tratta con tutta evidenza di argomento delicatissimo che richiede un'indagine assai penetrante sugli effetti complessivi, presenti ed anche potenziali, dei negozi intrapresi. E ciò implica, necessariamente, un'elevazione della qualità delle indagini e delle considerazioni dell'AF, prima, e dell'opera del giudice, poi.

10. Su questo tema, risulta opportuno un richiamo ad un raccordo con le norme di codice civile sull'indebito, la buona fede etc. Insomma la rinnovata definizione di abuso che scaturirà dalla delega non dovrebbe atteggiarsi come una nozione autonoma del diritto tributario, vivente di vita propria, bensì fondarsi sugli istituti civilistici che hanno un collaudo millenario. Una diversa impostazione richiederebbe un'esplicita e convincente dimostrazione. Peraltro, su questi argomenti converge da ultimo anche la Cassazione (cfr. n.4535/13¹) quando sottolinea che sia l'AF sia il giudice tributario hanno da tempo il potere di (ri)qualificare ai fini fiscali i negozi giuridici interpretandone, anche diversamente dalle parti, la natura e gli effetti giuridici, ripetendo un principio pacifico nell'ambito delle sezioni civili.

11. La stessa legge delega, con l'art. 5, dispone che la definizione di condotta abusiva sia "l'uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione". Dunque si deve ritenere che il legislatore intenda perseguire quei fenomeni di elusione che, inevitabilmente, l'ordito normativo non riesce a prevedere e regolamentare. Cioè l'elusione vera e propria, come conosciuta internazionalmente. Ciò perché ove vi fosse contrasto con una qualsiasi disposizione – per la parte letterale o per la parte dell'intento del legislatore - la condotta

¹ Ove, tra l'altro, si afferma che nel nostro ordinamento deve ritenersi sussistente una clausola generale antielusiva che trova fondamento nell'art. 37-bis, DPR n. 600/1973.



verrebbe già definita abusiva o comunque perseguibile a seguito di detta violazione. Talvolta ci si riferisce al rispetto formale di una disposizione considerando tale l'aderenza, spesso esasperata, alla sua parte letterale, ignorando l'altra essenziale componente dell'osservanza dell'intento del legislatore. Se ne deve ricavare che l'inosservanza della volontà del legislatore – cioè la violazione della ratio legis – di una certa disposizione risulterebbe esclusa dalla condotta abusiva come disegnata dall'art. 5, e correttamente attratta, invece, nelle conseguenze già previste per la violazione di detta altra disposizione.

12. La traduzione dell'infelice formula dell'uso distorto nell'altra di utilizzo di una o più disposizioni in violazione dell'intento del legislatore, come utilizzata nel decreto delegato è supportata oltre che dalla sopravvenuta elaborazione giurisprudenziale anche dall'esplicito richiamo della Raccomandazione indicata nell'art. 5 che espressamente postula l'assoluta necessità di detta violazione perché possa intraprendersi una qualsiasi azione accertativa fondata sull'abuso; oltre che fondarsi sulla prevalente disciplina in altri paesi membri dell'UE, ed infine sul nostro stesso ordinamento interno.
13. L'introduzione esplicita della ricognizione della violazione dell'intento del legislatore consente un utile ed agevole riferimento alle disposizioni sull'interpretazione del contratto di cui al Codice Civile, finora non sufficientemente adottate da AF e giurisprudenza. Scandendo l'illiceità effettiva delle operazioni prima ed indipendentemente dal riscontro della mancanza (eventuale) di ragioni economiche, più o meno valide, poi.

2.3 Commenti specifici su alcune disposizioni

14. Dunque, l'impianto del D.lgs. si fonda sull'individuazione dell'abuso nelle operazioni (a) prive di sostanza economica che (b) realizzano vantaggi fiscali indebiti. Precisando per quanto in (a) che si tratta di operazioni inidonee a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali; e per quanto in (b) qualificando indebiti quei vantaggi realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario (Cfr. art. 10-bis.1 e 2).
15. Su tale impianto si osserva quanto segue:



a. La formulazione dell'art. 10-bis.1 risulta ambigua e certamente migliorabile; essa dispone che ...” operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali ... realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti”. Ebbene così formulata, la disposizione sembra riferirsi unicamente alle operazioni che sopra abbiamo definito strumentali; infatti il richiamo esplicito al “.. rispetto formale delle norme fiscali ...” sembra escludere tutti i casi di violazione della ratio delle medesime. Invece, l'art. 10-bis.2 specifica, come appena ricordato, che per “vantaggi fiscali indebiti” devono intendersi quelli realizzati in contrasto con la ratio legis o con i principi dell'ordinamento. Poiché non si può certo sostenere che “il rispetto formale delle norme ...” sia indifferente alla violazione della ratio delle medesime ne risulta un contrasto del tutto indesiderabile nella formulazione dell'archetipo stesso dell'abuso. Si profilano così due possibili letture:

1. La prima lettura induce a ritenere che l'individuazione dell'abuso si fondi su due connotati, tra loro indipendenti, delle operazioni strumentali da un lato (ove non sussiste per definizione la violazione della ratio) e delle operazioni che violano la ratio di una qualche disposizione, dall'altro lato (ove deve essere indifferente la presenza di ragioni economiche, più o meno valide);
2. La seconda lettura, invece, conduce a ritenere che le due caratteristiche debbano coesistere perché la nozione di abuso sia effettivamente integrata.

Secondo gli scriventi, risulta quindi opportuno evitare questa duplice, possibile, lettura, formulando in modo più esplicito la disposizione in questione. Cioè scandendo che i due archetipi costituiscono elementi autonomi; oppure che essi debbono coesistere. Sembra evidente che nel secondo caso si verrebbe a limitare significativamente l'ambito di applicazione dell'intero provvedimento.

b. Valida, da condividere apertamente, l'individuazione di operazioni prive di sostanza economica in quelle inidonee a produrre effetti diversi dai vantaggi fiscali. Questo inquadramento è assai vicino al disposto dell'art. 1322 c.c., anche se l'inosservanza di tale disposizione comporta la nullità mentre nella presente sede tributaria si dispone



solamente in relazione all'inopponibilità in sede tributaria. Qui si deve ritenere che ci si riferisca agli effetti sostanziali derivanti dal fascio complessivo dei rapporti oggetto dell'operazione posta in essere dal contribuente; e non, invece, alle modalità in cui detti effetti sostanziali vengono raggiunti. Insomma, l'obiettivo essenziale dell'operazione deve essere di ottenere un vantaggio fiscale. L'avverbio essenzialmente di cui all'art. 10.-bis.1 sembra provenire dalla Raccomandazione della Commissione del 6.12.2012, punto 4.2

- c. Meno valida sembra la collocazione, qui, sia pure a solo a titolo di indice,
1. della qualificazione che le parti hanno assegnato all'operazione (o meglio la forma giuridica adottata) rispetto al contenuto sostanziale delle loro pattuizioni. In dottrina si osserva, realisticamente, che le parti stipulano e non qualificano; sarà eventualmente l'interprete a qualificare.
 2. E, ancora meno valida risulta "la non conformità" – si sarebbe potuto dire meno imprecisamente "l'incongruenza" - degli strumenti giuridici utilizzati rispetto a "normali logiche di mercato". Cosa sono le logiche di mercato, le consuetudini, le prassi anche internazionali e nell'affermativa, secondo quale ordinamento? La locuzione proviene dalla Delega, art. 5.1.2.d. e trova riscontro anche nella raccomandazione, più volte citata, sotto forma di "comportamento ragionevole in ambito commerciale". Si tratta comunque di una fonte sicura di disquisizioni senza costruito, data la genericità dei termini usati. Preferibile sarebbe una formulazione come "...l'incongruenza degli strumenti giuridici utilizzati rispetto agli scopi ad essi assegnati dall'ordinamento".
- d. Decisiva, da sottolineare apertamente, la qualificazione d'indebiti per i vantaggi fiscali realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario. Si razionalizza così l'infausta locuzione della Delega, a sua volta ripresa dalla giurisprudenza di Cassazione (uso distorto); si osservi che il D.lgs. si rivolge esplicitamente ed esclusivamente alla disciplina tributaria e non anche a quella civilistica.
- e. Ma si valuti opportunamente, per un giudizio complessivo, la contraddittoria disposizione di cui qui sotto (1.10-bis.3).



16. Una discussione separata merita invece il disposto dell'art. 10-bis.3, così formulato: "Non si considerano abusive, in ogni caso, 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 ovvero dell'attività professionale del contribuente". Alla luce di quanto finora esposto, si profila quindi una sorta di esimente dall'abusività: se così è, risulta difficile giustificare questa esimente, in base a non marginali ragioni extrafiscali. Infatti, perché scatti questa disposizione occorre che vi sia un vantaggio fiscale altrimenti indebito in contrasto con le finalità delle norme fiscali. Come è possibile che sia pur rilevanti ragioni di ordine extrafiscale permettano di tollerare la violazione della norma tributaria? Su questo si osserva:

- a. La fonte è tuttavia nella delega, cfr. Art. 5.1.b.2;
- b. Oltre all'incongruenza di cui sopra (invero rilevante) si segnala che questa disposizione, se mantenuta nella sua attuale formulazione, potrà interpretativamente (con argomentazione *a contrario*) consentire di considerare abusive quelle operazioni che (a) non sono in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario; (b) non sono inquadrabili tra quelle "inidonee a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali", con la conseguenza di lasciare aperto il ricorso al principio dell'abuso ad una zona indefinita, governata solamente da un giudizio di improbabile oggettività sull'opportunità e sugli effetti delle attività imprenditoriali, pur mancando un ragionevole presupposto di criticità. Inoltre, è fortemente criticabile la già rilevata contraddittorietà sui cardini della figura dell'abuso.
- c. Il criterio è già presente nelle Considerazioni dell'avvocato generale Maduro in relazione alle note vertenze Halifax, BUPA, Huddersfield, 7 aprile 2005 che sono stati i leading cases sul tema dell'abuso in campo tributario, innanzi la CGUE. Il distillato della costruzione dell'avvocato generale Maduro è contenuto nel paragrafo 91, delle sue Considerazioni, ove si esplicita "... il disposto della Sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che non conferisce diritti che possano risultare disponibili a causa del suo tenore letterale quando concorrano due elementi oggettivi: il primo, che gli obiettivi e i risultati perseguiti dalle disposizioni di legge che formalmente generano il beneficio fiscale invocato siano



frustrati ove il diritto sia conferito; il secondo, che il diritto invocato derivi da attività economiche per le quali non c'è oggettivamente altra spiegazione che (appunto) procurarsi quel diritto". Ricordato che le vicende dei casi oggetto delle sentenze riguardavano l'IVA, si sottolinea, sommessamente, che il principio così affermato è generale solo asseritamente, sembrando formulato con esplicito riferimento alle vertenze oggetto delle Considerazioni, non regolando, inoltre, l'intera gamma delle situazioni possibili. Comunque, non sarebbe lecita l'inferenza, sul piano logico, che un'operazione non sarebbe abusiva se, pur esistendo il contrasto con gli obiettivi delle disposizione di legge, si possano dimostrare valide motivazioni extrafiscali. Una conferma, sia pure solo indiretta, della correttezza di questo commento si ricava dal paragrafo 91, ove l'avvocato generale rinvia a misure legislative nazionali, tendenti a stabilire i limiti di perseguibilità per le operazioni "eseguite [promiscuamente] per una serie di ragioni fiscali e non". Ciò probabilmente in ossequio al tradizionale atteggiamento della CGUE - poi progressivamente contrastato dalla Commissione - di non interferire con le libere scelte dei contribuenti.

- d. D'altro canto lo stesso avvocato generale aveva già esplicitamente riferito, paragrafo 68, che: "In sostanza, la casistica esaminata rivela un'impostazione costante della nozione di abuso (non sempre denominato abuso del diritto), alla cui stregua può parlarsi di abuso se il diritto invocato non è consono agli scopi delle norme da cui formalmente scaturisce. Il cittadino può invocare un diritto solo nei limiti in cui la disposizione comunitaria che formalmente glielo conferisce non gli serva a conseguire «vantaggi illeciti e palesemente estranei all'obiettivo di tale disposizione». Al contrario, quando il diritto è esercitato nei limiti posti dagli obiettivi e dai risultati perseguiti dalla disposizione comunitaria di cui trattasi, non c'è abuso ma solo legittimo esercizio del diritto". Ed inoltre, paragrafo 69: "Sono perciò del parere che questa nozione di abuso valga da principio interpretativo del diritto comunitario, come ha sostenuto la Commissione nelle sue osservazioni scritte. Decisivo nell'affermare l'esistenza di un abuso appare l'ambito teleologico della norma comunitaria invocata quale deve essere definito al fine di stabilire se tale disposizione effettivamente attribuisca il diritto rivendicato, nel senso che quest'ultimo non resti



manifestamente fuori dal suo ambito di applicazione. Ciò spiega perché la Corte spesso parli non di abuso del diritto, bensì semplicemente di abuso".

- e. Deve quindi ragionevolmente concludersi che il concorso dei due elementi – violazione della ratio e mancanza di sostanza economica – non è affatto paritario, dovendosi, invece, assegnare prevalenza alla violazione della ratio, giusto quanto esplicitamente affermato dall'avvocato generale nel paragrafo 69 delle sue conclusioni, riportato appena qui sopra. D'altro canto, è lo stesso caso Halifax, o, meglio, la sentenza della CGUE che lo regola, a porre in secondo piano l'elemento della sostanza economica. Ed infatti questa è ben presente nei fatti di causa, non potendosi negare che l'edificio, oggetto dei marchingegni "organizzativi", tesi ad acquisire la detrazione dell'IVA, altrimenti non spettante, sia stato effettivamente realizzato.
- f. La formula "sostanza economica" non può peraltro rivolgersi alle mere modalità di esecuzione dei negozi in questione. Non risulterebbe, infatti, perseguibile un uso anomalo o solamente inusuale della struttura negoziale, in mancanza di violazione della ratio. Ciò è confermato dallo stesso avvocato generale, cfr. paragrafo 68, qui sopra riportato.
- g. Sempre su un piano generale si annota ulteriormente quanto segue in relazione alla Raccomandazione. Detto strumento sembra comunque voler perseguire prevalentemente le "costruzioni di puro artificio", suggerendo (punto 4.2) l'introduzione di una clausola del seguente tenore: "Una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale deve essere ignorata. Le autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali con riferimento alla loro «sostanza economica»; per poi precisare più avanti (punto 4.5.) che "Ai fini del punto 4.2, la finalità di una costruzione o di una serie di costruzioni artificiose consiste nell'eludere l'imposizione quando, a prescindere da eventuali intenzioni personali del contribuente, contrasta con l'obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali che sarebbero altrimenti applicabili". Anche in questo caso non sarebbe corretta l'inferenza logica che un'operazione munita anche di valide ragioni extrafiscali ma pur sempre contrastante con l'obiettivo, lo spirito e le finalità delle disposizioni fiscali, debba essere esclusa dal novero di quelle abusive.



- h. Un auspicabile correttivo per dare esito a quanto sopra sostenuto, potrebbe essere la riformulazione complessiva della disposizione, come segue:

“Le operazioni non si considerano prive di sostanza economica, in ogni caso, se giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente”.

Spostando così il riferimento dalla abusività dell'operazione a quello dell'attualità della sostanza economica. Lasciando quindi soddisfatta l'esigenza più volte evidenziata dagli imprenditori di considerare economicamente vantaggiose non solo quelle operazioni in cui il vantaggio sia immediato, ma anche quelle in cui il vantaggio sia prospettico.

- i. Ove la modifica di cui al punto h, qui sopra, non fosse introdotta, si produrrebbe un invero indesiderabile contrasto con la nozione delle operazioni prive di sostanza economica di cui al paragrafo 15.b. Per tale nozione, infatti, occorre l'assenza di significativi effetti diversi dai vantaggi fiscali. Nel contesto qui in discussione, invece, sembra richiedersi (cfr. Relazione Illustrativa, punto 12) la dimostrazione che l'operazione non sarebbe stata compiuta in assenza appunto delle ragioni extrafiscali. Si deve riconoscere, naturalmente, che i margini d'incertezza interpretativa di cui alla Relazione Illustrativa, sussistono effettivamente anche in relazione alla individuazione degli effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali, di cui all'art. 10.-bis.2.a; ma si deve anche aggiungere che la dimostrazione di un evento negativo, come richiesto dalla Relazione Illustrativa, è chiaramente impraticabile. Si ritiene quindi d'insistere nella proposta di modifica dell'art. 10.-bis.3, come formulata nel paragrafo h

17. Si osserva, infine, che la disposizione del terzo comma si riferisce esplicitamente alle attività imprenditoriali e professionali. Sembrano rimanerne escluse, ingiustificatamente, le attività di altri contribuenti, pur potenzialmente interessati dalle norme antiabuso, come, ad esempio, i titolari di redditi diversi.



2.4 I contenuti procedurali del D.lgs.

18. In base a ciò che precede, si ritiene quindi che il perimetro dell'abuso che il D.lgs. effettivamente regola riguarda (a) le operazioni che pur conformi (per lettera e ratio) alle disposizioni applicate, ingenerano tuttavia, risparmi/vantaggi d'imposta genuinamente indebiti in quanto prodotti da operazioni non meritevoli di riconoscimento e protezione perché il contribuente non è in grado di dimostrarne l'utilità concreta, cioè la produzione di effetti significativi diversi dai detti risparmi/vantaggi fiscali; e (b) le operazioni che pervengono a risparmi/vantaggi d'imposta che risultano indebiti perché in violazione della ratio di una o più delle disposizioni applicabili all'insieme dei negozi che compongono l'operazione.
19. Accogliendo l'elaborazione giurisprudenziale, il D.lgs. – artt. 10-bis.9 e 10-bis.8 - stabilisce che spetta all'AF specificare e motivare nell'accertamento la condotta abusiva, a pena di nullità, indicando le norme o i principi elusi e gli indebiti vantaggi fiscali realizzati. I chiarimenti forniti dal contribuente a seguito della procedura di cui all'art. 10-bis.6 (si veda oltre per un commento specifico) dovranno del pari far parte della motivazione dell'apposito atto di accertamento.
20. Ai fini della massima trasparenza necessaria, per facilitare sia la difesa del contribuente sia l'elaborazione giudiziale conseguente alla eventuale impugnazione dell'atto di accertamento, queste disposizioni dovrebbero tuttavia essere corredate con la necessaria precisazione che l'onere dell'AF riguarda l'enunciazione e la dimostrazione della violazione della ratio oltre che la prova dell'illiceità (abusività) dell'operazione (intesa come l'intero assetto negoziale) oltre alla quantificazione del risparmio/vantaggio d'imposta. Tutto ciò includendo l'effetto su altri tributi e su altri contribuenti eventualmente coinvolti nell'operazione, in passato o correntemente; e ricostruendo l'assetto dei valori fiscalmente rilevanti che residuano dopo la radiazione dell'operazione abusiva da quelle rilevanti ai fini della determinazione dei tributi dovuti. Naturalmente, nel successivo eventuale giudizio innanzi al giudice, l'AF potrà sviluppare, anche documentalmente, i mezzi di prova enunciati nella motivazione dell'atto di accertamento, secondo i criteri che regolano il processo tributario.



21. Al proposito della quantificazione dell'abuso, si specifica quanto segue. Per le operazioni effettivamente prive di sostanza economica, che sopra abbiamo inquadrato, per semplicità tra quelle c.d. strumentali si rileva che l'inopponibilità dell'operazione abusiva eventualmente vittoriosamente contestata dall'AF non dovrebbe creare un pregiudizio rilevante per gli operatori in relazione alla conservazione dei valori fiscalmente rilevanti, salvo naturalmente che per il diniego del vantaggio indebito eventualmente ricercato e/o acquisito. Ma per tutte le altre operazioni – effettivamente abusive, secondo i parametri che stiamo discutendo – si verifica concretamente l'azzeramento della costruzione abusiva e la sostituzione con altra rappresentazione dei medesimi fatti con diversi effetti tributari. Questa sostituzione, normalmente assai complessa ed articolata, conduce all'effetto desiderato dal legislatore e cioè la liquidazione del tributo come effettivamente prescritto dall'ordinamento (e non come artificialmente rappresentato dal contribuente). Ma comporta anche la necessità di correttamente utilizzare i valori fiscali coinvolti nella sostituzione che evidentemente non possono e non debbono essere soppressi. Si faccia il caso – qui semplicisticamente ridotto al minimo per facilitarne l'esposizione in questa sede – di un comportamento abusivo che abbia per oggetto la deduzione immediata ai fini delle imposte dirette di un'impresa, di un costo che invece, secondo la corretta interpretazione della legge dovrebbe essere capitalizzato ed ammortizzato nel corso di un certo numero di esercizi. Dunque l'azione di rettifica proposta dall'Ufficio e ratificata dal giudice, porterà dunque, correttamente, al diniego di deduzione del costo nell'esercizio in questione, con conseguente incremento della base imponibile. Ma il costo così rigettato non deve essere privato di ogni effetto (ben s'intende se genuinamente sostenuto) e dovrà essere passibile di futuro riconoscimento per mezzo del procedimento di ammortamento. A questo proposito non sembra sufficiente la disposizione di cui al primo comma dell'art. 10-bis, che semplicemente prescrive il disconoscimento del vantaggio indebito, la liquidazione del tributo relativo, tenendo conto di quanto già versato dal contribuente. Si rende quindi necessaria una prescrizione integrativa che regolamenti - ed imponga all'Amministrazione - il recupero dei valori fiscali eventualmente disconosciuti che ne abbiano titolo. Si avverte che questa materia è assai complessa e che questi calcoli possono divenire assai difficoltosi. Purtroppo, la precisazione richiesta è assolutamente necessaria per evitare doppie imposizioni e la soppressione dell'effetto fiscale di costi effettivamente



sostenuti e pertinenti alla gestione, sia pure con modalità diverse da quelle rappresentate dal contribuente.

22. Posto che una clausola generale antielusiva/antiabuso è difficile da applicare, richiedendo un notevole sforzo interpretativo, può essere utile prevedere che le relative contestazioni dei singoli Uffici dell’Agenzia delle Entrate debbano essere preventivamente convalidate a livello di vertice per assicurare omogeneità in base nazionale all’azione accertatrice dell’Agenzia. Similmente per le attività della Guardia di Finanza. Ciò anche con riferimento alla valutazione delle ragioni formulate dal contribuente, a seguito della richiesta di chiarimenti ex art. 10-bis.6. Accade già oggi, spesso, che dette ragioni siano assunte solo formalmente negli atti di accertamento e, tipicamente, rigettate con formulazioni prive di effettivo contenuto sostanziale.
23. Altrettanto utile appare l’abbinamento a tale procedura, per così dire centralizzata, della pubblicazione periodica delle tipologie di operazioni accertate come abusive (rispettandone la dovuta riservatezza) al fine di orientare scelte consapevoli da parte degli operatori economici che possono così conoscere in anticipo il rischio di subire contestazioni. E della presenza di questi “avvertimenti” potrebbe tenersi conto per la negazione di abbattimenti di sanzioni nel caso il contribuente decidesse di procedere comunque e soccombesse in giudizio. Queste procedure sono necessarie per addivenire, finalmente, alla trasparenza cui è intitolata la legge delega. Esse rispondono all’esigenza di evidenziare che un delicatissimo strumento di deroga, quale una clausola generale sull’abuso – assai meglio definito e delimitato, come descritto sopra, ma tuttora problematico - viene usato con parsimonia solo nei casi in cui è effettivamente necessario; e non come slogan per alloggiarvi infrazioni fantasiose o comunque già perseguibili con gli strumenti ordinari, come purtroppo è accaduto talvolta, o forse, spesso, finora. Ciò attuerebbe, su base più generale, quanto ora disposto dal D.lgs., art. 20.1.b – sembra a favore dei soli contribuenti che avranno accesso al regime dell’adempimento collaborativo – cioè l’obbligo per l’Agenzia, di “pubblicazione periodica sul proprio sito istituzionale dell’elenco aggiornato delle operazioni, strutture e schemi ritenuti di pianificazione fiscale aggressiva”.



24. A maggiore specificazione di quanto sopra, certamente utile risulterebbe il richiamo ad una griglia casistica che individui le più frequenti circostanze di pericolo per l'esistenza di abuso; ad esempio, operazioni architettate all'esterno del contesto operativo del contribuente e lontane dalle sue attività tipiche, costituenti veri e propri "prodotti" meramente speculativi. I cui promotori lucrano talvolta imponenti guadagni, naturalmente intassati, senza assumere rischio alcuno rispetto alla spregiudicatezza delle operazioni "vendute". Anche la casistica degli elementi di pericolo indicata nella Raccomandazione potrà essere utilmente considerata. La griglia dovrà essere utile, si badi, solo in funzione segnaletica e non già direttamente impositiva, per la quale ultima occorre pur sempre la dimostrazione dell'indebito. Naturalmente le precisazioni procedurali sopra indicate ben potrebbero essere allocate in un regolamento da prevedere e delineare compiutamente già nel D.lgs..
25. Quanto all'onere della prova a carico del contribuente l'art. 10-bis, co. 9 specifica a carico del medesimo la dimostrazione dell'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui all'art. 10-bis, co. 8. Questa disposizione è certamente condivisibile ma deve essere coordinata con le riserve sopra espresse in relazione all'art. 10-bis, co. 3.
26. Riprendendo quanto già disposto dall'art. 37-bis, co. 7, DPR n. 600/1973 (ora abrogato), l'art. 10-bis, co. 11 del D.lgs. dispone che "I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni del presente articolo possono chiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito delle operazioni abusive". A tale proposito si osserva:
- a. I terzi non sono sempre consapevoli di essere (stati) parte di una operazione contestata alle loro controparti contrattuali. S'individua qui una connessione con quanto sopra rilevato al paragrafo 20.
 - b. Non sempre l'effetto d'imposta sul terzo ha le medesime, ancorché reciproche, caratteristiche dell'onere imposto al contribuente censurato, né ha le medesime dimensioni quantitative. Così il limite di capienza di cui contro (le imposte e gli interessi effettivamente riscossi) può tramutarsi in una distorsione. Inoltre, in questi casi potrebbe venire alla luce un'imperfezione nella configurazione iniziale dell'abuso. Infatti la



quantificazione di tutti gli effetti potrebbe condurre ad esiti diversi da quelli calcolabili a prima vista.

- c. Si prospettano comunque difficili ricostruzioni a causa della valenza solo fiscale dell'inopponibilità.
- d. Più in generale, si suggerisce caldamente che una rettifica proposta e finalizzata a carico di un contribuente che abbia valenza anche sulla situazione tributaria di altri soggetti formi oggetto di automatica rettifica per detti altri contribuenti, ad iniziativa della stessa Amministrazione finanziaria, nel doveroso ristabilimento di tutte le componenti reddituali e patrimoniali secondo la ricostruzione adottata dall'Amministrazione (e divenuta definitiva). Ponendo così fine alle inique asimmetrie oggi esistenti derivanti dalla mancata ricostruzione di tutti i rapporti, particolarmente nei rapporti IVA tra imprese.
- e. Simile approccio si deve suggerire con riferimento alle (eventuali) ricadute sul medesimo contribuente, negli anni successivi, degli effetti delle rettifiche apportate dall'Agenzia in base all'applicazione della disciplina dell'abuso (come già illustrato nel precedente paragrafo 21).

27. L'art. 10-bis.12 contiene un passaggio cruciale per l'eliminazione dell'inopportuno accumulo di fattispecie sotto l'unica categoria dell'abuso, così formulato: "In sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di altre disposizioni e, in particolare, di quelle sanzionabili ai sensi del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, e successive modificazioni". Si tratta di una disposizione meritevole del più ampio consenso, nella prospettiva che una sua seria applicazione porterà alla drastica limitazione delle contestazioni alle operazioni effettivamente abusive, come delineate dal D.lgs..

La formulazione dell'art. 3 autorizza a ritenere che le disposizioni generali del D.lgs. si applichino in aggiunta alle disposizioni antielusive specifiche delle varie leggi d'imposta, ed anche altre; con i prevedibili problemi di raccordo che dovrebbero quindi essere inquadrati opportunamente.



2.5 Sui principi contabili

28. Infine, per ciò che riguarda più direttamente il reddito d'impresa si osserva che la cultura tradizionale del principio di prudenza quale supremo regolatore per la formazione del bilancio delle società e della stessa funzione organizzatrice del bilancio, quanto ai rapporti tra i soci, risulta abbondantemente superata dal sopraggiungere del criterio di prevalenza della sostanza sulla forma, portato dallo strapotere dell'economia statunitense che ha imposto detto standard.
29. Ma, a ben guardare, anche nell'interpretazione dei contratti è ben presente la necessità di valutare il comportamento complessivo dell'operatore secondo gli effetti concreti perseguiti e raggiunti piuttosto che analizzare la forma giuridica usata. Ed anche nelle elaborazioni sull'abuso non sono estranee considerazioni tendenti ad affermare una lettura sostanzialistica dei fenomeni economici, rispetto a quella prevalentemente formale, finora frequentemente adottata. Infine, anche la Raccomandazione più sopra citata si riferisce alla "sostanza economica" delle operazioni.
30. Poiché storicamente la presenza del principio di prudenza è stato il deterrente perché il sistema tributario potesse accogliere senza variazioni significative le risultanze del bilancio, l'evoluzione di cui sopra verso un approccio sostanzialistico rende ipotizzabile ed attuale un concreto riavvicinamento della base imponibile dei tributi sul reddito al risultato di bilancio.
31. Tale allineamento avrebbe inoltre il non minore effetto positivo di ricondurre le discussioni giudiziali sulle questioni complesse in tema di reddito d'impresa a regole che sia pur imperfette, sono tuttavia quelle oramai ritenute valide dalla cultura contabile mondiale per determinare con adeguata credibilità l'andamento aziendale.
32. Si soprassedie ad ulteriori commenti su questo argomento, peraltro centrale per le imprese, in attesa che siano percettibili gli orientamenti del Governo in relazione all'attuazione delle altre parti della legge di delega.



MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DEL RADDOPPIO DEI TERMINI PER L'ACCERTAMENTO (ART. 2)

1. La disciplina attuale

Come è noto, l'articolo 37, commi 24 e 25, del D.l. n. 223/2006 ha inserito un nuovo comma 3 negli articoli 43 e 57 rispettivamente del d.P.R. n. 600/1973 e del d.P.R. n. 633/1972, in base al quale in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati tributari previsti dal D.lgs. n. 74/2000, i termini di decadenza per l'azione amministrativa di accertamento sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione.

La disciplina attualmente vigente prevede, quindi, che, ogni qualvolta i pubblici ufficiali ed incaricati di un pubblico servizio, ovvero i funzionari dell'Amministrazione finanziaria, nell'esercizio delle loro funzioni o del loro servizio hanno notizia di uno dei reati perseguibili d'ufficio previsti dal D.lgs. n. 74/2000, devono farne denuncia all'autorità giudiziaria ed il termine per l'accertamento raddoppia rispetto a quello ordinario.

La *ratio* della disposizione è da ravvisare nell'esigenza di riconoscere agli uffici un maggior lasso di tempo per acquisire e valutare gli elementi istruttori emersi nel corso delle indagini condotte dall'autorità giudiziaria, nonché di consentire la circolazione di elementi probatori dal procedimento penale all'accertamento tributario. Il raddoppio dei termini è automatico a seguito della presentazione della denuncia o della comunicazione della notizia di reato ed è indipendente dall'esito del processo penale.

La modifica legislativa ha sollevato molte critiche solo in parte risolte dall'intervento della Corte costituzionale (sentenza n. 247/2011), in particolare per gli argomenti cui ha fatto ricorso la Consulta per "giustificare" la proroga dei termini anche nel caso in cui la denuncia di reato sia intervenuta una volta maturata la decadenza dell'ufficio dal potere di accertamento.

Nel dichiarare infondata la questione di costituzionalità, infatti, la Corte ha introdotto una distinzione tra termini "brevi" e termini "raddoppiati", quest'ultimi applicabili in presenza di violazioni tributarie per le quali vi è obbligo di denuncia penale. Non si tratterebbe, dunque, di riapertura o reviviscenza di termini già scaduti, ma di una nuova tipologia di termini, fissati



direttamente dalla legge e operanti automaticamente in presenza di una speciale condizione obiettiva (allorché, cioè, sussista un obbligo di denuncia penale per uno dei reati previsti dal D.lgs. n. 74/2000), senza che all'amministrazione finanziaria sia riservato alcun margine di discrezionalità.

Seguendo il ragionamento della Corte, quindi, si è giunti a sostenere che la scadenza dei termini "brevi" non comporta ancora la definitività del rapporto tributario, che potrebbe ancora essere accertato nel periodo compreso tra lo spirare del termine breve e la maturazione di quello raddoppiato (privando, così, il termine breve di qualsivoglia valore in termini di stabilità). L'Agenzia delle entrate ha inoltre ritenuto operante il raddoppio del termine anche a prescindere dall'effettiva violazione penale commessa dal contribuente, non tenendo in considerazione né l'eventuale estinzione del reato, né la sua archiviazione².

2. La legge delega e lo schema di decreto legislativo

Il legislatore, in attuazione dell'articolo 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23 di "Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita", ha introdotto nell'articolo 2 dello "Schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente" (atto del Governo sottoposto a parere parlamentare n. 163), trasmesso alle Presidenze dei due rami del Parlamento il 29 aprile 2015, un limite alla disciplina del raddoppio dei termini per l'accertamento nel caso di reato tributario, raddoppio che non opera *"qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini"*.

In sostanza, quindi, in base alla nuova disciplina il raddoppio può operare solo se la violazione penale sarà stata denunciata dall'Amministrazione finanziaria all'autorità giudiziaria entro il 31

² Negli ultimi anni la giurisprudenza di merito ha ritenuto non operante il raddoppio dei termini nel caso di reato prescritto (CTR Umbria nn. 237/11 e 41/12; CTP Ancona nn. 102/13 e n. 152/13) e qualora in giudizio non sia stata prodotta copia della denuncia all'autorità giudiziaria (CTP Vicenza, n. 824/12; CTP Reggio Emilia, n. 135/2012; CTP Milano, nn. 231/2011 e 372/3/2011; CTR Bari n. 68/13 e CTR Milano, 118/13), tale mancata allegazione, infatti, impedirebbe al giudice di verificare la sussistenza dei presupposti per la denuncia.



dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (o entro il 31 dicembre del quinto anno successivo nel caso di omessa dichiarazione).

3. Le proposte del CNDCEC

La norma in esame considera espressamente solo il caso in cui la denuncia sia stata presentata o trasmessa dall'Amministrazione finanziaria, mentre non considera il caso in cui la notizia del reato provenga da soggetti diversi (pubblici ufficiali), o sia emersa nel corso delle indagini della Procura o della polizia giudiziaria.

Si ritiene necessario modificare il testo proposto, specificando che il nuovo limite ai fini del raddoppio dei termini **si rende applicabile in ogni caso** e, quindi, anche qualora fossero la Procura o altri soggetti diversi dall'Amministrazione finanziaria a segnalare una violazione che comporta obbligo di denuncia per un reato tributario.

Per quanto concerne invece la decorrenza della nuova disciplina sul raddoppio dei termini, il comma 3 dell'articolo 2 dello schema di decreto stabilisce che *“sono comunque fatti salvi gli effetti degli atti impositivi notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo”*.

Sul punto, sarebbe auspicabile la riproposizione della versione originaria della disposizione, come contenuta nell'articolo 17, comma 3, dello schema di decreto legislativo approvato il 24 dicembre 2014, che prevedeva che *“sono comunque fatti salvi gli effetti degli atti di controllo divenuti definitivi alla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo”*.

Tale versione, semmai emendata con il riferimento agli “atti impositivi” anziché agli “atti di controllo”, risulta infatti sicuramente rispettosa del principio del *favor rei* (articolo 2 codice penale e articolo 3, comma 3, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 recante la disciplina in materia di sanzioni amministrative tributarie), applicabile nel caso di specie in quanto trattasi di violazioni che comportano l'obbligo di denuncia per uno dei reati previsti dal decreto legislativo n. 74/2000.



4. L'applicazione in caso di *voluntary disclosure*

La norma in esame appare, altresì, funzionale ad una più diffusa adesione alla *voluntary disclosure* (legge n. 186/2014), ossia alla procedura di collaborazione volontaria del contribuente con l'amministrazione per l'emersione ed il rientro in Italia di capitali detenuti all'estero.

Un ostacolo, infatti, all'adesione all'istituto è rappresentato dalla corretta individuazione dei periodi di imposta ancora accertabili alla data di presentazione dell'istanza di collaborazione volontaria e che, quindi, andranno "ricompresi" nella procedura.

L'Agenzia delle entrate nella circolare n. 10/E del 2015 ha ribadito 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.

Pertanto, gli anni da regolarizzare sono raddoppiati per i Paesi *black list* che non abbiano stipulato accordi con l'Italia entro il 2 marzo 2015 al fine di consentire un effettivo scambio di informazioni fiscali e finanziarie (lo stesso dicasi per le violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale per effetto di quanto disposto, sul punto, dal decreto-legge n. 192/2014).

Come anticipato, con la norma in esame si prevede che il raddoppio dei termini scatta solo per i casi di presentazione della notizia di reato entro gli ordinari termini di accertamento. Tale previsione comporterà automaticamente la neutralizzazione, ai fini del rientro dei capitali, dei periodi di imposta anteriori al 2010, in quanto gli eventuali reati tributari commessi dal 2006 al 2009, in conseguenza delle esposte modifiche normative, non potranno far scattare il raddoppio dei termini, in assenza di una denuncia penale entro il 31.12.2014.

Pertanto le annualità ancora soggette ad accertamento in caso di *voluntary disclosure* per attività detenute in paesi *white list* o in Paesi *black list* divenuti collaborativi a seguito di accordi sullo scambio di informazioni partono dal 2009 per le violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale e dal 2010 per quanto riguarda le violazioni relative agli obblighi dichiarativi ai fini dei diversi tributi (dal 2009 in caso di omessa dichiarazione).